

Del patrimonio virtual al patrimonio potencial

From virtual heritage to potential heritage

Do património virtual ao património potencial

Rafael Franco Ruiz¹ 

Resume

Este trabajo constituye un producto de investigación en ejecución del proyecto “Desarrollos Contamétricos”. Se construye un método de interpretación de información financiera incluyendo dispositivos de evaluación y mejoramiento. Se realiza un ejercicio crítico de la contabilidad tradicional, estableciendo que incurren en problemas sustanciales de carácter epistemológico, derivando de allí complejos enigmas. La contabilidad forense está comprometida con la construcción de pruebas judiciales que ignoran factores requeridos como la revelación de la influencia de los mercados y la calidad de gestión en los contenidos de información, generando reservas secretas y ocultamientos de la realidad. El enfoque informacional anglosajón absolutiza los estados financieros de propósito general, se concentra en la utilidad de la información para toma de decisiones de inversión, concentrándose en pronósticos de mercado, con elevado nivel de subjetividad, buscando información contable cercana a valoraciones empresariales en los mercados de valores. Sobre este análisis se desarrollan conceptos novedosos como Patrimonio Virtual, Matriz de Excelencia Organizacional y Patrimonio Potencial. Los índices e indicadores creados constituyen innovación para la comprensión de la información, evaluación de la gestión y establecimiento de planes de mejoramiento, cuyo límite de logro se alcanza cuando el Valor Económico de Mercado se iguala al Patrimonio Potencial.

Palabras clave: Contametría; valor económico de mercado; patrimonio financiero; patrimonio virtua; patrimonio potencial.

Recibido 25 de octubre de 2016; aceptado 30 de enero de 2017

Para citar este artículo:

Franco, R. (2017) Del patrimonio virtual al patrimonio potencial. *Lúmina*, (18): 90 - 109.

1 Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, Universidad Libre, Cra 70 # 53-40, Sede Bosque Popular.

investigar1@gmail.com - Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-9532-8927>

Abstract

This work constitutes a process of research in execution of the project “Desarrollos Contamétricos”. A method of interpretation of financial information including evaluation and improvement devices is constructed within this research. A critical exercise of traditional accounting is carried out, establishing that substantial problems of an epistemological nature are incurred, which from there complex enigmas are derived. Forensic accounting is committed to the construction of judicial tests that ignore required factors such as the revelation of the influence of the markets and the quality of management in the information contents, generating secret reserves and concealments of reality. The Anglo-Saxon informational approach absolutizes general purpose financial statements, concentrates on the usefulness of the information for investment decision making; concentrating on market forecasts, with a high level of subjectivity, looking for accounting information close to business valuations in the markets of value. New concepts such as Virtual Heritage, Matrix of Organizational Excellence and Potential Heritage are developed within the analysis. The indexes and indicators created constitute innovation for the understanding of information, management evaluation and establishment of improvement plans, whose achievement limit is reached when the Market Economic Value equals the Potential Patrimony.

Keywords: Contametría; economic value of market; financial patrimony; virtual patrimony; potential patrimony.

Resumo

Este trabalho constitui um produto de pesquisa em execução do projeto “Desenvolvimentos Contamétricos”. É construído um método de interpretação de informações financeiras, incluindo dispositivos de avaliação e melhoria. É realizado um exercício crítico da contabilidade tradicional, estabelecendo que eles incorrem em problemas substanciais de caráter epistemológico, derivando enigmas complexos a partir daí. A contabilidade forense está comprometida com a construção de provas judiciais que ignoram os fatores necessários, como a revelação da influência dos mercados e a qualidade do gerenciamento nos conteúdos da informação, gerando reservas secretas e ocultações da realidade. O enfoque informacional anglo-saxônico torna absoluto o estado financeiro de propósito geral, concentra-se na utilidade da informação para tomada de decisão de investimento, concentrando-se nas previsões do mercado, com alto nível de subjetividade, buscando informações contábeis próximas a valorizações empresariais nos mercados de valores. Sobre esta análise se desenvolvem conceitos novos como Patrimônio Virtual, Matriz de Excelência Organizacional e Patrimônio Potencial. Os índices e indicadores criados constituem inovação para a compreensão da informação, avaliação gerencial e estabelecimento de planos de melhoria, cujo limite de conquista se alcança quando o Valor Econômico do Mercado se iguala ao Patrimônio Potencial.

Palavras chave: Contametría; valor econômico de mercado; patrimônio financeiro; patrimônio virtual; patrimônio potencial.

JEL: G11; G14; G19

1. Introducción

Este trabajo constituye un producto de investigación en ejecución del proyecto “Desarrollos Contamétricos” auspiciado por la Universidad Libre de Colombia. Se pretende construir un artefacto conceptual que optimice la objetividad de la información contable sin tergiversar la estructura descriptiva de flujos financieros que ha constituido el objeto de esta área de la contabilidad, al tiempo que sobre bases confiables se representa el Valor Económico de Mercado de una entidad, sin recurrir en las subjetividades propias de la tradicional valoración razonable y complementariamente establecer una nueva forma de evaluar la gestión de las organizaciones.

Es una construcción innovadora que se apoya en la contametría (Franco R. , 2014) concebida como dimensión tecnológica de la contabilidad, integrada por las dimensiones social, instrumental, temporal y praxeológica; en la dimensión instrumental se abordan aspectos relativos a clasificación, medición, valoración, revelación, interpretación, evaluación y control y es en esta dimensión que se formula el método “Del Patrimonio Virtual al Patrimonio Potencial” aquí presentado. Se construye un método de interpretación de información de tipo financiero que permite establecer mecanismos de evaluación y mejoramiento continuo.

Se parte de una crítica de la contabilidad tradicional, en sus vertientes principales, la contabilidad forense latina y el sistema informacional anglosajón, estableciendo que las dos incurren en problemas sustanciales de carácter epistemológico, derivándose de allí complejos enigmas. La contabilidad forense está comprometida con la construcción de pruebas judiciales y en tal propósito evidencia sesgos hacia la verificabilidad de la información en busca de imprimir el valor de la certeza y en tal circunstancia su énfasis instrumental se centra en la clasificación, registro, acumulación y verificación de información a nivel transaccional, produciendo informes financieros fieles al proceso registral, ignorando factores requeridos como la revelación de la influencia de los mercados y la calidad de la gestión en los contenidos de información contable, lo cual se traduce en la generación de reservas secretas y ocultamiento de factores integrantes de la realidad.

