

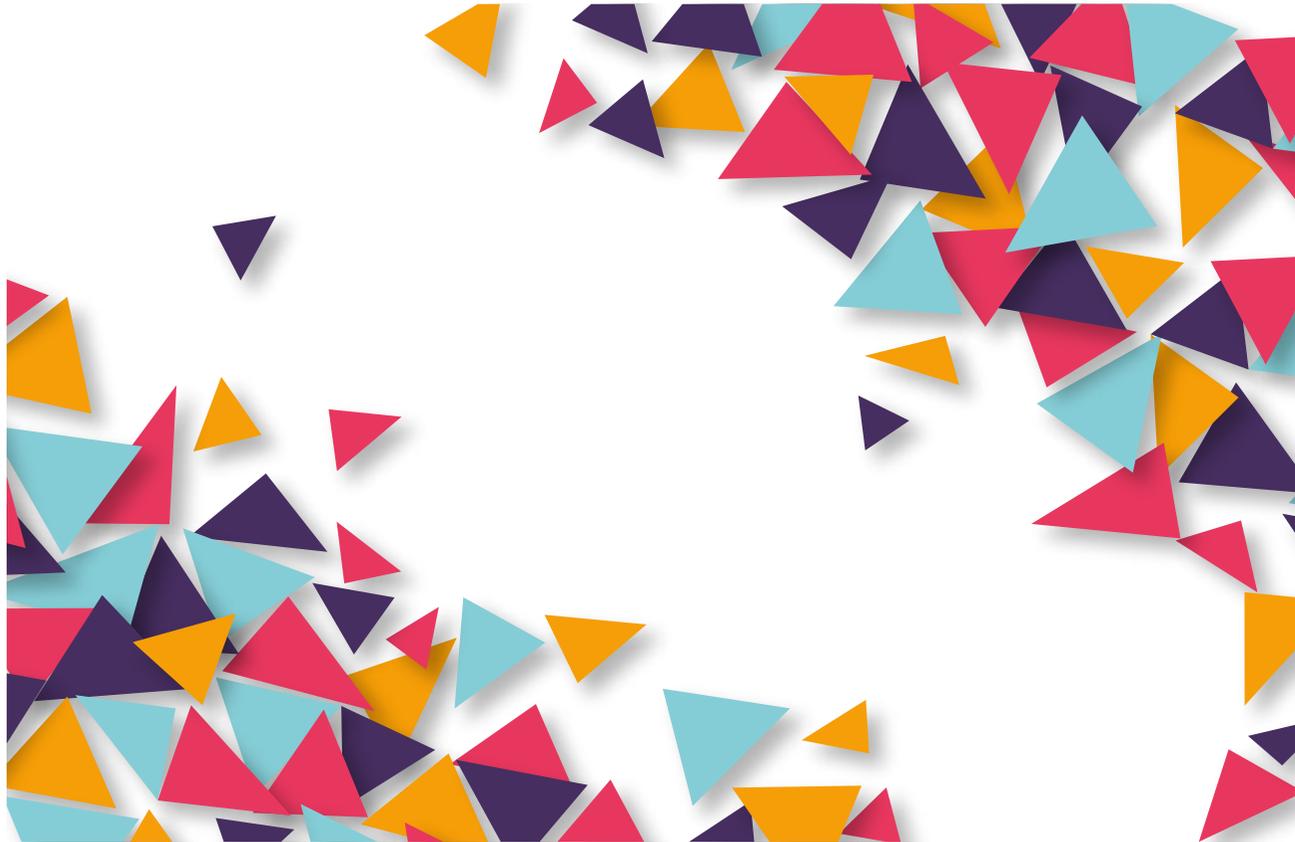
The image features an abstract geometric design composed of several overlapping lines and shapes in shades of gold and brown. A prominent vertical line runs down the left side. A horizontal line crosses it near the top, with a small square notch on the vertical line. Another horizontal line is positioned lower down, and a diagonal line intersects it from the bottom right. The text is centered within a horizontal band of a darker brown color.

Epistemología de las ciencias sociales

1.



*La Calidad Académica,
un Compromiso Institucional*



La crisis de la representación contable: ¿problemas de la ciencia social o de la política del poder?

José Joaquín Ortiz Bojacá

Ortiz Bojacá,
José Joaquín
(2018).
La crisis de la represen-
tación contable:
¿problemas de la ciencia
social o de la política
del poder?
Criterio Libre, 16 (29),
35-66
ISSN 1900-0642

LA CRISIS DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE: ¿PROBLEMAS DE LA CIENCIA SOCIAL O DE LA POLÍTICA DEL PODER?*

THE CRISIS OF ACCOUNTING REPRESENTATION: PROBLEMS
OF SOCIAL SCIENCE OR OF POWER POLITICS?

A CRISE DA REPRESENTAÇÃO CONTÁVEL: PROBLEMAS DA
CIÊNCIA SOCIAL OU DAS POLÍTICAS DO PODER?

LA CRISE DE LA REPRÉSENTATION COMPTABLE: PROBLÈMES
DE SCIENCES SOCIALES OU DE POLITIQUE DE POUVOIR?

*JOSÉ JOAQUÍN ORTIZ BOJACÁ, PH.D.***

Fecha de Recepción: 8 de marzo de 2018
Fecha de aprobación: 21 de agosto de 2018

RESUMEN

Este artículo busca dar claridad a los factores que originan la problemática de la representación contable, para lo cual se efectuará una reflexión sobre los fundamentos teóricos que sustentan este importante tópico y los referentes empíricos que muestran dicha problemática, para finalmente llegar a una propuesta que fundamente nuevas alternativas, acogiendo los principios que deben regir la contabilidad como ciencia social. En ese sentido, seguiremos una metodología de tipo cualitativo basada en la revisión bibliográfica y el análisis crítico de documentos, definiendo categorías de análisis que nos permitan llegar a conclusiones sustentadas y derivar el diseño de la propuesta fundamentada epistémicamente, en un esfuerzo por aportar a la consolidación de la ciencia contable. Los resultados muestran que efectivamente se puede hablar de una crisis en este campo, que se materializa en la carencia de sistemas que reflejen el conjunto de los activos intangibles, los cuales finalmente van a engrosar el mundo de las transacciones financieras bajo la forma de nuevos productos de este tipo. Estos productos contribuyen a desdibujar la realidad, dada su gran volatilidad. Todo ello tiene una raíz común en la

* Artículo producto de investigación en la línea de teoría contable, financiado por la Universidad Libre.

** Docente Investigador Universidad Libre, Economista, Especialista en sistemas de diseño de auditoría, Magister en Ciencias Financieras y de Sistemas y Ph.D. en Administración.

dilución del sentido de la responsabilidad social y la trivialización del interés público por ausencia de una auténtica búsqueda del bien común. Ante ello la representación contable debe incursionar en estos aspectos clave, por lo que la propuesta que cierra este artículo se orienta al desarrollo de cuatro niveles de información, con características propias, que se deben reflejar en sistemas adecuados a su naturaleza y a la integración entre todos ellos superando así las deficiencias encontradas, como resultado de esta investigación.

PALABRAS CLAVE:

Activos intangibles, capital intelectual, representación contable, responsabilidad social, valor compartido.

CLASIFICACIÓN JEL:

M0, M14, M21, M41.

ABSTRACT

This article seeks to clarify the factors that originate the problems of accounting representation. For this purpose, a reflection will be made on the theoretical foundations that support this important issue and the empirical references that show this problems, to finally arrive at a proposal that bases new alternatives, accepting the principles that should govern accounting as a social science. In that sense, we will follow a qualitative methodology based on the bibliographic review and the critical analysis of documents, defining categories of analysis that allow us to obtain sustained conclusions and to derive the design of the proposal based on epistemic aspects, in an effort to contribute to the consolidation of the accounting science. The results obtained show that we can effectively speak of a crisis in this field, which is materialized in the lack of systems that reflect the set of intangible assets, which finally will swell the world of financial transactions in the form of new products of this type. These products contribute to blur reality, due to its great volatility. All this has a common root in the dilution of the sense of social responsibility and the trivialization of public interest for lack of an authentic search for the common good. Given this, the accounting representation must go into these key aspects, so the proposal that closes this article is oriented to the development of four levels of information, with their own characteristics, which should be reflected in systems appropriate to its nature and the integration between all of them, thus overcoming the deficiencies found as a result of this investigation.

Keywords: accounting representation, intangible assets, intellectual capital, shared value, social responsibility.

JEL Classification: M0, M14, M21, M41.

RESUMO

Este artigo procura dar clareza aos fatores que originam o problema da representação contábil. Para este será feita uma reflexão nos fundamentos teóricos que sustentam este importante assunto e os referents empíricos que mostram este problema, para finalmente chegar a uma proposta que funda novas alternativas, dando boas-vindas aos princípios que deveriam governar a contabilidade como ciência social. Naquele senso, nós seguiremos uma metodologia de tipo qualitativo com base na revisão bibliográfica e a análise crítica de documentos, definindo categorias de análise que nos permitem obter conclusões apoiadas e derivar o desígnio da proposta fundada epistemicamente, em um esforço para contribuir à consolidação da ciência contábil. Os resultados mostram que efetivamente pode-se falar de uma crise neste campo, que é materializada na falta de sistemas que refletem o grupo dos ativos intangíveis, esses que finalmente aumentarão o mundo das transações financeiras debaixo da forma de novos produtos deste tipo. Estes produtos contribuem a desdibujar a realidade, devido à grande volatilidade. Tudo isso tem uma raiz comum na diluição do senso da responsabilidade social e a banalização do interesse público por falta de uma autêntica olhar para o bem comum. Diante isto, a representação contábil deveria intrometer nesses aspectos chave, razão por que a proposta que fecha este artigo é guiado ao desenvolvimento de quatro níveis de informação, com características próprias, que deveriam ser refletidas em sistemas apropriados à sua natureza e a integração entre tudo eles, superando deste modo as deficiências encontradas como resultado desta investigação.

Palavras chave: ativos intangíveis, capital intelectual, representação contábil, responsabilidade social, valor compartilhado.

Classificação JEL: M0, M14, M21, M41.

RÉSUMÉ

Cet article cherche à donner clarté aux facteurs qui provoquent la problématique de la représentation comptable. Pour cela on fera une réflexion sur les fondements théoriques qui soutiennent ce sujet important et les référants empiriques qui montrent la dite problématique, pour arriver finalement à une proposition qui fonde nouvelles alternatives, en accueillant les principes qui doivent régir la comptabilité comme science sociale. Dans ce sens, nous suivons une méthodologie de type qualitatif basée dans la révision bibliographique et l'analyse critique de documents, en définissant catégories d'analyse qui nous permet d'obtenir des conclusions soutenues et d'acheminer le dessin de la proposition fondée épistémiquement, dans un effort pour contribuer à la consolidation de la science comptable. Les résultats montrent que l'on peut effectivement parler d'une crise sur ce champ, qui matérialise dans le manque de systèmes qui reflètent l'ensemble des actifs intangibles, lesquels vont grossir finalement le monde des transactions financières sous la forme de nouveaux produits de ce type. Ces produits contribuent à brouiller la

realité, grâce à sa grande volatilité. Tout cela a une racine commune dans la dilution du sens de la responsabilité sociale et la trivialisation de l'intérêt public par manque d'une recherche authentique du bien commun. Devant cela, la représentation comptable doit barboter dans ces aspects clés, par lequel la proposition qui ferme cet article s'oriente au développement de quatre niveaux d'information, avec les propres caractéristiques, qui doivent se refléter dans des systèmes appropriés à sa nature et à l'intégration entre tous, en surpassant ainsi les carences constatées comme résultat de cette recherche.

Mots clés: actifs intangibles, capitale intellectuelle, représentation comptable, responsabilité sociale, valeur partagée.

Classification JEL: M0, M14, M21, M41.

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo científico de la contabilidad ha venido superando obstáculos epistémicos que le despejan el camino de su consolidación como ciencia social. Sin embargo, ello no significa que se hayan superado al punto de ser reconocida como ciencia social, por lo que es importante seguir indagando y tratando de dar respuestas y soluciones a algunos de dichos obstáculos. Ello nos lleva a profundizar en el problema de la representación contable, en el contexto de una serie de crisis que están viviendo las ciencias sociales en una posmodernidad que según algunos estudiosos sociales se puede tipificar como una posmodernidad líquida, donde se torna más difícil representar los fenómenos que cada vez se dejan moldear más por la simulación, alejándose de la realidad y configurando el fenómeno de la hiperrealidad (Baudrillard, 1978). Ello exige profundizar en la forma como el desarrollo de esa posmodernidad líquida está generada por las relaciones sociales que cada vez se debilitan más, en beneficio de una concentración cada vez mayor del poder y de la riqueza, lo cual puede degenerar en otros problemas de tipo sociológico, que es importante comprender bajo una mirada sistémica y desde la complejidad.

