

**UN ANÁLISIS DEL PARADIGMA CONTABLE DESDE LA TEORÍA
DE LOS PARADIGMAS DE KUHN**

ORLANDO JAIMES CHAPARRO

**UNIVERSIDAD INDUSTRIAL DE SANTANDER
FACULTAD DE CIENCIAS HUMANAS
ESCUELA DE FILOSOFÍA
MAESTRÍA EN FILOSOFÍA
BUCARAMANGA**

2018

**UN ANÁLISIS DEL PARADIGMA CONTABLE DESDE LA TEORÍA
DE LOS PARADIGMAS DE KUHN**

ORLANDO JAIMES CHAPARRO

Tesis para optar por el título de Magíster en Filosofía

Director:

JORGE FRANCISCO MALDONADO SERRANO

Doctor en Filosofía

UNIVERSIDAD INDUSTRIAL DE SANTANDER

FACULTAD DE CIENCIAS HUMANAS

ESCUELA DE FILOSOFÍA

MAESTRÍA EN FILOSOFÍA

BUCARAMANGA

2018

DEDICATORIA

A mis hijos, a Lady mi esposa, a la promesa póstuma a mis padres.

AGRADECIMIENTOS

A todo el cuerpo docente de la escuela de filosofía de la Universidad Industrial de Santander por sus sabias orientaciones, que permitieron despertar mi conocimiento y pasión por la filosofía. Al personal administrativo de la maestría por su desinteresado apoyo y a mis compañeros de aula por compartir sus sólidos fundamentos de filosofía.

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	19
1. ACERCAMIENTOS DE LA CONTABILIDAD CON LA FILOSOFÍA	25
1.1 MARCO HISTÓRICO	25
2. KUHN Y LAS REVOLUCIONES CIENTÍFICAS	31
2.1 EL CAMBIO DE UN PARADIGMA	38
3. ANÁLISIS DE LOS PARADIGMAS CONTABLES	41
3.1 PARADIGMAS EN CONTABILIDAD	47
4. CONCLUSIONES	52
BIBLIOGRAFÍA	54
ANEXOS	57

LISTA DE ANEXOS

	Pág.
ANEXO A. Otros planteamientos filosóficos relacionados con la contabilidad	57
ANEXO B. Una aproximación al método cartesiano. Su relación con la contabilidad, por Carlos Mario Vargas-Restrepo.	58
ANEXO C. Democracia, emancipación y contabilidad, desarrollado por Gabriel Rueda Delgado.	64
ANEXO D. FUNDAMENTOS EPISTEMOLÓGICOS DE LA CONTABILIDAD.....	71
ANEXO E. Reflexiones sobre el marco conceptual de la contabilidad financiera: El caso de Colombia	76

RESUMEN

TÍTULO: UN ANÁLISIS DEL PARADIGMA CONTABLE DESDE LA TEORÍA DE LOS PARADIGMAS DE KUHN.*

AUTOR: ORLANDO JAIMES CHAPARRO**

PALABRAS CLAVES: Paradigma, principios, contabilidad, estándares de contabilidad, convergencia.

DESCRIPCIÓN

Con ocasión de la expedición de la Ley 1314 de 2009 por parte del Congreso, que acoge el proceso de la convergencia hacia estándares internacionales de la contabilidad, el ejercicio de los profesionales de la contabilidad cambia estructuralmente en sus aspectos normativos, procedimentales y conceptuales; pasando de una normativa basada en normas y reglas a un nuevo marco que consagra el desarrollo de “principios” y autonomía en la práctica contable corporativa.

En la búsqueda de teorías y planteamientos filosóficos que inciten hacia la apropiación de un conocimiento que aborde la comparación de causalidad con el fenómeno del cambio paradigmático de la contabilidad, se encuentra en Thomas S Kuhn, quien en su obra La Estructura de las Revoluciones Científicas aborda el proceso metodológico para la resolución de las crisis que se presentan por diversas circunstancias históricas, evolutivas y tecnológicas en todas las ciencias.

La tesis aborda la relación de la contabilidad con la filosofía y condensa el proceso histórico contemporáneo de la transición paradigmática de la contabilidad en el contexto del nuevo marco normativo de la convergencia hacia estándares internacionales, dando como resultado un análisis contrastado del planteamiento de Thomas Kuhn.

El planteamiento de la tesis genera la expectativa de concebir un nuevo paradigma en la ciencia contable por el cambio del paradigma de la partida doble, que en el marco de la ciencia normal ha perdurado por espacio de cinco largos siglos.

Igualmente, dentro del cuerpo del trabajo se presentan anexos que contienen artículos de diversos tratadistas que abordan planteamientos filosóficos relacionados con la contabilidad.

* Trabajo de grado

** Facultad de Ciencias Humanas. Escuela de Filosofía. Director: Jorge Francisco Maldonado Serrano, Profesor Doctor en Filosofía

ABSTRACT

TITLE: AN ANALYSIS OF THE ACCOUNTING PARADIGM FROM THE THEORY OF KUHN PARADIGMS.*

AUTHOR: ORLANDO JAIMES CHAPARRO**

KEYWORDS: Paradigm, principles, accounting, accounting standards, convergence.

DESCRIPTION

On the occasion of the issuance of Law 1314 of 2009 by the Congress, which welcomes the process of convergence towards international accounting standards, the practice of accounting professionals changes structurally in its normative, procedural and conceptual aspects; from a regulation based on rules and regulations to a new framework that enshrines the development of "principles" and autonomy in corporate accounting practice.

In the search for theories and philosophical approaches that incite towards the appropriation of a knowledge that addresses the comparison of causality with the phenomenon of the paradigmatic change of accounting, it is found in Thomas S Kuhn, who in his work *The Structure of Scientific Revolutions* addresses the methodological process for the resolution of crises that appear by diverse historical, evolutionary and technological circumstances in all sciences.

The thesis addresses the relationship between accounting and philosophy and condenses the contemporary historical process of the paradigmatic transition of accounting in the context of the new regulatory framework of convergence towards international standards, resulting in a contrasted analysis of the approach by Thomas Kuhn.

The approach of the thesis generates the expectation of conceiving a new paradigm in accounting science for the change of the paradigm of the double game, which in the framework of normal science has lasted for five long centuries.

Also within the body of this work are annexes containing articles by various writers dealing with the philosophical approaches related to accounting.

* Degree work

** Faculty of Human Sciences. School of Philosophy. Director: Jorge Francisco Maldonado Serrano, Professor PhD in Philosophy

INTRODUCCIÓN

Con la adopción, por parte de Colombia, de los estándares internacionales en contabilidad, la teoría contable se encuentra en un proceso de transición, porque requiere adaptarse a las exigencias de una normativa que contiene el nuevo marco técnico, donde se incorporan principios y términos desconocidos por la comunidad de contadores, y que en lo sucesivo regulan el ejercicio.

Existe una amplia dispersión de investigaciones, que ha creado una enmarañada pluralidad de acepciones, haciendo más difícil su comprensión, así como la unicidad conceptual de la teoría contable.

Al reconocer que, tras la adopción de estándares, se deriva un problema en el desarrollo de la práctica contable, corresponde su análisis para determinar la metodología de una posible solución. Corresponde a la filosofía, como ciencia del conocimiento, aportar en este propósito, coincidiendo con el planteamiento de Thomas S. Kuhn en su obra *La Estructura de las Revoluciones Científicas*.

Se inicia el trabajo con la justificación, donde se resume brevemente la situación y las condiciones actuales de los profesionales contadores; así como su entorno de formación.

Posteriormente, se introduce el estudio de Kuhn, quien fue un físico que posteriormente se interesó por la historia de la ciencia. Este desarrolla un enfoque histórico-sociológico para dar a conocer cómo la ciencia evoluciona y se actualiza a partir de sus propias crisis, creando una nueva ciencia y sustituyendo la anterior. Así se desarrolla un nuevo paradigma que es, a su vez, el soporte de la ciencia normal.

A continuación, se desarrolla la conexión existente entre la teoría de Kuhn y la contabilidad, proponiendo que el nuevo pensamiento del contador debe, necesariamente, asumir un cambio del paradigma contable. En el siguiente capítulo, se abordarán los planteamientos que distintos teóricos tratan, con relación a los paradigmas en la contabilidad y las críticas a estos planteamientos.

Complementariamente, también se desarrolla el aporte conceptual de otros filósofos, donde se halla que sus teorías filosóficas tienen relación con la profesión del contador, como René Descartes y Jürgen Habermas.

El reto está planteado. Si subsiste crisis en la teoría contable, es el momento de reformular los paradigmas, que tengan correspondencia con los nuevos lineamientos normativos.

A partir de la segunda mitad del siglo anterior, el mundo comenzó un proceso de expansión económica que impactó decisivamente en el orden político, social y cultural. El comercio abrió los horizontes, rompiendo las barreras y los muros proteccionistas en muchos países; el mundo se conectó en tiempo real, gracias a que los desarrollos informáticos, la cultura y la comunicación se universalizaron.

La contabilidad también experimentó este salto. Se debatió la necesidad de crear un lenguaje financiero común a todas las naciones, generando el concepto de estandarización de la información financiera. Una consecuencia directa de este proceso de globalización es que también se estandarizaron conceptos y principios contables. Así, formas de comunicación contable, como la medición, el reconocimiento y la revelación debían formar parte de los estándares.

Desde entonces, el cambio en el pensamiento contable se ha dado sistemática y gradualmente, pero el profundo cambio en los modelos de registro de las operaciones contables también genera un cambio de principios; crisis de

pensamiento reconocidos por los miembros de la comunidad de contadores y que consecuentemente llevan a proponer nuevos modelos de registro contable.

El cambio de los modelos de formación humanística aún no se da en las facultades de contaduría en el mundo. Corresponde a la filosofía proponer estructuras y planteamientos teóricos, que permitan generar el nuevo pensamiento profesional.

Otro aspecto importante para considerar en la discusión relacionada con la contabilidad, gira en torno a si la contabilidad se clasifica dentro de las ciencias sociales o si se determina como una técnica profesional.

La discusión surge del análisis de los resultados o productos generados por los profesionales contadores, los cuales implican más que un procesamiento de las operaciones contables. Profesionales de otras disciplinas de las ciencias económicas y administrativas, entienden a la contabilidad como una técnica y argumentan que el procesamiento digital de las operaciones no requiere ninguna clase de análisis conceptual que responsabilice al contador de decisiones importantes para con la empresa. También argumentan que el alto nivel de desarrollo de tecnologías de procesamiento de datos y la abundante oferta de software especializado, adelantan esta labor en forma mecánica y repetitiva; razón por la cual el contador no tiene ninguna necesidad de análisis adicional y menos de proponer decisiones a la empresa. En esta discusión, se encuentra, que incluso dentro del grupo de profesionales de la contabilidad, que también coinciden con esta idea, que desconoce la contabilidad como ciencia social y niegan su científicidad.

Esta clasificación de la contabilidad, se basa en el hecho de que todo el sistema contable en las organizaciones, en tanto que es una mecánica de rutina técnica, tiene como producto de su trabajo principalmente reportes de estados financieros sencillos y estandarizados, cuyo único fin sería servir de fuentes de bases de datos fiscales para su posterior uso en la tributación, bajo las estrictas normas del fisco.

Esta concepción sobre la contabilidad se arraiga desde la formación del profesional, porque las escuelas de formación de los contadores mantienen con un currículo estancado en el tiempo, carente de propósitos investigativos y formación epistémica; parecen no tener en cuenta la permanente dinámica de la economía mundial actual que, además de los factores tradicionales que afectan el ejercicio contable, incorpora nuevos factores como el de la responsabilidad fiscal. En efecto, mediante normas jurídicas, el contador hoy en día asume responsabilidades para el control fiscal, que pueden alcanzar consecuencias penales y pecuniarias.

Estos currículos de las escuelas de contaduría resultan ser los mismos desde su fundación. Si acaso han tenido ligeros cambios, como la introducción de formación en informática a partir de los años setenta del siglo anterior y la introducción de nuevos enfoques de la administración empresarial moderna.

