

Ospina-Zapata, C. (2022). Principales distinciones sobre el sistema social de la contabilidad convencional desde el sentido de autopoiesis de Niklas Luhmann. Una introducción a propósito del problema del lucro. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 80, 233-268. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n80a10>

Principales distinciones sobre el sistema social de la contabilidad convencional desde el sentido de autopoiesis de Niklas Luhmann. Una introducción a propósito del problema del lucro

Carlos Mario Ospina-Zapata
cmario.ospina@udea.edu.co
orcid: 0000-0002-2559-3661
Universidad de Antioquia

Principales distinciones sobre el sistema social de la contabilidad convencional desde el sentido de autopoiesis de Niklas Luhmann. Una introducción a propósito del problema del lucro

Resumen: *se presentan las principales distinciones respecto del sentido de sistemas sociales en Niklas Luhmann centrando la atención en el concepto de autopoiesis. A partir de dichas contribuciones se hace una lectura de la Contabilidad convencional proponiendo explicaciones que den cuenta de su carácter de sistema social funcional diferenciado y por ende autopoiético. Apelando a la lectura de fuentes bibliográficas, conversaciones con profesores investigadores, y la reflexión sistemática y hermenéutica, se construye una red de sentido que permite concluir que la Contabilidad convencional es un sistema social funcional que crea comunicación en tanto marcación del código Lucro / No lucro. En este sentido la contabilidad por partida doble reduce complejidad en la construcción del orden social, operando funcionalmente, a partir de acoplamientos estructurales en tanto cálculos, cifras y retóricas de utilidad, beneficio y rentabilidad.*

Palabras clave: *Sistemas sociales, Autopoiesis, Contabilidad, Sistema contable, Lucro.*

Main distinctions in the social system of conventional accounting from Niklas Luhmann's sense of autopoiesis. An introduction concerning the issue of profit

Abstract: *This paper presents the main distinctions regarding the meaning of social systems in Niklas Luhmann, focusing on the concept of autopoiesis. Based on these contributions, an interpretation of conventional accounting is offered, proposing explanations that account for its nature as a functionally distinct social and, therefore, autopoietic system. Through the reading of bibliographic sources, discussions with research professors, and systematic and hermeneutic reflection, a network of meaning is constructed that allows concluding that conventional accounting is a functional social system that creates communication as a marking of the Profit / Non-profit code. In this sense, double-entry accounting reduces complexity in the construction of social order, operating functionally from structural couplings such as calculations, figures, and profit, benefit and profitability rhetoric.*

Keywords: *Social systems, Autopoiesis, Accounting, Accounting system, Profit.*

Principais distinções sobre o sistema social da contabilidade convencional em relação ao censo de autopoiese de Niklas Luhmann. Uma introdução a propósito do problema do lucro

Resumo: *Apresentam-se as principais distinções ao respeito do senso de sistemas sociais em Niklas Luhmann, focando a atenção no conceito de autopoiese. A partir destas contribuições se faz uma leitura da Contabilidade Convencional propondo explicações que deem conta de seu caráter de sistema social funcional diferenciado e, portanto, autopoiético. Apelando à leitura de fontes bibliográficas, conversações com professores pesquisadores e a reflexão sistemática e hermenéutica, constrói-se uma rede de senso que permite concluir que a Contabilidade convencional é um sistema social funcional que cria comunicação a través da marcação do código Lucro / Não lucro. Nesse sentido, a contabilidade de entrada dupla reduz complexidade na construção da ordem social, operando funcionalmente, a partir de acoplamentos estruturais como cálculos, números e retóricas de utilidade, benefício e rentabilidade.*

Palavras-chave: *Sistemas Sociais, Autopoiese, Contabilidade, Sistema contábil, Lucro.*

Les principales distinctions sur le système social de la comptabilité conventionnelle au sens de l'autopoïèse de Niklas Luhmann. Une introduction au problème du profit

Résumé: *Les principales distinctions concernant la signification des systèmes sociaux chez Niklas Luhmann sont ici exposées, en se penchant sur le concept d'autopoïèse. Sur la base de ces contributions, une lecture de la comptabilité conventionnelle est faite, proposant des explications qui rendent compte de son caractère de système social fonctionnel différencié et donc autopoiétique. Un réseau de sens est élaboré par la lecture de sources bibliographiques, par des conversations avec des professeurs chercheurs et par une réflexion systématique et herméneutique, ce qui nous permet de conclure que la comptabilité conventionnelle est un système social fonctionnel qui crée une communication comme marquage du code Profit/Non-profit. Ainsi, la comptabilité en partie double réduit la complexité dans la construction de l'ordre social, en opérant de manière fonctionnelle, à partir de couplages structurels comme calculs, chiffres et rhétoriques de utilité, du profit et de la rentabilité.*

Mots-clés: *Systèmes sociaux, Autopoïèse, Comptabilité, Système comptable, Profit*

Principales distinciones sobre el sistema social de la contabilidad convencional desde el sentido de autopoiesis de Niklas Luhmann. Una introducción a propósito del problema del lucro

Carlos Mario Ospina-Zapata

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n80a10>

Primera versión recibida en febrero de 2022 – Versión aceptada en mayo de 2022

I. Introducción

Iniciamos con esta invitación: “cabe afirmar que sería de lamentar que la contabilidad fuese la única, entre todas las técnicas y las ciencias, que no se beneficiara de las elaboraciones especulativas” (Vlaemminck, 1961, p.xiv). Este trabajo intenta frecuentar la reflexión¹.

La pregunta que guía la investigación y la problematización que nos ocupa es ¿en qué sentido puede expresarse el carácter autopoietico del sistema social de la Contabilidad convencional? Esta pregunta surge por ese carácter cerrado y circular que en principio irradia la Contabilidad moderna. El abordaje del problema asume como autor de fondo al sociólogo Niklas Luhmann y su teoría de los sistemas sociales y propone disponer de un conjunto de distinciones para operar reflexiva y hermenéuticamente en hacer distinciones para la contabilidad. Coincidimos con el autor en que este operar se inscribe en el marco del constructivismo por cuanto no hay un acceso cristalino a la realidad.

La realidad no solo es lo que es (comprensión ontológica), sino además lo que la observación le añade como construcción (compresión constructivista). Con esto se recuerda el aforismo de la mecánica cuántica: todo objeto padece una perturbación por el hecho de ser observado (Nafarrete, 1998, p.22). Las explicaciones científicas no

1 Y comprendo la reflexión también como el espacio del diálogo. En este sentido agradezco a las profesoras Carmen Alejandra Ocampo Salazar y Martha Eugenia Reyes Sarmiento, a los profesores Jorge Iván Vélez-Castiblanco, Edgar Gracia López y a los amigos William Rojas Rojas y Mauricio Gómez Villegas, por prestarse en inteligencia y palabra para interactuar con estas ideas y hacerlas más legibles.

explican un mundo independiente, explican la experiencia del observador. (Rodríguez y Torres, 2003, p.110)

Esta postura epistemológica no implica que el conocer sea entonces un acto espurio para la realidad. Todo lo contrario, que en el conocer producimos realidad, y que independientemente de la “verdad” el conocimiento tiene consecuencias reales.

La tendencia a la que hago referencia, dicho rápidamente, es la desaparición del espacio intelectual y social que hace del conocer una representación mentalista y del hombre un agente racional. Es la desaparición de lo que Heidegger llama la época de la imagen del mundo y que puede también designarse como cartesianismo. Si la auto-poiesis ha tenido influencia es porque supo alinearse con otro proyecto cuyo centro de interés es la capacidad interpretativa del ser vivo que concibe al hombre no como un agente que “descubre” al mundo, sino que lo constituye. Es lo que podemos llamar el giro ontológico de la modernidad, que hacia fin del siglo XX se perfila como un nuevo espacio de vida social y de pensamiento que ciertamente está cambiando progresivamente el rostro de la ciencia. (Maturana y Varela, 1995, p.34)

La idea de sistemas sociales autopoieticos tuvo alguna resistencia en décadas pasadas por la alteridad con la que Luhmann postuló sus observaciones en contravía de casi todo lo establecido por la sociología e incluso por la filosofía al uso. Sin embargo, en la actualidad se le reconoce como un autor inspirador de potentes análisis y su obra, prolífica por demás, entrega lo que algunos llaman material explosivo para pensar la sociedad. En el texto iremos documentando algunas de estas distinciones.

Por supuesto tenemos limitaciones que no podemos dejar en silencio. El abordaje implica la comprensión que quien escribe logra a partir de la interpretación de los materiales puestos ante sus ojos. En lo planteado hay honestidad y esperanza de diálogos para crecer en la comprensión. Del mismo modo dada la cantidad de material, se aborda un aceptable grupo de libros y documentos para este propósito, pero que no aspiran a agotar lo escrito, ni por Niklas Luhmann, ni por la tradición de literatura en contabilidad y campos afines en relación con el problema.

Esta primera entrega está escrita alternando pronombres, primera persona del plural en su mayoría, la tercera persona, y también la inevitable utilización de la primera persona cuando la idea me responsabiliza más de la cuenta respecto de su enunciación. Se utilizan varias notas al pie; es importante resaltar que su lectura es fundamental, no son notas aclaratorias, dado que, en muchos casos, por incapacidad, no logré vincularlas a la narración de manera que me dejara tranquilo su exposición. Pero doy fe que las notas se dejan leer muy bien y constituyen una parte integral del texto. Quizá esto también sea una influencia de la forma de la escritura de Niklas Luhmann. Y hago la aclaración porque siento que los pies de página han perdido interés en la formación del sujeto lector

contemporáneo. Algunos apartes del texto resultarán más descriptivos y otros más interpretativos. Estos cambios obedecen al objeto de cada subcapítulo.

Como plantea el profesor William Rojas (1999) “el mundo contemporáneo ha esculpido una nueva estirpe contable” (p.108) y en una sentencia de Niklas Luhmann, los mejores resultados en el mejor mundo posible son con costes mínimos (2010); debo decir entonces que este trabajo pretende aproximarse respetuosamente a comprender esa contabilidad contemporánea que parece dedicarse solo a la presentación de formaciones del Lucro. En otro documento también estableceremos relaciones de esta tendencia con sistemas sociales como la economía y las organizaciones. Las debilidades en esta aproximación son mi entera responsabilidad. No creo tener verdades acabadas, pero si aspiro a construir colectivamente comprensiones que guíen la acción. En ese sentido el texto describe un observar, y a su vez (más como tarea) se instala en una dimensión en la que resulta necesario buscar por algún lado las formas de la transformación de la contabilidad y de la sociedad.

El artículo está construido siguiendo la siguiente estructura. Luego de esta introducción hay una advertencia metodológica. Posteriormente se aproxima una mirada sintética del uso de la categoría “sistema” en contabilidad en su versión más clásica. Se desarrollan a su vez los conceptos más importantes que favorecen una comprensión aproximada del sentido de sistemas sociales autopoieticos en Niklas Luhmann. Con ello se perfila una primera aplicación de distinciones en el sistema social de la contabilidad y la explicación del problema del Lucro. Se entregan unas conclusiones y se deja planteado el desarrollo ulterior del tema que seguramente aparecerá en otro documento.

II. Advertencia Metodológica

Este trabajo consiste en agotar un encuadre teórico como lente para observar un sistema, en este caso la teoría de los sistemas sociales en clave Luhmanniana respecto de la Contabilidad convencional. Siendo coherentes con el problema de estudio el método aplicable al presente trabajo es el hermenéutico. Una circunstancia central se presenta en congruencia con la perspectiva construccionista que Luhmann despliega al entender que actuamos como observadores de segundo orden sobre lo observado y que en últimas disponemos las características de nuestro observar en las unidades objeto de análisis. Otra circunstancia es que la tarea emprendida parte de las necesidades y la historicidad “propia” que algunas pesquisas emprendidas en el campo de la contabilidad y las organizaciones han generado en mí. No puedo obviar mi condición subjetiva y necesito comprenderla y leer su impacto en aquello de lo que pretendo una hermenéutica. Mi tarea no es solo interpretar lo dado, sino comprender entendiendo mi circunstancialidad en tal proceder. “El lector honesto es aquel que

determina con claridad el origen y validez de sus prejuicios, con los cuales dará un primer sentido a la lectura” (Botero, 2001, p.73)

En este sentido debe quedar claro que los textos objeto de “interpretación” (cualquiera sea su modalidad) no son meras enunciaciones pasivas a la exégesis, sino que involucran, con ocasión de la comprensión, los presentidos que me asisten como investigador, los cuales deben quedar declarados y espero sean debidamente controlados. El prejuicio es una vía de acceso al fenómeno.