Por su parte, el enfoque informacional anglosajón absolutiza otro extremo de la información contable, los estados financieros de propósito general, dado que se concentra en la utilidad de la información para toma de decisiones de inversión, ignorando el costo histórico y concentrándose en pronósticos de mercado, basados en elevados niveles de subjetividad en la valoración, buscando que la información contable se acerque a las valoraciones empresariales en los mercados de valores en aplicación de la teoría de mercados eficientes (Watts & Zimmerman, 1986).

Los dos enfoques se concentran en construir información para terceros que resulta poco relevante a la gestión y generan la ilusión de transparencia de que el valor de la empresa corresponde con el valor de los bienes, derechos y obligaciones en el primer caso o de los recursos controlados en el segundo, generando cada cual a su modo nuevos ocultamientos. La contabilidad forense se concentra en medición, en tanto que la informacional financiera se centra en valoraciones (Gracia, Franco, & Agudelo, 2013) y las dos se presentan como iguales, con la misma terminología, pero diferentes conceptos incorporados, generando dificultades trascendentes de comprensión y significado (Kuhn, 1989, p. 95-135)

A partir de este análisis se desarrollan conceptos novedosos para la interpretación de la información como el Patrimonio Financiero Virtual, entendido como la diferencia entre el Valor Económico de Mercado y el Patrimonio Líquido Financiero de la entidad, con cuya relación se construye un dispositivo de análisis que se denomina Índice de Patrimonio Virtual. Se procede igualmente a la construcción de un dispositivo de análisis de la entidad, incorporando las etapas del ciclo administrativo en aspectos tan disímiles como Organización, Mercadeo, Producción, Gestión de Recursos Físicos, Financieros, Conocimiento y Talento Humano para fundamentar el cálculo del Índice de Excelencia Organizacional fundamental en el proceso de reconocimiento del Patrimonio Financiero Virtual y en la determinación del Patrimonio Financiero Potencial. Los índices e indicadores creados en este planteamiento constituyen una innovación para la comprensión de la información, la evaluación de la gestión y el establecimiento de planes de mejoramiento continuo, cuyo límite de logro se alcanza cuando el Valor Económico de Mercado se iguala al Patrimonio Financiero Potencial.

2. Las tradiciones contables financieras

Toda la tradición contable se ha fundamentado en un criterio patrimonialista orientado a la protección de la propiedad y en tal circunstancia ha concentrado sus esfuerzos en la descripción y control de este derecho, reduciendo el objeto de conocimiento a la presentación de los activos, entendidos como bienes y derechos, pasivos entendidos como obligaciones y al construir una forma estructural la determinación del patrimonio líquido (Pacioli, 2004). Es un avance en la construcción contable forense iniciada en la tradición babilónica especialmente en el Código de Hammurabi (Sanmartín, 1999, págs. 81-183), escrito en idioma acadio hacia 1752 a. C. y estructurado en tres secciones, la segunda de las cuales trata de los intereses privados relativos a los bienes patrimoniales, al derecho familiar y de sucesión, las lesiones y los daños, del trabajo y de los esclavos. Este código tiene gran importancia por la desmitificación de la administración de justicia que pasa de las manos de los sacerdotes a las del gobierno y por reconocer valor de prueba a los registros contables de los mercaderes en las controversias judiciales entre ellos.

Esta tradición se mantiene en la Ley de las Doce Tablas emitida entre los años 451 y 450 a.C. en Roma, durante el período de República, la cual quita el poder de administración de justicia a los pontífices que lo hacían sobre la base del derecho consuetudinario, para establecer un derecho positivo generador de igualdad social, basándose en tres principios fundamentales: La salvaguarda del patrimonio, la autoridad del “pater familia” como único titular de derechos y la fijación de castigos para las infracciones (Quisbert, 2016). Esta ley reconoció la Ley del Talión incorporada en el Código de Hammurabi que determinó que el castigo debe causar tanto dolor al culpable como él causó con su acción, desarrollando lo que se conoció como derecho de parte, de gran crueldad como puede observarse en su texto.

TABLA 3.a De los depósitos y deudas. Si los acreedores fuesen muchos a cabo de los tres nundinos (o de los veintisiete días) hagan trozos del cuerpo del deudor, pudiendo coger cada uno parte sin incurrir en fraude o véndanlo a la otra parte del Tíber; si prefieren hacerlo así (Quisbert, 2016, p. 8).

Es clara la inclinación del derecho a administrar y proteger la propiedad y reconocer el valor probatorio de los registros contables. Este camino continuó con la ley Paetelia-Papiria de importancia trascendental en la historia, dado que derogó el *nexus* o negocio vinculante, y transformó las deudas en una obligación patrimonial con lo cual se eliminaba su naturaleza personal, determinando así la improcedencia de la esclavitud, la cárcel y el cuerpo como pago o garantía de las obligaciones (Argüello, 2004). Al mismo tiempo en esta ley se establece la importancia de la contabilidad como prueba y se abordan elementos determinantes sobre los libros de contabilidad (Gertz, 1976, págs. 30-33).

El camino de la contabilidad forense continúa y entre datos históricos se recuerdan “Las Partidas” emitidas por Alfonso el Sabio en 1263, al establecer que en todo su territorio se aplicaría el método veneciano, comprendido por muchos como la implementación de la partida doble, cuya formación podría haberse iniciado en el siglo octavo, aunque para otros solo existen evidencias de su uso a comienzos del siglo XV (Hernandez, 2005). Para muchos historiadores la partida doble solo se implementa en España en el siglo XIX con el ascenso de los Borbones al poder, luego los métodos venecianos a los que se refirieron las normas de Alfonso el Sabio se referían al “Cargo y Data” y al “Cargo y Recibo”.

Hasta este momento de historia anecdótica es evidente la consolidación de la contabilidad como servidumbre del derecho y su carácter fundamental de orientarse a un enfoque forense que requiere cuidadoso manejo de los documentos y libros contables, para el cumplimiento de las formalidades de las pruebas documentales judiciales. En esta condición, las prácticas

contables se orientan al concepto judicial de certeza, determinable por la correspondencia de las actividades, los documentos y los informes.

Solo en el siglo XV se generan importantes mutaciones por desarrollos técnicos en contabilidad, con la aparición de la imprenta y la publicación de libros, siendo pionera la obra de Pacioli, cuando el Renacimiento había llegado a todo su esplendor con sus expresiones en el arte, la literatura y la ciencia; la contabilidad se incorpora en este movimiento cultural con sus extraordinarias características y también con su lado oscuro. El lado oscuro del Renacimiento lo constituye la sociedad de la apariencia en que las gentes pretenden ser más de lo que son y cuyo efecto en la contabilidad se encuentra en la llamada falsificación (Macintosh, Shearer, Thornton, & Welker, 2000), expresada en la obra de Pacioli, al ilustrar la forma de diligenciar el libro Diario

En estas primeras partidas distinguirás cada cosa de por sí, como lo hiciste en el inventario, y las valorarás según tu criterio a su valor corriente, que procurarás sea más bien alto que bajo. Por ejemplo, si te parece que una cosa vale 20, tú pon 24 y de esta manera será más fácil que obtengas beneficio. Y así irás poniendo todas las cosas, una a una, con sus pesos, cantidades y valores (Pacioli, 2004, p. 234)

Es claro que ya se ponía en tela de juicio el problema de la valoración, abandono del costo histórico y aceptación de valores corrientes con altos niveles de subjetividad en su determinación.