En un mundo globalizado, con economías fuertemente afectadas por impactos políticos, sociales, monetarios, geopolíticos y tecnológicos, no es solamente la formación y el conocimiento de los procesos de registro y contabilización de las operaciones dentro de la empresa, ni el conocimiento de la normatividad tributaria aplicada en cada país lo que se espera de un profesional de la contabilidad; por el contrario, se espera que posea una formación integral, multidisciplinar, así como que posea una formación epistemológica, la cual le permita hacer frente a las nuevas tecnologías de la comunicación, valorar el impacto ambiental y las revelaciones, contablemente hablando, que informan sobre los alcances sociales que subyacen bajo las estadísticas y valores monetarios de los estados financieros corporativos.

Permanente y reiteradamente el profesional de la contabilidad requiere establecer conexiones lógicas y determinar hipótesis basadas en otras ciencias*, como las matemáticas y la política. Así, por ejemplo, con el impacto político del cambio de gobierno en los Estados, urge a muchas empresas latinoamericanas a formular y a calcular el riesgo y la incertidumbre de la rentabilidad en las transacciones en empresas Latinoamericanas que maquilan para empresas asentadas en ese país. Así el profesional de la contabilidad fundamenta, hasta demostrar matemáticamente, las razones de su cuantificación contable, es decir, el riesgo monetario que, de forma directa, impacta en las corrientes monetarias de las empresas, alterando el principio de devengo.

En el contexto nacional, el rol del profesional de la contabilidad se transformó con la adopción del país a la convergencia de los estándares internacionales de contabilidad, las cuales se concretaron con la promulgación de la Ley 1314 de 2009 o la Ley de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, de obligatorio cumplimiento por parte de todas las empresas públicas y privadas.

Por lo anteriormente expuesto, se justifica el presente proyecto, el cual busca analizar las estructuras del paradigma de la contabilidad para sentar las bases de una nueva propuesta de formación profesional, con suficientes fundamentos filosóficos, que lo oriente en la comprensión de los diversos fenómenos multidisciplinares; un profesional de la contabilidad científico, capaz de generar o crear nuevos principios y de adecuar los paradigmas aceptados en la comunidad de contadores, competencias para el diseño de procesos metodológicos eficientes, capacidad crítica para interpretar las normas jurídicas que regulan las conexiones de la causalidad con los problemas de todo lo que constituye el proceso contable, capacidad para generar hipótesis, utilizando las diversas variables para predecir probabilísticamente los impactos y alteraciones de las corrientes monetarias, un

* La formación multidisciplinaria del contador público es la mejor expresión metodológica que le permite realizar las conexiones y contextualización con la realidad de su entorno social.

profesional con suficiente motivación y formación humanística, capaz de revisar y generar nuevas teorías de la contabilidad, en el nuevo contexto profesional derivado de la globalización.

Es importante conocer la evolución de la contabilidad en el tiempo, para comprender desde su historia las razones, sus paradigmas, la crisis actual y la necesidad del cambio paradigmático, desde un enfoque filosófico.

1. ACERCAMIENTOS DE LA CONTABILIDAD CON LA FILOSOFÍA

La presente tesis plantea dilucidar, desde una perspectiva fenomenológica, la recurrida discusión relacionada sobre el estatus científico de la contabilidad. Para abordar el planteamiento y definir su clasificación, es necesario, en primera instancia, referir algunos vectores que inciden y aportan en la validez conceptual de la definición, partiendo del marco histórico para conocer su evolución histórica y social.

1.1 MARCO HISTÓRICO

Ahora se pasará revista al desarrollo histórico de la contabilidad.

El desarrollo de la sociedad, en sus estadios más civilizados, requería un control de los tributos y de los gastos, fueron los precarios sistemas contables los que ayudaron a organizar, eficaz y eficientemente, la disposición y el uso de tributos y control de pagos y deudas de los obligados. La referencia histórica de normatividad contable más antigua de la que se tiene conocimiento se halla en el Código de Hammurabi, promulgado en una columna de basalto hacia el año 1700 a.C, el cual contenía, además de normas morales, normas civiles y de comercio, regulaciones sobre los contratos de préstamos y arrendamientos.

Pero es tan fundamental este desarrollo contable, que Rosalind Thomas explica el origen numérico de la escritura, tecnología que dio pie para posteriores desarrollos como la filosofía*.

* Cnf. THOMAS, Rosalind. (1999). Literacy and Orality in Ancient Greece. Nueva York: Cambridge University Press.

Las referencias históricas de la contabilidad en la antigua Grecia, se remontan al siglo IV a. C., donde cada templo disponía de sus propios tesoros y recursos. Estos eran generados por los óbolos de los fieles, los cuales se registraban escrupulosamente.

Los hallazgos arqueológicos en Delfos detallan el registro de los aportes de los fieles y los costos de los templos; surgieron los primeros bancos de préstamos en toda la cuenca del Mediterráneo, y esto, a su vez, requirió de un control más estricto en las cuentas de los ingresos y de los costos.

Existían en la antigüedad dos clases de libros:

el Libro del Diario o efeméridas y el libro de cuentas de clientes. El cuidado, orden y pulcritud fue la razón fundamental para que éstos fueran reconocidos como prueba ante la Ley.

La primera referencia de la contabilidad pre-moderna, entendida ésta en la que se basa en los mismos principios que actualmente se utilizan, data de 1458, cuando Benedetto Cotrugli escribió la obra “Della Mercature e del Mercante Perfetto”; texto que demoró más de cien años en imprimirse. Para esa época, el trabajo contable era considerado como secreto de oficio, es por esta razón que fueron los monjes quienes asumieron el compromiso. Fue Fray Luca Pacioli, quien escribió sobre las técnicas de la partida doble, concepto contable que mantiene su vigencia en la actualidad, fuente de todos los marcos técnicos normativos modernos relacionados con la profesión.

La regulación profesional del Contador Público en Colombia tiene una historia paralela a las estructuras políticas de la conformación del Estado, desde que el Congreso de la Nueva Granada, el 29 de Mayo del 1853, expidió el primer Código de Comercio, que derogó las antiguas y reales ordenanzas de la colonia Española, hasta el presente histórico, donde la dinámica normativa es continua y permanente.

Así, inicia un proceso en el que se carga mayores responsabilidades al Contador Público para el control fiscal; tanto en el sector público como privado.

El ejercicio profesional contemporáneo está regulado por la Ley 43 de 1990, por la cual se reglamenta la profesión del contador público y por el decreto 2649 de 1993, que reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados.

Desde el siglo XIV, hasta entrado el XXI, toda la contabilidad se desarrollaba bajo normas, reglas y disposiciones de registros de operaciones, sin ningún otro propósito.

Toda la normativa cambia radicalmente con la expedición de la Ley 1314 de 2009, donde los criterios de registro de operaciones contables ya no son únicamente procesos repetitivos, sino que también obedecen a interpretaciones en los impactos de las corrientes monetarias.

La Ley 1314 contiene, en el marco normativo, criterios y fundamentos filosóficos que se deben considerar en el proceso de la implementación. Conceptos como el reconocimiento, deterioro, revelación y estimación requieren un profundo análisis para cuantificar y cualificar el impacto en la corriente monetaria empresarial.

El ejercicio profesional de la contaduría pública, a escala internacional, ha evolucionado significativa y radicalmente, a partir del nuevo marco normativo que rige la profesión del contador en el contexto de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–. y que tiene como propósito estandarizar internacionalmente la contabilidad y el lenguaje financiero. Esto implica un esquema mundial que favorece la globalización, los Tratados de Libre Comercio entre los diversos países (y bloques de países), la sistemática apertura de las fronteras y el

acceso a los mercados internacionales de capitales; en un proceso que se ha desarrollado, sistemática y gradualmente, en todos los países que las han adoptado.

El proceso de convergencia hacia los estándares internacionales fue concebido, estructurado, estandarizado y direccionado por el International Accounting Standards Committee **-IASC-**, entidad reguladora fundada en el año 1973 por profesionales de las finanzas y de contabilidad de países; entre los cuales figuran Estados Unidos, Alemania, Australia, Canadá, Francia, Países Bajos, Japón, México, Reino Unido e Irlanda. En abril del año 2001, fue creado el **-IASB-**, International Accounting Standards.

Desde el año 2001, el IASB es el único organismo profesional que se encarga de emitir las NIC-NIIF. Colombia, igualmente, ha adoptado las NIIF, es así como, mediante la Ley 1314 de 2009, inició su tránsito hacia la convergencia de los estándares contables. A partir de la expedición de la citada Ley, empieza una nueva etapa en el desarrollo profesional de la Contaduría Pública; por esta razón, comienza a gestarse el planteamiento de una nueva visión en la formación del profesional contable.

Ahora bien, en el contexto general del ejercicio profesional prevalece, por parte de los contadores públicos, una distorsión general de los alcances conceptuales de su rol profesional, en la medida en que los currículos incluyen un alto contenido de formación normativa, Sin embargo, se mantiene un desconocimiento de los fundamentos epistemológicos e impiden comprender que la práctica contable ya no puede asumirse como una técnica o profesión práctica sino que debe entenderse ya como una profesión que requiere teorizaciones más cercanas a la ciencia.

Los fundamentos epistemológicos relacionados con la formación de los contadores profesionales, se deberían reestructurar basados en principios, valores, en leyes, en métodos y en hipótesis que deben aportar en la construcción de un pensamiento

sistémico, holístico, universal y prospectivo, validando con rigor científico los alcances de sus opiniones, conceptos, demostraciones, proyecciones matemáticas y financieras, para que así fundamenten rigurosamente la sostenibilidad, continuidad y eficiencia en la rentabilidad empresarial donde el profesional esté comprometido.

Se puede afirmar, contemporáneamente, que se está incurriendo en un proceso de transición histórica, en el ejercicio profesional, de un marco normativo que regula las normas y reglas del proceso contable, a un marco normativo universal, basado en *principios*.

El desarrollo histórico de la contabilidad en Colombia que inició jurídicamente, cuando el Congreso de la Nueva Granada expidió el primer Código de Comercio, fue básicamente un manual de reglas y normas sobre el registro de las operaciones mercantiles en los libros de contabilidad; práctica que en muy pocos aspectos evolucionó jurídica y conceptualmente hasta la reciente promulgación de la Ley 1314 de 2009.

Esta diferencia conceptual, en el enfoque profesional, de pasar de procesos normativos y reglas de procedimientos, a otro, donde lo que prevalece ya es el análisis sistémico del impacto de las operaciones en la corriente monetaria de las empresas, genera, de esta manera, una profunda, radical y estructural diferencia conceptual en el modo de registrar las operaciones.

Se debe reconocer que el Estado Colombiano no ha sido ajeno a esta profunda diferencia conceptual, desde cuando el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que es la entidad facultada por el Estado para orientar todo el proceso de la convergencia de las NIIF en Colombia, comenzó el proceso de divulgación y definición de las políticas públicas en la materia, emitió en sus primeros documentos, recomendaciones para que las universidades ajusten sus p^{er}sum

académicos, bajo fundamentos epistemológicos, indicando que la *hermenéutica* debe formar parte de los nuevos currículos de formación profesional de los futuros contadores.

La trascendencia de este concepto filosófico y los fundamentos epistemológicos en la práctica formativa no se ha dimensionado por parte de las Facultades de Contaduría Pública (FCP), tanto en el ambiente colombiano, como en toda América Latina. Al rastrear y observar los planes de estudio de los programas de formación profesional, se evidencia que muy poco –prácticamente nada– han hecho para reconocer que la hermenéutica es el fundamento esencial que todo profesional de la Contaduría debe abordar en su rol diario. Ahora ya no son las reglas procedimentales lo que orienta su quehacer; ahora son la interpretación normativa, la asertividad matemática en los estados financieros presentados, su alta capacidad de orientación corporativa para optimizar eficientemente los recursos monetarios, su gran responsabilidad social y corporativa para minimizar los riesgos de toda índole, la oportunidad de sus reportes financieros y la asertividad en sus proyecciones financieras; en otras palabras, su nueva función profesional lo convierte en el eje corporativo fundamental de lo financiero. De acá, se resalta la importancia de una alta capacidad de interpretación para alcanzar buenos estándares de competencias profesionales.

Toda esta problemática relacionada es la que lleva a establecer las condiciones para que se afirme que la contabilidad actualmente está en una etapa de crisis, que requiere un replanteamiento de su teoría sustentado en las nuevas dimensiones de los principios adoptados por la convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad y los nuevos conceptos incorporados en el marco técnico normativo, de obligatorio uso por parte de toda la comunidad de contadores.