Sin embargo, es importante reconocer que el problema de la representación contable no solamente está asociado con la realidad que pretende representar, que conlleva deformaciones que se intrincan con los problemas de la asimetría de la información, la gobernabilidad empresarial, el riesgo moral (Ortiz y Rodríguez, 2014) y otros que explican el grave problema de la transparencia, la confianza y la prudencia, que configuran una típica crisis de la representación contable, que aún no encuentra salida. También está asociada con el enfoque ontológico de la definición de su objeto de estudio, que en la corriente tradicional se limita a lo puramente financiero, dejando de lado lo social, creándose un vacío que tampoco ha encontrado

solución, lo cual está de alguna manera enraizado en el problema de la influencia del poder en el estudio de las ciencias sociales.

Este artículo busca dar claridad a los factores que originan la problemática de la representación contable, para lo cual se efectuará una reflexión sobre los fundamentos teóricos que sustentan este importante tópico y los referentes empíricos que muestran la problemática, para finalmente llegar a una propuesta que fundamente nuevas alternativas para la representación contable, acogiendo los principios que deben regir la contabilidad como ciencia social. En ese sentido seguiremos una metodología de tipo cualitativo basada en la revisión bibliográfica y el análisis crítico de documentos, definiendo categorías de análisis que nos permitan llegar a conclusiones sustentadas y derivar el diseño de la propuesta fundamentada epistémicamente, en un esfuerzo por aportar a la consolidación de la ciencia contable.

En ese orden de ideas desarrollaremos los siguientes tópicos:

- Planteamiento epistemológico de la problemática de la representación contable.
- Metodología de indagación.
- Fundamentos de la fase de financiarización de la economía y sus impactos sociales y contables.
- Fundamentos de la representación social de la gestión organizacional y sus impactos en la contabilidad.
- Propuesta de fundamentación epistemológica de la representación contable bajo el paradigma de la complejidad.

A continuación desarrollaremos el esquema planteado, finalizando después con las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

2. PLANTEAMIENTO EPISTEMOLÓGICO DE LA PROBLEMÁTICA DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE

La representación desde el punto de vista científico se entiende como un proceso que tiene implicaciones epistemológicas, ontológicas, metodológicas y se enmarca en la relación que se establece entre el sujeto y el objeto del conocimiento, trascendiendo los mecanismos e instrumentos que se usan en la comprensión del conocimiento de cualquier tipo de fenómeno, incluyendo las formas de relacionar las causas y los efectos de estos y las formas de interpretación y comprensión de los fenómenos. Es importante, en ese sentido, partir de la base de que "el conocimiento es un producto siempre cambiante de un proceso constructivo en condiciones sociales específicas, más allá de una simple absorción o reproducción directa y fiel de la realidad" (Campos y otros, 1999, p. 21). Desde el punto de vista específico de la ciencia contable, la representación significa la manera como la contabilidad ha tratado de

diseñar, implementar, desarrollar y operar sistemas de información contables (sistemas de reconocimiento, registro, medición, revelación y exposición de hechos económicos) como dispositivos a través de los cuales se construyen imágenes de la realidad, las que pueden ser fieles en la medida que exista coherencia entre realidad organizacional y constructos subjetivos. (Machado, 2011, p. 153).

Este aserto es válido en términos abstractos, pero cuando se interpreta en términos concretos, muchos estudios e investigadores contables lo asimilan a la utilización de la técnica de la partida doble, lo cual es una limitante. También nos deja el interrogante sobre cuál es la realidad que representa la contabilidad, cuestiones que discutiremos posteriormente. Otros autores consideran que la representación además de permitir describir y

explicar los fenómenos, también debe involucrar los fines, lo cual para la contabilidad significa que la información generada tiene un propósito y es servir como fundamento para la toma de decisiones. Estas en su ejecución modifican la realidad estudiada iniciando un nuevo ciclo, que se debe representar estableciendo las correlaciones generadas en dicho ciclo económico con sus efectos sociales (Carrizo y León, 2007). Por ello el modelo unidireccional de la ciencia, en donde causa y efecto están relacionados mecánicamente en una dirección, no se ajusta a la realidad económica y social que es compleja y exige otros enfoques. Entre ellos debemos mencionar por su trascendencia los de Richard Mattessich (2003, 2006), quien plantea que la realidad se debe entender compuesta por diferentes niveles o capas y cada una de ellas tienen características que le son propias y así se deben representar (modelo capas de cebolla, OMR), teniendo como complemento el Modelo Orientado al Objetivo (POR), que implica incluir los objetivos y fines de la representación, para darle sentido a la información modeladora de los hechos bajo estudio.

Todo lo anterior nos lleva a una primera reflexión: ¿La contabilidad como ciencia social representa toda la realidad o solo lo hace parcialmente, soslayando parte de esa realidad? Una segunda reflexión es la siguiente: ¿lo que representa lo hace fielmente o de alguna manera desdibuja esa realidad, por diversos factores?

Estos dos problemas que están intrínsecamente relacionados, los abocaremos para llegar a algunas conclusiones sobre los factores implicados en la crisis actual de la representación contable y entrever posibles soluciones en el proceso de sentar bases sólidas en la estructuración científica de la contabilidad como ciencia social. Empecemos por puntualizar que el problema de la representación contable es reconocido por varios autores desde diferentes ángulos. Es así como Edvinsson y KiviKas (2004, p. 48) opinan:

En nuestros días el viejo sistema de mapas económicos llamado contabilidad, se está resquebrajando, como los mapas de navegación hace 300 años para la armada

*El modelo unidireccional
de la ciencia, en donde causa
y efecto están relacionados
mecánicamente
en una dirección,
no se ajusta a la realidad
económica y social
que es compleja
y exige otros enfoques.*

británica. Basta con mirar a dos de las empresas más grandes de EE. UU., Enron y Worldcom, que se hundieron como barcos en la niebla... No sólo los analistas, sino también los contables y auditores, son ahora culpados del fracaso de la navegación. La incertidumbre y la confianza en nuestra navegación por el valor económico se hacen difusas, con implicaciones para la futura generación de la riqueza, pero también para la sociedad. Basta con considerar la desesperación de la economía global en diciembre de 2002.

Estos autores, estudiosos de la gestión del conocimiento, encuentran fallas en la representación contable desde la perspectiva de la incapacidad para reflejar el potencial de ganancias futuras de las organizaciones, que se basan en valores de los intangibles como el conocimiento y las habilidades de los empleados, en las redes con clientes y proveedores, en las alianzas con instituciones clave, en la cultura y actitudes hacia la empresa, factores todos que no han encontrado reflejo en la representación contable del fenómeno de la generación de la riqueza, distorsionando de esa manera la realidad que pretende representar, por lo cual no muestra las señales correctas que conduzcan a una adecuada toma de decisiones en la óptima asignación de los recursos.

Los anteriores planteamientos tienen hondas repercusiones en los enfoques de la representación de la riqueza, pues desde la mirada única en la dimensión financiera refleja una sola dirección que contempla solamente la riqueza material, dejando de lado la riqueza social y la riqueza inmaterial, conocida esta última, en términos contables, como activos intangibles, que por razones de la técnica de la representación contable no se han logrado reflejar adecuadamente en los informes contables, dejando un vacío de representación de la riqueza. En el mundo real esta riqueza debe ser desplazada al terreno movedizo en la esfera de las finanzas a donde se trasladan en forma de instrumentos representativos de riqueza y se transforman en circulación de riqueza líquida bajo la forma de activos financieros (aparentemente sin contraprestación en la riqueza real, generando una esfera financiera completamente independiente de la esfera de la producción real, muchas veces

sin correspondencia lógica, como, por ejemplo, lo que sucede en las burbujas financieras).

Una de las características de dichos activos es su alta volatilidad, que se identifica con el desarrollo social tipificado como el de una sociedad posmoderna líquida, en donde las estructuras se desdibujan, incluyendo las económicas, debiéndose recurrir a los simulacros que ya no representan la realidad sino imágenes difusas de la misma. Este aspecto es suficiente para desdibujar la representación contable de lo económico, pudiendo conducir a un resquebrajamiento de todo el sistema económico (como se comprueba en las crisis económica de los años 20, o en la crisis financiera de 2008) que en este punto ha alcanzado la connotación de una economía de financiarización (Dembinski, 2010; López, 2011; Orlean, 2006; Samir, 2010), caracterizada por el predominio de lo financiero en todas las esferas de la sociedad y que ha dejado al azar la forma de materializar y representar una riqueza que se torna voluble e incierta, por lo que se propicia el juego de casino de los especuladores, que ahora se han convertido en los grandes actores que rigen la economía. Ese vacío en la representación de la riqueza económica se origina en los nuevos factores de la creación de la riqueza, mejor conocidos como generadores o inductores de valor, fundamentados en el conocimiento y expresados en lo que en las modernas teorías administrativas se conoce como el capital intelectual, que aún no hacen parte de los informes contables que representan las dinámicas de la riqueza.

De cualquier manera, es necesario llegar a las causas últimas de esta carencia o falencias de la representación contable, que no se podría atribuir solamente a factores tecnológicos de dicha representación, dado el actual desarrollo de la tecnología, sino que habrá que buscar en las relaciones sociales (de dominio y de poder) las posibles causales de estas falencias de la representación contable. Es precisamente aquí donde el autor contable profesor Franco (2016) nos da luces al respecto, cuando se refiere a la representación contable como

proceso que incorpora estimaciones subjetivas sobre los recursos representados por las

cuentas reales que permiten orientar las representaciones contables hacia los intereses de los agentes sociales hegemónicos en dos direcciones. La primera, ocultar el origen de la creación de riqueza por el trabajo incorporado en los procesos de producción, creando la ilusión de transparencia (Bourdieu, Chamboredon & Passeron, 1981) de que ésta es producto de la habilidad empresarial en los procesos de venta. La segunda dirección, para privilegiar a los inversionistas estratégicos frente a los inversionistas rentistas, al minimizar el cálculo de ganancias a distribuir por la estimación acotada de gastos de producción y transacción a través de depreciaciones, amortizaciones y agotamientos, dando origen a reservas secretas, patrimonios no representados. (Franco, 2016, p. 277).

Vale la pena observar que existe una relación entre los dos tópicos antes mencionados, o sea, entre el no reconocimiento del capital intelectual en los informes contables, como expresiones de la riqueza de una empresa o de un país, y el interés disimulado de ocultar el verdadero origen de la misma por el trabajo incorporado en los procesos productivos, dadas las características de ese nuevo factor generador de riqueza cual es el conocimiento, pues en este caso se develaría la relación directa entre el valor de la riqueza generada por aquel, que es perfectamente asignable a sus propietarios que son los mismos trabajadores del conocimiento, y su correlato con las utilidades generadas. Por eso se prefiere que ello quede inmerso en el valor global de mercado de la empresa (que no coincide con el valor contable), el cual se calcula periódicamente por razones de mercado, sin hacer distinciones sobre el origen de este, evitándose hacer explícito en el estado de resultados y permitiendo más bien que fluyan en el mercado financiero, como instrumentos de diferente estirpe, especialmente en las acciones, cuando se cotiza en bolsa, o en otro tipo de instrumentos cuando ello no es el caso.

Es por eso por lo que lo financiero adquiere preminencia en todas las áreas de la sociedad, subyugando al mundo de la economía real. Estas exigencias del modelo del capitalismo actual

permiten que se desfiguren los verdaderos valores de la riqueza, pues los instrumentos financieros adquieren vida independiente de lo que debieran representar como equivalentes a la riqueza real de una economía, presentándose lo que se denominan las burbujas financieras, que en otros contextos se podrían validar como un fenómeno de la hiperrealidad. Esa inestabilidad en las representaciones de la riqueza es el reflejo de la inestabilidad de los valores financieros que hacen que los guardianes de la transparencia de la información financiera queden a la deriva, como las grandes embarcaciones de hace 300 años. Se puede agregar que el sistema de representación contable no necesariamente está predispuesto a la distorsión de la información por sus características técnicas o morales, sino que más bien son producto de las exigencias del modelo actual de la economía financierista, que lleva inherentemente las propias contradicciones entre la economía real y la economía financiera, que pueden hacer estallar todo el sistema si no se replantean las bases del desenvolvimiento económico para que se ajuste al desarrollo social.