Pero el enfoque forense no se abandona por la emergencia de las descripciones técnicas que cobran gran importancia, un nuevo hito de la tradición se incorpora en las Ordenanzas de Bilbao que, en su sección novena, se refiere a los mercaderes y sus libros. Estas ordenanzas son la fuente del derecho mercantil español y de gran parte de países iberoamericanos (Garteiz-Aurrecoa, 2011) y en ellas se trata rigurosamente el tema del valor probatorio de los libros y papeles de contabilidad, habiendo tenido diversas versiones en 1531, 1560 y las más importantes y completas en 1737.

De otra parte la contabilidad desarrolla teorías explicativas vinculadas al concepto de patrimonio, entendido como propiedad que da lugar a la ecuación patrimonial, en especial en Italia, centro comercial del mundo hasta el siglo XIX. Se dio origen a varias escuelas del pensamiento contable, entre las que se destaca la Lombarda, orientada a desarrollar conceptos económico-administrativos, en teneduría de libros y sus aplicaciones, en organización administrativa y en revisión de cuentas y cuyo principal exponente es Francesco Villa. El Contismo de Giuseppe Bornaccini, con énfasis en la clasificación de las cuentas. De especial importancia la escuela Personalista, cuyo más importante exponente es Giuseppe Cerboni, quien desarrolló prolífica teoría con respecto a las relaciones personales entre sujetos de derecho, responsabilidades y cuentas, surgidos de hechos admi-

nistrativos, proponiendo formulaciones lógicas y axiomáticas, sintetizadas en la *logismografía* (Pezzoli, 1995).

También se desarrolló la escuela del controlismo, liderada por Fabio Besta, donde se afirmó que el patrimonio no es una síntesis de derechos y obligaciones, sino que está determinado por la riqueza y se reconoce por la medición de su valor, dando origen a las modernas discusiones sobre valoración en contabilidad (Besta, 1950). Uno de los discípulos de Besta, Gino Zappa desarrolla la escuela “aziendalista” más preocupada por asuntos administrativos, considerando “azienda” como un sistema de personas y medios materiales e inmateriales que, en sentido dinámico conducen a la sociedad a cumplir una finalidad, sin lograr dar autonomía al pensamiento contable; otro, Vincenzo Masi, creador del patrimonialismo, postula que el patrimonio es resultado de las relaciones equilibradas de financiamiento e inversión (Masi, 1962). La contabilidad es una ciencia autónoma, con su propia teoría y metodología. La corriente patrimonialista tiene gran influencia en la escuela latina y constituye la base del neopatrimonialismo desarrollado por Antônio Lopes de Sá, quien alcanza el mayor prestigio y la capacidad de axiomatizar matemáticamente sus formulaciones teóricas (Lopes de Sá, 1992).

Esta es la época de mayor producción de la investigación científica en contabilidad, la emergencia de posturas epistemológicas de gran trascendencia, y la construcción de una identidad de la contabilidad como conocimiento, con vocación jurídica y económica, pero con posibilidades de consolidarse como una teoría general autónoma, en mora de ser rescatada de su ostracismo, surgido de la hegemonía del pensamiento anglosajón que, dicho sea de paso, ha estado basado en el ámbito de la regulación.

Los orígenes de la contabilidad estadounidense se encuentran en el siglo XIX; sus procesos de investigación abordaron problemas de valoración y entre sus exponentes importantes se encuentra Charles Sprague, quien acuñó la palabra *accountics*, definida como “ciencia matemática de los valores contables” (Suzuky, 2007), una orientación investigativa que resultó poco popular, como se evidencia en las publicaciones de la revista *The Accounting Review* que ha obtenido los menores índices de lecturalidad y referenciación en los números que incluyen esta perspectiva de la contabilidad (Franco C., 2015). La línea de investigación contable relacionada con el problema de valoración es prolífica en producción y abordó discusiones importantes relacionadas con el costo histórico, los valores corrientes y la medición del beneficio verdadero (Hendriksen & Budge, 1982, págs. 1-5), girando siempre alrededor del concepto de patrimonio, como una continuidad muchas veces no declarada de los esfuerzos clásicos italianos.

Una segunda línea de la investigación estadounidense hace relación a la predictibilidad de la información contable, sustentando la tesis de aban-

dono de la mirada al pasado para concentrarse en el futuro, con miras a construir predicciones útiles (Hendriksen & Budge, 1982, p. 1-5), línea que tiene emergencia en los años 1930 en adelante y pudo ser inspirada por los problemas de la crisis de confianza aparecida desde 1929, consecuencia del colapso de la Bolsa de Valores de New York; sin embargo el problema ya había sido abordado antes, sin ganar suficientes espacios antes de la década de 1960 y con mayor énfasis en los años posteriores. El problema de la predictibilidad de la contabilidad nuevamente gira alrededor del patrimonio.

La tercera línea de investigación se centra en la regulación, orientada al establecimiento de principios sobre los cuales se basen las prácticas contables, que dieron origen a producciones que pueden englobarse en el concepto de general *aceptación*, con la pretensión de desarrollar enfoques hipotético-deductivos en sustitución de los enfoques inductivos. Los principios no serán proposiciones generales de la lógica o postulados de verdad establecidos, se constituyen en la acogida que le dé la profesión (Hendriksen & Budge, 1982, p. 1-5) y el aval de una autoridad reconocida que siempre fueron comités o consejos de regulación profesional, constituidos en el seno de la organización gremial y, solo eventualmente, con una participación de personas externas a ella (Blough, 1982). La determinación de principios de contabilidad gira en torno al patrimonio en el marco de la propiedad.

Los dos enfoques que determinan sistemas contables de similar naturaleza, si se considera que se determinan por sus elementos constitutivos, serán los llamados elementos de los estados financieros, es decir los relativos a la constitución de patrimonio y hasta ahora en un marco jurídico nucleado por la propiedad. El enfoque latino da mayor importancia al carácter forense de la información, en tanto que el anglosajón a la información misma, aunque no ignora la importancia de su construcción como se deriva de la definición incorporada en el Estudio de Investigación Contable ARS-7 del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados.