2. KUHN Y LAS REVOLUCIONES CIENTÍFICAS

Con la decisión estatal de adoptar y regular los estándares internacionales de información financiera, de obligatorio cumplimiento por parte de todas las empresas públicas y privadas en el país, es importante resaltar y reconocer que la contabilidad está atravesando, en estas primeras décadas del siglo XXI, un proceso de transición histórica en su desarrollo profesional; así como cambios en el procedimiento de desarrollo aplicado, nuevos esquemas formales de medición, reconocimiento y revelación, tanto cuantitativa como cualitativamente, a partir de los productos generados al finalizar los periodos correspondientes.

Por lo pronto, es asunto de la Filosofía, como ciencia del pensamiento, dilucidar sobre el enfoque de su análisis. En la búsqueda apropiada de un pensador que incite a su estudio, se encuentra que el planteamiento del devenir de la ciencia y todo su proceso de revolución es expuesto por Thomas S. Kuhn en su obra original, escrita en 1962 *La Estructura de las Revoluciones Científicas*, se halla la correspondencia filosófica en relación con el presente histórico del nuevo pensamiento profesional del contador público.

En el ensayo preliminar de la obra de Kuhn, con ocasión de la presentación de la edición de 2012, celebrando los cincuenta años de la primera edición, escrito por Ian Hacking, reconoce y convalida el tránsito de las revoluciones científicas, desde una ciencia normal, basada en paradigmas, las consecuentes crisis motivadas por factores internos y externos que impactan directamente en los estados de los paradigmas reconocidos hasta un momento dado, para llegar a la resolución de la crisis, engendrada en un nuevo paradigma, que se consolida lenta y gradualmente con muchas críticas, con nuevos reconocimientos y adopciones, dentro de las comunidades; así como también deserciones de los antiguos miembros de esa comunidad al no estar de acuerdo con los nuevos planteamientos. Es importante,

entonces, la conclusión de Ian Hacking, cuando afirma que *“las nuevas teorías no reemplazarían a las anteriores por ser aquellas más acertadas, sino por un cambio de la visión del mundo”* (Pág. 14).

La anterior afirmación tiene una vigencia contemporánea, con respecto a la nueva visión de la comunidad profesional de la contabilidad; tema que se abordará ampliamente en el siguiente capítulo del presente trabajo.

Cuando se está consolidando una ciencia por una comunidad científica se evidencia profundas diferencias acerca de la naturaleza de los problemas y métodos legítimos de la ciencia, no solamente en la ciencias naturales, también se da en las ciencias sociales.

Kuhn alude en el prefacio de su obra, la amplia variedad y desacuerdos entre los científicos sociales, originados desde la naturaleza de los mismos problemas y por los diferentes métodos legítimos utilizados en las investigaciones. Esta preocupación lo condujo a determinar que la fuente original de los problemas de la ciencia se debe abordar, desde lo que denomina como “paradigma”; definidos por el mismo autor como los *“logros científicos universalmente aceptados que durante algún tiempo suministran modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica”* (Pág. 94).

Kuhn, como físico, conoce y vive su propia experiencia por el profundo impacto de las nuevas tecnologías utilizadas en la exploración cósmica, las cuales coadyuvan en la revisión y construcción de teorías que están cambiando de forma rápida y estructural el espectro del horizonte de la Física, en el infinito espacio sideral que rodea a la humanidad.

Interpretando el pensamiento de Kuhn, se puede deducir que refiere a la ciencia como una consecuencia directa de la historia, de la evolución; por esta razón se colige que el término “revolución” es usado dentro del contexto historiográfico de su obra escrita.

Así, por ejemplo, se dan las revoluciones científicas, cuando es posible hoy día conocer en tiempo real, gracias a las tecnologías desarrolladas, las fuerzas gravitacionales resultantes por el colapso entre dos agujeros negros. Son fuerzas que generan diversas fuentes de radiaciones que, en ocasiones, los científicos no habían podido detectar. Logro científico posible solo en esta última década; seguramente con la construcción y puesta en órbita de los nuevos telescopios en los próximos años, la comunidad científica de Físicos y Astrónomos va a descubrir nuevas fuerzas y radiaciones desconocidas hasta el día de hoy y, muy seguramente, se desarrollarán nuevos paradigmas, a partir de sus aplicaciones; no solo para la Física, sino también para las otras ciencias naturales, como la Química y la Biología.

De la misma manera, se puede vislumbrar que la reconstrucción de los paradigmas vigentes de la Física, la Química y la Astronomía se vuelve un tema recurrente y dinámico para esas comunidades científicas, motivadas siempre por los altos estándares de desarrollo tecnológico cada vez más avanzados y con capacidad superior de exploración.

Kuhn plantea el concepto de **ciencia normal** y le confiere el significado de *“la investigación basada firmemente en uno o más logros científicos pasados, logros que una comunidad científica particular reconoce durante algún tiempo como fundamento de su práctica ulterior”* (Pág.114).

Es fundamental que entre los miembros de una misma comunidad científica mantengan una permanente cohesión en sus conceptos, en sus procesos metodológicos de investigación, y que los resultados de las investigaciones sean compartidos por los miembros de esa comunidad, alcanzando un alto nivel de aceptación, aunque no sea compartida del todo el alcance científico por todos los miembros de la comunidad a la que pertenecen; el paradigma es entonces el soporte de la ciencia normal; por esta razón no se puede esperar que un miembro de esa comunidad científica cohesionada, critique el paradigma con el que está investigando porque no puede desviar sus esfuerzos y su concentración, evitando de esta manera que pueda articular toda la estructura contenida en el paradigma y mantener la continuidad del mismo, sin riesgos de crisis.

Sin embargo, Kuhn adopta una posición ecléctica respecto del reconocimiento de los logros científicos compartidos, definiendo dos características básicas. Sus realizaciones carecían de antecedentes, por lo que atraían durante largos periodos de tiempo a partidarios de una teoría propuesta, alejando, a su vez, a los potenciales rivales científicos. Las teorías eran abiertas, dejando al grupo de científicos todos los tipos de problemas por resolver*.

Así, cuando se desarrolla un nuevo paradigma surge, entonces, una nueva comunidad científica que lo reconoce, dando un paso al lado toda la generación precedente que no reconoce la nueva teoría, que se retira gradualmente o se incorpora en el nuevo grupo de partidarios si comparte sus fundamentos.

* Comparto esta postura del pensamiento de Kuhn. En un mundo globalizado, las ideas, los conceptos, los alcances, los métodos y la instrumentalización de los logros científicos no están exentos de crítica y revisiones. Estos logros son susceptibles de sufrir modificaciones porque las aplicaciones son diversas y con diferentes metodologías. Es por esto que las comunicaciones son fundamentales, ya que las discusiones igualmente son también en un mundo globalizado.

Se aprecia que Kuhn enmarca su obra escrita en lineamientos histórico-sociológico, por esta razón confiere un alto nivel de importancia al comportamiento y el carácter de las personas que comprenden una comunidad científica, porque son éstas comunidades las que desarrollan, difunden, utilizan y aplican en las investigaciones, generalmente encontrando entre sus mismos miembros que las aceptan o rechazan, según sus áreas de desempeño profesional o investigativo.

Ahora bien, si esta mutación de los paradigmas se da en las comunidades científicas de las ciencias naturales, donde se pueden evidenciar, instrumentalizar y medir los impactos de los resultados de las investigaciones, cobra mayor relevancia en las ciencias sociales, donde el impacto en lo social se evidencia con mayor amplitud por la trascendencia de sus modificaciones. Así mismo, esto ocurre en la ciencia contable, donde el impacto de las normas de convergencia modifica estructuralmente el marco procedimental de la profesión, generando una dinámica y continua adaptación de los paradigmas existentes.

Es el momento de los nuevos paradigmas en la ciencia contable, pero para que un paradigma alcance un aceptable éxito en sus momentos iniciales, “*consiste en gran medida en una promesa de éxitos detectable en ejemplos seleccionados y aún incompletos...*” (Pág.133). Conceptos y paradigmas como la ética, el dinero, la utilidad, medición, valoración, el enfoque basado en la teoría de la comunicación, entre otros, están cambiando porque se reconocen o proceden en el nuevo marco de regulación normativa de los estándares*.

En la comunidad científica de los contadores públicos, se puede evidenciar un proceso muy lento para abordar el cambio de los paradigmas. Tradicionalmente, se encuentra, al menos en el contexto colombiano, que los procesos contables en las

* La convergencia y adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera se dio mediante la promulgación de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009 y solo hasta el 28 de diciembre de 2012 se reglamentó mediante Decreto 2784.

organizaciones se van ajustando, casi que exclusivamente, a disposiciones de orden fiscal, y todo el proceso se enfoca hacia ese fin. En la práctica profesional, subsiste una jerarquía procedimental que prioriza el objetivo tributario por encima del análisis de los productos contables. Esta desacertada práctica profesional se ha generado desde las mismas escuelas de formación porque, como se puede evidenciar en los currículos de las ofertas académicas, estos adolecen de formación humanística, y los profesionales egresados de las diferentes facultades no tienen formación integral, capaz de conducir procesos de investigación al interior de las organizaciones y de los sistemas contables.

Kuhn, cuando analiza las reformulaciones de un paradigma existente, en las ciencias naturales, determina que existen tres clases de problemas: *“La determinación de los hechos significativos, el encaje de los hechos con la teoría y la articulación de la teoría, agotan la producción bibliográfica de la ciencia normal, tanto empírica como teórica”* (Pág.147.)

Al igual que en las ciencias naturales, en la ciencia contable también se determina esta categorización problemática. Es significativo el impacto del nuevo marco normativo en el desarrollo profesional del contador público, se están presentando muchos vacíos en la interpretación de los nuevos conceptos contenidos en la Ley y no se comprende, ni se ha alcanzado, en un nivel medianamente comprensible, las reformulaciones procedimentales en la práctica profesional.

Por lo anterior, se convalida la afirmación escrita al comienzo de este trabajo, que la contabilidad se encuentra en un momento de transición histórica, con todas sus causas y efectos resultantes, generados por la adopción de la convergencia hacia los estándares internacionales de contabilidad.

Por esta razón, es que, como profesionales de la ciencia contable, corresponde el compromiso de abordar el estudio de la contabilidad, de mantener una constante preocupación por comprender el fenómeno del cambio y su profundo impacto social y corporativo. El análisis del impacto se puede realizar de manera empírica; así resulta una permanente revisión de los planteamientos, nuevos conceptos y, seguramente, cambios teóricos, conceptuales, instrumentales y metodológicos en su práctica profesional.

Matriz Disciplinar: La obra de Thomas Kuhn, *La Estructura de las Revoluciones Científicas*, tuvo un amplio despliegue y acogida por todas las diversas comunidades científicas interesadas en la investigación, pero también profundas divergencias y críticas por parte de otros filósofos, especialmente relacionados con la ciencia y la epistemología; el término “paradigma” se asimiló e interpretó bajo diversos enfoques, como disciplinas científicas hay. Con el propósito de no desviar la intención inicial de esa denominación, Kuhn, en su obra *La Tensión Esencial*, reconoce la dispersión interpretativa del término y propuso modificarla con el fin de no provocar confusión, adoptando el término *Matriz Disciplinaria*, (P.321). Disciplinaria porque es una posesión común y compartida por todos los miembros de una comunidad, y matriz porque se compone de elementos ordenados de diversas maneras, cada una de las cuales hay que especificar. Esta es una de las razones por las cuales se afirma que la matriz disciplinar se adquiere de forma implícita a través del proceso educativo. Una forma de definir matriz disciplinar podría ser que es el componente total de conocimientos compartidos, a partir del cual se produce la ciencia, formando un todo, que funcionan en un solo conjunto.

Para que una matriz disciplinar no genere cambios en la conducta científica, requiere que se enmarque en unos componentes que Kuhn denomina: Generalizaciones simbólicas, modelos y ejemplares. (P.321).

Los primeros son los componentes formales que son comunes a toda la comunidad científica, se emplean sin ningún cuestionamiento; los modelos proveen al grupo analogías preferentes, son heurísticos porque aportan nuevos conocimientos y aplicaciones que en su medida enriquecen la investigación y son ejemplares porque participan en la solución de problemas concretos.