Si quisiéramos comprobar los análisis anteriores no es sino entrever el manejo de la salud en Colombia y en otros países en los que se hizo girar todo el sistema alrededor de un esquema de financiación en donde el corazón son las EPS, que administran los recursos financieros y no la salud, generándose todo tipo de distorsiones y aberraciones que hoy conocemos, donde los recursos de la salud se han dedicado a enriquecer a algunos administradores, mientras la salud de los colombianos se debilita en gran medida. O qué decir del sistema pensional, que ha alimentado a los grandes fondos financieros que juegan al azar con el futuro de las personas mayores de la sociedad que ya se involucraron en el vaivén de los avatares de la inestabilidad financiera, cuando lo que más se requiere en esta etapa de la vida es la tranquilidad después de que se ha aportado el esfuerzo de toda una vida a la economía. Finalmente, debemos reseñar el problema de la corrupción que caracteriza el manejo de las economías globalizadas, dejando de ser un problema solo de los países subdesarrollados para convertirse en una constante a nivel mundial, es

Qué decir del sistema pensional, que ha alimentado a los grandes fondos financieros que juegan al azar con el futuro de las personas mayores de la sociedad que ya se involucraron en el vaivén de los avatares de la inestabilidad financiera, cuando lo que más se requiere en esta etapa de la vida es la tranquilidad después de que se ha aportado el esfuerzo de toda una vida a la economía.

decir, de tipo sistémico, ante lo cual la sociedad se cuestiona dónde están los contadores, los revisores y los auditores, como si la responsabilidad del entramado social debajo de la financiarización fuera solamente de ellos. Esto es lo que los investigadores Pablo Archel y Mauricio Gómez (2014) denominan causalidades externas de la crisis de la representación contable.

Esto último nos lleva a un tercer problema de tipo epistemológico de las ciencias sociales, que por supuesto, atañe a la contabilidad como ciencia social: ¿es posible que la realidad social sea representada en forma segmentaria por campos disciplinares unívocos estructurados a manera de parcelas que no se comunican, cuando dicha realidad es de por sí compleja? La respuesta es que no es posible, pues, cómo entender los hechos económicos, si no es recurriendo a lo que la ciencia administrativa estudia al afirmar que

la teoría estratégica dice que, para tener éxito, una empresa debe crear una propuesta de valor distinta que satisfaga las necesidades de un conjunto escogido de clientes. La empresa obtiene una ventaja competitiva con la forma en que configura la cadena de valor o el conjunto de actividades involucradas en la creación, producción, venta, entrega y respaldo de sus productos o servicios. (Porter y Kramer, 2011, p. 6).

Pero el encadenamiento del conocimiento debe recurrir a la teoría económica de la determinación del precio, mediante las leyes de la oferta y la demanda, para encontrar el origen de la medición de la riqueza, que trasciende hasta la teoría del valor y que finalmente debe ser representada por la contabilidad, para explicar y comprender los ciclos de las dinámicas patrimoniales. Desafortunadamente, esa integración del conocimiento no ha hecho parte del estudio de los fenómenos sociales, lo cual está siendo superado bajo el nuevo paradigma de la complejidad, que entiende dichos fenómenos de una manera diferente, apartándose del modelo lineal, recurriendo a nuevos principios y a los cuales debe recurrir el análisis interdisciplinario, sin que ninguna de las disciplinas implicadas pierda su

autonomía, sino que cada una de ellas se apoya en los conocimientos que se han desarrollado desde las otras ciencias para encontrar una mejor comprensión desde su óptica establecida por su objeto de estudio.

Finalmente, es importante dejar esbozado un último aspecto del problema de la representación contable, esta vez desde la perspectiva metodológica: ¿es la partida doble una herramienta suficiente para considerarse como la verdadera representación del fenómeno contable, o es solo una de las herramientas que hacen parte de dicha representación? Y ¿cumple adecuadamente su función de reflejar integral y fielmente la realidad económica y social? Estas cuestiones nos introducen en el campo de la metodología utilizada para la representación por la contabilidad, lo cual de por sí ya no es un problema de tipo ontológico ni epistemológico. Frente a ello, el profesor Machado afirma:

Es discutible reducir el concepto de representación a "registro sistemático", la cuestión no es de operaciones mecánicas sino de conocimiento. También lo es la homologación del concepto realidad con los hechos, las operaciones y actividades debido a que la cuestión es la de interpretar y representar la realidad de las organizaciones. (Machado, 2009, p. 52).

En este sentido, se debe reconocer que si bien la partida doble fue uno de los inventos más sólidos para organizar la información económica en forma lógica y coherente, desde el momento en que nació con Luca Paciolo (siglo XV), se adecuaba a una gran necesidad del momento histórico, cuando estaba naciendo el capitalismo y necesitaba un mecanismo de representación potente y sencillo para reflejar los hechos económicos para la mirada e interés de quienes en ese momento adquirirían el poder, los comerciantes que luego se convertirían en los dueños de capital industrial. Sin embargo, ese mecanismo no ha tenido evolución, para utilizar su entramaje, hacia una explicación de los fenómenos, reflejados en la clasificación y organización de los hechos económicos bajo los constructos denominados

cuentas, desaprovechando el avance de las modernas matemáticas y estadísticas, que en la forma de ecuaciones y modelos que además de representar los fenómenos los explican mediante las relaciones que se establecen a través de funciones matemáticas, en donde algunas variables son explicadas y otras son explicativas (Ortiz, 2016). Esto se ha empezado a explorar en lo que se ha denominado la "contametría", que incluye nuevas herramientas, como el cálculo, el álgebra matricial, la lógica difusa, entre otras; pero que exigen como prerrequisito para su adecuada utilización el verdadero despliegue del conocimiento implícito en relaciones que se establecen entre las variables que hacen parte del objeto de estudio de la contabilidad. Es decir, la contabilidad no ha tocado el campo de las proyecciones hacia el futuro como se debe hacer y como otras ciencias lo han logrado a partir del conocimiento expresado en las regularidades conocidas, buscando mecanismos de proyección de los hechos no acomodados a los intereses particulares sino tendientes al interés general inspirado por el bien común.

Buscar las causas profundas de las problemáticas planteadas exige una sólida reflexión e investigación de tipo cualitativo, que explicitaremos en la siguiente sección, dedicada a presentar la metodología del estudio.

3. MÉTODO DE REFLEXIÓN

Este artículo de reflexión se desarrolla siguiendo un enfoque cualitativo, partiendo de una problemática que quedó esbozada en el apartado anterior sobre la representación contable y que pretende indagar sobre las causas que han llevado a lo que se conoce como una crisis de ella, que aún hoy no ha encontrado respuestas contundentes. Para ello se recurre al análisis documental que permite explorar una muestra representativa de autores que han trabajado sobre los temas atinentes, según algunas categorías establecidas, que se deducen del estado del arte sobre el objeto de análisis, que para nuestro caso es la representación

contable, como componente fundamental de la estructuración de la ciencia contable. El método de análisis de textos ha sido implementado por autores como Guthrie y Mathews (1985), Adams *et al.* (1998), Larran y López (2010), para explorar la divulgación de información social.

Para ordenar la búsqueda de respuestas tanto teóricas como pragmáticas a la problemática de la representación contable y partiendo de la exploración previa que nos permitió puntualizar los principales tópicos objeto de discusión presentados en el anterior apartado, podemos sintetizar en dos categorías el conjunto de argumentos para estudiar las causas profundas de la crisis de la representación contable: 1. causas exógenas al sistema contable, y 2. causas endógenas del sistema contable.

Las causas del primer tipo (exógenas) las hemos categorizado bajo dos conceptos:

- La fundamentación de la fase de financiarización de la economía y sus impactos sociales y contables.
- Los fundamentos de la representación económica y social de la gestión organizacional y sus impactos de doble vía en la contabilidad.

Las causas del segundo tipo (endógenas) podemos tipificarlas bajo la categoría:

- Los sistemas de representación contable y sus falencias estructurales.

El desarrollo metodológico de esas tres categorías de análisis nos conduce a la discusión de los hallazgos encontrados, lo cual nos permitirá deducir las potenciales soluciones que se presentarán en el acápite que denominamos:

- Propuesta de fundamentación epistemológica de la representación contable bajo el paradigma de la complejidad.

La aplicación del enfoque metodológico propuesto se reflejará en el siguiente apartado, dedicado a mostrar los resultados.



*La modernidad líquida
—como categoría sociológica—
es una figura del cambio
y de la transitoriedad, de la
desregulación y liberalización
de los mercados.*

*La metáfora de la liquidez —
propuesta por Bauman—
intenta también dar cuenta
de la precariedad de los vínculos
humanos en una sociedad
individualista y privatizada,
marcada por el carácter
transitorio y volátil
de sus relaciones.*



4. RESULTADOS

A continuación presentaremos los principales resultados analíticos y propositivos de la investigación realizada siguiendo la metodología establecida. Iniciaremos por los análisis de las causas tanto exógenas como endógenas de la crisis de la representación contable, para luego concluir con la propuesta desarrollada para superar los principales obstáculos epistemológicos y así sentar las bases para la estructuración de una teoría de la representación contable.

CAUSAS EXÓGENAS DE LA CRISIS DE REPRESENTACIÓN CONTABLE

En los siguientes dos acápites desarrollaremos las causas exógenas de la crisis de representación contable, que se corresponden con el desenvolvimiento del modelo económico capitalista en su fase actual denominado “financiarización”, por un lado, y la crisis de la evolución del sistema social que le es concomitante. Finalmente presentaremos en un tercer acápite dedicado a las causas endógenas imputables a los sistemas de representación contable y sus falencias estructurales.

4.1. FUNDAMENTOS DESDE EL ANÁLISIS DE LA FASE DE FINANCIARIZACIÓN DE LA ECONOMÍA Y SUS IMPACTOS SOCIALES Y CONTABLES

Determinar la forma que ha adquirido el desarrollo del capitalismo en la fase actual es fundamental para entender la dinámica económica que le da ciertas connotaciones a la sociedad posmoderna, que ha venido sufriendo una transformación sustancial. En esta oportunidad vamos a introducir esta temática revisando el concepto de la posmodernidad líquida, ateniéndonos al criterio de que la interdisciplinariedad debe regir los nuevos enfoques analíticos de las ciencias sociales y es el análisis sociológico el que ahora nos

brinda una puerta de entrada al estudio de los problemas que nos ocupan en este momento desde la perspectiva contable, que por su naturaleza es una ciencia social.

LA POSMODERNIDAD LÍQUIDA

La sociedad actual está pasando por una fase general de crisis de integración social, producto del sistema económico que prioriza el interés individual sobre el interés del bien común, con una consecuente caída de los valores sociales, lo que lleva a un relajamiento de los lazos sociales, difuminando todas las estructuras, desde la familiar, pasando por la convivencia ciudadana y llegando a las estructuras del Estado, que se caracterizan por su volatilidad y falta de cohesión, generando grietas por donde se filtran los males propios de la ausencia de valores, como la corrupción, el egoísmo, la deslealtad, la ausencia de compromiso social, etc. Ello tiene implicaciones en todas las esferas del desarrollo humano, hasta el punto en que los mercados se imponen en las decisiones del consumidor más desprevenido y ante lo cual el principio es lograr la rentabilidad de las ventas, cuyo sustento es la demanda efectiva, sin importar la conveniencia ante las verdaderas necesidades humanas. Ello ha generado para los estudiosos de la sociedad el concepto de la modernidad o posmodernidad líquida, haciendo alusión al resquebrajamiento de las estructuras que caracterizan lo sólido. Observemos la opinión de uno de esos estudiosos que, de una manera sintética, nos describe el concepto en forma precisa:

La modernidad líquida –como categoría sociológica– es una figura del cambio y de la transitoriedad, de la desregulación y liberalización de los mercados. La metáfora de la liquidez –propuesta por Bauman– intenta también dar cuenta de la precariedad de los vínculos humanos en una sociedad individualista y privatizada, marcada por el carácter transitorio y volátil de sus relaciones. El amor se hace flotante, sin responsabilidad hacia el otro, se reduce al vínculo sin rostro que ofrece la Web. Surfeamos en las olas de una sociedad líquida siempre cambiante

–incierto– y cada vez más imprevisible, es la decadencia del Estado del bienestar. La modernidad líquida es un tiempo sin certezas, ... la cultura laboral de la flexibilidad arruina la previsión de futuro. (Vásquez, 2008, p. 1).

Se puede afirmar que el término *modernidad líquida* es aplicable a la economía que progresivamente se ha ido convirtiendo en una economía líquida, en el sentido de que el dinero y los instrumentos financieros representativos de la liquidez de la riqueza, son un signo de la sociedad actual y que han entrado a invadir todas las esferas de la sociedad. La mutua relación que se establece entre esta economía líquida y la modernidad líquida se hace relevante en el derrumbamiento de las estructuras tanto de la sociedad como de la economía real, donde el modelo de producción se ha dispersado por todo el mundo siendo imposible determinar el origen de un bien, y las relaciones entre las grandes multinacionales y los estados se han desconfigurado invirtiéndose el dominio del establecimiento de las reglas, dando paso a la imposición de la libertad absoluta del libre mercado, en donde las reglas del juego son fácilmente replanteables, como claros ejemplos de esa mutua relación.