Contabilidad es el conjunto de conocimientos y funciones referentes a la sistemática iniciación, la comprobación de autenticidad, el registro, la clasificación, el procesamiento, el resumen, el análisis, la interpretación y el suministro de información confiable y significativa, relativa a las transacciones y los acontecimientos que son al menos en parte, de índole financiera, requeridas para la administración y operación de una empresa y para la preparación de informes que deben rendirse para cumplir con las responsabilidades derivadas de mandatos encomendados y de índole diversa (AICPA, 1977, p. 5).

Esta es una primera etapa de la evolución de la contabilidad, una etapa de coincidencia, el enfoque anglosajón sigue las líneas del pensamiento latino, y consolida en modelo centrado en los flujos de dinero, con un objetivo que consiste básicamente en medir los niveles de propiedad y rentabilidad; la

contabilidad con un enfoque patrimonialista, representa la propiedad de los recursos integrados a una empresa y la sociedad es representada por las cifras del pasivo total, integrado por el pasivo interno y el pasivo externo, además de la inversión, todo el conjunto de los activos, con la pretensión de mostrar una relación jurídica de propiedad. Es una contabilidad comprometida con relaciones de propiedad privada y la pretensión de ser prueba judicial, para la protección de esa propiedad, y como complemento realiza la función de medir la acumulación de capital; desde el concepto de *utilidad de la información*, la contabilidad está orientada a satisfacer las expectativas de información del capitalista y los intereses del capital, pero no tiene ninguna pretensión de carácter social sin conexión con información sobre la distribución de resultados.

Pero el proceso de coincidencia se rompe a partir de la década de 1970, la década de emergencia del neoliberalismo al poder y de la economía simbólica al saber, época en que tiene lugar un acelerado desarrollo institucional en la perspectiva de aliviar las cargas del Estado. En el mundo de la contabilidad son especiales los procesos de adaptación del modelo neoliberal, iniciando sus pasos con un proceso de desregulación de la actividad, con la apariencia de una regulación avanzada, al tiempo que la regulación se radicaliza en su proceso de privatización. En Estados Unidos la regulación gremial, esa especie de auto-regulación profesional, cede el paso a la auto-regulación de los usuarios con la creación de la *Financial Accounting Foundation*, FAF, constituida en Norwalk en el año 1972, entidad responsable de designar los integrantes del FASB (1973) el consejo responsable de la emisión de estándares contables conocidos como US-GAAP, de estándares para entidades sin fines de lucro y de compañías no públicas, y de GASB, responsable de la emisión de normas de contabilidad gubernamental. La financiación proviene del sector privado.

En el ámbito Internacional se crea en 1973 el *International Accounting Standard Committee*, IASC, que tomó la iniciativa de emitir estándares de contabilidad financiera, lo cual ha realizado desde 1975; nació como institución gremial profesional y acordó una división del trabajo con IFAC creada en 1977 para que esta última se encargara de la emisión de estándares de contabilidad gubernamental. En 2001, se constituye una fundación IASCF que, desde 2012, toma el nombre de IFRSF, la cual asume la responsabilidad de designar los integrantes del consejo de emisión de normas IASB, es decir, se adopta la organización estadounidense y, a partir del Acuerdo de Norwalk (2002), se inicia un trabajo conjunto de entendimiento para converger a una regulación mundial, la cual se caracteriza por la asimilación de la regulación FASB por IASB.

Estos desarrollos institucionales constituyen la base de la financiarización de la información contable, dando gran impulso a ideas orientadas a sustituir la información histórica por información de pronósticos. Hasta la década de

1960 prevaleció la contabilidad de hechos, instrumentalizada por el costo histórico, por ser un factor verificable, controlable y determinante, para la consistencia de la partida doble (Littleton, 1979). Emergió entonces la idea de reemplazar los hechos por pronósticos a partir de cuestionamiento sobre la medición del beneficio verdadero que generaron dudas sobre la confiabilidad y objetividad de las mediciones contables y su utilidad para la toma de decisiones. Hay una crisis del pensamiento positivo tradicional en contabilidad, en particular del realismo, que caracterizó importantes trabajos de investigación orientados a la construcción de una teoría general de la contabilidad, aunque ya se insinúa un cambio de posición al definir la contabilidad como “disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza...” (Mattessich, 2002, p. 15-49); el primer elemento de la definición se ubica en los hechos y el segundo en los pronósticos.

La idea de la representación de pronósticos para apoyar la toma de decisiones, se acomodó a la financiarización de la economía y se fue imponiendo sobre las ideas de descripciones verificables y confiables (Beaver, Kennelly, & Voss, 1982), la contabilidad avanzó en su transformación en instrumental de representación de pronósticos financieros hasta convertirse en una servidumbre de las finanzas, se desnaturalizó. El *proceso de desnaturalización* se ratifica con la adopción definitiva del valor razonable en Estados Unidos (FASB, 2016) y a nivel internacional (IASB, 2011). El valor razonable es un mecanismo de alta subjetividad que permite construir información de pronósticos sobre tales subjetividades, perdiendo conexión con la realidad, construye la idea de un patrimonio ficticio.

Resulta impropio considerar la contabilidad de pronósticos en el mismo marco conceptual de la contabilidad de hechos, sus conceptos básicos, categorías y elementos tienen significados contradictorios, opuestos o por lo menos diferentes y, en tal condición, son inconmensurables, se genera la imposibilidad de comparación entre dos paradigmas, por cuanto no existe un lenguaje común. La evolución del pensamiento contable lo ha caracterizado como un saber monológico, unidimensional y en tal condición se considera el conocimiento como acumulativo y por tanto un nuevo paradigma incorpora los elementos del paradigma sustituido y tal condición no necesariamente es así (Kuhn T. , 1996, p. 302-312), entre paradigmas secuenciales se pueden generar distancias conceptuales determinantes, aunque parezca que se está en el mismo lugar, en virtud de que la solución de problemas puede no ser resuelta sino disuelta, porque emergen cambios de ontología y en consecuencia a las características de las observaciones y los procesos haciendo que dejen de estar presentes en cierto dominio o hagan presencia en uno nuevo (Feyerabend, 1981, p. 118-133).