Estos componentes de la matriz disciplinaria son los que permiten la producción y validación de conocimiento sólido en una comunidad científica, sin el riesgo de alteraciones que provoque cambios significativos en la conducta científica; así la solidez de una ciencia se incrementa en proporción al número de generalizaciones simbólicas de las que se dispone.

2.1 EL CAMBIO DE UN PARADIGMA

Por considerar de interés particular y relacionado con el siguiente capítulo, se resumirá el planteamiento de Kuhn en cuanto refiere a la crisis del paradigma y su posterior reemplazo o renovación.

Plantea Kuhn que *“Pero que una teoría científica sea admirablemente eficaz no quiere decir que sea plenamente eficaz”* (P.321), refiriéndose al desarrollo de la revolución científica de Copérnico al pasar del sistema Ptolemaico geocéntrico al sistema heliocéntrico del sistema solar, con una trayectoria que comprendió desde el siglo II A.c. hasta comienzos del siglo XVI D.c.

Un paradigma que demoró cuatro siglos en construirse y se reconoció por trece centurias más, un paradigma que resultaba admirablemente eficaz a la hora de predecir las posiciones cambiantes de las estrellas y los planetas y que aún hoy, para las estrellas, se usa ampliamente como aproximación práctica; una revolución

científica en un delicado contexto social, que rompía de forma radical y abruptamente las teorías y posiciones filosóficas de la clase escolástica dominante en el medioevo, pero que merced a las presiones sociales que requerían reformar el calendario para buscar la solución urgente a un problema relacionado la precesión de los equinoccios.

Las circunstancias, los factores y las necesidades científicas y sociales que justifican el cambio de un paradigma se da cuando existe la presencia de otro paradigma que supere al anterior, con interpretaciones alternativas al anterior, sin llegar a rechazar la ciencia misma; el acto de rechazar un paradigma se refleja directamente en el hombre. De estas diferencias de la práctica científica surgen las anomalías y son los mismos científicos que hacen eco en la búsqueda de una oportuna solución, si no se alcanza el estándar requerido es cuando se comienza a plantear la sustitución del paradigma, pero que no significa un rechazo radical de la ciencia reconocida hasta ese entonces.

Plantea Kuhn que:

La transición de un paradigma en crisis a otro nuevo del que pueda surgir una nueva tradición de ciencia normal, dista de ser un proceso acumulativo logrado mediante la articulación o extensión del paradigma viejo. Más bien es una reconstrucción del campo a partir de nuevos fundamentos, reconstrucción que cambia algunas de las generalizaciones teóricas más elementales del campo, así como también muchos de los métodos y aplicaciones ejemplares. (P.220.)

Para asumir el cambio de paradigma es preciso señalar que las nuevas teorías científicas no surgen por verificaciones, como afirman los teóricos positivistas e inductivistas, ni por falsaciones como lo plantea Popper en la crítica a Kuhn, se dan por **sustitución**, impactado con nuevos elementos sociológicos del modelo referente o matriz disciplinar.

En correspondencia con la presente tesis surge una pregunta: En el marco del nuevo enfoque profesional de la comunidad de contadores, ¿están dadas las condiciones para proponer un cambio de paradigma contable? ¿El nuevo marco técnico normativo de la contabilidad, en relación con las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, alcanza a impactar en la comunidad para generar una crisis del paradigma?

3. ANÁLISIS DE LOS PARADIGMAS CONTABLES

Se inicia este capítulo, reconociendo que todo paradigma tiene sus propias anomalías, que en muchas ocasiones no tienen explicaciones desde su mismo desarrollo. Un paradigma no se compone exclusivamente de un planteamiento teórico, sino que es amplia y variada la crítica que se le relaciona de una forma intersubjetiva, según corresponda a los intereses y procesos metodológicos de sus creadores.

Pero, cuando las anomalías encontradas al interior de un paradigma alcanzan un nivel suficientemente significativo, y es continua y reiterada su crítica, se encuentra frente a una crisis, que probablemente dará forma a un nuevo paradigma. Una de las causas por las cuales se genera una crisis del paradigma, se da cuando los miembros de la comunidad científica se muestran reticentes al cambio, bien porque no consideran el impacto trascendente de la amenaza o también porque no dimensionan la temporalidad de sus principios rectores.

Y este, puede ser uno de los fundamentos para afirmar que puede existir una crisis en la comunidad de los contadores. Así, la deficiente capacidad analítica y de interpretación normativa, lleva al profesional contable a tomar decisiones tardíamente, cuando las toma; o a desconocer principios orientadores de su función profesional. Se puede señalar, a manera de ejemplo, lo contemplado en el apartado 2.36 del anexo Marco Técnico Normativo, para preparadores de información financiera, para pymes –Grupo 2, del Decreto 3022 de 2013, reglamentario de la Ley 1314 de 2009 donde textualmente consagra:

Base contable acumulación (o devengo)

2.36 “Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas

se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones, y los criterios de reconocimiento para esas partidas”.

Si el profesional de la contabilidad conociera con exactitud crítica el concepto del principio de “devengo”, aplicado a la ciencia contable, conocería el alcance y la trascendencia del proceso de la convergencia hacia los estándares universales de contabilidad. Este principio, aunque fue enunciado como tal, es reconocido por teóricos de la ciencia contable como Fabio Besta (1845-1922), quien diferenció el patrimonio jurídico del patrimonio contable, por la contingencia del pago de una deuda contraída por un tercero. Bajo este principio contable, podría señalarse que se está frente a un nuevo paradigma de la contabilidad; es tarea pendiente construir su propia teorización desde una perspectiva científica.

Por esta razón, es importante trascender del texto literal a la intención de los creadores del proceso de estandarización, que en su fundamentación establece la condición del conocimiento real y oportuno de la información financiera global. Su propósito implícito, al establecer este concepto como principio rector del marco normativo, es determinar, con mayor precisión, la ubicación de las corrientes monetarias en el mundo globalizado que puede llegar a ser factor de dominio geopolítico o geoeconómico. La sola comprensión de las razones de incorporar este principio, en el texto del marco normativo, se acerca a una visión teleológica, donde se dimensiona el objeto causal final del propósito de esa ley.

Así también, usualmente el profesional contador desconoce la interpretación de un principio contable en un marco normativo de aplicación o inclusive en una simple resolución reglamentaria; por ejemplo, de orden tributario, llegando inclusive a tergiversar o mal interpretar el verdadero sentido de la norma y las intenciones implícitas de sus creadores. Se confirma, de esta manera, la necesidad imperiosa de formación en teoría del conocimiento, cuando el órgano generador de las NIIF, compromete al sector educativo, formando en hermenéutica, en contenido, al promulgar las Normas Internacionales de Educación –NIE–, que establece la

condición perentoria de modificar los currículos de formación, orientando hacia el fortalecimiento de las áreas teóricas del conocimiento, especialmente de la hermenéutica.

La contabilidad, en entorno NIIF, ha traspasado las fronteras nacionales porque su espectro de desarrollo profesional acompaña, en forma permanente y simultánea, la trazabilidad de las operaciones globales. Un contador, en función de su responsabilidad profesional, se compromete a suministrar información oportuna, calidad en su presentación, información asegurada y comprensible; igualmente, debe comprometerse, éticamente, a revelar, en forma transparente, para la empresa, para el Estado y para la sociedad esta información.

Frente al análisis contrastado de los paradigmas de la contabilidad, se encontró una inmensa variedad de conceptos y teorías, siempre aislados y segmentados, conforme a los enfoques de cada uno de los teóricos.

Al igual que en la física, por el alto desarrollo tecnológico de las herramientas investigativas, están en permanente revisión los paradigmas que sustentan sus teorías y tesis. Así, a la luz del nuevo marco normativo de la contabilidad, comienza necesariamente una etapa de revisión de los antecedentes paradigmáticos que conforman su validez. Caso de estudio que no ha iniciado por la ausencia de contadores investigadores y grupos académicos de investigación. Esta aseveración la confirma Kuhn cuando afirma que en “un proceso intrínsecamente revolucionario es raro que se pueda llevar a cabo por completo por un solo hombre y nunca tiene lugar de la noche a la mañana”.

Con base en la poca literatura existente que se abordó en la investigación de los paradigmas, se encuentra amplias referencias a Thomas Kuhn, aunque contradictorias o, mejores términos, segmentadas y contrastadas, en referencia a la

contabilidad; quien, sin embargo, considera que solo, a través de una revolución científica es posible la sustitución de una teoría sustentada en un paradigma.

En cambio, en las ciencias naturales, esta afirmación se da por su alta susceptibilidad al cambio paradigmático, especialmente en las últimas décadas, por el extraordinario avance de las tecnologías espaciales y de investigaciones científicas de la física y la astronomía, que están en una constante evolución, generando nuevas aplicaciones y usos, como resultado de los descubrimientos e investigaciones.

Cuando Kuhn expone el desarrollo tecnológico contemporáneo, a partir de la definición de “ciencia normal”, sin intención y sin este propósito, refiere al problema de la construcción o de-construcción de los paradigmas de la contabilidad, cuando plantea que, en el transcurso de la ciencia normal, *los científicos no abordan nuevas teorías y, a menudo, se muestran intolerantes con las formuladas por otros investigadores*. Tal es el caso de los profesionales contadores y de las facultades de contaduría, donde es casi nula la investigación, excepto en contadas instituciones interesadas en la investigación.

La construcción de un nuevo pensamiento profesional inicia, necesariamente, con la revisión sistemática de los paradigmas tradicionales de la contabilidad. Por esta razón, el ejercicio profesional de la contabilidad requiere un urgente cambio de su visión instrumental, pero este cambio se debe dar necesariamente desde el mismo proceso de formación de los profesionales de la contabilidad. Es, entonces, que corresponde a las facultades de Contaduría asumir los compromisos de la revolución curricular, un currículo fundamentado en los nuevos horizontes, determinados por la convergencia universal de los estándares de contabilidad; un currículo con un fuerte y consistente modelo de formación en investigación sistemática capaz de generar propuestas argumentativas y la conformación de una comunidad científica de contadores orientados en una sola dirección de los objetos

de estudio y no con la tradicional dispersión de estudios relacionados con la ciencia contable.

Kuhn aborda el análisis de la prioridad de los paradigmas, desde una perspectiva histórica, cuando plantea que *“Las investigaciones históricas minuciosas de una especialidad dada en un momento determinado muestran un conjunto de ilustraciones recurrentes y casi estándar de diversas teorías en sus aplicaciones conceptuales, observaciones e instrumentales”* (P.161). El paradigma de la partida doble data del siglo XV, el cual continúa su vigencia actualmente, sin vislumbrarse a mediano plazo otra teoría contable.

La condición, puesta de manifiesto por Kuhn, es que necesariamente, para ser reconocido un paradigma, debe estar consignado en un texto, en las clases y en las prácticas de laboratorio. Pero no siempre los paradigmas compartidos se enmarcan en reglas compartidas. El miembro de una comunidad que pretenda analizar la evolución de una tradición científica, debe necesariamente abordar la definición de principios y reglas relacionadas con el paradigma objeto de estudio, pero ha de ser consciente que *“la búsqueda de reglas es más difícil y menos satisfactoria que la búsqueda de paradigmas”* (P.162). Por lo anterior, es que la cohesión de la comunidad científica* siempre está en permanente discusión y es uno de los problemas que frecuentemente enfrentan las comunidades científicas.

Si se contrasta, lo anteriormente expuesto por Kuhn, a la teoría contable, se descubre que el problema de reconocimiento y aceptación de un paradigma, en una comunidad científica de contadores, enfrenta dificultades desde la misma

* Thomas Kuhn, en su libro *La Tensión Esencial*, página 318, define qué es la comunidad científica, en los siguientes términos: “Una comunidad científica se compone, desde este punto de vista, de los profesionales de una especialidad científica. Unidos por elementos comunes y por educación y noviciado, se ven a sí mismos, y los demás así los ven, como los responsables de la lucha por la consecución de objetivos compartidos, entre los que figura la formación de sus sucesores...”

convocatoria de adherentes y por la amplia dispersión instrumental; además, desde los diversos enfoques teóricos de la contabilidad.

Kuhn manifiesta que una comunidad científica puede estar de acuerdo en la identificación de un paradigma sin estar de acuerdo en una interpretación o racionalización. Si las reglas no están estandarizadas, no impedirá que el paradigma reconocido sea el eje de investigación; es más, para que un paradigma sea reconocido y mantenga su vigencia no necesariamente requiere de un conjunto reglas.