En lo social no se trata de descubrir cosas, ni siquiera fenómenos, o estructuras de significación. Se trata de partir de la propia interpretación (que ya es social) e ir avanzando, gracias a la conversación – observación en la construcción rigurosa de un sentido argumentado fruto de la mirada que interpreta y se interpreta. (Herrera, 2002, p.48)

El método aplicado implica el círculo hermenéutico del que habla Gadamer. No se trata de develar verdades o caracterizar escenarios tal como los describen los actores o los presentan los textos, sino de exponer la comprensión a la que se llega cuando se ponen en diálogo diversas fuentes y precomprensiones, en una suerte de conversación juiciosa y con su propia historicidad.

(...) Quien desee comprender un texto tiene que estar dispuesto a dejar que éste le diga algo. Una conciencia hermenéuticamente adecuada debe mostrarse sensible, de manera preliminar a la alteridad del texto. Dicha sensibilidad no presupone una neutralidad objetiva o un olvido de sí mismo, sino una clara toma de conciencia respecto de las propias presunciones y los propios prejuicios. (...) Una comprensión llevada a cabo desde una conciencia metódica intentará siempre no llevar a término directamente sus anticipaciones sino más bien hacerlas conscientes para poder controlarlas y ganar así una comprensión correcta desde las cosas mismas. (Gadamer, 2003, p.336)

Los materiales tratados utilizando como estrategia central el uso de fichas de contenido corresponden, en esta primera entrega a:

- Literatura sobre Sistemas sociales y autopoiesis. Centralmente los trabajos de Niklas Luhmann y segundas escrituras sobre las propuestas del autor.
- Literatura en Contabilidad que involucró las categorías de sistema y autopoiesis. Adicionalmente alguna literatura sobre contabilidad y economía que permita aproximar el sentido de “lucro” que resulta ser un concepto muy importante para esta reflexión.
- Conversaciones con profesores que han aportado expresiones muy importantes para construir sentido a partir de algunas inquietudes y presentaciones que se han hecho en congresos y seminarios sobre el tema.

III. La noción de sistema en la contabilidad

La contabilidad como configuración humana y con una larga historia relacionada con necesidades de información y control económico, ha sido significada de diversas maneras, por ejemplo, como técnica de registro o como práctica social institucional. En medio, han existido cualquier cantidad de sustantivos y

predicados que intentan capturar la esencia de la contabilidad. La idea de sistema ha sido acogida como un lugar relativamente recurrente para proyectar una imagen sobre el sentido de contabilidad.

La noción simple de Sistema está relacionada con la relación de un conjunto de elementos heterogéneos para lograr un objetivo. Existen sistemas abiertos que intercambian “algo” con otros sistemas o con su entorno (Rodríguez, 2007). Los elementos en relación y la interacción con el entorno posicionan un conjunto de propiedades que se atribuyen a aquello que nombramos sistema: entradas, mensaje, proceso, salidas, emisores, receptores, recursividad, totalidad, emergencia, circularidad, equilibrio. (Garcíandía, 2005)

En el plano contable, y sin agotar para nada el espectro, encontramos referencias a, producción de información para usuarios en clave de comunicación (Araujo, 1998), sistema de medida y de información para toma de decisiones (Langenderfer, citado por Túa, 1995), principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera (García, 1995); también podemos encontrar la concepción de un Sistema Contable que abarcaría todas las características de la contabilidad aplicables y que contendría un Sistema Informativo Contable que opera el proceso de transformación de datos en información con destino a receptor cierto y determinado (Cañibano, 1997). En estas distinciones de la contabilidad es muy importante el concepto de usuario por cuanto en función de sus necesidades se configura el relacionamiento de elementos del sistema que implican fases como la captación, la medición, la representación, la valoración, y la comunicación (Túa, 1996). De igual forma el destinatario de la información permite una comprensión del sentido pragmático y teleológico de la contabilidad lo que ha implicado una realimentación del propio sistema a partir de la aceptación y dinámica de sus necesidades. (González y Escarano, 1990)

En una línea similar, la calidad de la información comunicada a los usuarios implica el reconocimiento de cuestiones como la exactitud y la fiabilidad, la objetividad, el tiempo de acceso a los datos, la especialización de las informaciones, el nivel de agregación de los outputs, los criterios de relevancia y el volumen de los datos manejados, los criterios de medición y valoración, la flexibilidad (...) (Montesinos, 1974, p.121). En palabras de Mattessich (2002) y Sunder (2005) las propiedades de un sistema de contabilidad se sintetizan en exactitud, versatilidad y economía. El sistema contable está construido para comunicar los acontecimientos económicos de una entidad en forma cuantitativa (Ijiri, citado en Montesinos, 1974) lo que marca las relaciones de recursividad y emergencia con los sistemas económicos y organizacionales. Que sea un sistema que propenda por la exactitud, que sea económico y que sea flexible, es un concreto producto de estas interacciones.

También identificamos expresiones alusivas al sistema contable que serían más comprensivas de las características que definen a la disciplina, la profesión contable y su entorno. Esta concepción va encaminada a determinar lo que permite hacer una distinción respecto a modelos contables que involucran agentes internos, agentes externos, estructuraciones e interrelaciones (Jarne, 1997; Gómez-Villegas, 2007). Entre estas características encontramos: principios contables, órganos emisores, usuarios, criterios de valoración, información, control, profesión contable, entorno económico, jurídico, político, cultural, regulación contable, educación, internacionalización, circuito empresarial, fiscalidad, Estado, entre otros. Como puede colegirse la intersección de estas características permite identificar patrones de diseño, manifestación y por lo tanto de diferenciación entre sistemas contables; una posible clasificación indicaría marcaciones según adscripciones geográficas, niveles de desarrollo, prácticas de valoración, características del entorno y según proximidad o lejanía al modelo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (Jarne, 1997). Esta taxonomía nos permite anticipar la amplitud de la categoría “sistema” y su nivel de plasticidad explicativa. Aunque como veremos en los siguientes capítulos, la noción de sistema que será utilizada se distancia de estas formulaciones.

Otro horizonte de utilización de la categoría sistema implica una perspectiva más sociológica (no quiere decir que se solapen dimensiones económicas). El sistema contable está implicado por interacciones entre personas que juegan roles en las organizaciones y en la sociedad. Sunder (2005) siguiendo a Yuri Ijiri propone que el sistema contable permite “suavizar relaciones” a partir de la rendición de cuentas a / de las partes interesadas. En esta perspectiva se observa que las relaciones de los agentes en la organización tienden a ser conflictivas y están determinadas por ejercicios de poder. La contabilidad favorecería una regulación del conflicto (búsqueda de cooperación) en tanto entrega información sobre los aportes de cada agente (contratos), mantiene los mercados de factores líquidos y permite la disminución de algunos costes de transacción (Sunder, 2005). En esta orientación la definición de las características del sistema contable opera como negociación dado que se privilegia el interés de los actores más poderosos.

Siguiendo a Gidens, los autores Roberts y Scapens (2009) significan el concepto de sistema como red compleja de prácticas y proceden a observar la aplicación de dualidad de la estructura en la configuración de comportamientos relativos a prácticas contables en el marco de las organizaciones. De un lado estaría el sistema contable formulado en reglas (estructura) y del otro el sistema de rendición de cuentas como prácticas concretas (agencia). Esto explica en qué sentido no es posible plantear un determinismo estructural a la vieja usanza como condicionante estricto del comportamiento, y abre la posibilidad de entender que cada organización está construida utilizando márgenes de ma-

niobra, negociaciones de sentido, y configuración de narrativas contables que luego son provistas como imagen de la organización. Por supuesto, una imagen parcial, sesgada, incompleta, pero que emerge al sistema social institucionalizado como una fotografía de la organización presuntamente confiable.

Por ello como plantean Carrasco y Larrinaga (1996) una visión sistémica global tendría que interpretar las relaciones que se configuran entre contabilidad, organización, sociedad y otros sistemas del entorno y con ello poder identificar el tejido de intereses e influencia de configuración recursiva inter e intra sistémica. En un lenguaje que empezaremos a usar en lo sucesivo, debemos capacitar nuestro observar en la distinción de sistemas y la forma en que estos se relacionan, en este caso, colocando en el centro lo que llamaremos el Sistema Social de la Contabilidad (SSC).

IV. Sistemas Sociales y Autopoiesis

Hay sistemas. Es una declaración de principio. Para todos sería más o menos posible comprender que hace rato y con ocasión de muchas estructuras se utiliza el concepto de sistema. Decimos sistema político, sistema social, sistema económico, sistema de ciencia y tecnología, sistema inmunológico (...); decimos también que hay que ser sistemáticos, o que algunas dinámicas menos halagüeñas, como la corrupción, son sistémicas. En el aparte anterior indicamos esa idea intuitiva de sistema en tanto conjunto, engranaje, arreglo, que cumple una función. Por lo pronto, entonces, hay sistemas.

Niklas Luhmann (1927 – 1998) pensador alemán, nos ha dejado un legado basto, amplio, complejo e iluminador para entender la sociedad. No habría una manera fidedigna y libre de riesgos de hacer una síntesis de las principales distinciones que le permiten construir su armazón de sentidos. Ese no es el propósito de este documento. Lo que se intenta de aquí en adelante, es dejar algunas pistas de su pensamiento en la tentativa de un uso para observar. La selección de dichas distinciones es arbitraria y profundamente respetuosa. No es sencillo usar la lente Luhmanniana, sin embargo, se aspira a “construir” una comprensión que nos ayude a describir y a ocuparnos de un problema.

Nos desplazaremos por algunos conceptos que permiten comprender su propuesta de observación, anticipando que su producción es la resultante de un trabajo profundamente interdisciplinario que se nutre de teorías del control, la cibernética, las matemáticas, la biología, las teorías organizacionales, sociología, economía, derecho, psicoanálisis, y casi todo aquello que le permitía engranajes para hacer evolucionar su teoría y refinar sus distinciones. Como se podrá observar los diferentes conceptos se relacionan entre sí y van ampliando su rango de sentido en la medida en que se operan observaciones.

IV.1. Comunicación.

Al decir que hay sistemas se dice que lo que vemos aparece como algo que se distingue por un determinismo estructural particular (Maturana y Varela, 1995). Luhmann (1998) clasifica los sistemas en máquinas, organismos, sistemas psíquicos y sistemas sociales. Estos últimos a su vez se dividen en interacciones, organizaciones y sociedades. Y en el marco de las “sociedades” podemos identificar sistemas funcionales diferenciados.

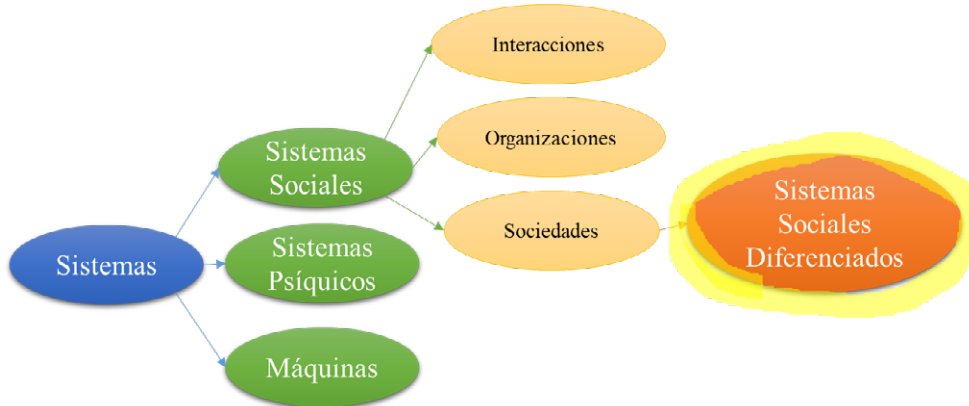


Gráfico 1. Sistemas sociales desde Luhmann

Fuente: basado en Luhmann (1998)

Esta diferenciación indica una separación (aparente) entre sistemas psíquicos y sistemas sociales. Los sistemas psíquicos harían parte del entorno de los sistemas sociales. Los cuerpos también son entorno (Luhmann, 2007). Esta consideración hace parte del material objeto de escándalo de la propuesta de Luhmann, pues en la tradición sociológica precedente los sistemas sociales son concebidos como “algunos” compuestos por seres humanos y por ende por sus dimensionalidades psíquicas. La centralidad del sujeto en la consideración de lo social es desplazada desde la comprensión de los sistemas sociales Luhmannianos.