En otra perspectiva, los estudiosos de la epistemología social han abordado el tema desde el concepto de los simulacros tal como lo ha planteado Macintosh (2000, 2003, 2006, 2008), quien considera que la contabilidad ha entrado en una fase en que ya no representa la realidad económica, es decir, ha dejado de reflejar realidades, es decir, referentes del mundo real de la economía. La pregunta es qué tanta validez tiene esta consideración ontológica, pues en concepto de Mattessich (2003, 2006), sería entrar a una verdadera esquizofrenia, donde el sujeto no tiene la capacidad de distinguir entre la realidad y la representación, pudiendo desbordarse en alucinaciones que lo alejan de la realidad y le hacen perder el sentido de la vida. Sin embargo, profundizando un poco el enfoque de Macintosh, se estaría reconociendo que el problema no está en la conciencia del individuo, donde la observación

de Mattessich tendría validez, sino que el problema está en la construcción misma de la realidad social, donde esta se transforma en hiperrealidad social por efectos de la hipertrofia de la simbología, auspiciada por el mundo de la virtualidad desde lo tecnológico, por la misma publicidad que se encarga de construir hiperrealidades y por el carácter líquido de la posmodernidad, donde las estructuras se derrumban permitiéndose todo tipo de imaginarios que rebasan los antiguos códigos de convivencia humana.

En últimas la hiperrealidad es una interpretación deformada de la realidad, creada y aceptada por nosotros a instancias de los medios de comunicación que construyen mundos informacionales según la conveniencia de quien paga la publicidad, que termina suplantando la realidad en que se basó. El mundo de la información donde la cantidad de datos e información disponible en la Web a través de lo que se conoce como la Big Data contribuye a la construcción de la hiperrealidad. Desde lo económico, que ya lo analizamos, la creación de todo tipo de instrumentos financieros y el imperio de las finanzas ha permitido que la esfera de lo financiero se imponga en todas las esferas de la realidad, lo cual se puede asimilar a la construcción de una hiperrealidad económica, que cada vez se hace más difícil de moldear a través de información verídica y confiable, generando altos riesgos de fidelidad.

Una vez llegados a este punto debemos concentrarnos en el problema específico de la representación contable, inicialmente relacionado con lo económico, que se expresa en el meso entorno como primera capa de la cebolla que debe representar la contabilidad, para luego adentrarnos en la siguiente capa que se construye desde lo social y que exige consideraciones especiales para lograr su representación desde lo contable. En lo restante de este apartado, nos dedicaremos al problema del meso entorno macroeconómico y que hemos venido esbozando como la fase actual de la financiarización de la economía, para luego desarrollar el tópico de lo social, que está muy ligado al problema interno de la contabilidad como sistema.

LA FINANCIARIZACIÓN ECONÓMICA

Vamos a iniciar este análisis con el concepto del valor de la producción de los bienes reales, específicamente los bienes de consumo. Estos han adquirido un valor de signo, lo que significa que no es la satisfacción que genera el bien por sus propias características intrínsecas lo que le da el valor (teoría de la utilidad marginal), sino que es la significación social que representa la posesión de ese bien para su tenedor lo que le da su valor, adquiriendo de esa manera un valor de imagen creado por el grupo social que se lo asigna y para lo que los medios de publicidad deben jugar un rol fundamental. Ello implica que los valores signo han empezado a suplantar los valores reales, creándose así la posibilidad de generar hiperrealidades, que ya no son necesariamente el reflejo de la realidad, sino de las construcciones sociales, que pueden conducir a todo tipo de representaciones que ya no necesariamente encuentran correlato con la misma realidad. Ese es el sentido del concepto de hiperrealidad, lo cual tiene las implicaciones ya discutidas sobre el enfrentamiento epistemológico entre Macintosh y Mattessich (Franco, 2013; Gracia y otros, 2013), desde el punto de vista de lo contable.

El problema del valor signo encuentra su contrapartida en el referente del valor trabajo, que según los profesores Archel y Gómez (2014) ha caído en crisis en razón de la entrada en escena de la generación de valores por los bienes intangibles y especialmente del conocimiento, ya que estos no se pueden medir por el tiempo de trabajo socialmente necesario para la producción de un bien o servicio, según lo establecido por Marx (1959), dadas las características de este tipo de bienes inmateriales. Pero intentando otra interpretación, el hecho de que la producción de conocimiento se pueda generar en tiempos de ocio, no significa que esto de alguna manera se pueda representar y medir incluyéndolo en el tiempo de trabajo socialmente necesario, adicionándolo al tiempo que se consume en el horario de trabajo laboralmente reconocido. Ello estaría mostrando que lo que se está modificando es el mismo sistema de apropiación de la plusvalía,

El problema del valor signo encuentra su contrapartida en el referente del valor trabajo, que según los profesores Archel y Gómez (2014) ha caído en crisis en razón de la entrada en escena de la generación de valores por los bienes intangibles y especialmente del conocimiento, ya que estos no se pueden medir por el tiempo de trabajo socialmente necesario para la producción de un bien o servicio, según lo establecido por Marx (1959), dadas las características de este tipo de bienes inmateriales.

que de todas maneras no es conveniente reflejar en la información contable, lo que ya de por sí estaría mostrando una arista de la crisis de la representación contable.

Este último aserto exige un poco más de reflexión, en razón de que se podría estar explicando la gran transformación que está sufriendo el modelo de acumulación de capital, que en la fase actual se desarrolla no solo como expresión de la riqueza en los signos monetizables de la producción de bienes y servicios de la economía real, sino también en la nueva esfera de los valores signo (establecidos por el imaginario social) y en los valores símbolo de tipo financiero, representativos de la economía de lo intangible (bienes intangibles, que exigen otro tipo de representación), y los valores representativos de las acciones de responsabilidad social, que se integran como un todo, reconfigurando el mundo de la hiperrealidad, según se concibe como se explicó en el parágrafo anterior. Ello exige nuevos enfoques en su interpretación y representación, para lo cual aún no están preparadas las ciencias sociales, pues ello exige nuevos marcos analíticos que para el caso de la contabilidad como ciencia social aún no se han desarrollado estructuralmente. Es decir, la riqueza adquiere una connotación que supera lo puramente material, que en ese nivel primario atiende la satisfacción de necesidades básicas según la taxonomía estudiada por Maslow (1998), pero que también abarca otro tipo de satisfactores que cubren las necesidades de nivel superior (seguridad, aceptación social, autoestima y autorrealización) y que exigen nuevas formas de representación, para lo cual la contabilidad debe superar el estrecho marco de lo monetario y adentrarse tanto en la representación de los intangibles, los valores signo y los valores representativos de la responsabilidad social, como de los satisfactores, que en muchos casos se hacen equivalentes, en el sentido de que pueden fungir por un lado como satisfactores y por otro como expresión de bienes intangibles que generan ese tipo de satisfacciones, en un esquema de múltiples sentidos, que pueden crecer en espiral, multiplicándose en forma ilimitada tanto en forma de nuevas necesidades como de nuevos satisfactores y donde la riqueza no encuentra límites, pues estaríamos alcanzando

los niveles más altos de la espiritualidad del ser humano, y donde los esquemas de distribución se reestructuran dependiendo del nivel de libertades que los sistemas sociales le concedan al individuo, generándose un mayor sentido de lo social y del bien común o de interés público. Es en este terreno donde el modelo de la partida doble deja de tener funcionalidad, y se requieren nuevos instrumentos de captación de ese otro tipo de información y su expresión en otro tipo de informes contables, así como de nuevos enfoques de interpretación. En conclusión, es necesario que la contabilidad desarrolle los nuevos esquemas de representación que se requieren para la capa superior de la cebolla, siguiendo la analogía de Mattessich, donde lo más profundamente humano se desarrolla en el ámbito de lo social, pero de una sociedad con verdaderos valores como la solidaridad, la amistad, el reconocimiento del otro, etc.

Es interesante discutir un poco más lo concerniente a las modificaciones del modelo de apropiación de la plusvalía. Es cierto que el modelo de su apropiación se está modificando, dadas las características de la nueva fuente de la riqueza como lo es el conocimiento y todos los intangibles que de él se derivan, pues ya no es necesario tener atrapado físicamente al trabajador para captar su producción, pues esta se puede generar en los tiempos de ocio o en tiempos de capacitación, que muchas veces se deben desarrollar repartiendo el tiempo entre lo laboral y el tiempo de ocio, lo cual significa que el trabajador debe ceder parte de su bienestar para lograr incrementar su productividad. Ello se vuelve más patético cuando el trabajador debe dedicar parte de su salario a financiar su propia capacitación, de cuyos resultados depende su productividad que finalmente es apropiada por la empresa en forma de rentabilidad, que les pertenece a los propietarios de esta.

Ello permitiría afirmar que lo que está en crisis es la estructura de la acumulación de capital, que no logra controlar en forma sencilla la apropiación de la plusvalía, debiendo recurrir a esquemas extralaborales como lo expresado en líneas anteriores, al procurar extraerla del fondo social de pensiones, disminuyendo la estabilidad de los pensionados, o sea, extrayendo plusvalía de parte

del bienestar social que debería ser intocable; creando mecanismos para la apropiación de las ideas novedosas que generan sus empleados, sin reconocimiento de contraprestación ninguna; la expropiación de la riqueza natural sin contraprestación social por los deterioros del medio ambiente, que le debería pertenecer a nuestros hijos para su bienestar en el futuro; la expropiación de parte de la renta laboral en forma de intereses y costos de manejo financiero que disminuye el bienestar de los trabajadores que deben recurrir al crédito en cualquiera de sus formas (Aglietta y Riberioux, 2009); el aprovechamiento de los descabros de la financiación de vivienda familiar por parte del brazo financiero de los grandes conglomerados del capital que integran capitales generados en el sector real con capitales que se trasladan al sector financiero (López, 2011), para lograr completar y redondear la acumulación de capital, que así logra concentrar cada vez más la riqueza a costa del empobrecimiento de una buena parte de la población.

En ello estarían las causas fundamentales de la financiarización (Aglietta y Riberioux, 2009); como el nuevo modelo de acumulación, que debe recurrir a la esfera financiera para recomponer los procesos de acumulación de capital, invadiendo todas las esferas del desarrollo social explorando el mundo de los valores signo sociales y financieros, pues el modelo de acumulación con base a la generación de la riqueza en los bienes tangibles se agotó, con el impacto negativo sobre la tasa media de ganancia, que hizo estallar en mil pedazos al Estado protector, que ya no podía soportar económicamente las grietas que se abrieron en esa tasa media de ganancia del capital. El capital financiero así debe invadir todas las esferas de la sociedad para poder extraer la plusvalía que ahora ya no se puede localizar en el interior de la fábrica, sino que se esparce en todas las actividades de la vida, incrustándose en la generación de bienes culturales, en la misma práctica de la religiosidad humana, en los procesos de convivencia ciudadana, en las expresiones del sentido estético, en el fervor deportivo de las comunidades, etc.

Ello replantea el origen de las crisis económicas (Marichal, 2010), que se inician en el contexto de la esfera real de los bienes tangibles, soportada por un modelo de demanda efectiva concentrada en relativamente pocas manos, mientras que la demanda representada por las verdaderas necesidades de una gran parte de la población no se puede convertir en efectiva por la carencia de empleo formal que le garantice un ingreso estable y que solamente recurriendo al rebusque y a través de una redistribución del ingreso vía la conversión del ingreso concentrado, en demanda efectiva por bienes suntuarios que a su vez crean ingresos que descienden al flujo de la demanda efectiva por bienes de tipo primario en las clases sociales de los estratos de nivel inferior, que así logran el acceso al empleo formal de baja remuneración, y así sucesivamente, hasta crear un mercado de bienes de baja calidad que son los únicos satisfactorios a que tienen acceso las clases menos favorecidas, que es lo que ahora se conoce como el mercado de la base de la pirámide, sustentado en un empleo categorizado como informal. Esa es otra forma de extraer plusvalía en el mercado de la economía financiera, que trata de superar las contradicciones de la economía real.