Refiere Kuhn, al modo como se aborda la enseñanza-aprendizaje, desde un enfoque científico, que primero se reconoce la necesidad de los textos, pero que la práctica en laboratorio acentúa el conocimiento y que *“los procesos de aprender una teoría dependen del estudio de aplicaciones, incluyendo la resolución práctica de problemas, tanto con papel y lápiz como con instrumentos de laboratorio”* (P.166). Relaciona el problema de la propedéutica pedagógica con la profundización y complejidad del objeto de estudio e investigación.

En una comunidad científica pueden co-existir diversas orientaciones investigativas, dependiendo de sus propios enfoques, pero no necesariamente debe haber un único consenso en sus reglas e interpretaciones, porque cada especialización tiene sus propios instrumentos para alcanzar resultados.

La Ciencia Contable no es ajena a este problema, existe multiplicidad de especializaciones, cada una con sus propios propósitos y objetivos, donde cada especialización tiene reglas propias, paradigmas propios y objetos de estudio diferentes.

3.1 PARADIGMAS EN CONTABILIDAD

En el estudio “Paradigmas en Contabilidad”, publicado en 2006, y adelantado por los profesores de la Universidad del Quindío, Carlos Alberto Montes Salazar, Eutimio Mejía Soto y Jhon Jairo Valencia Salazar, integrantes del Grupo de investigación en Contaduría Internacional Comparada-GICIC; los tratadistas abordan el estudio de los paradigmas bajo los criterios definidos por Kuhn, en su definición y otros filósofos como Belkaoui Ahmed Riahi.

Un clásico ejemplo del reconocimiento y la permanencia indefinida en el tiempo de un paradigma en contabilidad, se encuentra en el paradigma de la partida doble* y ¿cómo pudo sobrevivir en el tiempo si cuando se desarrolló fue durante las etapas pre-capitalistas?

A partir de la teoría Kuhniana, se puede determinar la razón de su permanencia y vigencia sin cambios por varios siglos, porque es un paradigma que ha alcanzado un alto grado de madurez. No es objetivo de la ciencia normal provocar nuevos fenómenos si son de unánime reconocimiento y aceptación. En la teoría contable, no se ve a corto plazo un cambio del paradigma de la partida doble. El planteamiento de Kuhn expone los problemas que socava los elementos de la ciencia normal reconocida, contrastando con el anterior ejemplo:

1. La determinación de un hecho significativo: Los fundamentos de la racionalidad en la estructura de la partida doble han permanecido sin ninguna modificación, por lo que es impensable en el corto tiempo un cambio significativo que pueda provocar su revisión.

* El sistema de registro de operaciones en contabilidad, por partida doble, consiste en el proceso, mediante el cual, se registra un valor monetario simultáneamente al debe y al haber.

2. El acoplamiento de los hechos con la teoría: Toda la teoría del desarrollo contable está basada en este paradigma; si las partidas monetarias tienen un objeto de estudio, esta deriva siempre en el reconocimiento de los valores monetarios concebidos bajo el paradigma de la partida doble.
3. La articulación de la teoría: Toda la teoría contable que se ha desarrollado y que se desarrollará en el futuro considera este paradigma como la fuente de referencia, consolidándose y participando en la resolución de los problemas.

El actual proceso de estandarización contable está generando una revolución científica, pero no en la estructura conceptual y la teoría abstracta de la contabilidad, que continúa sin alteraciones significativas. Aunque se reconoce que la contabilidad es una ciencia de carácter multi-paradigmático porque posibilita la convivencia y complementariedad paradigmática.

Sin embargo, la comunidad de los contadores debe abordar nuevos retos y generar propuestas que conduzcan a modificar la estructura de algunos paradigmas, cambiar la visión instrumental-lucrativa, porque en la actualidad es imprescindible el cambio y la trascendencia de lo financiero, ampliando su enfoque hacia lo ambiental, social y humanístico.

Con referencia al artículo “Los paradigmas contables: La borrosa impronta de una interpretación epistemológica”, escrito por el profesor Guillermo León Martínez Pino; se describe el estado actual de la contabilidad con estas palabras:

[...] Estas tensiones, en último término son epistemológicas, pues intentan iluminar la manera cómo la contabilidad deber abordar su desarrollo, desde una postura de mayor rigurosidad interpretativa, superando las precariedades de una disciplina tributaria del positivismo económico normativo, que la ha subsumido en una perversa inercia interpretativa. (P.205).

El autor del artículo aborda, desde una aproximación epistemológica, los paradigmas en contabilidad, y se remite a uno de los teóricos con mayor reconocimiento en el planteamiento de la discursividad contable: El profesor Almed Belkaoui, quien plantea que, en el desarrollo de la contabilidad, se desconoce el carácter inconmensurable de los paradigmas de Kuhn, porque las aplicaciones contables se desarrollan con una visión restringida.

Fue la Asociación Americana de Contabilidad, con su declaración Statement on Accounting Theory And Theory Acceptance (SOATA), la entidad que acogió la identificación de los paradigmas en contabilidad. Belkaoui considera la multivariedad paradigmática en la siguiente clasificación:

1. El paradigma inductivo/antropológico.
2. El paradigma deductivo/ingreso verdadero.
3. El paradigma de la utilidad de la decisión/modelo de decisión.
4. El paradigma de la utilidad de la decisión/comportamiento agregado del mercado.
5. El paradigma de la utilidad de la decisión/del encargado de tomar decisiones/del usuario individual.
6. Paradigmas de la información/economía.

El autor del artículo hace una crítica objetiva al planteamiento de Belkaoui, cuando afirma que el texto del profesor Belkaoui desconoce que las teorías o los paradigmas son previos a la experiencia inmediata, porque antepone los métodos y técnicas de observación que requieren comprobación empírica, en contravía con la propuesta de Kuhn, y que Belkaoui hace un culto al empirismo como faro orientador del conocimiento científico. En referencia a esta postura, pone de relieve que en el discursivo de quienes adoptan el paradigma inductivo/antropológico, parten del tema central básico con base en las opiniones como derivadas de la simple práctica, como fuente de lo verdadero; por ejemplo, cuando se basan en las prácticas contables existentes, las actitudes gerenciales hacia tales prácticas.

El criterio explicativo y predictivo del paradigma antropológico/inductivo se asienta sobre una base de objetividad científica con sus propias deficiencias; por ejemplo, que simplifica la realidad a lo simplemente observable y cuantificable, contradiciendo el rigor de Kuhn, quien plantea que los paradigmas no pueden ser observados desde los fenómenos empíricos, sino previo a esas observaciones. Igualmente, Belkaoui desconoce la historiografía contable, por lo que no ha permitido tener en cuenta aspectos extrínsecos del desarrollo de la ciencia contable, imposibilitando la autenticidad de la disciplina.

El esquema multiparadigmático, propuesto por Belkaoui, no describe cuáles han sido los paradigmas relevantes en el pensamiento contable ni explora la génesis y el desarrollo de las revoluciones exitosas ni la imposición de nuevos paradigmas dominantes. Termina el autor del artículo afirmando que la Asociación Americana de Contabilidad no es una comunidad científica representativa de la comunidad contable; por lo tanto, queda latente el reconocimiento de los paradigmas, contrario a Kuhn, para quien la comunidad científica es requisito fundamental en el paradigma.

Existe en Contabilidad una amplia presentación de tratados teóricos que bien pueden clasificarse y reconocer como paradigmas o pequeños paradigmas, resultando de esta dispersión una de las contradicciones paradigmáticas de la contabilidad porque pierde su estatus de inconmensurabilidad.

Realizado este análisis de los paradigmas contables en la actualidad, desde la teoría de los paradigmas de Kuhn, y contrastando con las necesidades sentidas por la comunidad de contadores por el nuevo marco técnico normativo, es evidente que la disciplina contable se encuentra en una etapa de crisis, provocada por la adopción de estándares de contabilidad, que se funda en principios y conceptos desconocidos por los contadores y que son de obligatorio uso en todas las empresas públicas y privadas; principios como el principio de devengo, que es el principio fundamental

en la nueva teoría contable y conceptos como medición, reconocimiento y revelación, ahora forman parte rutinaria en su ejercicio profesional.

Plantea Kuhn en su obra, que una crisis no se da de la noche a la mañana y que las diferencias conceptuales entre sus miembros son reiteradas; estas condiciones se están dando al interior de la comunidad de contadores; hay una crisis que se debe abordar desde diferentes perspectivas, desde la misma comunidad de contadores con insuficiente formación epistémica desde las universidades, una amplia y variada normativa que absorbe el tiempo disponible a los contadores, condicionamientos neoliberales sin espacios de discusión política, la ausencia de investigadores capaces de definir los problemas. Toda esta problemática se viene acumulando desde hace tres décadas, pero hoy es más latente que nunca.

Es urgente un cambio paradigmático, se requiere una revolución científica, pero antes es necesario diseñar estrategias metodológicas para que el mayor número de miembros de la comunidad de contadores alcancen, al menos niveles básicos de formación epistémica, cambio en los currículos de las facultades de contaduría, espacios de discusión pública de los fenómenos que impactan en la profesión, entre otros.

Uno de los ejes sobre el que se podría crear las condiciones para plantear como cierta la crisis y proponer una revolución, es el principio de devengo, porque en él se condensa y se basa toda la nueva teoría del andamiaje contable.

De esta manera, con base en los fundamentos teóricos de Kuhn, es que se puede plantear la crisis y su simultánea propuesta de acondicionar los principios para establecer un nuevo paradigma, para que se consolide la contabilidad dentro de los lineamientos de la ciencia normal; una propuesta de cambio paradigmático que necesariamente se debe abordar con responsabilidad social y ética profesional para que el mayor número de miembros de esa comunidad adopte el cambio.

4. CONCLUSIONES

Ciertamente se debe reconocer la existencia de una crisis en los paradigmas de la contabilidad, provocada por el abrupto cambio de los modelos de registro de las operaciones, que ha pasado de prácticas repetitivas a nuevos modelos de desarrollo, basados en principios y conceptos hasta ahora no utilizados.

Se encuentra en Kuhn, el teórico de esa revolución de la ciencia, con un carácter revolucionario del progreso científico y la importancia de las características sociológicas de las comunidades científicas.

El problema de la ciencia inicia de su mismo comienzo por la existencia de actividades diversas y desorganizadas, en una constante discusión de lo fundamental sin un consenso generalizado, es la **preciencia**. Cuando un planteamiento surge, liderando y convocando a un representativo número de partidarios, se está frente a la adopción de un **paradigma** constituido por sus propias leyes, técnicas de aplicación y medición; y toda la teoría que valida su reconocimiento, es la **ciencia normal** que articulará el paradigma para explicar las causalidades de los fenómenos.

Con las circunstancias de tiempo, por ejemplo, como el desarrollo tecnológico, el paradigma se enfrenta reiteradamente a unas **anomalías** se desarrolla una **crisis** que se resuelve cuando surge un paradigma nuevo; este cambio es lo que se configura como una **revolución científica**.

Esta situación se puede estar presentando en la contabilidad, aunque el proceso de crisis es muy lento, cada día es más urgente proponer el cambio paradigmático porque las exigencias son evidentes e inaplazables.

Desde esta postura es que se retoman planteamientos de otros filósofos que desde sus teorías relacionan con la nueva contabilidad, filósofos como René Descartes y Jürgen Habermas aportan al enriquecimiento epistemológico de la contabilidad actualmente.

Si se reconoce que se está en una etapa de crisis, es oportuno conocer las propuestas que permitan resolver esa crisis. Una propuesta que se puede articular es la que se relaciona con el análisis del impacto en la práctica contable del **principio de devengo**, principio contable sin ninguna referencia bibliográfica actualmente, excepto su consagración en la Ley 1314 de 2009 o Ley de convergencia de estándares de contabilidad.

A continuación, se presentan las incidencias y el impacto en la contabilidad bajo estándares internacionales, partiendo de los aportes y planteamientos de otros filósofos que tienen relación directa con la ciencia contable, aunque no reconocidas tácitamente.

BIBLIOGRAFÍA

ARISTÓTELES. Metafísica. Traducción y notas de Valentín García Yebra. España: Editorial Gredos, 1998. 877p. ISBN 84-249-2176-3.