Se dijo “aparente” porque no puede existir sociedad sin cuerpos y sin dimensiones psíquicas; sin embargo, lo que explica “lo social” es un tipo de interacción que trasciende el mero relacionamiento de cuerpos pensantes. Esta especificación también se distancia de la noción de acción de Parsons y también de la idea de acción comunicativa de Habermas. No es la acción lo que explica el fenómeno social: es la comunicación. “Ningún sistema psíquico puede determinar el sentido de la comunicación; este es intersubjetivo”. (Rodríguez y Torres, 2003, p.132)

Luhmann invierte la tradicional fórmula de alter y ego para distanciarse del sentido preminente que propone esta relación. Entre Ego y Alter ocurre:

- a) La selección de una información, en que Alter decide cuál de las distintas alternativas de información de qué dispone va a seleccionar: qué voy a informar, qué voy a decir.
- b) La elección de una expresión o acto de comunicar, en que Alter opta por una forma de expresar la información: cómo lo digo.
- c) La selección de una comprensión / incomprensión, en que Ego elige una de las posibilidades de comprensión o incomprensión de lo que Alter le ha transmitido. En este acto, Ego diferencia entre la información y la expresión: qué entiendo. (Rodríguez y Torres, 2003, p.128)

La comunicación se concreta en estos tres momentos: información, aserción y comprensión (Luhmann, 1995). La comprensión no hace parte de la acción del comunicador (Luhmann, 1986, citado por Seidl, 2004) Por ello es fundamental la selección de Ego. Y tampoco está garantizada por la mera existencia del lenguaje. Comunicación es siempre contextual. No se trata de un conjunto de reglas. No es solo gramática (Luhmann, 2007). Además, Ego puede elegir no comprender para inviabilizar la comunicación. Por ello es tan problemática la noción de consenso: por la incertidumbre y por la posibilidad de la negación o el silencio de la comprensión.

No podemos extendernos acá, pero es más o menos evidente que la comunicación no depende solo de intenciones, o de intereses, o de atribuciones. El logro de la comunicación² implica la construcción de sentido, y llegar a este escenario es profundamente contingente e improbable. La mayor parte de las veces abandonamos alguna conversación con el temor a haber sido mal interpretados. Y en efecto, muchas veces en el decurso de un diálogo debemos acortar con la expresión “lo que yo quise decir fue”.

Por ello comunicarse implica tener expectativas sobre la comprensión del otro. No procedemos a comunicarnos sin preguntarnos por el otro y lo por comprender. Es en función de expectativas que escogemos medios de expresión (aserciones). Incluso desde este enfoque la expectativa tiene más valía que la acción, o por lo menos un enfoque centrado en la acción debe preguntarse por la formación de expectativas en los sujetos (Izuzquiza, 2008). “Antes de que las informaciones³ se produzcan debe formarse el interés por ellas” (Luhmann, 2007, p.50). Y a su vez la estabilización de las expectativas permite dominar la

2 Esta síntesis resulta por lo menos enfática: “*La comunicación es el material de que está hecha la sociedad. No hay en ella nada de sujetos antropológicos, de conciencias, de intenciones, de acciones, etc. En la sociedad y en los sistemas sociales sólo hay comunicaciones. Y sólo en tanto haya comunicaciones puede hablarse de sociedad*” (Izuzquiza, 2008, p.265)

3 En Luhmann la información es asumida desde la perspectiva de Bateson: diferencia que hace diferencia / enlace de diferencias (Luhmann, 1998). Si se admite la siguiente forma de expresarlo, información sería lo que no es igual puesto al servicio de lo que no permanecería igual.

conducta, reduciendo incertidumbre. La comunicación logra esta estructuración de acontecimientos.

Si se produce sentido se garantiza la continuidad de la comunicación (Arnold y otros, 2010). El sentido es el que permite reducir la complejidad y la improbabilidad de la comunicación permitiendo la continuidad de expectativas (Seidl, 2004). Y dado que el lenguaje por sí solo no captura al modo de una memoria el registro de la conversación, cada comunicación es la antesala de las siguientes (Luhmann, 1995). Sentido es la actualización continua de posibilidades. La diferencia entre actualidad y posibilidad es el sentido (Luhmann, 1998; Luhmann, 2007). El sentido enlaza pasado con futuro. Hay recursividad asegurada (Luhmann, 2007). Nos comunicamos para poder seguir teniendo comunicación.

(...) todo lo que es incorporado y procesado en el mundo de los sistemas de sentido tiene que adquirir la forma de sentido, si no, lo que queda es un impulso momentáneo, un estado de ánimo oscuro o un espanto terrible sin posibilidades de enlace, sin comunicabilidad, sin efecto en el sistema. (Luhmann, 1998, p.81)

Para poder dominar la contingencia el sentido debe proveer generalizaciones simbólicas (Luhmann, 1998). Y toda generalización es una selección. Casi nunca arrancamos de cero en algunas conversaciones. Hay temas que ya han sido tratados. Hay temas que están acotados por la historia de las interacciones y también por algunos sistemas parciales con función diferenciada, por ejemplo, la ciencia.

IV.2. Estructura, Elementos, Sistema, Entorno

Las consideraciones antedichas sobre el sentido aplican para todos los sistemas sociales ya sean interacciones, organizaciones o sociedades. La vieja escuela del enfoque de sistemas postuló la idea de la relación todo – partes señalando la clásica sentencia de que el todo es más que la suma de las partes y postulando el sentido de emergencia como el output del sistema. Sin embargo, el cómo se logra esta emergencia no quedó bien explicado (Luhmann, 1998). Del mismo modo se estableció la distinción de sistemas abiertos configurando la noción de recursividad por contacto con el entorno y para explicar el acceso a fuentes externas de energía, información o conocimiento que menguaran la entropía del sistema. (Nafarrete, 1998)

En Luhmann estos presupuestos son redefinidos. Los sistemas son, en tanto operan diferenciándose de su entorno. Sus estructuras se construyen a partir de elementos, es decir, operaciones. No es que los elementos existan previamente y que sean utilizados a posteriori, sino que su calidad de elemento aparece en tanto relación en el marco de estructuras que se conciben como límite y a su vez potencia del sistema (Seidl, 2004; Luhmann, 1998; Luhmann, 2007). El sistema lo que hace es operar según diferencias con el entorno, y su evolución es este proceso de diferenciación, evidenciable en tanto podemos observar

estructuras. Si no fuera así, no harían falta sistemas. Todo sería entorno (Luhmann, 2007). En este sentido no podemos hablar de un entorno universal. Cada sistema guarda relación con su propio entorno. (Luhmann, 1998)

No se trata de partes y relaciones, sino un conjunto de diferencias operativamente utilizables. Las estructuras no son dispositivos fijos y evolucionan situacionalmente.

Primero es necesario posibilitar la continuación de la acción; solo entonces se puede comprobar si gana valor estructural, es decir, si sirve para formar expectativas. Esto significa también que los cambios estructurales ocurren continuamente sin ser anunciados, pretendidos, responsabilizados como tales. (Luhmann, 1998, p. 317)

Esta evolución situacional es descriptiva, tanto de una interacción o de, por ejemplo, la evolución de la economía monetaria. La distinción sistema / entorno es vertebral para comprender la explicación de los sistemas sociales. La reproducción de la diferencia entre sistema y entorno es lo que a su vez define al sistema (Nafarrete, 1998). Cada comunicación interpersonal evoluciona en la medida en que se diferencia de otra comunicación. Del mismo modo, la ciencia es dinámica en tanto podemos advertir que algo es ciencia y no otra cosa, digamos, literatura de autoayuda. Los sistemas operan manteniendo estas diferencias. Por ello en Luhmann la noción de diferencia es más importante que la de identidad. Si se quiere, comprendiendo las formaciones de diferencia sistema / entorno se logra comprender lo que le es propio a cada sistema.

Y qué debemos entender por entorno: aquello que no es el sistema pero que resulta sustantivo para su existencia. La forma de relacionarse con el entorno, que en ocasiones es otro conjunto de sistemas, implica una co-determinación. La manera de decirlo rápidamente es, los sistemas producen su entorno. Los sistemas son estructuras que observan, es decir, que hacen distinciones. Por lo tanto, el entorno no es un mero rodear al sistema. El entorno al ser diferenciado es señalado por el sistema. Ningún sistema podría reaccionar sistemáticamente a todo lo que “venga” (Luhmann, 1998). Lo que el sistema detecta del entorno solo es posible a partir de su propia operación. Una actuación concreta podría ser solo una actuación, incluso pasar inadvertida. Pero esa actuación puede ser legal o ilegal, porque hay un sistema que ha construido una operación para distinguir de su entorno las irritaciones que le indican ese carácter de legalidad. Por lo tanto, solo es entorno aquello que se convierte en señal, porque así lo ha determinado el sistema, con su estructura y con su operar⁴.

4 “Así, un partido político no le interesa si sus miembros se lavan los dientes tres veces al día, ni por qué las hojas son verdes, ni cómo los soles logran su equilibrio. Un sistema social puede definir los límites de su sentido en forma más o menos abierta y transparente, pero después tiene que fijar reglas internas de selección con cuya ayuda se pueden aceptar o rechazar los temas.” (Luhmann, 1998, p. 132)

Podría sospecharse que no hay evolución. Pero pensemos solo en cuánta plasticidad y dinámica ha tenido el sentido de legal / ilegal. Solo podemos llamar “derecho” a aquello que se inscribe en la administración de este código, como una forma generalizada de la sociedad moderna. El mundo necesita sistemas para darle sentido a las irritaciones (Luhmann, 2007). De lo contrario todo sería caótico, indiferenciable, intratable. No hay una estimulación arbitraria del sistema. El sistema señala las formas de la siguiente comunicación. El sistema está configurado para acoplarse. Esto no quiere decir que no se pueda destruir. Quiere decir que lo contingente siempre será tematizado por el sistema a partir de su pauta. (Luhmann, 2007)

Esta relación sistema – entorno puede ser percibida intuitivamente. Muchas de las relaciones sociales que identificamos, son señalizadas desde formas de comunicación puestas a disposición por los sistemas. La historia de la sociedad como conjunto de sistemas, es decir la historia de los sistemas sociales, permiten enfrentar la contingencia del futuro. El sistema gana tiempo, gestiona el tiempo, para digerir sorpresas, es decir, convertirlas en señales traducibles, además porque el sistema nunca supone que en el entorno dejaron de suceder cosas (Luhmann, 2007). El sistema se mantiene en constante acoplamiento.