La contabilidad de hechos está anclada al pasado, la de pronósticos lo está al futuro y en tal circunstancia no existe área de comparación o lo que

es lo mismo esta es un conjunto vacío que impide comparaciones por la ausencia de un factor común y el vocabulario no está bien comprendido, las palabras tienen significaciones diferentes porque aluden a intencionalidades diferentes (Kuhn, 1996, p. 302-312) La información de hechos tiene como propósito describir hechos a efectos de posibilitar el control y la rendición de cuentas proporcionando confianza en relación con los gestores y certeza, en relación con la objetividad de la información, la información de pronósticos pretende facilitar la toma de decisiones por parte de agentes del financiamiento como son los prestamistas e inversionistas. Esto determina que los datos incorporados se encuentren en diferentes espacios ontológicos, aluden a distintos constituyentes del ser, tienen un objeto de conocimiento distinto (Feyerabend, 1981, p. 118-133).

Los elementos taxonómicos tienen diferentes significados, ejemplo el concepto de activo en contabilidad de hechos hace referencia a la propiedad, son bienes o derechos obtenidos en el pasado, en tanto que en la contabilidad de pronósticos son recursos, es decir fuentes potenciales de generación de beneficios y mientras los primeros se miden en atención a flujos monetarios reales, los segundos se estiman de acuerdo a diversas reglas de probabilidad y por tanto carecen del valor de la certeza. Este análisis se puede extender a todos los elementos de los estados financieros, pero resulta importante hacer una mención especial de los ingresos y gastos que en contabilidad de hechos representan certezas o estimaciones relativas a datos ciertos en tanto que en contabilidad de pronósticos se estiman subjetivamente. Los efectos sobre la representación del patrimonio como valor residual de activos y pasivos es evidente, en un caso es la diferencia entre bienes, derechos y obligaciones, en otro es valor residual entre pronósticos de generación y sacrificio de beneficios económicos, es un capital ficticio.

Cada paradigma contable conduce a resultados distintos y generan diversos ocultamientos y ficciones en relación con la realidad material que los separan de un sistema de objetividad, pero no pueden considerarse excluyentes, no se trata de escoger entre ellos, dos paradigmas inconmensurables pueden compartir un ámbito común de referencia (Kuhn, 1996, p. 302-312), no se trata de excluir sino de comprender la existencia de dos paradigmas con objetivos y sistemas de significación diferentes, complementarios pero independientes.

3. Hacia la develación de ocultamientos y ficciones

El enfoque informacional de la información financiera perdió toda conexión con la realidad, sus representaciones solo constituyen una hiperrealidad y la única validación posible de sus contenidos se hace por autorreferencia

(Macintosh, Shearer, Thornton, & Welker, 2000). Por sus fundamentos constituye una aplicación de la hipótesis de la eficiencia de los mercados, la cual afirma que en condiciones de competencia donde participan distintos agentes se establece una condición de equilibrio en que el precio de mercado de un título constituye una estimación acertada de su valor intrínseco y se ajustan a los nuevos datos que emerjan, lo cual define que la información financiera debe describir ese valor intrínseco que se hace precio de mercado (Watts & Zimmerman, 1986, p. 15-36).

Esta hipótesis que soporta la teoría de mercados eficientes indujo a concepciones positivistas de la contabilidad, según las cuales los informes deben reflejar el valor implícito de las acciones y por tanto deben incorporar valores no transaccionales en los reportes de situación, una intención ingenua que tuvo como efecto cambiar el concepto tradicional de *activo* por el de *recurso* y reconocer tales recursos por sus valores de mercado, es decir, los recursos entendidos como beneficios y sacrificios económicos adecúan su valor a los precios de las acciones en el mercado público, en lugar de que los precios se determinen por el valor del patrimonio. La argumentación de los mercados eficientes tiene debilidades, como la consideración de la mano invisible que garantiza el equilibrio entre el precio de mercado de las acciones y el valor intrínseco determinado en los reportes financieros. Tal equilibrio es una quimera, lo que determina el precio de las acciones en el mercado es el “paseo aleatorio” a la que Soros denominó *reflexibilidad*, según la cual los precios de mercado se dan en una conexión de ida y vuelta (Soros, 2002), reconociendo que los precios siguen un camino aleatorio y por tanto impredecible construido por el día a día. En estas condiciones es el mercado el que define el valor de la empresa y esta idea se traslada a la información financiera, con base en ella se consolidó la idea del valor razonable, que no describe los hechos, describe expectativas de mercado.

Los valores de mercado determinan el valor de la empresa y dentro de ésta, de los componentes de su estructura financiera y como estos valores son impredecibles y cambiantes, también lo serán los de los recursos cuyo monto lo determina el valor presente de eventos futuros. La información financiera se separa del campo de la realidad para integrarse a la incertidumbre de la teoría de eficiencia de mercado que desde luego incorpora el sentido del paseo aleatorio y por tal situación pierde posibilidad de constituir un dispositivo de control, sea este considerado como intervención del Estado, como práctica de la gestión organizacional e inclusive de la evaluación propia de la auditoría financiera (Jeppesen & Liempd, 2015).

El propósito de este trabajo es conectar información financiera y control y en tal condición las conexiones con el enfoque informacional de corte anglosajón lo hace improcedente, es necesario buscar opciones lejanas a las ficciones producidas en este enfoque y buscar posibilidades en el enfoque latino, anclado en los hechos y caracterizado por cualidades de certeza y

objetividad. Pero esta información incorpora sus propias carencias, no tanto relacionadas con ficciones, más bien por ocultamientos.

La información de hechos ignora la influencia de factores económicos y de gestión en los datos contables y por tal circunstancia estos parecen perder pertinencia para toma de decisiones y actividades de control. El primer factor de distorsión de la objetividad financiera lo constituye la moneda, utilizada como unidad de medida sin que satisfaga las condiciones de un parámetro, dada su volatilidad en términos de capacidad adquisitiva. El asunto se puede salvar mediante la aplicación de técnicas de ajuste por inflación que permitan colocar la información en moneda de igual poder adquisitivo, es decir en unidades comparables.

Un segundo factor de distorsión lo aportan las estimaciones incorporadas por la necesidad de simular liquidaciones contables a efectos de determinar resultados periódicos, siendo las principales, relativas a depreciaciones, amortizaciones y agotamientos. El asunto es que no se ha determinado el significado de estos conceptos, algunos los consideran pérdida de valor de los activos originada en desgaste, uso o tiempo, bastante impreciso concepto, permisivo de uso de prácticas alternativas, además de discutibles en relación con la realidad material. Desde otras perspectivas se consideran beneficios fiscales constituyentes de otra ficción que seguramente no se acepte como práctica y queda por explorar si no constituye simplemente una práctica financiera para establecer una asociación de ingresos y gastos y en tal sentido resulta altamente subjetiva.