AVELLANEDA BAUTISTA, Campo Alcides y AVELLANEDA ROJAS, Sara Beatriz. La contametría factor de integración de las ciencias contables. Conferencia. En: CONGRESO INTERNACIONAL DE CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA. 2012. México. D.F. Memorias del XVII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, p. 1-18.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1314. (13, julio, 2009). Por la cual se regulan los principios y las normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario oficial. Bogotá. D.C., 2009. no. 47409. P.1-48.

FRANCO RUIZ, Rafael. Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría. En: Revista Científica General José María Córdova. Vol. 12, No. 13, p. 165-190. Junio, 2014.

IRAUSQUÍN A, Caridad A. Perspectivas hermenéuticas como metodología en la investigación de las ciencias contables. En: Revista Multiciencias. 2012. Vol.12, No. 2, p. 167-173.

KHUN. Thomas S. La estructura de las revoluciones científicas. México: Fondo de Cultura Económica, 2013. 404 p. ISBN 978-607-16-1422-3.

KHUN. Thomas S. La Tensión Esencial. España: Fondo de Cultura Económica de España, 1983. 384 p. ISBN 978-843-75-0232-8.

MARTÍNEZ PINO, Guillermo León. Los paradigmas contables: la borrosa impronta de una interpretación epistemológica. En: Revista Lúmina Universidad de Manizalez. Enero-Diciembre, 2007. No. 08, p. 205-234.

MONTES SALAZAR. Carlos Alberto, MEJIA SOTO. Eutimio y VALENCIA SALAZAR. Jhon Jairo. Colombia: Artes Gráficas Ltda. 2006. 165 p. (ISBN 958-44-0406-0.)

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto 624. (30, marzo, 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario oficial, Bogotá. D.C., 1989. No 38756. P.1-55.

QUINTÁS-ALONSO, Guillermo, GRACIA-CALADÍN, Javier, LARRAZ, MORENO, Diego, PALANCA P & RUIZ, E. (2009). Descartes. Leyendo el discurso del método. Valencia, España: Publicaciones de la Universidad de Valencia.

RUEDA DELGADO, Gabriel. Democracia, emancipación y contabilidad. En: Pap.Polit. Enero-Junio, 2011. Vol.16, p. 163-184.

RUIZ MALBAREZ, Mayra y GONZÁLEZ SANTA MARÍA, Kariel. La contametría como técnica de medición de la ciencia contable: Aplicación en el análisis contable. En: Revista Saber-ciencia y libertad. 2012. Vol. 7, No. 1, p. 151-156. (ISSN 1794-7154).2012.

SIERRA GONZÁLEZ, Ernesto María y RICO BONILLA, Carlos Orlando. Reflexiones sobre el marco conceptual de la contabilidad financiera: El caso de Colombia. En: Revista Innovar Universidad Nacional de Colombia. Enero-Junio, 2004. No. 23, p. 43-52.

TORRES BARDALES, Colonibol y LAM WONG, Augusto. Los fundamentos epistemológicos de la contabilidad y su incidencia en la formación competitiva del contador público. En: Revista Universidad Externado de Colombia. 2012. No. 19.

TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Octubre-Diciembre, 2004. No. 20, p. 43-128.

VARGAS-RESTREPO, Carlos Mario. Una aproximación al método cartesiano. Su relación con la contabilidad. En: Cuadernos de contabilidad. Julio-Diciembre, 2014. No. 15, p. 575-597. Volumen 38.

ANEXOS

ANEXO A. Otros planteamientos filosóficos relacionados con la contabilidad

Existen teorías y planteamientos filosóficos en el análisis de la relación de la contabilidad con otros pensamientos. Diversos estudios y tratados filosóficos que abordan su análisis, desde perspectivas que inciden directamente en el impacto social, económico y político de la contabilidad. Estos escritos son referidos sin la intención de profundizar en el desarrollo de esta tesis, porque el propósito del presente trabajo es reseñar que en la relación filosofía-contabilidad existen diversas interpretaciones y conexiones filosóficas.

En forma concreta, se refieren los siguientes estudios que tienen relación directa con el tema expuesto:

Una aproximación al método cartesiano. Su relación con la contabilidad, escrito por el contador público Carlos Mario Vargas-Restrepo.

Democracia, emancipación y contabilidad, desarrollado por Gabriel Rueda Delgado.

Los fundamentos epistemológicos de la contabilidad y su incidencia en la formación competitiva del contador público, Colonibol Torres Bardales y Augusto Lam Wong.

Reflexiones sobre el marco conceptual de la contabilidad financiera, desarrollado por Ernesto María Sierra González y Carlos Orlando Rico Bonilla.

Seguidamente se exponen, de manera sucinta, los diversos aportes, conceptos y conclusiones de los diversos autores.

ANEXO B. Una aproximación al método cartesiano. Su relación con la contabilidad, por Carlos Mario Vargas-Restrepo*.

El autor desarrolló el artículo, desde el planteamiento de René Descartes, en el método para hacer ciencia, denominado Método Cartesiano, donde relaciona el modelo matemático de la deducción; fundamentado en la racionalidad, con las prácticas profesionales de la contabilidad y basadas en la lógica de lo medible y cuantificable.

El autor plantea que el racionalismo formulado por Descartes tiene dos diferenciadores. El primero lo constituye lo *epistemológico-metodológico*, en la búsqueda de un nuevo método para pensar y construir el pensamiento filosófico. Esto es el “modelo matemático” que, al momento de su desarrollo y aplicación, establece las variables para determinar la “duda metódica”

Sin duda, el autor del artículo acoge la teoría del modelo cartesiano como modelo matemático, aplicado a la contabilidad; ya que esta disciplina siempre valida la información sobre el principio de la igualdad de la suma. Los estados financieros reportados siempre están perfectamente “cuadrados” en sus aspectos numéricos, resultantes de las operaciones propias de las organizaciones. A manera de conclusión, se puede referir que la relación matemática-contabilidad, va de la mano en una simultaneidad de sujeto-objeto.

El segundo diferenciador lo constituye lo *metafísico*, correspondiendo a los conceptos de verdad y sustancia, de donde se enuncia la primera verdad: cogito. (cogito, ergo sum = pienso, luego existo).

* Carlos Mario Vargas-Restrepo es contador público, especialista en gestión tributaria, magíster en gestión de organizaciones y Doctor en ciencias contables.

El autor, retomando a Descartes, reconoce que la ciencia se construye a partir del método cartesiano, estableciendo metodológicamente los siguientes pasos o reglas de desarrollo:

1. Regla de la evidencia, donde solo se aceptan conocimientos ciertos, descartando los supuestos y probables, por estar en etapa de experimentación o planteamiento teórico. En esta regla no tiene cabida, en ninguna circunstancia, la duda
2. Regla del análisis: Es la taxonomía de las dificultades, que sirve para examinar minuciosamente todos sus componentes y buscar la mejor solución posible. De aquí parte la duda metódica, donde se debe dudar de casi todo, diferenciando los términos “claridad” y “distinción”, pues “conocer con distinción, supone estar en condiciones de mostrar todos y cada uno de los atributos que pertenecen a un sujeto” (Quintás-Alonso, Gracia-Caladín, Larraz, Moreno, Palanca & Ruiz, 2009, p.60).
3. Regla de la síntesis: El sistemático orden en las jerarquías del objeto de estudio, en forma gradual y ascendente, de lo simple a lo complejo.
4. Regla de las comprobaciones: Etapa en el proceso que permite validar y asegurar el objeto de estudio, sin dejar de lado ninguna arista o referencia que promueva la duda.

Al contrastar esta composición del proceso del método, se puede afirmar que es totalmente congruente y está relacionada con el proceso metodológico en la práctica contable, porque de su aplicación se esperan unos resultados o reportes de estados financieros, elaborados a partir de soportes documentales internos y externos en el ejercicio; los cuales conforman la evidencia válida y reconocida de los mismos. Esta es la validez de la información que legalmente se tiene que reconocer y revelar en las notas anexas de los reportes financieros.

Con respecto a la idea de la verdad, señala el autor, que siendo la verdad un componente fundamental en la contabilidad, así lo es igualmente en la filosofía cartesiana. La verdad es un problema en la contabilidad porque en esta disciplina no se busca una sola verdad, sino diversas; ya que, en la gestión del proceso contable, interviene una abundante regulación normativa, con diversos destinatarios que a su vez tienen diversos intereses*.

De lo anterior, se colige que la práctica profesional de la contabilidad se desarrolla conforme a la secuencia metodológica de las reglas del método cartesiano estudiado, aseverando que la contabilidad se funda en principios y aportes filosóficos de René Descartes del siglo XVII. Principios contemplados, seguramente, por los primeros teóricos de la ciencia contable; lo cual es objeto de estudio en una posterior etapa de análisis histórico.

El autor del artículo, en la página 586 señala: “En el marco de estos planteamientos, se comprende la necesidad que sintió Descartes de eliminar todo conocimiento anterior y construir uno nuevo, cuyo piso fuera solo la verdad. Al plantear un símil con una de las actuales teorías en educación y pedagogía, es desaprender para aprender de nuevo sin influencia de prejuicios y sin verdades que no contengan fundamento, las cuales pueden contener algún tipo de error”.

La anterior afirmación tiene una estrecha relación con la apremiante y urgente necesidad de desarrollar y presentar un estructural cambio en el proceso de formación profesional de los contadores profesionales. Un proceso de renovación curricular que se requiere implementar, por parte de las facultades de Contaduría, no solo en Colombia, sino en todos los países que han acogido la estandarización, en el nuevo marco conceptual de la contabilidad en entornos NIIF.

* Las revelaciones de los estados financieros deben prescribir para todos los sujetos y usuarios internos y externos de la información contable, la totalidad de los objetos referidos; estos pueden resultar contradictorios en su interpretación, según los usuarios que los utilicen.

Con relación a la racionalidad, reseña el autor a Gómez & Ospina (2009), para quienes “La contabilidad impone el modelo filosófico basado en la razón con su entrada a la universidad, lo que caracteriza su desarrollo racional que resultó legítimamente científico en el pensamiento moderno de Occidente”.

Igualmente, el autor relaciona diversas investigaciones relacionadas con la teoría de la contingencia, sobre el aprendizaje por categorías probabilísticas, mercados de capitales eficientes, teoría de la agencia y sistemas de control presupuestario, entre otros; para determinar que los trabajos anteriores constituyen el intento de descubrir una realidad objetiva, consolidando, a su vez, una investigación positivista, que es tradicionalmente la investigación contable, en el contexto de la cuantificación, aplicación de modelos estocásticos y los criterios de objetividad e independencia entre sujeto y fenómeno de estudio, generando igualdad en el tratamiento de los fenómenos sociales y naturales.

Así, en este eje temático, señala el autor que el método y la racionalidad científica, propuesto por Descartes, contribuyeron al desarrollo de la contabilidad. Así como también lo medible y cuantificable*, se han considerado en las diversas áreas del conocimiento, consolidando el enfoque cuantitativo de investigación y el paradigma positivista de la ciencia. Es por esto que la contabilidad no se sustrae de esta racionalidad, donde uno de los principios contables es la valuación y medición para revelar, con alta fiabilidad y razonabilidad, los valores reportados.

En el trabajo de relacionar las etapas del método cartesiano aplicado en la práctica contable el autor las relaciona de la siguiente manera:

* Estos conceptos son fundamental y recurrentemente señalados en el marco conceptual de los nuevos modelos contables, en el contexto de las NIIF; siendo de obligatorio cumplimiento al diseñar las políticas contables de las organizaciones, tanto públicas como privadas.

La evidencia: Se parte de que la duda, en el contenido de la información financiera presentada, es considerada, mientras que las revelaciones no señalen lo contrario. Igualmente, en el desarrollo de las diversas auditorías financieras y operativas en las entidades, se sustenta la evidencia*; por lo tanto, al momento de dictaminar información financiera se revela la correspondencia con la razonabilidad, determinando la certeza o la no certeza en la cuantificación monetaria de la información.

El análisis: En el desarrollo de la auditoría, toda la información contenida es descompuesta por partes, de lo general a lo particular, hasta alcanzar un óptimo nivel de aseguramiento de los hallazgos encontrados.