IV.3. Acoplamiento estructural, clausura operativa y complejidad

Todo puede ser de otro modo. Todo es improbable (Izuzquiza, 2008). No obstante, es de algún modo y aparece como relativamente normal. Los sistemas son complejos en la medida en que logran reducir la complejidad. Siempre hay un superávit de posibilidades⁵ (Luhmann, 1998). Mientras más síntesis logran estructurar los sistemas hacen menos caótica “la realidad”. Esto no es ni bueno ni malo (según se mire). Es simplemente así. Que las relaciones económicas se reduzcan a pagos dinerarios es una capacidad del sistema económico para seleccionar de una maraña de posibilidades esa síntesis de unidad de pago. Los sistemas sociales articulados logran el improbable orden social, o por lo menos su apariencia, que es a su vez una forma que garantiza orden. “Concretamente, ninguna configuración social puede existir a menos que mantenga alguna forma de producción de significado recurrente” (Hernes, 2008, p. 79)

La constitución de sistemas sociales tiene por efecto la reducción de complejidad mediante la selección y actualización continua de posibilidades. Esta sociogénesis implica que están siempre seleccionando las operaciones comunicativas con las cuales se identifican, a partir de ello probabilizan algunas vinculaciones entre otras posibles, es decir, reducen su contingencia. Esta tarea abre luces sobre el núcleo fundacional de lo social: las reducciones más significativas restringen las posibilidades que disponen

5 Dice Luhmann: La complejidad del hombre no hace falta para la reproducción de las organizaciones o la economía monetaria. Adam Smith escribió su teoría económica al margen de la teoría de los sentimientos morales. (Luhmann, 1998)

los individuos –en tanto sistemas psíquicos y orgánicos-, y las más complejas apuntan a contrarrestar las posibilidades que se van produciendo con sus propias operaciones. (Arnold y otros 2010, p. 9)

La reducción de complejidad, más los otros atributos asignables a los sistemas sociales, requieren clausura operativa. Esto quiere decir que las operaciones del sistema operan en un circuito que “acentúa un cierre de tipo comunicacional o semántico, aunque presuponga apertura material y energética” (Nafarrete, 1998, p.21). Este cierre⁶ es el que facilita y potencia la selección de relaciones y permite procesos de adaptación que definimos como acoplamiento estructural. Cierre es a su vez la forma de la apertura. Piénsese en un cerebro humano que tiene cierre operacional en el marco de sus posibilidades de conexión biológica, química y celular y que por ello se puede contactar con su entorno para señalizarlo, según su operación. Para el cerebro solo es entorno lo que puede ser procesado como operación de cerebro. Por ello el acoplamiento estructural es una coevolución entre sistema y entorno desde la posibilidad operativa y flexible del sistema. El sistema nervioso no capta información del medio ambiente; trae un mundo a la mano para especificar qué configuraciones del medio son perturbaciones (Rodríguez y Torres, 2003). Piénsese cuando asumimos sentencias como, que en nuestra sociedad contemporánea casi todo está atravesado por la dimensión de lo económico. Aquí es visible clausura y apertura. La evolución implica clausura, si no, cómo podríamos distinguirla. Lo que un observador demanda de un sistema es justamente su acoplamiento, es decir, un seguir siendo él mismo. (Luhmann, 2007)

En síntesis, hemos planteado que la sociedad se conforma de sistemas sociales, siendo ella el mayor sistema⁷, que mediante estructuras operativamente clausuradas y que, en procesos de acoplamiento con el entorno, evolucionan, reduciendo complejidad, probabilizando lo improbable y deviniendo en comunicación. Lo estrictamente social es la comunicación y por ello los sistemas psíquicos son entorno. Ello más que una exclusión, tan criticada al enfoque Luhmanniano, es una forma de la comprensión en la que tenemos como tarea explicarnos como se acoplan estructuralmente sistemas sociales y sistemas psíquicos. Algo así como sociedad y subjetividad, solo que desde el marco de un observar que descentra la intención y la acción para contemplar el fenómeno comunicativo.

6 No se trata de sistemas cerrados. Los sistemas autorreferenciales solo son posibles bajo condiciones ecológicas. El entorno es esencial. No existe solipsismo si hablamos de sistemas sociales. (Luhmann, 1998)

7 Podemos insistir. “*Esta red de comunicación de orden superior es lo que denominamos sociedad. Lo social no surge del hombre. Consiste en una solución de tipo evolutivo que precede a los sujetos que está encaminada a proveer de estructuras (¡formas!) de sentido que se imponen a la tendencia radical de la desintegración*”. (Rodríguez y Torres, 2003, p. 122)

IV.4. Autopoiesis de los sistemas sociales

No hemos usado el concepto de autopoiesis, aunque como se verá está presente en las explicaciones que hemos aludido. Ya dijimos que estos conceptos actúan de manera recursiva y acoplada, al igual que lo que pretenden describir. Por ejemplo, “la complejidad es entonces la necesidad de mantener una relación solo selectiva entre los elementos o, dicho de otro modo, la organización selectiva de la autopoiesis del sistema” (Luhmann, 2007, p. 103). Pero vamos despacio.

El concepto de autopoiesis es construido en el marco de la biología en especial desde la pregunta por la vida celular. Los autores que han introducido esta distinción son los chilenos Humberto Maturana y Francisco Varela, muy reconocidos en la escena mundial de su campo de actuación. Autopoiesis trata sobre la forma en que algunos organismos dan origen a cierta configuración de “relaciones preferenciales que los separa como conjunto de un medio que los contiene” (Maturana y Varela, 1995, p. 24). Una célula se configura autopoiéticamente manteniendo su unidad de producción y de relación de elementos.

Esta disposición de elementos y sus relaciones configuran una estructura plenamente identificable, es decir, dan origen a un sistema. Maturana y Varela (1995) expresan respecto de esta dinámica de autoproducción:

1. El proceso de constitución de identidad es circular: una red de producciones metabólicas que, entre otras cosas, producen una membrana que hace posible la existencia misma de la red. Esta circularidad fundamental es por lo tanto una autoproducción única de la unidad viviente a nivel celular. El término autopoiesis designa esta organización mínima de lo vivo.
2. Toda interacción de la identidad autopoiética ocurre, no sólo en términos de su estructura físico – química, sino que también en tanto que unidad organizada, esto es, en referencia a su unidad autoproducida. Aparece de manera explícita un punto de referencia en las interacciones y por tanto la emergencia de un nuevo nivel de fenómenos: la constitución de significados. Los sistemas autopoiéticos inauguran en la naturaleza el fenómeno interpretativo.
3. La identidad autopoiética hace posible la evolución a través de series reproductivas con variación estructural con conservación de la identidad. La constitución hereditaria de un individuo precede, empírica y lógicamente, el proceso de evolución. (pp. 45-46)

La observación de la autopoiesis muestra que lo vivo, en un estado evolutivo, logró gestar fenómenos de autoproducción. Esto no quiere decir que no necesitan del entorno. Quiere decir que lo que les hace diferenciarse, ser estructuras con límites, e incluso evolucionar, es su propio mecanismo de autoproducción de elementos propios. Y esto tampoco quiere decir que no haya entropía o que

los sistemas autopoieticos no mueran. Una imagen con la que quizá no esté de acuerdo Maturana y Varela para explicar algo así (me arriesgo), es la forma en que podemos mudar totalmente las células que conforman la dermis y epidermis. Somos el mismo organismo con una piel nueva. O incluso podemos tener alguna novedad manteniendo nuestra propia autoproducción. Luhmann lo dice de este modo siguiendo a Maturana y Varela:

<<un sistema autopoietico es un sistema con una estructura cambiante que sigue un curso seleccionado continuamente a través de su interacción con el medio con el que se realiza su autopoiesis>>, y de ahí que <<un sistema autopoietico o se encuentra en un acoplamiento estructural continuo con su medio o se desintegra>>. (Luhmann, 1998, p. 207)

Por ello la autopoiesis no implica inmovilidad. Un organismo genera cambios adaptándose al entorno. Pero la unidad celular de autoproducción se mantiene. No hace falta que el apéndice funcione, o más bien, deja de funcionar, cuando hemos evolucionado a partir de la cocción de los alimentos. Hay cambios en el organismo, pero el mecanismo básico que garantiza la unidad se mantiene. A esto se refiere el acoplamiento estructural. “Reproducción no quiere decir, entonces simple reproducción de la producción de lo mismo, sino producción reflexiva de productos” (Luhmann, 1998, p. 68). “La estructura, en sentido amplio, es aquello que provee la estabilidad que le permite al sistema ‘volver a visitarse’ a sí mismo, para así hablar”. (Hernes, 2008, p. 86)

Los sistemas autopoieticos son sistemas clausurados en tanto no pueden extraer del entorno aquello que utilizan para su propia reproducción (esto es, sus elementos, sus procesos, a sí mismos). Son a la vez sistemas abiertos en tanto pueden realizar su autoproducción solo con su entorno, solo en diferencia frente a un entorno. (...) De este modo la clausura y apertura ya no pueden ser comprendidas como diferencia de tipos. Se trata de una relación de combinación, de una relación incremental, de un resultado combinatorio de evolución morfogenética (Luhmann, 2017, pp. 124-125)

La noción de autopoiesis es muy debatida en el plano de la explicación de sistemas sociales. Maturana no queda tranquilo con la extrapolación a los sistemas sociales que no poseen membranas límite o que suelen estar expuestos a irrupciones que destruyen el operar clausurado. Sin embargo, Luhmann adapta el significado de autopoiesis para hablar de sistemas sociales que siempre producen comunicación, no en el sentido de una metáfora explicativa, sino como un determinante ontológico (Luhmann, 1995). “La autopoiesis es un modo de operar, no una explicación, y supone que los sistemas están constituidos como una red de producción de componentes que, al operar, produce los componentes que la componen”. (Luhmann, 2010, p. 13)

Las ideas de automatismo⁸, o imposibilidad de cambio, o la imposibilidad de programas políticos para transformar lo social, no son lecturas aplicables a la propuesta de autopoiesis en Luhmann⁹. No se puede hablar de conservadurismo estructural (Luhmann, 2010). Lo que resulta claro es que los sistemas sociales, interacciones, organizaciones y sociedades, funcionan autopoieticamente, en tanto coherencias operacionales para la producción de la comunicación. No podemos negar que el mundo contemporáneo parece anclado o que su cambio perpetúa una serie de patrones, aun cuando el futuro siempre se nos manifiesta como riesgo. “(...) El entorno logra ejercer un influjo sobre el desarrollo estructural de los sistemas únicamente bajo la condición de que se den acoplamientos estructurales y únicamente en el marco de posibilidades de autoirritación canalizadas y acumuladas a través de ellos”. (Luhmann, 2007, p. 88)

Con el ánimo de no extender demasiado esta presentación del sentido e implicaciones del concepto de autopoiesis presentamos algunas ideas esquemáticas:

1. En el nivel de sus operaciones un sistema autopoietico no recibe aportaciones del medio ambiente sino solo perturbaciones o irritaciones que luego desencadenan operaciones internas (Seidl, 2004, p. 3; Rodríguez y Torres, 2003). Nada afuera puede instruir la autopoiesis, los sucesos externos desatan procesos ya definidos (Arnold y otros, 2010, p. 3) Pero, si quieren mantenerse y renovarse, los sistemas deben ser capaces de observar posibilidades en el exterior. (Hernes, 2008)
2. La operación de la autopoiesis debe ser entendida como autoirritación, naturalmente que posterior a influjos del entorno. Los límites del sistema no bloquean las influencias en ninguna dirección. (Luhmann, 2007)
3. Permite una renovación de las operaciones de autorreferencia y heterorreferencia, es decir, verse a sí mismo (el sistema) y ver su entorno. (Luhmann, 2007)

8 En algunas conversaciones con el profesor Edgar Gracia transitábamos por estas distinciones tratando de comprender en qué sentido para Luhmann lo social era o no asimilable, por ejemplo, a un cajero automático.

9 Podemos apoyar esta distinción mejor expresada: “*Por otro lado Luhmann ha insistido en varias ocasiones en que la idea de autopoiesis no equivale ni a autismo sistémico, ni a solipsismo cognitivo. Es cierto que los sistemas no pueden evitar operar desde su mundo y para su mundo, y que, en este sentido, no hay comunicaciones trascendentes, es decir, comunicaciones que se hagan sin partir y llegar al mismo sistema, puesto que los sistemas no pueden operar más allá de sus límites. Es cierto también que los sistemas crean su propio pasado, su propia memoria y que la única manera de tomar contacto con el entorno es el autocontacto. Pero los sistemas no son autárquicos: antes bien, solo existen con relación a un entorno al que no dejan de estar sutilmente conectados. Esta paradoja, sobre la que se funda toda la teoría sistémica Luhmanniana resulta más comprensible, o al menos no tan extraña, si se continúa profundizando en la naturaleza de los sistemas autopoieticos*”. (Iriarte, 2000, p. 233)

4. Permite la diferenciación del sistema. Crea de manera endógena susceptibilidad y sensibilidad al entorno. (Luhmann, 2007)
5. La autopoiesis significa continuar comunicando. (Luhmann, 1995)
6. *“Todo lo que el sistema usa como una unidad es producido como una unidad por el propio sistema. Esto vale para elementos, procesos, límites y otras estructuras, y, finalmente, aunque no menos importante para la unidad del propio sistema”.* (Luhmann, 1995, p. 24)
7. Autopoiesis significa la determinación del estado siguiente del sistema a partir del estado estructurado anteriormente. (Rodríguez y Torres, 2003, p. 114)
8. *“La estabilidad de los sistemas, por tanto, tiene un carácter dinámico y se basa en una «desintegración continua» del sistema sobre su propia reconstrucción”* (Iriarte, 2000, p. 234)

La autopoiesis permite comprender esa circularidad que resulta constituyente de los sistemas sociales, indica que la comunicación producida es auto-producida y que el acoplamiento estructural con el entorno es la potenciación de diferencias y con ello la identificación. Y que antes que cerradura absoluta permite una apertura controlada (Piñuel y García-Lomas, 2001).