Las lógicas en el interior del circuito de la economía real, anteriormente descritas, no son suficientes para superar el desequilibrio que se genera del lado de la demanda con un ingreso concentrado en pocas manos, para lograr absorber la capacidad de producción que se expresa en oferta y que se tiene que volver tan elástica para achicarse, cuando la demanda no alcanza a responder y ampliarse cuando la demanda efectiva se recupera, así sea parcialmente, mediante el mecanismo antes descrito, explicando así los ciclos de la economía real o ciclos económicos. Pero nunca será suficiente el mecanismo generador de la demanda efectiva mediante la ampliación que se logra a través de la redistribución keynesiana (económica) del ingreso, llegando a la base de la pirámide. Por eso es necesario convertir el exceso de la riqueza concentrada en instrumentos de tipo financiero, incluyendo el crédito, que busca la recuperación de la rentabilidad, vía la exacción de la plusvalía en las clases medias trabajadoras creando una demanda por el crédito (explicando

el afán de bancarización que busca llegar hasta la base de la pirámide, con todos los riesgos que ello genera), que rebasa todos los límites de la racionalidad económica generando la ilusión del consumo, que solo se puede pagar con el ingreso futuro que es incierto, pero que a través del pago de intereses y comisiones durante el tiempo que se mantenga la ilusión y cuando la cruda realidad del desempleo defina que ya no es posible responder con el pago del crédito ni de sus intereses, logra engordar la rentabilidad del sector financiero. Cuando este fenómeno se generaliza generando el ciclo propio de la actividad financiera, finalmente se va a reflejar en forma periódica, cuando se producen las bajadas y subidas de la producción, que se expresan en crisis financieras que completan el ciclo de las crisis gemelas (económica y financiera). Es de notar que ya no solamente el sector financiero entra en la oferta del crédito, sino que el sector comercial y algunas empresas del sector industrial entran al juego recomponiéndose la función de intermediación financiera, confirmando el hecho de que el fenómeno financiero se filtra por todas las rendijas de la economía y de la sociedad, dándole las características propias de la conocida como la fase del modelo de acumulación denominado financiarización (Aglietta y Riberioux, 2009).

Esto exige que la intermediación financiera se desplace también en otro sentido hacia el mercado de capitales, que oferta nuevos productos financieros como los famosos derivados, donde su función económica es extraer la plusvalía en forma de redistribución de las utilidades de las empresas medianas hacia la más grandes, la absorción de empresas nacionales por multinacionales, la expropiación del ingreso de las clases medias en el juego de casino de la compra de acciones y bonos, lo que trasluce una aparente democratización de la riqueza, pero que terminan empobreciendo a las clases medias, que también ceden sus acumulaciones del ahorro que se traslada a los fondos de pensiones que juegan de la misma manera a la obtención de utilidades, trasladando las pérdidas periódicas a los futuros pensionados, extrayendo la plusvalía acumulada y apropiada por los trabajadores que de esa manera pasan a engrosar las utilidades de los inversionistas

institucionales, que son los mismos propietarios de capital financiero, mezcla de la acumulación en la economía real con la acumulación de la economía financiera.

Una vez comprendido el papel económico de la fase de financiarización de la economía y sus impactos en el desarrollo social, es importante analizar cómo los nuevos signos financieros generan una hiperrealidad financiera, que desdibuja los mapas económicos de la economía real, sobreponiendo los nuevos símbolos financieros que pueden ser fácilmente manipulables, generando una asimetría de la información con visos de fidelidad pero que perfectamente se pueden desviar en favor de algunos intereses que detentan el poder económico y en detrimento del desarrollo social de grandes capas de la población. Es aquí donde surge la necesidad de reglamentar el gobierno corporativo, para tratar de mantener fuera del juego a los administradores que se han aprovechado de su posición para generar riqueza propia que los dueños del capital no quieren compartir, más allá de lo que dicta la racionalidad económica del capital. Todos estos elementos exigen entender cómo se transmite esta problemática a la representación contable, que se vuelve un problema que combina las nuevas dinámicas sociales que implican nuevos fenómenos que deben ser representados, pero que llevan la semilla de las simbologías desconectadas de la realidad, tanto en el imaginario social como en el mundo financiero que se ha desligado de la economía real. Será objeto de una discusión posteriormente.

4.2. FUNDAMENTOS DE LA REPRESENTACIÓN SOCIAL DE LA GESTIÓN PATRIMONIAL Y SUS IMPACTOS EN LA CONTABILIDAD

Si bien en la nueva posmodernidad líquida se conjuran simulacros que desdibujan la base real en el imaginario social y que luego se internaliza

en el imaginario individual, también se presentan fenómenos que representan apropiaciones de ciertos bienes que conforman el patrimonio nacional y que incluye ciertos símbolos que hacen parte de la riqueza comunitaria y contribuyen a la identidad nacional, así como el conjunto de costumbres que caracterizan el *modus vivendi* de una comunidad, los monumentos arquitectónicos, los sitios de recreación y otros bienes intangibles que hacen parte del patrimonio comunitario pero no hacen parte del sistema contable tradicional, y quedan de esa manera por fuera de la representación contable, cercenando la representación de la realidad social que puede contribuir al bienestar común.

Hacen parte de ese conjunto de bienes todos aquellos elementos que conforman la riqueza medioambiental, que se está maltratando en forma sistemática sin ningún tipo de responsabilidad social. Es en este punto donde debemos internarnos en un tópico clave que se convierte en el eje estructurante de la representación contable de lo social y es el concepto de "responsabilidad social", que se ha dejado de lado no solo por la contabilidad sino por la mayoría de las ciencias sociales, como producto de la configuración de la realidad en el ámbito de lo que se ha denominado la posmodernidad líquida, donde el sentido del bien común ha desaparecido relajando las relaciones humanas y donde la crisis de los valores campea en todos los ámbitos sociales. Ello nos lleva a profundizar en las relaciones que se establecen entre las organizaciones y la sociedad en que están inmersas, y además preguntarnos de qué manera se contemplan dentro de sus objetivos organizacionales las aspiraciones y demandas de la comunidad y cómo los podría representar la contabilidad.

La necesidad de incluir dentro del objeto de estudio de la contabilidad los elementos que se traslucen en el desarrollo de la responsabilidad social exige ampliar el concepto de patrimonio para concebirlo como la representación social de la riqueza, que algunos denominan el "bien común", es decir, el conjunto de bienes tangibles e intangibles que contribuyen al bienestar social de las comunidades y de la humanidad en general: "Estas exigencias modernas asociadas a la sensibilización creciente

por el nivel y calidad de vida nos exige que adicionemos a nuestra información tradicional la presentación de un mayor volumen de datos de tipo social, ético, medioambiental o ecológico, que viene a denominarse Contabilidad Social" (Díaz, 2003, p. 32).

Lo que se deriva de esta premisa es que la información que debe implementar la contabilidad incluye hacer explícito el impacto que tienen las decisiones y actividades empresariales en el bienestar social, de tal forma que quien se enfrente a una decisión que involucre a la empresa en cuestión, lo pueda hacer con ese conocimiento. Ello debería tener un impacto directo sobre la determinación del valor de las empresas, que debe ser captado por el mercado de capitales, contribuyendo de esa manera a la transparencia y a la fidelidad de la información sobre la realidad económica-social y desde donde se puede prospectar el comportamiento futuro de esos valores, ofreciendo un sustento científico a las proyecciones financieras. Es decir, se podría hablar de un valor razonable, pero para la sociedad con miras al beneficio del bien común y no solo para los accionistas, pues en este caso puede tomar un giro sesgado en beneficio solamente de ellos, o lo que es peor, de los administradores enturbiando la representación de la realidad. También se estaría propiciando filtrar la hiperrealidad económica hacia una realidad socialmente construida bajo parámetros del bien común que hace más autónoma la información contable (Avellaneda, 2016) sobre la base de una realidad más justa y equitativa, lo cual sería el mejor freno a los deslices de una financiarización desbocada al servicio de los intereses exclusivos del capital financiero. Siendo esto claro, la pregunta que nos tenemos que hacer es ¿cuáles serían los elementos que se deben reflejar en la contabilidad para lograr los objetivos de la responsabilidad social en aras de fortalecer el bien común y el equilibrio y la justa distribución de la riqueza?

Es necesario empezar por decir que es la misma organización la que debe establecer las prioridades frente a su responsabilidad social (dado el infinito universo en el que puede actuar) e incorporarlas dentro de sus objetivos estratégicos

de desarrollo, lo cual se debe declarar en sus informes contables como parte de sus reportes que pueden ser especializados bajo un esquema conocido como el "Balance Social", o de forma integrada con los informes financieros, bajo el enfoque de los reportes integrados (GRI, 2015), dependiendo del enfoque que le quiera dar la empresa. La siguiente cuestión es qué tipo de variables se deben focalizar y como se deben incluir en la estructura de los reportes integrados (Correa *et al.*, 2016) o especializados (Zabala, 2008; Capón, 2014). Una primera clasificación podría ser una categoría de información dedicada a mostrar la información financiera acerca de los costos y beneficios relativos al impacto del comportamiento social de la empresa y una segunda categoría que recoja la información cualitativa o cuantitativa (indicadores) sobre el mismo comportamiento social de la organización como, por ejemplo, informar a la colectividad sobre la contribución social de la empresa ya sea en los campos de impacto medioambiental como en los de recursos humanos y éticos. Para la primera categoría podríamos ejemplificar con información como los costos ambientales incurridos y en la segunda categoría, actividades como el cuidado de un número de árboles asumidos libremente en beneficio del bienestar de la comunidad en que se inserta la empresa, categorías que se pueden complementar, pero que no deben ser estrictamente una reflejo de la otra, pues puede haber actividades que no se requiera mostrar desde el punto de vista financiero pero sí desde el punto de vista del impacto social, como, por ejemplo, la contribución a la participación ciudadana por parte de sus empleados en las decisiones de la comunidad en que se inserta la empresa, etc. O también, los aportes al fortalecimiento de la dignidad humana tanto de empleados como de proveedores, clientes o la comunidad, o el manejo cooperativo en la cadena de suministro para incrementar la productividad colectiva, etc. Estos tópicos deben ser abordados desde un enfoque teórico para sentar las bases de una representación contable científica y que así se refleje en los sistemas contables como parte de su objeto de estudio. Este aspecto se desarrollará como parte de la propuesta epistemológica con que se cierra este artículo,

Hasta aquí se han desarrollado las causas exógenas a la crisis de la representación contable y ahora abocaremos las causas endógenas.

CAUSAS ENDÓGENAS DE LA CRISIS DE REPRESENTACIÓN CONTABLE

A continuación desarrollaremos este tópico, enfocado desde la estructura de los sistemas contables, que hasta ahora ha venido implementando la contabilidad, bajo la visión unilateral de lo financiero.

4.3. LOS SISTEMAS DE REPRESENTACIÓN CONTABLE Y SUS FALENCIAS ESTRUCTURALES

Es muy importante avanzar en el análisis de la crisis de la representación contable, ahora desde una perspectiva endógena abordando la estructura de la arquitectura que soporta la información contable que sería lo que se conoce como "los sistemas contables", que debe responder al avance del modelo de acumulación capitalista, que como lo analizamos anteriormente, se ha enfocado hacia la supremacía del capital financiero en lo que se ha dado en llamar la "financiarización".

Bajo la lógica que hemos venido delineando, la representación contable ha estado enfocada a reflejar el proceso económico bajo los intereses de los propietarios del capital y específicamente en la fase actual a los propietarios del capital financiero, como lo señalan Aglietta y Riberioux (2009, p. 153):

en tanto que recurso cognoscitivo de primer orden sobre la actividad de las firmas, la contabilidad es esencial para la información de los mercados financieros, interesados en la previsión del comportamiento futuro de las empresas. Las interacciones juegan también en el otro sentido: lo que ocurre en los mercados de capitales puede influir en la representación contable de la actividad de la empresa.

Ello explica por qué se requiere la estandarización de la información financiera a nivel global a través de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), pues ello facilita el flujo de capital financiero a través de los países facilitando de esa manera los procesos de adquisición de empresas nacionales por el capital financiero internacional bajo las diferentes modalidades que establece la nueva arquitectura financiera internacional. De igual manera, la forma de apropiación de los flujos financieros en forma de nuevos instrumentos financieros, el fortalecimiento del capital accionario en el plano internacional de las grandes multinacionales, requieren la estandarización de la información financiera.

Hasta este punto todo parece que responde a una lógica representacional fidedigna y no se podría hablar de crisis de la representación, pero se complica cuando el analista se pregunta si esa información refleja la responsabilidad social de las empresas que se benefician de esa información que aprovechan para beneficio exclusivo de sus arcas y, según lo veíamos, eso no es de interés para ese enfoque, con lo cual la información deja de cumplir uno de los requisitos de la adecuada representación de la realidad social, donde los accionistas son solo una parte de ella, y es que cumpla con el requisito de la simetría de la información, pero no solamente para quienes intervienen en la compra y venta de activos financieros, sino para todos los integrantes e interesados en el manejo empresarial como son los empleados, los proveedores, los clientes y la comunidad con sus requerimientos y necesidades, que son también demandantes de lo que la empresa genere en términos de valor. Esto nos conduce a la conclusión de que esa vista parcial de la información es una manera de deformar la realidad económica y social, pues de esa forma la finalidad del desarrollo social al que debe contribuir toda organización no entra en el mapa económico social que debe representar la información contable. Es decir, estamos ante el clásico error por omisión.