La verdad es que entre el valor contable y la realidad siempre aparecen brechas por exceso o defecto y la regulación construyó una práctica para sanear el problema, los avalúos técnicos. Si la depreciación fue subestimada se ajusta el gasto, si fue sobreestimada no se afectan los resultados, se ajusta el patrimonio. Otra fuente de ocultamientos puede constituirse por las provisiones que constituyen una nueva estimación y en los dos casos se llega a la misma conclusión, la creación de reservas secretas, con el reconocimiento de contingencias pasivas y el ocultamiento de contingencias activas. Quizás la forma más importante de constituir reservas secretas, es el ocultamiento de valores que existen en la organización y no son incorporados en la contabilidad, los cuales se han denominado intangibles. El prestigio comercial, el saber hacer, los derechos, las patentes, las marcas, las franquicias, son formas patrimoniales no reconocidas, por no ser consecuencia de flujos de dinero cuando son formadas por la dinámica empresarial

Los problemas de intangibles especialmente los relacionados con patentes y licencias, lo que en el lenguaje jurídico se llama propiedad intelectual hoy se agita dentro de las organizaciones internacionales de comercio, para buscar el reconocimiento de la remuneración de esos intangibles a sus inventores, normalmente ubicados en países líderes del desarrollo mundial.

Las pretensiones dadas en las relaciones internacionales, no se orientan a construir un sistema de información más objetivo, se busca remunerar el conocimiento, al tiempo que se determina como una práctica exclusiva de los países desarrollados. El reconocimiento de la remuneración del conocimiento en contabilidad ha generado unas mutaciones genéricamente conocidas como capital intelectual, consiste en el reconocimiento de algunos activos como valores intelectuales originados en el reconocimiento del valor del posicionamiento del mercado, de las habilidades de los funcionarios o valor del talento humano, de la capacidad de invención, es decir, las habilidades de investigación y desarrollo así como de la utilización estratégica de los desarrollos tecnológicos. Indudablemente estos son valores de la empresa, pero se manejan como información complementaria. En la construcción de representaciones se está lejos de la objetividad.

La contabilidad de hechos mantiene conexión con la realidad y es la mejor opción para construir nuevos niveles de información a partir de ella, permite exámenes de certeza, verificabilidad, objetividad porque hay referentes del mundo material, pero es evidente la ausencia del reconocimiento de hechos no transaccionales que afecta la objetividad y relevancia de la información. El camino a recorrer se inicia con el concepto de *patrimonio virtual*, un concepto innovador, entendido como un elemento no observable que tiene la potencia de producir efectos financieros y desde el sentido común se considera sin existencia aparente, por oposición a lo material, al mundo observable. El patrimonio virtual se consolida como un dispositivo de expansión de la dimensión financiera, complemento de los procesos observables en la construcción de patrimonio.

El concepto expuesto parece *realidad virtual* en el lenguaje de la informática, pero no lo es, debe concretarse en el discurso contable. Se parte de la hipótesis de que el valor real de la empresa es el *valor de empresa en marcha*, en el fondo, el valor de mercado; en el caso de sociedades que cotizan sus valores en bolsa, el valor del mercado accionario, o el valor de mercado de sus acciones en circulación, denominado por algunos autores *valor económico de mercado*. En el caso de entidades que no cotizan en bolsa, el valor de empresa en marcha se puede calcular por diversos métodos, entre los cuales se cita flujo de caja descontado, valor económico agregado, flujo de caja libre, precios comparables, periodo de recuperación e incluso valoración de activos.

Ese es el verdadero valor de la empresa y siempre resulta diferente del patrimonio financiero determinado por los procesos contables y es allí donde podemos simbolizar el patrimonio financiero virtual, PFV, como la diferencia entre el valor económico de mercado, VEM, y el patrimonio líquido financiero, PLF ($VEM - PLF = PFV$). A partir de esta definición es factible construir un indicador de efecto de la virtualidad, el índice de potencia virtual, IPV, relacionando el patrimonio financiero virtual, PFV, y el valor económico de mercado,

VEM ($PFV/VEM = IPV$). Este índice resulta significativo en las nuevas dimensiones del análisis, representa en últimas, la influencia de la virtualidad, de la potencia expansiva, en la formación del valor económico de mercado.

Desde luego el índice de potencia virtual debe tener otras varias funcionalidades y, al indagarlas, se construye un nuevo concepto, el *patrimonio financiero potencial* (PFP). Este se define como el máximo valor que puede alcanzar el patrimonio financiero en condiciones de total eficiencia en la funcionalidad y se establece por la relación entre un el valor económico de mercado y un índice de excelencia organizacional, IEO, ($PFP=VEM/IEO$). El Patrimonio Financiero Potencial ha de constituir un dispositivo trascendente en evaluación y control de la gestión financiera. Un nuevo enigma debe ser resuelto: ¿cómo determinar este índice? La solución traerá un nuevo dispositivo de uso instrumental que permita la formulación del estado de situación o balance en el marco de la vieja ecuación patrimonial, según la cual el activo menos el pasivo permite conocer el patrimonio líquido financiero.

4. Medición de excelencia organizacional

La medición de la excelencia organizacional plantea un enigma complejo de resolver. Se parte de reconocer una teoría de empresa, según la cual esta incorpora la formación de valor en términos de pasado, presente y futuro. La contabilidad de hechos actual solo permite mirar el pasado, marginalmente el presente, cuando hay re-expresión de información de ajustes por inflación o cuando hay valoraciones de mercado de los bienes específicos.

Frente a esas deficiencias en la contabilidad de hechos hay potencialidades en términos de estrategia, en términos de amenazas y oportunidades potenciales, importantes para la supervivencia y desarrollo de las organizaciones empresariales. En esto ha sido muy importante la investigación previa desarrollada sobre fiscalización estratégica, relacionada con el futuro. Tiene plena vigencia la afirmación según la cual si la contabilidad no se transforma, no supera las limitaciones actuales, está condenada a desaparecer, porque hoy solo constituye el sepulcro donde se depositan las causas de las quiebras empresariales (Drucker, 1996, p. 111-131).

La contabilidad mira hacia atrás y hacia adentro, y la información necesaria para representar a las empresas, debe incorporar el afuera y adelante, futuro y entorno. Se ha avanzado dentro de modelos no regulativos, como la teoría de economía de la información, se puede ver la contabilidad, no como un sistema de registros, como un sistema de representaciones, superando mediciones a costo histórico, avanzando a valoraciones, sistemas de índices, relacionados con calidad, con el óptimo posible, y en ese sentido, la calidad puede producir índices de desarrollo estratégico, de la gestión y de los resultados, sobre prácticas de equidad de las organizaciones, la práctica determina que las únicas con futuro, son las que trabajan con cri-

terios de equidad, dando participación a todos los agentes que participan de su vida en los resultados.