La idea que proponemos siguiendo esta batería conceptual es que el cambio social “fuerte” no ocurre dado que las acciones aisladas no logran convertirse en comunicación por cuanto no son traducidas por la autopoiesis de los sistemas sociales. Los acoplamientos estructurales implican co-evolución pero manteniendo la influencia, sobre todo, de sistemas funcionalmente diferenciados como la política, la economía, la educación, entre otros. “El entorno es sumatoria de derivas estructurales de sistemas combinados incluida la deriva estructural del propio sistema diferenciado” (Hayles y otros, 1995, p. 22). La autopoiesis de los sistemas sociales parece indicarnos que, transformaciones fuertes de la sociedad implican la configuración de otras autopoiesis en los mismos sistemas o en otros.

Para cerrar este aparte, resulta pertinente hacer algunas consideraciones sobre sistemas funcionales autopoieticos. Un sistema funcional puede ser entorno de otro sistema funcional. Esto permite que compartan complejidad. Esta diferenciación de sistemas funcionales requiere el establecimiento de nuevas diferencias entre sistema y entorno (Luhmann, 1998). Por ejemplo, ciencia, derecho y economía establecen acoplamientos estructurales que son tematizados en sus coherencias operacionales. El derecho legisla sobre propiedad, la economía monetiza propiedades, la ciencia busca verdades que se conviertan en pagos. Y aunque en Luhmann, “los subsistemas son iguales entre sí; ninguno de ellos puede reclamar ser el centro de la sociedad” queda la advertencia de “que ciertos subsistemas pueden tener un efecto dinámico en el desarrollo de la sociedad.” (Hernes, 2008, p. 82)

En lo que sigue ampliaremos la distinción de sistema social funcional, y evaluaremos si la Contabilidad puede ser observada como un sistema social autopoiético.

V. El Sistema Social (funcional) de la Contabilidad

En Luhmann la sociedad moderna no se explica por la existencia de castas, estratos, o clases. Las explicaciones que apelan a este tipo de distinciones pierden poder para capturar lo que realmente es social, lo que no quiere decir que no haya castas, estratos o clases. La sociedad moderna se caracteriza por la diferenciación funcional de sus sistemas parciales más importantes (Luhmann, 2007).

Diferenciación funcional significa ante todo clausura operativa también de los sistemas encargados de una función. A causa de ello algunos sistemas parciales logran un rendimiento que no se hubiera obtenido con el puro entramado de la sociedad toda – podría decirse: que no se hubiera obtenido con el simple lenguaje. Los sistemas parciales asumen una competencia universal para su función específica. (Luhmann, 2007, p. 97)

Si recordamos que lo social es comunicación, entonces podemos comprender que hay ciertos temas que son capturados por sistemas funcionales y que son puestos a disposición como coherencia operacional y en acoplamiento estructural. El derecho, la ciencia, la economía, el arte, la religión, la educación¹⁰, (entre otros) son ejemplos de estos sistemas parciales que tienen como función normalizar y probabilizar cierto tipo de comunicación. (Luhmann, 1998, 2007; Seidl, 2004; Arnold-Cathalifaud, 2008)

Estos sistemas funcionales administran un código binario sobre el que pivota la comunicación. “los acontecimientos codificados actúan en el proceso comunicativo como información; los no codificados, como interrupción (ruido)” (Luhmann, 1998, p.144). Por ejemplo, verdad / no verdad, para la ciencia; legal / ilegal, para el derecho; pago / no pago para la economía (Luhmann, 1998). Estos espacios del código funcionan en la configuración de sentido de manera recursiva. Lo que gatilla el espacio marcado y no marcado se interioriza en el sistema como comunicación. Desde las coherencias operacionales de la ciencia se puede distinguir un conocimiento verdadero, y a su vez esa distinción se convierte en la base para futuras distinciones sobre la verdad. La autopoiesis del sistema social derecho permite co-evolucionar con otros sistemas distinguiendo legalidad de ilegalidad y comunicando justicia (Justo / injusto). Estos sistemas diferencia-

10 Niklas Luhmann, luego de configurar los presupuestos basales de su teoría, emprendió un proceso de aplicación para la descripción de estos sistemas parciales, generando una innumerable literatura en artículos, libros y capítulos de libro sobre cada uno de los sistemas funcionales, las organizaciones, los movimientos sociales, problemas de la modernidad como el riesgo, la confianza, la catástrofe ecológica (...). Cerrando con un libro que volvía sobre su teoría y los trabajos desarrollados en más de 30 años de investigación e intitulado “La sociedad de la sociedad”.

dos pueden ser “entorno” de otros sistemas diferenciados y por supuesto de las organizaciones, y de las interacciones, lo mismo que de los sistemas psíquicos. El acoplamiento estructural nos permitiría leer la influencia que logran tener las irritaciones dinámicas entre estos sistemas, y la forma en que la complejidad de un sistema puede ser absorbida por otros para su propia operación. En palabras de Luhmann: cada sistema proyecta al mundo sincronía con otros sistemas. (Luhmann, 2007)

La idea central, tal como habíamos indicado en la introducción, es postular que la Contabilidad es un sistema social funcional diferenciado y por ende autopoietico. En Luhmann la contabilidad aparece como medio, otras veces como información, pero no como sistema funcional.

De qué Contabilidad hablamos. Hay una asociación recurrente a la Contabilidad como campo de saberes y prácticas de producción de información para entidades específicas y con objetivos definidos; la contabilidad que se aplica en la mayoría de organizaciones, que implica registros, mediciones, valuaciones, producción de información, interpretaciones; la que produce estados contables que son usados por diversos usuarios para la toma de decisiones; la que, a principios del siglo pasado, fue regulada con el ánimo de homogeneizar prácticas en el contexto de los EEUU, acción emulada por las geografías mundiales; la que, sobre todo en el proceso de industrialización, se especializó con un subcampo denominado contabilidad de gestión; la que también logró diferenciarse y convertirse en contabilidad pública. Hablamos de la contabilidad presente en la retina y en las vidas de las personas y las organizaciones, y que existe con una lógica relativamente similar desde la época del señor Fray Luca Pacioli. En síntesis, hablamos de la contabilidad por partida doble, la que ha permanecido, se ha adaptado y ha sido central para el desarrollo del sistema económico del capital. Si se quiere la podemos llamar Contabilidad Convencional y se inscribe en un plano epocal que conocemos como la modernidad e incluso la modernidad tardía. En lo sucesivo la denominaremos como el Sistema Social de la Contabilidad (SSC), dado que argumentaremos porqué resiste el que la podamos distinguirla como sistema social funcional diferenciado y por ende autopoietico.

V.1. Contabilidad por partida doble o Convencional

La contabilidad en su dimensión más universal y transhistórica la podemos entender como esa operación humana que permite “dar cuenta de”. Cada sociedad y cada época le pone en frente a la contabilidad aquello que es menester sea “contado”. La utilización de huesos, tablas de arcilla, quipus, papiros, libros de contabilidad, software contable (...) permiten reconocer la importante historia de esta práctica al servicio de la humanidad. Allí quedan las inscripciones,

que bien estudiadas nos permiten comprender las principales relaciones entre contabilidad y sociedad¹¹.

Acá no hablamos de la contabilidad antigua, ni la que se ha denominado “de partida simple”. Tampoco de la contabilidad que ha utilizado el doble campo o columna¹² para registrar operaciones y transacciones. No hay duda de que estas formas de Contabilidad permitieron a las diferentes culturas controlar sus “haber” y mantener claros sus “deberes”, controlar impuestos, mantener legibles las cuentas de la iglesia, incluso reconocer algunos excedentes en economías precapitalistas. (Vlaemminck, 1961)

Acá nos referimos a una Contabilidad que se inaugura con Pacioli (1494), no por su importante trabajo de sistematización, sino por su rol en la didáctica del método contable utilizado en la Italia septentrional de la época y por la popularización de su exposición dada la invención de la imprenta. También resulta muy potente ver como en Pacioli se expresan sentidos muy elocuentes sobre la comunicación del SSC. Y hablamos de esa contabilidad que se mantiene hasta el día de hoy en su núcleo central, pero que ha logrado adaptarse y aportar por más de 500 años a la evolución de la economía y la sociedad.

No hay duda del papel de la contabilidad para ayudar a los comerciantes del renacimiento a evolucionar en sus actividades. El papel revolucionario de la contabilidad le permitió a los burgos y comerciantes consolidar un proyecto socio económico que fuera desprendiéndose poco a poco de las formaciones clericales y feudales. La mentalidad burguesa de la que habla José Luis Romero (1999) necesitó de las provisiones de una contabilidad que permitía consolidar una idea compleja que combinaba tecnologías, eficiencias, y nuevos valores.

La partida doble, que es diferente de la idea de dualidad de débitos y créditos (Ospina-Zapata, 2006) necesitó un conjunto de atributos descritos por Littleton (1966/1979):

- Antecedentes materiales: Propiedad privada, Capital, Comercio, Crédito.
- Lenguaje: Escritura, Dinero, Aritmética.
- Metodología para pasar los aspectos materiales al lenguaje.

11 Con el profesor William Rojas de la Universidad del Valle hemos tenido horas de conversación en las que una mirada excesivamente crítica y culpabilizadora a la Contabilidad, de mi parte, se ponía a prueba con una mirada que me advertía del papel de la contabilidad para poder resolver contradicciones centrales de la sociedad antigua y moderna. Sin duda alguna mi observación se ha atemperado, aunque evidentemente creo que una contabilidad centrada en lucros ayuda a la reproducción de la afroterinidad del capitalismo (expresión del profesor Rojas). Es probable que en algunos puntos sigamos estirando la conversación intentando configurar lucidez para verle amorosamente, a la contabilidad. Para ello contamos con el respaldo de la amistad y la curiosidad por desentrañar el sentido de esta disciplina y otros temas.

12 Ni la existencia de doble columna, ni de libros mayores, son etiquetables como Contabilidad por partida doble. (Vlaemminck, 1961) Ni el *codex accepti et expensi*, ni el *adversia*

Sumando las alusiones de tratadistas contables como Fabio Besta, Federico Mellis, y Esteban Hernández, elementos vertebrales de la partida doble son: * unidad de cuenta (moneda) * Cuentas de neto (utilidad) * Causalidad de doble imputación en el libro diario. (Hernández, 2006)

Este juego articulado permite una visión global del negocio o entidad. Y el eje articulador para poder observar la evolución del capital o el patrimonio, según qué momento sea, es el cálculo del beneficio o utilidad y su traslado a la cuenta de capital (Irish, 1947/1979; Vlaemminck, 1961¹³). Lo que conocemos como cuentas de resultados es una abstracción e innovación potente para comprender la naturalización del beneficio como consecuencia lógica de la acción comercial. La introducción de las cuentas de neto en el juego contable es lo que confiere su esencia y su verdadera naturaleza. (Hernández, 2006)

Debe existir un concepto de ingreso (o utilidad) ligado a la tecnología que llamamos contabilidad. Esto es cierto, porque la palabra contabilidad implica actualmente la connotación de una tecnología que se basa en la antigua teneduría de libros italiana de la partida doble. Además, porque la única contribución de la partida doble (integración de las cuentas reales y nominales) estuvo y está enfocada sobre el cálculo de la utilidad neta de la empresa. (Littleton, 1953/1979, p. 341)

En los lugares donde no se aplicaba la contabilidad por partida doble se evidenciaba tanto en las prácticas como en los enfoques teóricos la falta de atención a los asuntos patrimoniales. Habría varios encuadres para fortalecer esta tesis de la contabilidad moderna como una estructura que centra su atención en el cálculo de la forma utilidad¹⁴ y que su evolución ha sofisticado los medios, mecanismos y representaciones para dar “cuenta” de la configuración del beneficio de la entidad económica; esto en consonancia con la propia evolución del capitalismo. En el aparte en el que hablemos del “Lucro” encontraremos otras referencias a la contabilidad.