Pero como es clásicamente reconocido por los estudiosos de la ética (Uvalle, 2011), un error conduce a otro error y así se van encadenando un conjunto de problemas de representación, que fácilmente puede degenerar en el alejamiento

de la realidad financiera misma, para forzar representaciones erróneas, que conduzcan a la toma de decisiones equivocadas de quienes intervienen en el mercado financiero, principalmente a los ciudadanos que carecen de la información para no equivocarse cuando deciden invertir en valores, o lo que es más patético, cuando le cede sus ahorros de toda la vida a una institución como los fondos de pensiones que ahora también pueden ser víctimas (¿o victimarios?) del falseo amañado de la información financiera que busca apropiarse indebidamente de dichos ahorros en forma de caída de valores, después de que se han vendido en valores superiores, entrando en escenario una nueva regla de juego del mercado: sálvese quien pueda, mientras yo me aprovecho de la pesca en río revuelto. Aquí es donde se conjugan las maniobras de los especuladores con los sistemas contables que manipulan la información, donde el mercado no tiene jueces que protejan el reflejo de los verdaderos valores de la riqueza real, completándose el festival de engaños, que se ha venido convirtiendo en la dinámica de los mercados, enmascarada como si fuera el juego natural de la oferta y la demanda, abriendo un boquete enorme para propiciar el simulacro de los valores que configuran la hiperrealidad financiera, que así se constituye en el más succulento caldo de cultivo para la corrupción. O sea, la ética desaparece de la faz de la Tierra. A ello contribuyen la falta de sistemas de soporte científico en que los inductores de valor gestados socialmente desaparecen de la representación contable, como lo vimos cuando analizamos el tema de los intangibles originados en el conocimiento, que es la nueva fuente del valor social, que es difícil de captar y sobre lo cual se construyen todo tipo de artificios financieros para desvirtuar la realidad con tal que se acomoden a las necesidades del capital especulativo que ya hace parte consustancial de la acumulación de capital, a la manera de los botines cuando las rapiñas de las riquezas de los países recientemente descubiertos en el siglo XV entraron a formar parte de la acumulación originaria de capital, en el nacimiento del capitalismo mercantil, semilla del capitalismo industrial. Se vuelven parte del modelo nuevo de acumulación de capital financiero, cuyas causas fueron discutidas anteriormente.



el problema de la representación que busca reflejar prospectivamente el futuro no está en los instrumentos técnicos, que han logrado extraordinarios avances tanto de la estadística paramétrica como de la estadística no paramétrica, para fortalecer los sistemas de predicción de los resultados probabilísticos de las decisiones económicas y sociales.



Lo anterior permite llegar a la afirmación: “adoptar un lenguaje contable en vez de otro, es adoptar una representación de la empresa: la naturaleza de la información que se produce sobre una actividad depende mucho de la noción que se tiene respecto de esa actividad” (Aglietta y Riberioux, 2009, p. 153). Si lo que importa para la representación contable es el capital financiero, que se puede tornar especulativo como parte de su función de acumulación del capital y las actividades propias del mercado de capitales, permite que dicha representación periódicamente se aparte de la realidad de los valores económicos y sociales, debiéndose sustituir la representación de los hechos históricos (costo histórico), por la representación de los valores futuros inciertos, que bien podrían ser proyectados sobre bases sólidas y ciertas si el sistema contable incluyera un sistema valetero de inductores de valor, ajustados por el cálculo de probabilidades, que miden y dimensionan el riesgo implicado en los cálculos proyectivos, ello exigiría que se estandarizaran tanto las características de los inductores de valor como el juego de probabilidades que se harían compatibles según el tipo de decisiones implicadas, lo cual no es objeto de la normatividad financiera internacional, que se aviene mejor al libre albedrío de cada interesado en mostrar la información para inducir a favor de su propios intereses, así esa representación se aleje de la realidad e induzca a errores en la toma de decisiones a los demás participantes, desdibujando cualquier intento de responsabilidad social, que aún no encuentra un marco científico que le dé soporte.

Allí está el origen de las equivocaciones involucradas en las metodologías del valor razonable, no por su base tecnológica, sino por la liberalidad en el uso de los intereses egoístas de los proyectistas que son pagados por el capital financiero. Es decir, el problema de la representación que busca reflejar prospectivamente el futuro no está en los instrumentos técnicos, que han logrado extraordinarios avances tanto de la estadística paramétrica como de la estadística no paramétrica, para fortalecer los sistemas de predicción de los resultados probabilísticos de las decisiones económicas y sociales. El problema está en la noción de lo que se quiere representar:

una realidad que refleje los intereses sociales y económicos, bajo el criterio equilibrador del bien común (Felber, 2015), o en vez de ello reflejar ciertas actividades especulativas que convengan a ciertos intereses individualistas de la acumulación de capital financiero. Este se aprovecha de esas liberalidades para incrementar sus ganancias bajo las nuevas formas de apropiación de la plusvalía, que conllevan distorsiones y sesgos que profundizan el riesgo económico-financiero. Así los ciclos económicos y financieros se auto-refuerzan distorsionando todo el sistema social y con ello los sistemas contables, que no encuentran el camino de su contribución al interés social y comunitario que emana de la responsabilidad social, para de esa manera poder reflejar la realidad social y económica, que privilegie el bien común como organizador del interés particular, ajustándolo a las necesidades que dicta dicha responsabilidad social.

Sin embargo, hay otra arista del enfoque de representación que vale la pena discutir. En últimas, los dos enfoques de la representación contable que han predominado desde lo financiero se pueden concentrar en un enfoque histórico, que se preocupa por la realidad de la actividad en el interior de la empresa con el objetivo de crear valor y entregarlo en forma de un bien o servicio al mercado, y donde los activos tienen valor en la medida en que participan en la actividad de la empresa y no dependen de factores externos como el precio de mercado, por lo que se deben representar a los costos de adquisición o históricos. Este enfoque se avenía muy bien cuando el foco se concentraba en los procesos productivos de la economía real y cuando la productividad era el objetivo primordial, es decir, en la fase de acumulación del capital industrial y donde la apropiación de la plusvalía se lograba en el interior de la fábrica. En ese sentido, la valoración de los activos se mantenía estática, descontando la depreciación, hasta su agotamiento, por lo que poco interesaba su valor de mercado, que al contrario, privilegiaría el enfoque del valor de liquidación.

Ello da origen al nuevo enfoque de valoración que se aviene a la evolución del modelo de

acumulación de capital que se concentra en el capital financiero, tal como lo analizamos anteriormente. La consecuencia lógica de esa evolución del concepto de empresa integrada al mundo financiero exige un replanteamiento del enfoque de representación que refleje el valor de los activos no por su utilidad en el proceso productivo, lo que pasó a un segundo plano, sino por su capacidad de liquidarse, o sea, de volverse líquido para responder a los intereses del capital financiero internalizado en forma de créditos, o activos financieros que pasan de mano en mano en forma anónima, con lo cual se cierra el ciclo que asegura el dominio del capital financiero.

Esto corresponde a una fase en donde el valor se genera a partir de un nuevo factor productivo como lo es el conocimiento y todos los bienes intangibles derivados de él, lo cual replantea todo el modelo de acumulación de capital, reenfocando el esquema de apropiación de la plusvalía y donde el capital financiero adquiere el lugar predominante, conjugando el capital industrial y el capital financiero en conglomerados multinacionales. En consecuencia, los activos de la empresa se vuelven importantes en la medida en que se puedan vender en los mercados en forma de instrumentos financieros, lo cual refuerza el concepto de activo financiero, que se ha venido transformado en la forma de instrumentos financieros, donde todos los bienes reales sean activos o pasivos, se pueden convertir en signos de valor mercadeable en el mercado financiero, con los riesgos financieros que ello conlleva.

La consecuencia lógica es que el modelo de representación se desvincula del concepto de empresa como el conjunto de activos físicos, inmateriales y financieros que se combinan para crear valor, para vincularse con el concepto de empresa como generadora de liquidez, donde la contabilidad transforma su objetivo de representación para concentrarse en ese concepto de empresa integradora de los valores de mercado representativos del conjunto de los activos financieros y donde el flujo de caja se vuelve el rey de las mediciones del valor. Ello se conecta con la necesidad de prospectar los resultados futuros de las decisiones de inversión para calcular los

valores de mercado, que no necesariamente tienen un mercado inmediato, lo cual remite al exterior de la empresa, es decir, a los mercados o a sus proyecciones, en consonancia con las necesidades del modelo financierista de acumulación de capital y cuando las innovaciones han rebasado los bienes materiales para incursionar en el mundo de los bienes intangibles, cuyo modelo productivo y su correspondiente modelo de negocios se han transformado significativamente.

Aquí es cuando la representación contable transforma su enfoque para privilegiar lo que se ha denominado su valor razonable o valor de liquidación, para proteger los intereses de los acreedores que hacen parte del conjunto de capitales integrados en el capital financiero multinacional. Es esa transformación lo que ha propiciado la crisis de la representación contable, dadas las condiciones específicas de las hiperrealidades financieras, que ya analizamos y que se deben reenfocar desde la representación contable, para contribuir a la transformación social en beneficio del bien común y bajo la premisa de la responsabilidad social que deben asumir las organizaciones en un nuevo contexto de globalización que se debe orientar hacia la universalización.

4.4. DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

Lo hasta aquí discutido nos permite asegurar que la crisis de la representación contable es sustentable desde la perspectiva de la función social a la cual debe responder toda ciencia social, pero que hunde sus raíces en la misma crisis social por la que atraviesa la sociedad actual, que se puede tipificar como una crisis de valores. Sin embargo, es importante clarificar que la crisis no significa que haya dejado de cumplir una función de comunicación sobre las realidades que percibe el mundo de los negocios, específicamente sobre los contratos que aseguran la viabilidad de todo el sistema económico, así estos reflejen inequidades que el modelo trata como correspondientes con lo que se justifica de acuerdo con las realidades

sociales productos del devenir histórico, donde unos ganan y otros pierden. Es decir, al soslayar este problema correspondiente a la esfera de la distribución de la riqueza, se muestran los referentes a la circulación de los valores, que tornan inobservables sus efectos en dichas inequidades de forma directa, pero que de alguna manera garantizan que el paso de unas manos a otras de esos valores representativos de la riqueza se logre según las reglas establecidas de la economía de mercado, donde la contabilidad patentiza que dichas reglas se estén cumpliendo. Esto permite mantener el sistema económico funcionando, y mientras las reglas del juego no cambien, por ejemplo, definiendo nuevas reglas que garanticen el logro del bien común, la representación contable cumple su misión sin aparentemente revelar crisis patentables.

Sin embargo, la situación no es tan simple como aparece a primera vista, pues cuando la información hace referencia a las grandes empresas que cotizan en la bolsa o por lo menos participan en el mercado del financiamiento en las economías emergentes, las reglas del juego incluyen muchos más inobservables, que requieren otros tratamientos, ya que lo que está en juego es si la contabilidad está en capacidad de reflejar los verdaderos valores de la riqueza que están circulando y sobre la cuales se toman decisiones que afectan la representación de la misma, pudiéndose generar distorsiones que conducen a errores sustanciales que son fácilmente inducidos gracias a las asimetrías de la información. Esto ya va perfilando una crisis, pues la contabilidad deja de cumplir su misión de hacer respetar las reglas del juego de la propiedad privada en una economía de mercado, contribuyendo a la inestabilidad de todo el sistema. Esto se ve reforzado por los nuevos esquemas de representación contable, que tratan de reflejar realidades pasadas, mezcladas con datos que reflejan el futuro, pero que aún no se sustentan en indicadores confiables sobre los inductores del valor valederos, lo cual se expresa en los mayores inobservables de la historia económica de la humanidad: los intangibles.

Esto último implica que la contabilidad se ha quedado corta frente a las necesidades de

representación de estos últimos tipos de bienes que son los mayores generadores de valor en la sociedad contemporánea y que el remedio que ha buscado, en vez de contribuir a fortalecer científicamente la representación de la riqueza, ha tomado la vía corta de mostrar los reflejos del mercado de cierto tipo de instrumentos representativos de la riqueza real, que al involucrar las proyecciones del futuro desenvolvimiento de esa riqueza bajo parámetros no científicos, introduce elementos subjetivos que se alinderan con intereses particulares e individualistas alejándose cada vez más del bien común, del interés público y de la realidad social, pero lo que es más grave, permitiendo y abriendo grietas por donde se termina colando el peor mal de la sociedad globalizada actual, cual es la corrupción.