La síntesis: En esta etapa, se establecen las diferentes conexiones de los valores contenidos en los estados financieros con los propósitos corporativos; así los hallazgos encontrados se cualifican y cuantifican conforme con los alcances propuestos en el plan de auditoría.

Las comprobaciones: En un proceso de auditoría, el profesional debe revisar minuciosamente la totalidad de los contenidos objeto de estudio, para presentar su opinión (pensamiento racional) respecto de su trabajo, y conforme con las etapas de desarrollo de la auditoría. Todo sustentado siempre en las evidencias y los hallazgos determinados. Al final, la totalidad de la información, soportes, evidencias y hallazgos se presentan en el informe de auditoría.

En el análisis referido a las perspectivas alternativas a lo racional-objetivo, el autor plantea que el criterio de verdad se debilita en contabilidad, ya que no alcanza un nivel integral de revelaciones. En este punto, cuestiona que el legado de la filosofía

* En el desarrollo de una auditoría financiera lo primero que se plantea es la duda en el contenido de los estados financieros reportados; a partir de la duda es que diseña el enfoque y el alcance de la investigación o del proceso de auditoría.

cartesiana, en relación con la objetividad y la racionalidad, es importante e imprescindible para considerar otros enfoques en el estudio de la contabilidad, como la heterodoxia contable; la cual permite que la contabilidad pueda interpretar los diversos fenómenos que afectan a la sociedad.

A manera de conclusión, el autor refiere que la filosofía cartesiana ha influenciado a la contabilidad, con la excepción del párrafo anterior; ya que la lógica de la medición-cuantificación se impone en la corriente ortodoxa de la investigación contable (escuela positivista), y que el modelo matemático representa la realidad de los valores presentados, desde la lógica de la medición-cuantificación. Que el estatus epistemológico de la contabilidad se alcanza propiciando en la comunidad académica contable una coexistencia dialógica de las diferentes perspectivas*.

* Se resalta sobre la necesidad de revisar los paradigmas existentes, adecuándolos a los nuevos retos profesionales, en el contexto de las NIIF. Coincide, en este planteamiento, con la renovación y permanente actualización de la comunidad científica de contadores, conforme al planteamiento de Thomas Kuhn.

**ANEXO C. Democracia, emancipación y contabilidad, desarrollado por
Gabriel Rueda Delgado*.**

El análisis de la contabilidad, desde la perspectiva filosófica, trasciende el impacto de lo económico a lo social. Margina, por un instante, el análisis de la contabilidad desde un enfoque cuantitativo. Así, se debe considerar la importancia que, en la sociedad, tienen los resultados corporativos generados siempre, bajo la supervisión de los profesionales contadores.

En este sentido, es importante resaltar y reconocer la investigación reflexiva sobre Democracia, emancipación y contabilidad del contador público y Doctor en Ciencias Humanas y Sociales, Gabriel Rueda Delgado.

Plantea el autor que cuando el alcance de la contabilidad, con la generación de información financiera, trasciende lo instrumental, para unos usuarios internos, con solo intereses monetarios, a lo social, donde le aporte para la construcción de una sociedad más justa y equitativa, requiere ampliar el espectro de la disciplina, poniéndola al servicio de la sociedad.

Comienza su análisis partiendo del estado actual de las precariedades, inequidades y desviaciones de las políticas sociales y económicas en América Latina y Colombia, como una consecuencia directa del alineamiento de los países con los modelos neoliberales.

* Gabriel Rueda Delgado es contador público y Doctor en Ciencias Sociales y Humanas de la Pontificia Universidad Javeriana.

Con fuerte y valiente crítica, refiere que la invisibilidad de la compleja situación de la sociedad está promovida soterradamente por el mismo gobierno, con el arropamiento de los medios masivos de comunicación, que terminan por postrar al olvido el espacio público de las deliberaciones políticas.

En hora buena, reconoce que toda esta estructural y precaria situación social, terminará por “estallar”, desde adentro de la sociedad; y para ello, se requiere el fortalecimiento de la democracia y la emancipación social. De esta manera, propone una extensión del alcance de la contabilidad para incrementar la deliberación pública; por el significado social que contienen las partidas monetarias reconocidas en los estados financieros privados.

En relación con los conceptos de democracia y la emancipación, sintetiza los contenidos de los autores Boaventura de Souza Santos y Jürgen Habermas. En el análisis de la tesis de De Souza, en relación con la función empresarial, afirma que la empresa privada capta el interés público, en la búsqueda del favorecimiento fiscal y laboral (lo cual es plenamente visible en la legislación fiscal y laboral colombiana), buscando siempre la eficiencia del capital invertido, que en muchas ocasiones tiene un rendimiento y una transferencia de utilidades que se da en poco tiempo, superando la inversión; especialmente en las empresas transnacionales.

Esta alta preeminencia de la empresa privada no permite la formación de una ciudadanía social, con capacidad de generar discusiones en torno al retorno social frente a su demeritado ingreso*.

* El debate de lo público, promovido por la clase trabajadora nacional, se diluye en la retórica democrática del propio gobierno, donde generalmente se encuentra que los intereses sociales generales se reducen a unos pocos y mezquinos beneficios particulares.

Afirma que el neoliberalismo y el modelo empresarial, engendrado para este sistema económico, despolitizan a la sociedad, reduciéndola al espacio de los procesos electorales representativos, con todas sus consecuencias y vicios de desarrollo político posterior.

Al referirse a Habermas, plantea que el modelo aplicado de política deliberativa se orienta por la idea de que la formación política de voluntad se canaliza, a través de los filtros de una formación discursiva de la opinión.

En la parte del tratado, donde refiere a la contabilidad frente a la democracia y la emancipación, lo enfoca en dos apartados. El primero aborda a la contabilidad dentro de la teoría de la acción comunicativa, distinguiéndola de la acción estratégica. El segundo plantea los vínculos entre la contabilidad, y democracia y emancipación.

Plantea el autor del artículo, que Habermas propone que cuando el lenguaje se utilice como fuente de integración social, es cuando se está inmerso en la acción comunicativa; lo cual implica interpretar la información presentada de una manera intersubjetiva, conforme con los intereses de usuarios receptores de esa información presentada. Así, la contabilidad se sistematiza en relación directa con los objetivos y propósitos para la acumulación e incremento sistemático del capital. Por esta razón, la contabilidad tiene exclusivamente una dimensión instrumental y estratégica para el capital invertido.

Actualmente, se reconoce que la convergencia, internacionalmente reconocida, hacia estándares de la contabilidad, transforma las estrategias comunicativas del capitalismo financiero transnacional. La contabilidad es el puente de comunicación entre el capital virtual y la gerencia corporativa que utiliza e instrumentaliza esos recursos monetarios para maximizar el retorno financiero de las multinacionales; todo este proceso, lícito ante las normativas del mundo, corresponde con los fines

y propósitos del neoliberalismo y su instrumento, que es la estandarización. La contabilidad estandarizada es el reflejo actual de la contabilidad como acción estratégica, siguiendo a Habermas.

El autor concluye el primer apartado, afirmando que la contabilidad, bajo estándares, y toda la información financiera, medición, reconocimiento y revelación de las partidas monetarias no son para la alteridad y la construcción de una sociedad más justa e incluyente. Se sugiere que toda esta información suministrada, casi exclusivamente a los usuarios interesados en la eficiencia financiera, debe alcanzar a la otra parte para generar, en espacio público, la construcción de una sociedad diferente, más justa e incluyente. Una contabilidad que se desmarque de los lineamientos neoliberales, generando cada día mayor empobrecimiento y marginalización de las naciones en el mundo.

El segundo apartado lo refiere con el análisis, por demás muy objetivo y crítico, en el contexto de las relaciones de la contabilidad, con la democracia y la emancipación.

El autor plantea que la contabilidad se debe desmarcar del propósito de suministrar información relevante y pertinente, no solo para los usuarios financieros de esa información, sino para la sociedad. ¿Y cómo lograrlo? Aportando información de la gestión gerencial, para politizar el debate sobre el alcance del modelo social de producción, bajo los lineamientos neoliberales. Constituye, de esta forma, los insumos para preformar una realidad integral entre empresa y sociedad.

El impacto de la gestión gerencial, en la búsqueda de alcanzar los máximos niveles de eficiencia, están lesionando gradual y sistemáticamente las condiciones sociales de los trabajadores. Todos ven publicadas las estadísticas referidas con la continua disminución del empleo formal; mientras que el subempleo y la informalidad

aumentan, ya que el desempleo es una condición estructural para la política social del Estado.

Todas estas condiciones, derivadas por el modelo neoliberal, se enmarcan en una legalidad jurídica que conduce a la institucionalización de las precariedades por el desmonte de las conquistas laborales y la flexibilización contractual en las contrataciones. Permite, así, que aumente la plusvalía absoluta de los trabajadores como consecuencia del incremento de las jornadas de trabajo.

La contabilidad puede divulgar, en las revelaciones anexas a los estados financieros, la forma como las empresas generan las relaciones con el trabajo, no solo del impacto de la relación costo-beneficio de la carga laboral, sino que también demuestre cuál es el impacto social provocado por las corporaciones en la búsqueda de eficiencia financiera.

En un espacio público, la contabilidad puede contribuir, cuando divulga que competitividad y eficiencia empresarial no sean adversarias de la calidad de vida de los empleados. Si las revelaciones mostraran el impacto financiero al alza, a costa del detrimento de las condiciones y remuneraciones a los trabajadores, podría contribuir para la revisión de las orientaciones políticas, social e incluso sobre la moral de todo el sistema productivo*.

El autor enuncia otras referencias, con respecto a las desviaciones propias del neoliberalismo, y sugiere el compromiso de los profesionales contadores en la búsqueda de alternativas para generar un debate más amplio, en relación con el alcance de la eficiencia financiera y el detrimento social:

* Esta condición de debate público, sobre el análisis moral del rendimiento financiero del sector productivo, en relación con las condiciones de producción y remuneraciones a los trabajadores, es improbable en el país; ya que las relaciones estrechas de los propietarios de los medios de producción con los agentes políticos ortodoxos de la custodia del capitalismo y sus agentes represivos, no prestan condiciones ni políticas ni de seguridad para un debate amplio, transversal e incluyente.

Los estándares internacionales no hacen ninguna referencia a la tradición de la propiedad de los bienes productivos, especialmente de tierras, que en algunas ocasiones han sido transferidos fraudulentamente a multinacionales, tras el despojo forzoso y la brutalidad del terror de los agentes del conflicto armado.*

Otro aspecto importante relacionado por el autor, es que hace referencia sobre la invisibilidad de la propiedad de las empresas†. El sistema fiscal requiere de una profunda, analítica y racional revisión para establecer un sistema de tributo que consulte la progresividad y equidad en su tasación.

El autor continúa refiriendo que las revelaciones deben contener información sobre los procedimientos utilizados por las multinacionales, al trasladar a otros proveedores externos, generalmente las PYME, micro y fami-empresas, los costos de competitividad y eficiencia, desviando a estos intermediarios la responsabilidad de la flexibilización.

A manera de conclusión, el autor manifiesta que la contabilidad puede tener un fuerte vínculo teórico y práctico con la democracia y la emancipación; y que, en este sentido, corresponde a los profesionales contadores asumir con responsabilidad, objetividad y compromiso social la representación auténtica de una verdadera revolución en la emancipación del colectivo social.

* El autor del artículo refiere, en la página 25, la definición de desplazamiento forzado de Bello, M.N. (2004) Desplazamiento forzado en Colombia: Un camino sin retorno hacia la pobreza. Bogotá: Universidad de los Andes, en los siguientes términos: “no hay desplazados porque hay guerra, hay guerra para exista desplazamiento”; señalando que, tras el desplazamiento, lo que se mueve son los verdaderos intereses económicos de los grupos de poder financiero, tanto nacionales como extranjeros*.

† El Código de Comercio, en su artículo 406 establece para las sociedades por acciones simplificadas –S.A.S–, que la propiedad de las organizaciones no se pueda visibilizar directamente en el Registro Mercantil de las sociedades; ya que el registro de los accionistas es en documento privado y en el libro de registro de accionistas, el cual es de uso privativo de cada organización, bajo la custodia de los profesionales contadores, en la figura del revisor fiscal.