La otra idea que está del lado de la contabilidad moderna convencional, y funcional, como veremos, es la noción de “balance”. De entrada, tenemos que señalar que en Luhmann las alusiones a equilibrios son por lo menos sospechosas. Lo que ocurre en los sistemas es más la operación con inestabilidades. Pero volvamos. La

13 También autores como Venturi, Pierre Garnier, Degranges, Sigaut, Hanon de Louvet, subrayan esta idea. En especial este último autor llama a la cuenta de Pérdida y Ganancia el “barómetro de explotación” y el “revelador de los actos de gestión”. (Vlaemminck, 1961, pp.378-379)

14 Por ejemplo, el profesor Mario Biondi. “*mediante los asientos contables formulados con aplicación de la partida doble, podremos conocer: a) cuanto se ha ganado o cuanto se ha perdido, con el detalle de análisis que se desee y, b) como consecuencia de las ganancias y de las pérdidas, como ha evolucionado el aporte de los empresarios (palabra que identifica a los dueños del ente económico). El aporte de los empresarios, conocido generalmente como “patrimonio neto”, también pudo haber variado en su importe, además del efecto de los resultados (ganancia o pérdida) si el empresario hubiera realizado nuevos aportes - además del inicial - o retiros de lo integrado antes*”. (s.f., p. 7)

idea de balance y equilibrio es muy potente porque convoca sensaciones de estabilidad, salud, virtuosidad. Lo que está balanceado aparece como bueno, armonioso, insegado. Y es probable que en algunos escenarios sirva como metáfora para señalar un espacio no caótico. Sin embargo, en economía y, por lo que diremos, en contabilidad, no revelan realmente aquello que connotan.

Un corto visual justamente llamado Balance,¹⁵ muestra como un grupo de personas que están sobrepuestos en una plataforma suspendida en el aire que se mantiene estable por el equilibrio de los pesos – cuerpos distribuidos en el plano, parece que están “pescando” con sus cañas / palos tratando de encontrar algo. En efecto uno de los sujetos atrapa una caja musical y la sube a la plataforma. Dada la inestabilidad de la base, los demás sujetos deben jugar con su peso desplazándose para evitar que la “tabla” pierda el equilibrio. Lo que empezamos a observar es como cada sujeto quiere ir a la caja para disfrutar del sonido que ésta emite. Sólo lo pueden hacer uno o dos a la vez. Ocurre lo inevitable. Alguno de los sujetos ya no quiere permitir que los otros se acerquen a la caja con lo que se adueña de ella generando movimientos que le permiten desplazarse y arrojar las personas que le estorban en su cometido. Escena final: sujeto en una esquina, caja en la otra, plataforma perfectamente balanceada. Todo este espóiler, con la intención de señalar que ese balance allí logrado es solo un asunto de gravedades y pesos, pero, esconde la imposibilidad del acceso individual y colectivo a la estética provista por la caja musical.

Lo mismo podemos decir de la contabilidad. En primera instancia el Balance de la contabilidad al provenir de una perspectiva dual de la propia economía esconde, lo que todas las dualidades occidentales. Hay un tercio excluido propio de la lógica aristotélica renovada para el naciente pensamiento europeo. Occidente produjo dualidades de este tipo: alma / cuerpo, bueno / malo, teoría / práctica, física / metafísica (...) y estas dualidades explican, en buena parte, el maniqueísmo y el pensamiento binario que nos asiste. No es extraño que Luhmann observe que los sistemas sociales funcionales operen sobre la base de un código binario. En el caso del Balance se produce la dualidad Inversión / Financiación. Hay recursos controlados que son propiedad de alguien. Y el sentido incremental de esos recursos se explica por una diferencia entre unos ingresos y unos costos y gastos en un periodo determinado. En estricto podría decirse que no hay un tal balance, y que lograrlo implica lo que conocemos como un cierre de cuentas de resultados. Este circuito solapa la fuente real de los incrementos del patrimonio al centrar su atención en los planos monetarios y no en los pla-

15 <https://www.youtube.com/watch?v=vZiEt5RUYSk> Balance (animated film) (Wolfgang y Christoph Lauenstein) (1989)

nos físicos de la operación del negocio. Esto sigue siendo un logro monumental por el poder de síntesis que implicó para el cálculo - control¹⁶:

El día que se consiguiera tomar razón cuidadosamente de todos los medios de acción, de todas las actividades, de todas las mutaciones, así como de sus resultados positivos y negativos, y que se obtuviese la síntesis de los mismos en la cuenta de capital, en ese momento se llegó con plena naturalidad a la partida doble que aparece, pues, como la culminación necesaria de una organización racional traspuesta al plano contable. (...) La aparición de los primeros sistemas de cuentas distintos de la partida simple es consecuencia lógica de la puesta en práctica de esta inquietud de orden y de sus corolarios: la identificación. Cuando más tarde aparezca la cuenta de Pérdidas y Ganancias con el detalle de los resultados de todos los aspectos de la actividad de la empresa, identificándolos y clasificándolos, será también la gran idea de Orden de la organización científica la que presida la culminación del método contable. (Vlaeminck, 1961, pp. 73-75)

En este sentido debemos acercarnos poco a poco a una comprensión: ¿El rol central de la contabilidad es informar? Parece que su “tema” está más asociado con un observar marcando el cálculo del beneficio como una operación fundamental. Lo podemos empatar con la siguiente expresión:

Esto se debe a que no existe un sistema institucionalizado alternativo para decir qué es y cuánto es la utilidad. Y la utilidad se institucionaliza, como un hecho compartido, cuando la contabilidad dice “medirla”. La “magnitud” de la utilidad es el leitmotiv institucionalizado en el capitalismo. (Gómez-Villegas, 2019, p. 22)

V.2. Sistema Social de la Contabilidad (SSC) – Aproximación

En el trabajo del profesor Montesinos (1974) sobre el sistema de información contable hay una cita a Cyert y March apuntando como propiedades de un sistema en adaptación las siguientes:

1. Existe un cierto número de estados del sistema. En un momento dado, el sistema -en un cierto sentido- prefiere un estado a otros posibles.
2. El sistema está sometido a la presión de una fuente externa de perturbación. Estas perturbaciones pueden ser controladas.

16 Esta expresión del profesor Vicente Montesinos nos ayuda a comprender el papel de estas cuentas y la potencia del circuito: “*La propia naturaleza multidimensional de las transacciones exige que, si se quiere mantener esa dualidad clasificativa, sea necesario crear en ocasiones cuentas ficticias con el fin de mantener el equilibrio contable, con lo cual el control quede garantizado: lo que nos interesa aclarar aquí es que lo fundamental en este orden de cosas es el control y no el instrumento analítico empleado que, por otra parte, puede muy bien basarse en esa doble clasificación, pero que será sustituido por otro instrumento más eficaz cuando lo haya, sin que por ello dejemos de considerar el modelo que resulte como un sistema de información genuinamente contable*”. (Montesinos, 1974, p. 147) Y esto permite advertir que no importa si es contabilidad matricial o sagital si lo que configura el circuito es la ecuación contable $\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio}$ (Ingresos – Costos y Gastos)

3. Existe cierto número de variables de decisión internas al sistema. Estas variables son manipuladas según reglas de decisión precisas.
4. Cada combinación de las perturbaciones externas y las variables de decisión interna modifica el estado del sistema. Así, a partir de un estado dado, de un impacto externo, y de una decisión, es posible prever el estado siguiente.
5. Toda regla de decisión que conduce a un estado “preferido” -en cierto momento- sería sin duda más utilizada en el futuro que lo era anteriormente; y a la inversa. (pp. 104-05)

En el marco de la Contabilidad Económica expresa el mismo autor:

- a) Su finalidad es proporcionar la información suficiente para una gestión racional de los recursos al servicio de la unidad económica, facilitando así un control económico de la riqueza y de la renta
- b) Dispone de una lógica interna que le permite verificar las informaciones que manipula (autocontrol) (Montesinos, 1974, p. 148)

En todos estos numerales y literales se aprecian características de lo que hemos expuesto como sistemas sociales autopoieticos. Sin embargo, no es posible observar la idea de comunicación que se explicita en la propuesta Luhmanniana. En un trabajo precedente habíamos dejado instalada una idea que nos sirve de antesala: “la comunicación de la contabilidad no opera solo como información sino como sentido, es decir como racionalidad. La contabilidad establece un esquema de distinciones que hacen que todo fenómeno observado quede atrapado en la comunicación que produce el sistema” (Ospina-Zapata, 2019, p. 216)

La crítica a la utilización del concepto de autopoiesis también está presente en alguna literatura contable en el contexto latinoamericano. Por escoger algunos colegas cercanos, los profesores Jorge Manuel Gil (2012) y John Jairo Cuevas (2021) expresan la dificultad de encuadres de la autopoiesis como posibilidad para lo contable. En el caso del profesor Gil, la definición de base que toma es la del enfoque biologicista. En el caso del profesor Cuevas la imposibilidad de una suerte de cerradura en el ámbito de lo social, desde la perspectiva institucional de la contabilidad. Con el enfoque sociológico que hemos abordado es probable que haya más chances para su discusión. Además, en alguna literatura contable internacional aparecen propuestas que encuentran aires de familia entre autopoiesis y enfoques institucionales del cambio de la contabilidad de gestión que subrayan la importancia de las rutinas y hábitos organizativos, reconociendo su persistencia a pesar de las nuevas circunstancias organizativas (Burns y Scapens, 2000 citados en Seal, 2001)

Decimos entonces que la contabilidad convencional por partida doble es un sistema social diferenciado funcional y por ende autopoietico. Su núcleo –

código binario en el que opera su comunicación es Lucro¹⁷ / No Lucro. El SSC marca sistemáticamente y en clausura operacional aquellas irritaciones que se transforman en Lucro según su propia operación. Desde su configuración de alta complejidad que le permitió reducir una masa improbable de acontecimientos económicos y sociales mediante la estructura que expresa su algoritmo ($A = P + Pat (I - CG)$) ha logrado crear comunicación y acoplarse con su entorno haciendo la distinción (observando) el fenómeno de lo lucrativo. Lo que queda marcado como “no lucrativo” queda excluido de lo comunicado – comunicable por la contabilidad.

La comunicación que produce el Sistema Social de la Contabilidad no es igual a información. No hablamos de un sistema de información contable, sino de un sistema social que produce comunicación, es decir, que configura un sentido que queda dispuesto para su propia autoproducción y para el acoplamiento estructural con el entorno. Esa comunicación es el cálculo y naturalización del Lucro. En Luhmann (1998) aparecía el concepto de interpenetración, que acá traducimos como acoplamiento estructural fuerte entre sistemas sociales diferenciados. La contabilidad, la economía y las organizaciones son sistemas sociales interpenetrados, es decir, que sus complejidades compartidas se convierten en elementos de su propia operación.

Dado que el elemento nuclear de la economía es la probabilidad de configurar su comunicación como “pagos”, las operaciones del cálculo son necesarias en la comunicación de la contabilidad. Debe quedar claro que el SSC no solo opera como un calcular aislado. También la escritura que contiene presenta distinciones y observaciones. Sería un cálculo cualitativo al servicio de un calcular “cifras” que se transforman en pagos.

La contabilidad propone entonces formulaciones para calcular el lucro y para expresarlo en / desde la lógica de su álgebra. La contabilidad traduce procesos diversos en una cifra financiera (Jeacle, 2020); calcula espacios y tiempos que

17 Con el amigo y profesor Mauricio Gómez Villegas de la Universidad Nacional hemos tenido varias conversaciones (con café a bordo) sobre esta idea. En principio la expresión que yo utilizaba era “utilidad” para distinguir este operar de la contabilidad. Allí, por supuesto, se proponía una limitante, porque la evolución de la contabilidad no solo se ha concretado con la medición del beneficio imputable a las cuentas de resultados. Como veremos más adelante, la plasticidad de la contabilidad le ha permitido desplazarse por las estructuras de balance (o de la ecuación contable) para proponer formas de rentabilidad y beneficio tanto para la entidad de la que se predica la contabilidad como para sus propietarios e inversores, y según en qué transición del capitalismo. No es igual el acceso al lucro en una economía industrial que en una economía financierizada. No es lo mismo lucro centrado en resultados, a lucro centrado en rentabilidad – valor de los activos, ni a lucro centrado en precios / mercados especulativos. Incluso, si bien el SSC ha hecho ajustes para acoplarse a nuevas irritaciones del entorno, para algunos tratadistas se pone en peligro el carácter y función de la contabilidad en la contemporaneidad. Creo que no es así. Pero el que haya una gramática en ese sentido merece toda nuestra atención.

comunican lucro al sistema capitalista (Ocampo, 2018); “se la bosqueja como el dispositivo de cálculo y legitimación que garantiza la reproducción de la riqueza en su forma dineraria” (Cuevas, 2021, p.3); vehicula procesos formales de cálculo de hechos contables concebidos como fenómenos que implican la acumulación económica (García, 2002, citado por Gracia, 2017).