Sin embargo, es importante reconocer que la disciplina está evolucionando en la búsqueda de soluciones alternativas que afronten los grandes vacíos que se reconocen como parte de la crisis de la representación contable y es así como entidades como la Global Reporting Initiative, GRI, y el International Integrated Reporting Council, IIRC (GRI, 2015), propenden por la generación de informes más integrales, mostrando las evidencias de generación de valor para los diferentes *stakeholders* o interesados en la empresa, como los son los clientes, los proveedores, los empleados, el Estado y la misma comunidad y la sociedad en general, atendiendo al criterio de responsabilidad social y bajo el criterio de valor compartido (Porter y Kramer, 2011). Sin embargo, como lo reconocen los investigadores Correa-García, Hernández-Espinal, Vásquez-Arango y Soto-Restrepo (2016), solo las grandes empresas tienen el interés y el alcance para implementarlos, siendo que para el caso colombiano son muy pocas las empresas que lo están desarrollando.

Frente a la anterior realidad, que en definitiva se debe tipificar como una verdadera crisis de la representación contable, es interesante adelantar una serie de planteamientos que permitan salir de esa crisis soslayada y en ciertos casos verdaderamente explícita, y es lo que se propone en el siguiente apartado, que presenta la propuesta de fundamentación epistemológica

bajo el paradigma de la complejidad y que presentamos a continuación.

4.5. PROPUESTA DE FUNDAMENTACIÓN EPISTEMOLÓGICA DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE BAJO EL PARADIGMA DE LA COMPLEJIDAD

La propuesta que ponemos a consideración de la comunidad académica contable se estructura alrededor de dos componentes fundamentales: 1. Los fundamentos sobre el objeto de representación contable; 2. Los esquemas de representación y su enfoque de implementación. A continuación se desarrollará cada uno de esos dos componentes.

4.5.1. LOS FUNDAMENTOS SOBRE EL OBJETO DE REPRESENTACIÓN CONTABLE

El objeto de representación de la contabilidad como ciencia social debe girar alrededor de las dinámicas de la riqueza, entendida esta como el conjunto de bienes tangibles e intangibles que satisfacen las necesidades humanas en forma integral.

Lo anterior significa que la ciencia social contable debe encontrar la forma de representar, por un lado, el conjunto de los bienes materiales e inmateriales que satisfacen los requerimientos humanos, pero también debe encontrar a forma de representar el conjunto de las necesidades humanas que deben ser satisfechas, lo cual implica generar categorías que se pueden asimilar a la escala de necesidades de Maslow, sobre las cuales se deben desarrollar descriptores que de alguna manera reflejen la esencia de estos inobservables y que se puedan mostrar en los objetivos empresariales y la forma como estos se logran satisfacer desde la organización, a los diferentes tipos de *stakeholders* o interesados, contribuyendo al desarrollo de la responsabilidad

social, como un nuevo eje estructurante de la representación contable.

En referencia a la representación de los diferentes tipos de bienes tangibles e intangibles, se debe reconocer que frente a los primeros es que se ha dedicado todo el esfuerzo de la representación contable, para mostrar el conjunto de actividades que se desarrollan en el interior de la empresa alrededor de ellos, bien sea para producirlos o para comercializarlos, o sea entregarlos al público objetivo (los clientes), construyéndose categorías que permiten reflejar sus valores transados, una vez que son objeto de transacciones en el mercado. Una categoría especial es el flujo de dinero que finalmente permite materializar todos esos bienes bajo el signo monetario, que facilita las transacciones entre demandantes y oferentes. El origen del movimiento de este tipo de riqueza son las decisiones humanas de producir, de comprar, de vender o de financiar, por lo que se les conoce como los hechos económicos, que se transforman en hechos contables, una vez que entran al sistema de representación contable. Se puede decir que los sistemas contables han logrado representar eficientemente este tipo de bienes y sus transacciones en el mercado, a través del sistema de cuentas y siguiendo el método de la partida doble.

No sucede lo mismo con los bienes intangibles, que en su gran mayoría son expresión del conocimiento humano y de las actitudes y valores que rigen sus comportamientos, por lo que no se reflejan en el sistema transaccional de la economía en forma directa, sino que se avienen como valores agregados que se pueden integrar a los bienes tangibles, o que simplemente se generan para satisfacer las necesidades humanas de segundo y tercer orden, que trascienden las necesidades primarias que son satisfechas con los bienes tangibles. Por ello se vuelve muy importante crear un sistema de clasificación de las necesidades de orden superior, que se puedan representar en forma cualitativa y/o cuantitativa y la forma como se satisfacen en el diario vivir en el interior de las organizaciones cuando se trata de los seres humanos que se encuentran en el interior de la organización, o en las interacciones con los

seres humanos que conforman el entorno de las organizaciones y que son del interés mutuo. Este tipo de representaciones incluye la captación de elementos como las percepciones humanas, que deben entrar a desempeñar un rol fundamental en el sistema contable de los intangibles, que son susceptibles de mediciones en escalas apropiadas como el tipo Linkert u otras que se avengan a este tipo de inobservables y que así se pueden integrar a los clásicos reportes financieros.

En este nuevo esquema de representación entran a jugar nuevos enfoques interpretativos y comprensivos de la realidad de la riqueza, como lo es la prospección de los valores futuros, resultado de decisiones presentes, que tienen su impacto en el transcurrir del tiempo. Este es un campo que no ha sido desarrollado eficientemente por la ciencia contable y que permitiría efectuar proyecciones más verosímiles y con fundamento científico, previniendo los sesgos que desdibujan muchos de los esquemas proyectivos que se utilizan para calcular el valor razonable, que ha degenerado en hiperrealidades, alejadas de la realidad que pretende representar. Esto lo esquematizan Edvinsson y Kivicas (2004, p. 49), al afirmar:

La precisión está sobre todo en las perspectivas verticales del balance de la contabilidad de costes y dimensiones de inmovilizado material. El valor de las futuras ganancias está en los valores intangibles como las personas clave, redes y relaciones, alianzas, cultura, y conocimiento, que residen en la perspectiva lateral en oposición al balance, o sea, la dimensión de longitud. Esto permitiría crear una ventana de inteligencia para esos nuevos espacios de creación del valor. (p. 50).

Una muy buena aproximación a la representación de los intangibles generados como producto de la gestión del conocimiento es utilizar el esquema clasificatorio del capital Intelectual, que contempla cuatro tipos de capital básicos: el capital humano, el capital estructural, el capital relacional y el capital social. Una tarea impostergable para la representación contable es integrar un conjunto de indicadores sobre esos tipos de

capital intelectual, que hagan parte del juego de reportes contables, definiendo su sistema de captación, organización y registro sistemático, medición, valoración y evaluación y la forma de presentación, interpretación y comprensión, que enriquezca la transparencia y fidelidad de la información. Otra perspectiva que complementa lo anterior es el establecimiento de dimensiones bajo las cuales se puedan perfilar ese conjunto de indicadores para cada una de las categorías del capital intelectual. Tales dimensiones podrían ser los impactos en el valor agregado, la ventaja competitiva, la sostenibilidad, el potencial de futuro y la conformidad. De esta forma se desarrolla una matriz de doble entrada: por un lado, las cinco dimensiones propuestas, y por el otro, los tipos de capital intelectual, encajando los indicadores a cada cruce de dimensión y tipo de capital intelectual, con su respectiva medición, complementando el informe con la respectiva interpretación de cada indicador y su impacto en la generación de valores actuales y futuros.

Otro de los requisitos que debe cumplir el nuevo esquema de representación contable es el obligatorio reflejo de la responsabilidad social, que encuentra su sustento teórico en el enfoque de la creación de valor compartido. Este concepto desarrollado por Porter y Kramer (2011, p. 67) integra los criterios de creación de valor económico para las organizaciones y la responsabilidad social: "La solución está en el principio del valor compartido, que involucra crear valor económico de una manera que también cree valor para la sociedad al abordar sus necesidades y desafíos. Las empresas deben reconectar su éxito de negocios con el progreso social". Ello significa diseñar las estrategias de la compañía en forma tal que mejoren la competitividad a la vez que ayudan a mejorar las condiciones económicas y sociales en las comunidades en donde opera. Esto se logra creando valor social, redefiniendo la productividad en la cadena de valor, que involucra a los clientes, los proveedores, la comunidad, o creando *clusters* de apoyo para el sector donde se inserta la empresa. En últimas, el valor creado debe enfocarse para todos los *stakeholders*, lo cual rompe el esquema tradicional de crear valor solo para los accionistas.

En síntesis, se debe enfocar la nueva representación con el objetivo de reflejar la generación y agregación de valor económico y social, lo cual trasciende el objetivo financierista de maximizar la utilidad y le da una connotación de representación de lo social, lo cual incluye lo económico y lo financiero y que propende por una mayor estabilidad a largo plazo y una mayor productividad en la creación de valor económico y valor social compartido. Ahora es importante traducir este nuevo enfoque en esquemas operativos de representación contable bajo un enfoque integral económico-social, lo cual nos proponemos realizar en el siguiente apartado.

4.5.2. LOS ESQUEMAS DE REPRESENTACIÓN Y SU ENFOQUE DE IMPLEMENTACIÓN

La generación de los reportes integrados exige la estructuración de sistemas contables diseñados para tal fin. Por eso la propuesta es integrar cuatro niveles de información que reflejen las dinámicas patrimoniales o de la riqueza de la organización:

1. Nivel de Información económica-financiera: En este nivel se refleja la información histórica y de hechos cumplidos, que se corresponde con la información financiera tradicional principalmente de los tangibles que maneja la empresa.
2. Nivel de información resultante de la gestión del conocimiento, que abarca fundamentalmente los intangibles que gestiona la organización que debe incluir los diferentes componentes del capital intelectual.
3. Nivel de información que refleja la responsabilidad social que asume la organización. Se pueden clasificar según dos perspectivas: a- La que muestran la información financiera generada por las decisiones orientadas a desarrollar la responsabilidad social asumida. b- La que muestra indicadores sobre las acciones de responsabilidad social y sus impactos, que puede ser de tipo cualitativa o cuantitativa.
4. Nivel de información prospectiva y proyectiva tanto en unidades monetarias como no

monetarias. Esta información se concentra en dos frentes: a- Los inductores de valor que apoyan las estrategias para lograr los objetivos empresariales. b- los resultados esperados en términos monetarios y no monetarios, bajo la condición de que se estipulen los niveles de riesgo implicados en ellos, con mediciones a través de estadísticos como la desviación estándar o el valor en riesgo. En esta última categoría se pueden utilizar todas las herramientas matemáticas y estadísticas que se han venido desarrollando, para tipificar los fenómenos objeto de prospección, incluidos los proyectos de inversión.

Cada uno de estos cuatro niveles se debe respaldar en sistemas diseñados para estandarizar la información y los procesos de captación, representación, medición, valoración, evaluación y seguimiento del conjunto de ciclos estratégicos, tácticos y operativos de las decisiones empresariales en el campo de lo económico y de lo social. Tal vez lo más importante es generar un quinto nivel que integre la información de los niveles anteriores, para mostrar el impacto de los niveles entre sí y finalmente, de todos ellos sobre la riqueza y su distribución, bajo un nuevo enfoque del patrimonio económico y social.

No es el propósito de este artículo profundizar en la operativa de los diferentes niveles planteados, pues el alcance inicialmente propuesto fue plantear los fundamentos epistemológicos, ontológicos y metodológicos de la solución de las problemáticas de la representación contable, para avanzar en el estatus científico de la ciencia contable. Invitamos a la comunidad científica contable a trabajar en esa orientación, configurando un programa de investigación para consolidar esta propuesta.

CONCLUSIONES

A continuación se presenta una síntesis de la investigación sobre la representación contable, sus problemáticas y las causas de los problemas y las alternativas de solución.

La representación desde el punto de vista científico se entiende como un proceso que tiene implicaciones epistemológicas, ontológicas, metodológicas y se enmarca en la relación que se establece entre el sujeto y el objeto del conocimiento; además de permitir describir y explicar los fenómenos, también debe involucrar los fines, lo cual para la contabilidad significa que la información generada tenga un propósito y es servir como fundamento para la toma de decisiones. Bajo ese marco se reconoce que la representación contable adolece de dos grandes falencias: no registra los bienes intangibles, ni los referentes relativos a los efectos de la responsabilidad social, dejándolos por fuera de su objeto de estudio, o por lo menos de sus métodos de indagación y representación y por otro lado, la representación de lo financiero, que ha sido su prioridad, tiene problemas inherentes al modelo financierista, que ha perdido la referenciación al verdadero valor de los bienes o activos, dada la estructura del mercado que se ha ido desprendiendo de la economía real para crear su propio sistema de auto-referenciación, con todos los riesgos que ello conlleva y donde lo financiero adquiere preminencia en todas las áreas de la sociedad, subyugando al mundo de la economía real.