Se construye un dispositivo integrado por índices relacionados con las estrategias, el futuro y el entorno, con la gestión, la productividad de la gestión o más bien “calitividad”, integrando calidad y productividad y con los resultados que tienen que ver con la equidad determinada por los impactos de la acción organizacional sobre las comunidades internas y externas a la entidad. Igualmente se parte de reconocer en las organizaciones su estructura sistémica, constituidas por sistemas como organización, producción, mercadeo, administración de recursos físicos, información, recursos financieros, talento humano y otros que dependen de la arquitectura organizacional.

Los índices de calidad que se incorporan en el dispositivo integran el concepto de *virtualidad*, entendida como reunión de recursos de dentro y fuera, sin la apariencia observable tradicional (Fernández, 2016). La virtualidad, entendida como *potencia* integra aspectos relativos a presencia, permanencia y capacidad que, al interactuar, originan ese componente virtual del patrimonio financiero, confirmando su carácter de existente y cambiante, aun pareciendo o siendo inmaterial.

El elemento potencial de la presencia hace relación al espacio y por tanto vincula elementos del adentro y del afuera que conforman aspectos potenciales de formación de capital financiero virtual. La permanencia se refiere al tiempo, a su integridad, considerando la historia y el futuro construido desde el hoy, mientras la fuerza está determinada por la energía humana, actuando en lo interno y el entorno con cualidades de actitud, comportamiento y cultura, en acción individual y de grupos e interrelacionada por la comunicación (Fernández, 2016). Estos son los elementos que se combinan en el sistema estructural y el proceso para permitir la construcción del *Dispositivo RaFranRu*.

Dentro los elementos del proceso administrativo y el sistema estructural, se identifican variables para incorporar a la estructura y medición de los índices, de calidad de estrategia, gestión y resultado. Solo por ejemplificar en los diversos sistemas se pueden establecer índices de calidad de visión, misión, valores, objetivos, estrategias, objetivos, la estructura, la calidad de procesos de trabajo, la calidad documental, la sostenibilidad financiera, condicionamiento de mercado, ciclo de vida de producto, fidelización de clientes, efectividad de estrategias, canales de distribución, calidad de procesos muy relacionados con elementos como colas y paros, desperdicios, oportunidad, procesos productivos. La lista es bastante extensa. La determinación de los índices de calidad permite la construcción del Dispositivo RaFranRu en su componente de Descriptor de Calidad con sus vínculos procesales con lo organizativo, lo operativo y lo funcional, como se ilustra en la respectiva matriz (Tabla 1).

Tabla 1
Dispositivo RaFranRu (descriptor de calidad)

DISPOSITIVO RAFRANRU (DESCRIPTOR DE CALIDAD)																	
PROCESOS	POND	ESTADIOS GESTIONARIOS															PROM
		ESTRATEGIA					GESTIÓN					RESULTADO					
		6%	7%	8%	7%	8%	5%	6%	6%	9%	3%	5%	6%	7%	8%	9%	
Organización	13%	0,65	0,47	0,58	0,65	0,64	0,63	0,58	0,59	0,54	0,69	0,62	0,91	0,84	0,76	0,59	0,65
Producción	4%	0,31	0,54	0,45	0,41	0,55	0,65	0,68	0,63	0,72	0,65	0,64	0,69	0,64	0,69	0,63	0,59
Mercadeo	5%	0,42	0,56	0,48	0,43	0,52	0,61	0,65	0,64	0,74	0,62	0,63	0,66	0,62	0,68	0,58	0,59
Infraestructura	16%	0,52	0,52	0,45	0,42	0,56	0,62	0,64	0,65	0,75	0,69	0,65	0,68	0,63	0,74	0,68	0,61
Finanzas	17%	0,49	0,49	0,52	0,45	0,54	0,64	0,64	0,65	0,74	0,65	0,66	0,65	0,63	0,73	0,62	0,61
Talento Humano	15%	0,48	0,48	0,53	0,47	0,54	0,61	0,62	0,62	0,71	0,66	0,63	0,64	0,63	0,71	0,63	0,60
Contratación	9%	0,48	0,45	0,51	0,56	0,56	0,61	0,67	0,64	0,72	0,68	0,62	0,65	0,64	0,69	0,64	0,61
Conocimiento	10%	0,54	0,61	0,52	0,58	0,58	0,62	0,66	0,63	0,75	0,63	0,63	0,68	0,61	0,68	0,68	0,63
Tributación	11%	0,56	0,65	0,53	0,61	0,61	0,63	0,62	0,61	0,71	0,64	0,68	0,64	0,59	0,72	0,61	0,63
Promedio	100%	0,49	0,53	0,51	0,51	0,57	0,62	0,64	0,63	0,71	0,66	0,64	0,69	0,65	0,71	0,63	0,61

Fuente: Elaboración propia.

No todos los componentes del sistema estructural tienen la misma importancia para la determinación del índice de excelencia organizacional, como tampoco los elementos de los estadios de gestión y, por esta razón, se realiza un proceso de doble ponderación, cuya suma permite el conocimiento de nuestra variable dependiente como se observa en el Dispositivo RaFranRu en su componente de determinación del Índice de Excelencia Organizacional (Tabla 2).

Todos los elementos del Dispositivo RaFranRu se constituyen en importante herramienta instrumental, dado que permiten identificar en qué sistema se origina el Patrimonio Financiero Virtual e incluso en qué elemento taxonómico se debe incorporar para mantener la estructura de la ecuación patrimonial. Pero incorpora un aspecto funcional de capital importancia, es un instrumento novedoso de control de la gestión financiera que permite identificar factores innovadores de la misma.

El Dispositivo RaFranRu, la determinación del Patrimonio Financiero Virtual y del Patrimonio Financiero Potencial constituyen un objeto y método totalmente distinto a todas las teorías de capital intelectual, amparadas exclusivamente en posicionamiento, utilización de estrategias de sistemas de información, talento humano y calidades de investigación y desarrollo pero por sobre todo un sistema de representación novedoso en términos contables que corrige la emergencia de ficciones y ocultamientos de los sistemas tradicionales, sin dejar de estar anclado en la realidad material.