La contabilidad, al igual que la economía monetaria, se desentiende de dilemas morales (Davie, 2000) justamente por la “objetividad” de su calcular; su operación periódica y básica de calcular la utilidad neta¹⁸ (Corbin, 1962/1979) favorece el mantenimiento de expectativas sobre sistemas acoplados como la organización. Por ejemplo, en la definición de políticas contables para medición de rubros resuelta en procesos de negociación de agentes decisores internos. (Sunder, 2005)

Con estos elementos podemos navegar sobre tópicos como el Lucro, para dejar instalado un marco de relaciones complejas en la comprensión de los mecanismos de acoplamiento estructural del SSC.

V.3 El problema del Lucro

El lucro se ha naturalizado, es decir, se ha comunicado y se sigue comunicando como un fenómeno legítimo. Ha sido arrebatado a la conversación (es tema ya hablado), pues todos parecemos compartir que es un asunto obvio en el mundo de las empresas y en la vida individual. Lo damos por hecho. Una revisión de la historia nos muestra que no era una pretensión ni generalizada ni encomiable. Recordemos que uno de los valores del catolicismo de vieja data era el voto de pobreza, que se prohibían los créditos, y que la noción de interés sobre préstamos era por lo menos pecaminosa.

La formación del lucro en un sentido positivo ha requerido de relacionamientos sociales en los que el comercio y la contabilidad han sido determinantes¹⁹. José Luis Naredo nos muestra que los antiguos vicios se tradujeron en virtudes (inversión ideológica) identificando el poder y la riqueza, por ejemplo, Maquiavelo y Malthus, como valores positivos y por lo tanto justificando la separación entre economía, política y moral. La vergüenza es “perder” conquistar con engaño, es la virtud. (Naredo, 2019)

Siguiendo nuestro autor de cabecera

en Inglaterra especialmente la inclinación a la ganancia se comienza a ver como naturaleza humana. Esto tiene por consecuencia que toda imposición de barreras (..) - políticas en esos tiempos- empezó a ser descrita como no natural y, por tanto, como infructuosa. (Luhmann, 2017, p. 94)

18 Piénsese por ejemplo en los gastos de depreciación como artificio contable que permiten el acceso a cuota de utilidad en periodos iniciales de la adquisición de activos (Littleton, 1953/1979)

19 “Véase Gunn (1969: 245 y ss.). Véase también Watt (1957: 63 y ss.). *El contexto de la “aventura” hizo posible, en suma, una naturalización convincente del tema de las ganancias y al mismo tiempo una rutinización del héroe*” (Robinson Crusoe, Moll Flanders). (Luhmann, 2013, p.8)

Tomás de Mercado muestra alguna alarma a esta tendencia al lucro, “cualquier especie de mercancía necesaria para la vida humana es menester la aprecien y tase los jueces y no la dejen a la voluntad corrupta de los comerciantes” (Naredo, 2019). En este sentido tenemos la misma señal en la distinción aristotélica entre economía y crematística, esta última asociada con la obtención de dinero y lucro y valorada negativamente en la vida pública griega.

El fin de un comerciante es conseguir una ganancia lícita, diría Pacioli. Resulta muy elocuente que ya desde tiempos tan pretéritos Pacioli recomendara valorar mercancías sugiriendo consejos del tipo, “si te parece que una cosa vale 20, tu pon, 24, y de esta manera será más fácil que obtengas beneficio” (1994, p. 42). Para Dewey la búsqueda de la ganancia es igual a la búsqueda del bien; para Friedman la maximización del beneficio de agentes individuales provoca el beneficio social. (Lorino, 2020; Spence y Carter, 2020)

Carlos M. Cipolla refiriéndose a los venecianos como grupo capaz de descenderse de las actividades económicas más socorridas de la época estableciendo prácticas comerciales, y aludiendo a un historiador norteamericano expresa, “la avidez veneciana por los beneficios derivados del comercio y obtenidos por cualquier medio sólo podía compararse a la falta de escrúpulos de los genoveses” (2010, p. 33). Y dado que se obtenían ganancias importantes vendiendo armas o ejerciendo actividades bancarias, lo que podría enojar a Dios, realizaban donaciones a la iglesia en procura de tranquilidad de conciencia y anotaron estos actos de caridad en sus libros mayores como “cuenta de Nuestro Señor Dios”. (Cipolla, 2010, p. 36)

El lucro tiene que ver entonces con esta tentativa concretable en el mundo económico de ganancias y rentabilidades, traducibles en dinero, riquezas monetizables, que conducen al progreso y al éxito (Naredo, 2019; Lorino, 2020). La evolución de esta comunicación social ha implicado procesos de acoplamiento de diversos órdenes. La propuesta de Naredo en su taxonomía del lucro diferencia del lucro con contrapartida: producción de riquezas renacientes, extracción y tratamiento primario de rocas minerales, elaboración de mercancías, construcción, prestación de servicios; y Lucro sin contrapartida: fabricar dinero o conseguirlo de quienes lo han ahorrado, rentas de activos financieros, revalorizaciones de bienes patrimoniales y plusvalías realizadas, lucro asociado a ventajas, informaciones privilegiadas o tratos preferentes, lograr dinero o ayudas públicas y privadas, administración desleal, robo, fraude o estafa²⁰ (2019, p. 231).

Estas modalidades de Lucro se consiguen a su vez, solapando y externalizando, dejando de reconocer los aportes que hacen los ecosistemas y subvalorando

20 Y no olvidemos que en estas modalidades ilícitas también se deben “hacer las cuentas”, es decir, se usa contabilidad para racionalizar el lucro accesible.

recursos incorporados en su propia obtención. Para Omar Aktouf la obtención del lucro no es posible si nos atenemos a las explicaciones termodinámicas del mundo de lo vivo. Por ejemplo, no se explica cómo pueden producirse excedentes en un sistema como la empresa en la que toda su operación depende de metabolismos energéticos, y la energía no se puede crear, y la energía utilizable siempre es menor que el total de energía incorporada; por lo tanto, las utilidades o los llamados valores agregados dependen de incorporaciones no reflejadas en los balances monetarios (2001). Y no sería sólo, (uno de los factores más importantes) la indebida remuneración al trabajo y la invisibilización de asimetrías de género, sino todas aquellas incorporaciones de recursos no reconocidos, y la externalización de impactos que tampoco son medidos por la contabilidad. Los balances monetarios no se corresponden con los balances físicos; las ganancias monetarias son el correlato de pérdidas energéticas y pérdidas físicas. El lucro implica traslado de entropía, incluido el no reconocimiento de costes de recuperación, reciclaje y tratamiento de desechos. (Aktouf, 2001; Naredo, 2019; Max-Neef y Smith, 2011; Chabrack, 2020; Dambrin, 2020; Leonard, 2011)

Es fundamental subrayar esta idea. Lo que se ha naturalizado como lucro es lo que han proyectado los sistemas funcionales que tienen una relación directa con fenómenos de eficiencia económica. No se ha incorporado en la función de comunicación del Lucro aquello que es fundamental para su obtención²¹. La primera extracción es la del asalariado visto de manera individual o colectivamente.

La segunda extracción se hace dependiendo de varios elementos del medio ambiente externo:

- 1) La gigantesca factura de la polución a escala del planeta que hubiera desde hace tiempo anulado todos los beneficios industriales si hubiese sido pagada;
- 2) La inflación (expresión directa de la elevación continua del costo (global) de la extracción y del uso de la energía;
- 3) El desempleo sin cese desmultiplicado por megafusiones interpuestas... para mantener las tasas de beneficio.
- 4) Las desapariciones de especies vegetales y animales enteras, siempre para mantener un beneficio;
- 5) El amontonamiento catastrófico de desechos altamente peligrosos;
- 6) Los daños y sus consecuencias causados a la atmósfera (capa de ozono)
- 7) La pauperización continua en los países del sur (y cada vez más también en los países del norte). (Aktouf, 2001, pp. 236-238)

21 En la perspectiva de Quesnay producir era *'acrecentar las riquezas renacientes sin menoscabo de los bienes fondo, no simplemente revender con beneficio'* (Naredo, 2019, p.46)

Estas “externalizaciones” las comprendemos mejor como parte del espacio marcado como no lucro del núcleo de la contabilidad²². Todo lo que no haga falta y que no sea una irritación que ponga en jaque el sistema contabilidad y el sistema económico, es tercio excluido en la comunicación – cálculo del lucro. Todo aquello que no sea traducible en dinero – pagos no entra como operación en la clausura operativa de los sistemas mencionados ni hace parte del decidir de las organizaciones. Ni siquiera es entorno. Y el acoplamiento estructural que empezamos a observar en estos sistemas ha implicado una traducción a su código, pero manteniendo la flexibilidad que permite lo comunicado – comunicable del lucro como extracción. Dicho de otro modo, no se perciben formaciones de lo lucrativo en la dirección de un decrecimiento del lucro, que es lo que implica reconocer lo externalizado.

Los efectos sobre el entorno producidos involuntariamente²³ – o al menos sin propósito – estallan y cualquier idea de integrarlos como “costes” en el cálculo de la rentabilidad económica es ilusoria en vista de la magnitud y de los horizontes de tiempo del problema – en vista, pues, del no-saber comunicable. En esta situación, la tendencia generalizada de reclamar “responsabilidad” solo puede observarse como un gesto de desesperación. (Luhmann 2007, p. 99)

Siempre ante esta exposición queda la sensación sobre ¿de qué vivirían las empresas y las personas si reconocemos todas estas cualidades? Esa sería una tarea para crear o mejorar los contenidos de los sistemas funcionales especializados. Para empezar, habría que reconocer que el Lucro no es natural y que si nos permitimos una cuota de acceso a esta convención (real) debemos identificar y favorecer procesos de Negentropía que potencien diálogos genuinos con los ecosistemas. Sin duda alguna hay que alterar lo comunicado – comunicable para operar otra forma del sentido e irritar la expresión actual del orden social.

VI. Conclusión y mapa de sentido de lo que sigue

Hemos señalado que las ideas más tradicionales respecto de la noción de Sistema son trascendidas por el enfoque Luhmanniano. En una dirección similar,

22 Es interesante traer a cuento una suerte de perplejidad enunciada por Richard Mattessich “*La única meta primordial que parece que por lo general, se acepta es la de la maximización del beneficios y por consiguiente la maximización del valor neto actual. (...) Me cuesta comprender por qué muchos estudiosos -algunos muy religiosos o de un alto nivel cultural- quienes en sus vidas personales, nunca aceptarían la maximización de beneficios como su meta principal, si la aceptan en sus investigaciones y sus enseñanzas como objetivo básico y predominante*” (Mattessich, 1998, p. 23). Diríamos desde nuestra exposición, que la razón es comprensible porque no es lo mismo sistema psíquico y sistema social, y por lo tanto los acoplamientos no se justifican en uno u otro sistema por la formación de sentido, observada aisladamente.

23 Acá debemos comprender que la lectura de Luhmann sobre el sistema económico es desde el sistema económico. La intencionalidad (teleología) del sistema es casi siempre una observación de segundo orden.

las concepciones más socorridas sobre sistema contable o sistema de información contable son asimétricas con el enfoque de los sistemas sociales aquí esbozado. La Contabilidad convencional por partida doble que hemos denominado también Sistema Social de la Contabilidad, es un sistema funcional diferenciado y autopoietico que basa su comunicación en la administración del código Lucro / No Lucro. Construye sentido en clausura operacional en tanto reconoce del entorno y por lo tanto traduce sus señales siempre que sean expresiones de lo lucrativo. Sus cifras y sus palabras co-evolucionan con el entorno comunicando y acoplándose estructuralmente con otros sistemas diferenciados produciendo un tipo de sociabilidad que relleva aspectos como la propiedad y la monetización y deja de comunicar deterioros sociales y ecológicos, a lo sumo, revestidos de sentido como Lucro.