Se encontró que existe una relación entre el no reconocimiento del capital intelectual en los informes contables, como expresiones de la riqueza de una empresa o de un país, y el interés de ocultar el verdadero origen de esta que proviene del trabajo intelectual incorporado en los procesos productivos. La sociedad actual está pasando por una fase general de crisis de integración social, producto del sistema económico que prioriza el interés individual sobre el interés del bien común, con una consecuente caída de los valores sociales, lo que lleva a un relajamiento de los lazos sociales, difuminando todas las estructuras, desde la familiar, pasando por la convivencia ciudadana y llegando a las estructuras del Estado, que se caracterizan por su volatilidad y falta de cohesión, generando grietas por donde se filtran los males propios de la ausencia de valores, como la corrupción, el egoísmo, la deslealtad, la ausencia de compromiso social, etc. Esto es lo que los estudiosos sociales han denominado

modernidad líquida, aplicable a la economía que progresivamente se ha ido convirtiendo en una economía líquida, en el sentido de que el dinero y los instrumentos financieros representativos de la liquidez de la riqueza son el signo de la sociedad actual y que han entrado a invadir todas las esferas de la sociedad. Estas exigencias del modelo del capitalismo actual permiten que se desfiguren los verdaderos valores de la riqueza, pues los instrumentos financieros adquieren vida independiente de lo que debieran representar como equivalentes a la riqueza real de una economía, presentándose lo que se denomina las burbujas financieras, que en otros contextos se podrían validar como un fenómeno de la hiperrealidad. Esa inestabilidad en las representaciones de la riqueza es el reflejo de la inestabilidad de los valores financieros que hacen que los guardianes de la transparencia de la información financiera queden a la deriva.

Ello replantea el origen de las crisis económicas (Marichal, 2010), que se inician en el contexto de la esfera real de los bienes tangibles, soportada por un modelo de demanda efectiva concentrada en relativamente pocas manos, mientras que la demanda representada por las verdaderas necesidades de una gran parte de la población no se puede convertir en efectiva por la carencia de empleo formal que le garantice un ingreso estable. Pero nunca será suficiente el mecanismo generador de la demanda efectiva mediante la ampliación que se logra a través de la redistribución keynesiana (económica) del ingreso, llegando a la base de la pirámide. Por eso es necesario convertir el exceso de la riqueza concentrada en instrumentos de tipo financiero, incluyendo el crédito, que busca la recuperación de la rentabilidad. Esto exige que la intermediación financiera se desplace también en otro sentido hacia el mercado de capitales, que oferta nuevos productos financieros como los famosos derivados como nuevos signos financieros que generan una hiperrealidad financiera, que desdibuja los mapas económicos de la economía real, sobreponiendo los nuevos símbolos financieros que pueden ser fácilmente manipulables, generando una asimetría de la información con visos de fidelidad, pero que perfectamente se pueden desviar en favor de

algunos intereses que detentan el poder económico y en detrimento del desarrollo social de grandes capas de la población. Así se conjugan las maniobras de los especuladores con los sistemas contables que manipulan la información, donde el mercado no tiene jueces que protejan el reflejo de los verdaderos valores de la riqueza real, completándose el festival de engaños que se ha venido convirtiendo en la dinámica de los mercados, enmascarada como si fuera el juego natural de la oferta y la demanda, abriendo un boquete enorme para propiciar el simulacro de los valores que configuran la hiperrealidad financiera, que así se constituye en el más succulento caldo de cultivo para la corrupción. O sea, la ética desaparece de la faz de la Tierra.

La necesidad de incluir dentro del objeto de estudio de la contabilidad los elementos que se traslucen en el desarrollo de la responsabilidad social, exige ampliar el concepto de patrimonio para concebirlo como la representación social de la riqueza, que algunos denominan el "bien común", es decir, el conjunto de bienes tangibles e intangibles que contribuyen al bienestar social de las comunidades y de la humanidad en general. La vista parcial de la información es una manera de deformar la realidad económica y social, pues de esa forma la finalidad del desarrollo social al que debe contribuir toda organización no entra en el mapa económico social que debe representar la información contable. En últimas, lo expuesto nos lleva a replantear el modelo de representación contable. La propuesta es integrar cuatro niveles de información que reflejen las dinámicas patrimoniales o de la riqueza de la organización: 1- Nivel de Información económica-financiera. 2- Nivel de información resultante de la gestión del conocimiento. 3- Nivel de información que refleja la responsabilidad social. 4- Nivel de información prospectiva y proyectiva tanto en unidades monetarias como no monetarias. Cada uno de estos cuatro niveles se deben respaldar en sistemas diseñados para estandarizar la información y los procesos de captación, representación, medición, valoración, evaluación y seguimiento del conjunto de ciclos estratégicos, tácticos y operativos. Tal vez lo más importante es generar un quinto nivel que integre la información

de los niveles anteriores, para mostrar el impacto de los niveles entre sí y finalmente de todos ellos sobre la riqueza y su distribución, bajo un nuevo enfoque del patrimonio económico y social.

REFERENCIAS

- Adams, C.A.; Hill, W., y Roberts, C.B. (1998). Corporate social reporting practices in Western Europe: legitimating corporate behaviour?" *British Accounting Review*, 30 (1) pp. 1-21.
- Aglietta, M., y Riberioux, A. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva. El debate sobre el gobierno de presa*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Archel, D. Pablo, y Gómez V., Mauricio (2014). Crisis de la valoración contable en el capitalismo cognitivo. *Revista Innovar*, vol. 24, núm. 52, abril-junio. Bogotá.
- Avellaneda B., Alcides (2016). Autonomía de la información como principio contable. Ponencia presentada en el XXI Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Ciudad de México (México).
- Baudrillard, J. (1978). *Cultura y Simulacro*. Kairós: España.
- Campos Hernández, Miguel Ángel; Gaspar Hernández, Sara (1999). Representación y construcción de conocimiento. *Revista Perfiles Educativos* [en línea] (enero-junio): [Fecha de consulta: 9 de julio de 2018] Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=13208403>> ISSN 0185-2698).
- Capón Filas Rodolfo (2014). Estructura del Balance Social. *Hologramática* – Facultad de Ciencias Sociales – UNLZ – Año XI, No. 20, V. 1, pp. 5-11.
- Carrizo, Walter y León, Silvia (2007). ¿Qué realidad representa la contabilidad? *Revista Pecunia*, 5, pp. 17-27.
- Correa-García, Jaime Andrés; Hernández-Espinal, María Clara; Lorena Vásquez-Arango y Soto-Restrepo, Yudy Marcela (2016). Reportes integrados y generación de valor en empresas colombianas incluidas en el índice Dow Jones. *Cuadernos de Contabilidad*, 17(43), 73-108. [Http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-43.rigv](http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-43.rigv)
- Dembinski, Paul H. (2010). *¿Finanzas que sirven o finanzas que engañan?* España: Editorial Pirámide.
- Díaz I., Miguel (2003). La contabilidad social—origen y paradigmas. Quipukamayoc © UNMSM. Facultad de Ciencias Contables, versión electrónica 1609-8196, 2003, primer semestre, 31-42.
- Edvinsson, Leif, y KiviKas, Mart (2004). La nueva perspectiva para la creación del valor. *Revista de Contabilidad y dirección*, Vol. 1, pp. 47-57.
- Felber, Crithian (2015). *La economía del bien común*. Madrid: Deusto.
- Franco-Ruiz, R. (2016, julio-diciembre). Sociodicea contable en evolución: del saber estratégico a la crisis de la representación. *Rev. Cient. Gen. José María Córdova* 14(18), 269-307.
- Franco, R. (2013). La polémica Macintosh Mattessich. *Revista científica General José María Córdova*, Bogotá, D. C. (Colombia). Sección Ciencia y Tecnología. Vol. 11, Núm. 11, enero-junio, pp. 209-226.
- GRI: Global Reporting Integrated (2015). *G4 Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. Consultada en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One>
- Gracias, L.; Franco, R.; Agudelo, V. (2013). Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al "puro simulacro". *Revista científica General José María Córdova*, Bogotá, D.C.

- (Colombia). Sección Estudios militares, Vol. 11, Núm. 12, julio-diciembre, pp. 79-104.
- Guthrie, J., y Matthews, (1985). Corporate social accounting in Australia. *Research in Corporate Social Performance and Policy*. JAI Press: 251-277.
- Larran, M., y López, A. (2010). Análisis de contenido de los planes estratégicos de las universidades públicas españolas bajo la perspectiva de la responsabilidad social. Artículo presentado en el Congreso Universidad 2010, La Habana.
- López Garavito, Luis Fernando (2011). *Avatares del sistema financiero*. Colombia: Editorial Universidad Externado de Colombia.
- Machado, M. (2009). Contabilidad y realidad: Una revisión crítica bajo el enfoque de la representación. *Revista Actualidad Contable FACES*, año 12, N° 19, julio-diciembre. Mérida. Venezuela (38-55).
- Machado R., Marco Antonio (2011). Representación contable: de la revelación de los hechos a la construcción de la realidad. *Revista Lúmina* 12, enero-diciembre, pp. 152-171.
- Macintosh, N.; Shearer, T.; Thornton, D., & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital Accounting. *Organizations and Society* 25, 13-50.
- Macintosh, N. (2003). From Rationality to Hiperreality: Paradigm Poker. Kingston, Ontario, Canada: Queen's University School of Business (Research Paper No. 04-09), *International Review of Financial Analysis* 12, 453-465.
- Macintosh, N. (2006). Accounting —Truth, Lies, or 'Bullshit'? A philosophical Investigation (Commentary—The FASB and Accounting for Economic Reality). *Accounting and the Public Interest* 6, 22-36.
- Macintosh, N. (2008, July). Accounting and the Truth of Earnings Reports: Philosophical Considerations. Kingston, Ontario, Canada: Queen's University School of Business (Research Paper No. 05-08, 38 p.)
- Marichal, Carlos (2010). *Nueva historia de las grandes crisis financieras, una perspectiva global 1873-2008*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- Marx, Karl (1959). *El Capital*. México: Fondo de Cultura Económica, 2ª Edición.
- Maslow, Abraham Harold (1998). *El hombre autorrealizado: Hacia una psicología del ser*. Barcelona: Editorial Kairós.
- Mattessich, Richard (2003). *La Representación contable y la realidad*. Consultado en: www.cyta.com.ar/biblioteca/bddoc/bdlibros/Mattessich_representacion_contable.pdf.
- Mattessich, Richard (2006). *La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad*. Madrid: AECA.
- Orlean, André (2006). *El poder de las Finanzas*. Colombia: Editorial Universidad Externado de Colombia.
- Ortiz B., José J., y Rodríguez R., Jorge E. (2014). Orígenes de las crisis financieras y el riesgo moral. *Revista Internacional de Ciencias Sociales*, Vol. 3, #2. Consultado en: journals.epistemopolis.org/index.php/csociales/article/download/806/374
- Ortiz-Bojacá, José Joaquín (2016). El modelamiento matemático y la contabilidad analítica matricial, mecanismos de medición, representación e interpretación contable: ¿un reto aún no asumido por la Contametría en el desarrollo científico de contabilidad?, ¿ni tampoco por la praxis de la profesión? *Cuadernos de Contabilidad*, 17(43), 127-155. <http://>

dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-43.mmca

Porter, Michel, y Kramer, Mark R. (2011). Creación del valor compartido. *Harvard Business Review*, enero.

Samir Amín; Elmar Altvater; Morin, Françoise, y Gowan, Peter (2010). *Crisis financiera, económica sistémica*. Madrid: Maia Ediciones.

Uvalle Berrones, Ricardo (2011). La importancia de la ética en la formación de valor público. *Estudios Políticos*, novena época, núm. 32 (mayo-agosto, 2014): 59-81. UNAM.

Vásquez R., Adolfo (2008). Zygmunt Bauman: modernidad líquida y fragilidad humana. Publicación Electrónica de la Universidad Complutense. *Nómadas. Revista Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas*, 19 (3).

Zabala Salazar, Hernando (2008). Construcción de un modelo de balance social para el cooperativismo de una región latinoamericana: el caso de Antioquia (Colombia). Fundación Universitaria Luís Amigó-FUNLAM Medellín, Colombia.