Tabla 2
Dispositivo RaFranRu en su componente de determinación del Índice de Excelencia Organizacional

DISPOSITIVO RAFRANRU (ÍNDICE DE EXCELENCIA ORGANIZACIONAL)																	
PROCESOS	POND	ESTADIOS GESTIONARIOS														TOTAL	
		ESTRATEGIA					GESTIÓN					RESULTADO					
		6%	7%	8%	7%	8%	5%	6%	6%	9%	3%	5%	6%	7%	8%		9%
Organización	13%	0,0051	0,0043	0,0060	0,0059	0,0067	0,0041	0,0045	0,0046	0,0063	0,0027	0,0040	0,0071	0,0076	0,0079	0,0069	0,0838
Producción	4%	0,0024	0,0049	0,0047	0,0037	0,0057	0,0042	0,0053	0,0049	0,0084	0,0025	0,0042	0,0054	0,0058	0,0072	0,0074	0,0768
Mercadeo	5%	0,0033	0,0051	0,0050	0,0039	0,0054	0,0040	0,0051	0,0050	0,0087	0,0024	0,0041	0,0051	0,0056	0,0071	0,0068	0,0765
Infraestructura	16%	0,0041	0,0047	0,0047	0,0038	0,0058	0,0040	0,0050	0,0051	0,0088	0,0027	0,0042	0,0053	0,0057	0,0077	0,0080	0,0796
Finanzas	17%	0,0038	0,0045	0,0054	0,0041	0,0056	0,0042	0,0050	0,0051	0,0087	0,0025	0,0043	0,0051	0,0057	0,0076	0,0073	0,0788
Talento humano	15%	0,0037	0,0044	0,0055	0,0043	0,0056	0,0040	0,0048	0,0048	0,0083	0,0026	0,0041	0,0050	0,0057	0,0074	0,0074	0,0776
Contratación	9%	0,0037	0,0041	0,0053	0,0051	0,0058	0,0040	0,0052	0,0050	0,0084	0,0027	0,0040	0,0051	0,0058	0,0072	0,0075	0,0789
Conocimiento	10%	0,0042	0,0056	0,0054	0,0053	0,0060	0,0040	0,0051	0,0049	0,0088	0,0025	0,0041	0,0053	0,0056	0,0071	0,0080	0,0818
Tributación	11%	0,0044	0,0059	0,0055	0,0056	0,0063	0,0041	0,0048	0,0048	0,0083	0,0025	0,0044	0,0050	0,0054	0,0075	0,0071	0,0816
Índice de excelencia organizacional	100%	0,0347	0,0434	0,0475	0,0417	0,0530	0,0365	0,0449	0,0441	0,0746	0,0230	0,0374	0,0484	0,0531	0,0666	0,0662	0,7153

Fuente: Elaboración propia.

Es otra concepción de la contabilidad, que supera los criterios del capital intelectual y definitivamente rompe con criterios tradicionales de la contabilidad registral, sin destruirla, y de la subordinación de la contabilidad al derecho y la economía, expresada en el hecho de considerarse solo como un sistema de constitución de pruebas judiciales, basada en normas jurídicas expresadas en un derecho positivo a la luz de la teoría económica del Estado. Es un avance de la contabilidad en la conquista de sus propios espacios en el concierto del desarrollo del conocimiento y en la posibilidad de ser más que requisito para consolidarse como instrumento de desarrollo social, impulso de la equidad y de la distribución de los resultados de la gestión empresarial.

Referencias

AICPA. (1977). *Inventario de los principios de contabilidad generalmente aceptados*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos .

Argüello, L. R. (2004). *Manual de derecho romano*. Buenos Aires: Astrea.

Beaver, W., Kennelly, J., & Voss, W. (1982). El pronóstico como modelo para la evaluación de la información contable. En E. Hendriksen, & B. Budge (Eds.) *Teoría contemporánea de la contabilidad* (p. 45-58). México: ECASA.

Besta, F. (1950). *Las ragionería*. Italy: Vallardi.

Blough, C. (1982). Desarrollo de los principios de contabilidad en Estados Unidos. En E. Hendriksen, & B. Budge (Eds.) *Teoría contemporánea de la contabilidad* (p. 23-43). México : ECASA.

Drucker, P. (1996). *La administración basada en la información*. Bogotá : Norma.

FASB. (2016). Disclosures for investments in certain entities that calculate net asset value per share (or its equivalent). A consensus of the FASB emerging issues task force. *Consultado en*: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?pagename=FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176165981889

Feyerabend, P. (1981). *Contra el método*. Barcelona: Ariel.

Franco, C. (2015). "Accountics" antecesor histórico de la contametría. *Revista científica General José María Cordova*, 13(16): 299-311.

Franco, R. (2014). Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría. *Revista Científica General José María Córdova*, 12(13): 165-190.

Garteiz-Aurrecoa, J. (2011). Las Ordenanzas de Bilbao como antecedente de la codificación mercantil en España. *Boletín JADO. Bilbao*. 10(22): 7-19.

Gertz, F. (1976). *Origen y evolución de la contabilidad*. México: Trillas.

Gracia, E., Franco, R., & Agudelo, M. V. (2013). Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al puro simulacro. *Revista científica "General José María Córdova"*, 11(12): 79-104.

Hendriksen, E., & Budge, B. (1982). *Teoría contemporánea de la contabilidad*. México: ECASA.

Hernandez, E. (2005). Reflexiones sobre la naturaleza y el origen de la contabilidad por partida doble. *Pecvnía* (1): 93-124.

IASB. (2011). *NIIF 13, Medición a valor razonable*. Londres: IFRSF.

Jeppesen, K., & Liempd, D. v. (2015). El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría. *Revista científica General José María Cordova*, 135-172.

Kuhn, T. (1989). *¿Que son las revoluciones científicas? y otros ensayos*. Barcelona: Paidós.

Kuhn, T. (1996). *La estructura de las revoluciones científicas*. Bogotá: Fondo de Cultura económica.

Littleton, A. (1979). El prestigio del costo histórico. En M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (p. 363-369). México: ECASA.

Lopes de Sa, A. (1992). *Teoría general del conocimiento contable*. Madrid: Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas.

Macintosh, N., Shearer, T., Thornton, D. B., & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality:. *Accounting, Organizations and Society* 25 , 13-50.

Masi, V. (1962). *Teoría y metodología de la contabilidad*. Madrid: E.J.E.S.

Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: La ley.

- Pacioli, L. (2004). De las cuentas y las escrituras. En J. A. Suárez, ed. *Arqueología e historia de la contabilidad* (p. 213-256). Bogotá: Unincca.
- Pezzoli, S. (1995). *Profili di storia della ragioneria*. Italy: CEDAM.
- Quisbert, E. (2006). Las XII tablas, 450 a.C.
- Sanmartín, J. (1999). *Códigos legales de tradición babilónica*. Barcelona : Trotta.
- Soros, G. (2002). En EEUU todos somos cómplices de la crisis. Consultado en: <http://rcci.net/globalizacion/2002/fg276.htm>
- Suzuky, T. (2007). Accountics: Impacts of internationally standardized accounting on the Japanese socio-economy. *Accounting, organization and society*, 32(3): 263-301.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice-hall.