Con relación a la deliberación pública, parte del supuesto que la información contable estandarizada se debe cuestionar entre quienes la generan y quienes la usan, siendo necesario que el aporte de las revelaciones trascienda la mera visión funcionalista, convirtiéndola en un insumo para la integración social. De esta manera, la contabilidad no se convierte en una consecuencia objetiva de la realidad; por ello, requiere que aporte vectores que preformen una nueva realidad construida intersubjetivamente entre sectores público, privado y sociedad.

Define la Responsabilidad Empresarial con Trascendencia Social, RETS, como la sinergia derivada de los intereses propios de las organizaciones y la responsabilidad empresarial, en procura de una inserción en la economía global diferente, de doble vía, pero de forma incluyente y más equitativa.

Al finalizar el documento, el autor advierte que en la búsqueda de la construcción y emancipación social, se requiere el concurso y participación directa de otras disciplinas y áreas del conocimiento para hacerlas viables y sostenibles a largo plazo, desde los ámbitos políticos, financieros, sociales y culturales.

ANEXO D. FUNDAMENTOS EPISTEMOLÓGICOS DE LA CONTABILIDAD

Basado en la fuente de referencia bibliográfica del artículo de los profesores Colobinol Torres Bardales y Augusto Lam Wong, de la Universidad Católica del Perú, titulado “Los fundamentos epistemológicos de la contabilidad y su incidencia en la formación competitiva del contador público”, se halla una relación directa del fundamento teórico con la estructura de la ciencia contable. Esta relación debería ser conocida por los profesionales contadores para argumentar la cientificidad de la contabilidad.

Los autores plantean que la epistemología es fundamental en el proceso de formación de los nuevos profesionales de la contabilidad porque, este fundamento filosófico, trasciende lo normativo, procurando que una nueva visión en la formación de los contadores, se formen en investigación y así puedan abordar la solución de problemas de las organizaciones. En los colectivos de profesionales tampoco se plantea esta deficiencia, porque en todo momento enfatizan el conocimiento y el debate público en el contenido normativo.

Asimismo, los autores sostienen que la contabilidad es una ciencia social porque contiene los siguientes fundamentos que constituyen su estructura*, esos elementos son los siguientes:

Objeto: El objeto de la Contabilidad consiste en cuantificar los recursos monetarios para determinar su equivalencia con los otros bienes que conforman el conjunto financiero de las organizaciones. Esta información, proporcionada por los contadores, es la fuente con la que se basan los administradores para la toma de

* Para el presente trabajo académico, esencialmente se enuncian los fundamentos relacionados por los autores, no se contrastan con los filósofos que los estructuran ni se profundiza en sus conceptualizaciones y conexiones con la contabilidad.

decisiones, en función de los objetivos propuestos en un periodo dado. Se considera que la información proporcionada consagra un rigor lógico, con una exactitud cualitativa y cuantitativa, que validan el carácter científico.

Objetivo: El objetivo de la Contabilidad es garantizar el funcionamiento de la empresa y del mismo Estado. Así como las matemáticas garantizan los resultados de otras ciencias como la física, igualmente la contabilidad garantiza el funcionamiento de las empresas, proporcionando información exacta, clara y precisa*.

Conceptos teóricos: El autor define el concepto así: “Son las unidades de la estructura lógica del pensamiento”. (P.37). Diferencia los conceptos que utiliza la economía (producción, distribución, consumo, inflación estancamiento) con los de la Contabilidad (partida doble, debe, haber, cargo, abono, auditoría, impuesto, costo, presupuesto, estados financieros, política tributaria), que son de uso exclusivo del campo de acción científica de la contabilidad para generar los estados financieros, información financiera, determinación de los tributos y revelaciones con destino a los usuarios internos y externos de esa información.

Principios: Los define el autor como “pautas invariantes de la estructura científica, ideas rectoras que permiten a los investigadores producir ciencia, tecnología y filosofía” (P.37)., afirmando que, durante el proceso de producción científica, el

* La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, en su prefacio, determina los principios y normas de contabilidad e información financiera, y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. En el artículo 1°- Objetivos de la Ley, establece: “[...]que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, propietarios, empleados y funcionarios de las empresas, los inversiones actuales o potenciales y otras partes interesadas[...].”

Se colige, que la citada Ley, contiene un alto nivel de exigencia metodológica y axiológica, pues los contenidos de los productos generados se conforman sobre la base de una rigurosa transversalidad de los ingredientes incorporados en el proceso, tales como evidencias ciertas a partir de soportes internos y externos, ajustes internos por generación interna o externa de su causalidad y documentos que provienen de diversas fuentes como proveedores de información internos o externos.

principio es el fundamento de complementariedad, correspondencia, unidad de método, explicación causal, razón suficiente y verificación. Concluye que la contabilidad es consecuencia de la existencia de la empresa y el funcionamiento de la empresa es una consecuencia de la contabilidad*.

Método: El método de investigación es otro de los elementos de la estructura de la Ciencia Contable, pues es a través de él que se establecen los procesos relacionados entre sí para describir, explicar y analizar las propiedades del problema objeto de estudio, determinando la validez de la contabilidad. El método permite alcanzar la verdad científica.

Aunque no lo refiere el autor del artículo, en este punto es pertinente reconocer el aporte de Descartes por su desarrollo del método cartesiano, aplicado en la contabilidad. Este método permite orientar la ruta a seguir para alcanzar un propósito sustentado en la verdad, la evidencia y la certeza. Estos elementos distintivos, muy específicamente en la contabilidad, permiten al sujeto acercarse al objeto de estudio; siendo el método, el núcleo en común desde donde el hombre desarrolla el conocimiento.

* Empresa y contabilidad coexisten en una simultaneidad dinámica y permanente. Los procesos de investigaciones de orden fiscal, aduanero y penal, por parte de las autoridades competentes, siempre basan sus métodos de investigación con base en la fuente de información contenida en los libros de contabilidad, sus registros y evidencias de registros. La contabilidad constituye elemento de prueba en los procesos judiciales. El artículo 68 del Código de Comercio aduce que: “Los libros y papeles de comercio constituirán plena prueba en las cuestiones mercantiles que los comerciantes debatan entre sí, judicial o extrajudicialmente.”

El artículo 774 del Estatuto Tributario argumenta que los “Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;
2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la Ley;
5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio”.

Nota: El artículo 74 del Código de Comercio establece que una empresa no puede registrar doble contabilidad; la contabilidad en las empresas es una sola, de ahí su carácter de unicidad.

Leyes: El autor del estudio afirma que una de las razones en las que se fundamenta científicamente la contabilidad es por el desarrollo de leyes que se han generado a lo largo de su historia, permitiendo su rigurosa sistematización. El objeto de estudio no se puede omitir en el desarrollo, porque es el que da origen al conocimiento contable; igualmente, para que se reconozca la existencia de la contabilidad, se requiere de un objeto de estudio propio, en caso contrario no podría existir ni como ciencia.

Hipótesis: El autor determina que la hipótesis es el elemento fundamental de la estructura de la Ciencia Contable porque sistematiza los planteamientos, entre dos o más variables, para explicar o predecir probabilísticamente las propiedades, relaciones y conexiones de los hechos económicos, financieros y administrativos en las empresas. Son el fundamento para orientar el enfoque gerencial de las organizaciones, con toda la diversidad de objetos relacionados con la administración en la búsqueda de la plena optimización de los recursos monetarios.

La hipótesis permite a los administradores estructurar alternativas de solución para los reiterados problemas a los que se enfrenta una organización.

En contabilidad es donde, con mayor frecuencia, inciden factores internos y externos que afectan las variables y los presupuestos establecidos por la administración para un periodo dado*.

* En contabilidad existe la condición de la temporalidad de sus procesos. Cada producto generado, como estados financieros, estados fiscales, reportes de obligatorio cumplimiento para entes de control están predeterminados por estrictas disposiciones normativas. Generalmente, los cierres de los ciclos contables son anuales, aunque no necesariamente al finalizar el año calendario; en empresas subordinadas, el cierre para efectos de consolidación corporativa está condicionado al cierre de las compañías matrices.

Teoría: El autor define a la teoría como el conjunto de hipótesis sucesivas, demostradas y comprobadas por los investigadores que estudian el mismo “problema objeto de estudio”, (P.38.) con los mismos o diferentes métodos, técnicas, estrategias e instrumentos de investigación.

ANEXO E. Reflexiones sobre el marco conceptual de la contabilidad financiera: El caso de Colombia

La presente investigación, desarrollada bajo el criterio de analizar el estado actual en Colombia, del proceso de convergencia hacia los estándares internacionales de contabilidad, desarrollada por los profesores Ernesto María Sierra González y Carlos Orlando Rico Bonilla, docentes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional, abordan sucintamente el marco histórico, definición, metodologías y componentes del marco conceptual de la contabilidad financiera.

Marco histórico: En primera instancia se establece que los primeros intentos de construcción de un marco conceptual de la contabilidad, se remontan al año 1922 en Estados Unidos*. En la década de los años 60, el Financial Accounting Standards Board (FASB) definió el marco conceptual de la contabilidad como el “constructo lógico-deductivo donde se interrelacionan un conjunto de objetivos y conceptos que buscan proporcionar coherencia y credibilidad al proceso de normalización e información financiera externa”, (P.43).con base en unas restricciones generales para la época, como su ámbito de aplicación, modelos de aplicación, limitaciones en el objetivo y la incertidumbre.

En 1989, el International Accounting Standards Committee, IASC, por sus siglas en inglés, emitió un marco conceptual que es el que ha adoptado la mayoría de los países que han acogido la normalización hacia estándares internacionales.

Aspectos metodológicos: Uno de los aspectos teóricos que generan permanentemente debate es considerar si los *juicios de valor* se deben suponer como base de la estructura conceptual en el conjunto de conocimientos contables.

* La Ley 1314 de 2009 establece la obligatoriedad de acoger el marco conceptual que está definido por los organismos internacionales de adopción. Este será en lo sucesivo el que regula el ejercicio de la contabilidad en el país; siendo su origen de fuente extranjera, de un país dominante, no contempla posibilidades de adaptaciones en el país donde se contemple la realidad económica, social y jurídica.

La tendencia de los teóricos de la contabilidad se enfoca en dos propuestas metodológicas: El positivismo y el normativismo.

El positivismo se enmarca en el método inductivo, donde el conocimiento se genera partiendo de la percepción, sin considerar el conocimiento que el investigador construye contrastando su tesis con la realidad, prescindiendo de cualquier juicio de valor.

La crítica a este modelo metodológico afirma que el modelo positivista se limita a establecer parámetros descriptivos de las prácticas vigentes, dejando al margen lo valorativo.

La metodología normativa se orienta bajo el método deductivo, incorporando elementos de valor en la búsqueda de prefijar un *deber ser* de la realidad; la teoría se constituye en un incentivo para la acción en su búsqueda concretar la realización de una meta u objetivo propuesto.

Con frecuencia, se aprecia fuertes críticas al marco conceptual; especialmente, por la influencia de las compañías multinacionales de auditoría, principalmente norteamericanas, que pierden frecuentemente la objetividad por su directa dependencia de las transnacionales.

Otra crítica recurrida es acerca del alcance de las explicaciones, donde establece que una simple descripción, cuantitativa o cualitativa, es suficiente si no está acompañada de un enfoque sistémico de análisis permanente y un entendimiento de la historia de la contabilidad como ciencia social, y las relaciones transversales con otras disciplinas que consulten la realidad local donde apliquen.

Componentes del marco conceptual: El marco conceptual se construye con base en un proceso lógico-deductivo de etapas sistemáticas, considerando las siguientes incidencias o factores:

- Determinación de las características del entorno de las empresas*.
- Objetivos de la información financiera que consulte las necesidades de los usuarios de esa información y las características del entorno.
- Limitaciones y alcances de los requisitos de la información contable para el cumplimiento de los objetivos propuestos.
- Establecimiento de conceptos básicos utilizados en contabilidad, incluyendo los criterios y normas que permitirán reconocerlos y evaluarlos adecuadamente.

* En algunas ocasiones, por circunstancias muy específicas, el entorno geográfico, por ejemplo, de una empresa, en relación con otra empresa del mismo objeto social, pero en otra jurisdicción, puede afectarse por disposiciones normativas; generalmente transitorias. En Colombia ocurre con la flexibilización impositiva por condiciones de calamidad pública, orden público o condiciones económicas de extrema urgencia.