El SSC se constituye en un poderoso mecanismo para naturalizar estructuras de cálculo respecto a la utilidad, el beneficio y la renta. Su dinámica se nutre de un entorno señalado por su propia operación y a su vez provee operaciones / elementos para la evolución de sistemas funcionales como la ciencia, la economía, el derecho, las organizaciones, entre otros. En este encuadre su función no es informativa; lo informado o por informar es una manifestación que subraya el sentido preconstruido en la causalidad operativa del sistema. Su función es construir sentido es decir, comunicación, para co-tematizar operaciones de otros sistemas e incluso conversaciones. En esta dinámica se adapta traduciendo las irritaciones del entorno desde su propia pauta, es decir, identificando su entorno en tanto coordinada del lucro o potencialidad de lucro. Por ejemplo, traducir inconformidad social del deterioro ecológico en imagen corporativa verde.

La autopoiesis que es connatural a los sistemas sociales diferenciados, se evidencia en la contabilidad en la gestación y maduración de lo que conocemos como contabilidad por partida doble; como dijimos, esta potente estructura de cálculo ha logrado sintetizar una compleja y caótica expresión de interacciones sociales en un cuidado mecanismo de abstracción y reducción de complejidad que pivota sobre la distinción del Lucro. Y como anunciamos, pero profundizaremos en otro lugar, el SSC ha logrado evolucionar distinguiendo desde la utilidad económica hasta las rentas financieras más sofisticadas.

En un siguiente documento se explicitarán los mecanismos del sistema social de la economía y las organizaciones y los acoplamientos estructurales con la Contabilidad. Se profundizará la explicación de la producción de sentido del SSC a partir de los avances que en la literatura internacional contable ha tenido la noción de autopoiesis, lo mismo que las transiciones de cálculo del beneficio a las formaciones más contemporáneas del valor en el terreno de la relación finanzas y contabilidad. También desarrollaremos otras manifestaciones de acoplamiento, por ejemplo, con el derecho, con el sistema de ciencia y el problema del deterioro ecológico, tema este último que también fue objeto de trabajo

por el propio Luhmann. Con ello esperamos tener una perspectiva más compleja para poder dejar a su vez algunas líneas de trabajo abiertas que favorezca desde esta comprensión una dimensión más política de la contabilidad, es decir, una contabilidad que ayude a generar transformaciones sociales perfiladas según algunas de las necesidades más apremiantes del contexto latinoamericano.

Referencias bibliográficas

- Aktouf, O. (2001). *La estrategia del avestruz racional. Post globalización, economía y organizaciones*. Cali: Universidad del Valle.
- Arnold, Marcelo; Thumala, Daniela y Urquiza Anahí. (2010) Autopoiesis Como Material Explosivo En La Teoría Social Contemporánea. X Congreso de la Federación Española de Sociología, Universidad Pública de Navarra, Pamplona.
- Arnold-Cathalifaud, M. (2008). Las organizaciones desde la teoría de los sistemas sociopoieticos. *Cinta Moebio*, (32), 90-108
- Biondi, M. (s.f.). *La contabilidad. Un sistema de información. Fundamentación teórica y métodos de aplicación*. Argentina: Errepar
- Botero A. (2001). El modelo investigativo en la hermenéutica gadameriana. *Uni-pluriversidad*, 3, 1, 65-77
- Cañibano, L. (1997). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: ICAC.
- Carrasco, F. y Larrinaga, C. (1996). El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión ambiental. En: *Ensayos sobre contabilidad y economía. En homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla*. Tomo I. Madrid: ICAC. 65-83
- Chabrack, N. (2020) Problematizing profit and profitability: discussions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 33(4), 753-793 DOI 10.1108/AAAJ-10-2019-4223
- Cipolla, C. M. (2010). *Allegro Ma Non Troppo*. España: Crítica
- Corbin, D.A. (1962/1979). La revolución en la Contabilidad. En: Michael Chatfiel. (1979). *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*. California: Ediciones contables y administrativas S.A. 445-461
- Cuevas, J.J. (2021). El Misterio de una Trinidad: Contabilidad, Organizaciones e Instituciones. *En prensa*.
- Dambrin, C. (2020) Problematizing profit and profitability: discussions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 33(4), 753-793 DOI 10.1108/AAAJ-10-2019-4223
- Davie, S. (2000). The significance of ambiguity in accounting and everyday life: the self-perpetuation of accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(3), 311-334
- Gadamer, Heans-Georg. (2003). *Verdad y Método*. España: Ediciones Sígueme Salamanca
- Garcilandia, J. (2005). *Pensar sistémico. Una introducción*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Gil, J. M. (2012). Contabilidad: su contenido proyectivo en el contexto de las predicciones. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (60), 94-117. Recuperado a partir de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/14686>
- Gómez-Villegas, M. (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables, y los sistemas de información contables empresariales. *Revista Internacional, Legis de Contabilidad y Auditoría*. (32), 83-114

- Gómez-Villegas, M. (2019). Una aproximación social, institucional y organizacional a la Contabilidad. Documentos FCE-CID Escuela de Administración y Contaduría Pública N°35. Bogotá: Unal. <http://www.fce.unal.edu.co/centro-editorial/documentos/escuela-de-administracion-y-contaduria-publica/2288-35>
- González, L. y Scarano, E. (1990). *Aspectos Metodológicos de la contabilidad*. Argentina: Impresos Centro.
- Gracia, E. (2017). Convenciones en contabilidad desde la perspectiva de John Searle Colombia. *Rev. Cient. Gen. José María Córdova*, 15(20), 167-184. DOI: <http://dx.doi.org/10.21830/19006586.179>
- Hayles y otros (1995). Theory of a Different Order: A Conversation with Katherine Hayles and Niklas Luhmann. *Cultural Critique*, (31), 7-36
- Hernández, E. (2006). Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (49), 23-56. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25697>
- Hernes, T. (2008). *Understanding organization as process. Theory for a tangled Word*. New York: Routledge
- Herrera J.D. (2002). Interpretación y ciencias sociales. *Pensamiento y Acción*, (10), 47-52
- Iriarte, Iñaki. (2000). Sistemas autopoieticos y juegos de lenguaje. El aire de familia entre Ludwig Wittgenstein y Niklas Luhmann, *Papers*, 61, 221 – 238
- Irish, R.A. (1947/1979). La evolución de la contabilidad corporativa. En: Michael Chatfiel. (1979). *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*. California: Ediciones contables y administrativas S.A. 69-103
- Izuzquiza, I. (2008). *La sociedad sin hombres. Niklas Luhmann o la teoría como escándalo*. España: Anthropos.
- Jarne, J. (1997) *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid: Ediciones AECA.
- Jeacle, I. (2020). Problematizing profit and profitability: discussions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 33(4), 753-793 DOI 10.1108/AAAJ-10-2019-4223
- Leonard, A. (2011). *La historia de las cosas*. Colombia: Fondo de Cultura Económica
- Littleton, A.C. (1953/1979). Variedad en el concepto del ingreso. En: Michael Chatfiel. (1979). *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*. California: Ediciones contables y administrativas S.A. 341-349
- Littleton, A.C. (1966/1979). Los antecedentes de la contabilidad por partida doble. En: Michael Chatfiel. (1979). *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*. California: Ediciones contables y administrativas S.A. 25-34
- Lorino, P. (2020) Problematizing profit and profitability: discussions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 33(4), 753-793 DOI 10.1108/AAAJ-10-2019-4223
- Luhmann, Niklas. (1995). La autopoiesis de los sistemas sociales. *Zona Abierta*. (70/71), 21-47
- Luhmann, Niklas. (1998). *Sistemas sociales*. España: Anthropos – Universidad Iberoamericana – Centro editorial Javeriano.
- Luhmann, Niklas. (2007). *La sociedad de la sociedad*. México: Herder – Universidad Iberoamericana

- Luhmann, Niklas. (2010). *Organización y decisión*. México: Herder
- Luhmann, Niklas. (2013). La economía de la sociedad como sistema autopoiético. *Revista Mad – Universidad de Chile*. (29), 1-25
- Luhmann, Niklas. (2017). *La economía de la sociedad*. México: Herder
- Mattessich, R. (1998). Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde puede que haya acertado y dónde he fracasado. *Revista de Contabilidad*. 1(2), 113-128
- Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía*. Argentina: La ley.
- Maturana R., Humberto y Varela G., Francisco (1995). *De máquinas y seres vivos. Autopoiesis: la organización de lo vivo*. Santiago de Chile: Editorial Universitaria.
- Max-Neef, M. y Smith, P. (2011). *La Economía desenmascarada. Del poder y la codicia a la compasión y el bien común*. Barcelona: Icaria.
- Montesinos, V. (1974). *Contabilidad y decisión empresarial: Una aproximación conceptual*. Tesis doctoral. Valencia España: Universidad de Valencia.
- Nafarrete, J. (1998). Nota a la versión en lengua castellana. En: Niklas Luhmann (1998). *Sistemas Sociales. Lineamientos para una teoría general*. España: Anthropos, Universidad Iberoamericana, CEJA, Pontificia Universidad Javeriana
- Naredo, J.M. (2019). *Taxonomía del Lucro*. España: Siglo XXI
- Ocampo-Salazar, C. A. (2018). Un panorama del efecto Foucault en contabilidad y gestión pública. *Temáticas, autores y retos de investigación desde la gubernamentalidad. Cuadernos de Contabilidad*, 19(47), 60-79. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc19-47.pefc>
- Ospina-Zapata, C. (2006). Las tramas de la contabilidad. Trazos para quienes empiezan su formación en Contaduría Pública. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (48), 155-186.
- Ospina-Zapata, C. (2019). Preliminares de pensamiento sistémico sobre la relación contabilidad y organización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (74), 199-219. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a09>
- Pacioli, Luca (1994). *De las cuentas y las escrituras*. Madrid: AECA. Traducción y notas de Esteban Hernández Esteve.
- Piñuel, J. y García-Lomas J. (2001). “Autopoiesis y comunicación”. Research Group nº 51 (ISA), III Congreso Internacional de Sociocibernética. León, Guanajuato (México), 26-30 junio https://hum.unne.edu.ar/postgrado/doctorados/cognitiva/apuntes/cursos/seminario_gagliardi/autopoiesis%20y%20comunicacin.pdf
- Roberts, J. y Scapens, R. (2009). Sistemas contables y sistemas de rendición de cuentas: comprendiendo las prácticas contables en sus contextos organizacionales. En: M. Gómez y C. Ospina (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 103-125). Medellín: Universidad Nacional – Universidad de Antioquia.
- Rodríguez, C. (2007). Crítica epistemológica a los sistemas cerrados y jerárquicos de la Modernidad. Análisis del espacio virtual organizacional e institucional desde el pensar complejo. *Utopía y praxis latinoamericana*. (38), 83-98

- Rodríguez, D. y Torres, J. (2003). Autopoiesis, la unidad de una diferencia: Luhmann y Maturana. *Sociologías, Porto Alegre*, (9), 106-140
- Rojas, W. (1999). Intramuros: La contabilidad y la organización. *Contaduría Universidad de Antioquia*. (34), 101-117
- Romero, J. (1999). *Estudios de la mentalidad Burguesa*. Buenos Aires: Alianza Editorial
- Seal, W. (2001). Management accounting and the challenge of strategic focus. *Management Accounting Research*, 12(4), 487-506. DOI: 10.1006/mare.2001.0167.
- Seidl, D. (2004). *Luhmann's theory of autopoietic social systems*. Munich: LMU
- Spence, C. y Carter, C. (2020). Problematizing profit and profitability: discussions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 33(4), 753-793 DOI 10.1108/AAAJ-10-2019-4223
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la Contabilidad y el Control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Túa, J (1995). *Lecturas de Teoría en Investigación Contable*. Medellín: CIJUF
- Túa, J. (1996). Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión en América Latina. En: *Ensayos sobre contabilidad y economía. En homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla*. Tomo I. Madrid: ICAC. 855-908
- Vlaemminck, J. (1961). *Historias y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: E.J.E.S.
- Wolfgang y Lauenstein C. (1989). Balance. <https://www.youtube.com/watch?v=vZiEt5RUYSk>