

Revoluciones tecnológicas, capitalismo y prácticas contables: contexto para el desarrollo del modelo de Contabilidad Integral y de la Contametría¹

Technological revolutions, capitalism and accounting practices: context for the development of the model of integrated accounting and of Contametría

<https://doi.org/10.15332/25005278.10349>

Artículos

Rafael Franco Ruiz²
José Manuel Mora Álvarez³
Liliam Betancur Jaramillo⁴
Edison Fredy León Paimé⁵

Recibido: 11 de julio de 2024
Aprobado: 20 de octubre de 2024

Citar como:

Franco Ruíz, R., Mora Álvarez, J. M., Betancur Jaramillo, L., & León Paimé, E. F. (2024). Revoluciones tecnológicas, capitalismo y prácticas contables: contexto para el desarrollo del modelo de Contabilidad Integral y de la Contametría. *Revista Activos*, 22(1), 9-35.
<https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/activos/article/view/10349>



Resumen

El artículo tiene como propósito examinar la relación histórica entre las prácticas contables y las revoluciones tecnológicas que, según Carlota Pérez (2004), han dado paso al desarrollo económico, político y tecnológico de los últimos 200 años. A través de un enfoque hermenéutico y

¹ Producto de investigación del proyecto multicampus de la Universidad Libre (Bogotá, Cali y Barranquilla): "Aportes a la teoría contable Contabilidad Integral y a su tecnología la Contametría – Fase 1: Conceptual"

² Contador Público, Magíster en Administración Económica y Financiera, Docente e Investigador del grupo Constructores Contables en la Universidad Libre de Bogotá; rafael.franco@unilibre.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9532-8927>

³ Contador Público, Magíster en Contabilidad, Docente e Investigador del grupo Tendencias Contables, Económicas y Administrativas en la Universidad Libre de Barranquilla; josem.moraa@unilibre.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2671-7427>

⁴ Contadora Pública, Magíster en Contabilidad, Docente e Investigadora del grupo Gestión, Organizaciones y Sociedad – GoyS en la Universidad Libre de Bogotá; liliam.betancurj@unilibre.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4148-8463>

⁵ Contador Público, Magíster en Investigación Social e Interdisciplina, Doctor en Educación; edisonf.leonp@unilibre.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4941-9668>

sociohistórico, se analiza cómo las revoluciones industriales y energéticas han impulsado la evolución de la contabilidad desde una función jurídico-patrimonial hacia un modelo funcional-financiero. Los hallazgos destacan cómo las prácticas contables han sido moldeadas por las transformaciones económicas y tecnológicas, y evidencian una transición hacia la Contabilidad integral y la Contametría, propuestas desde la teoría contable latinoamericana. La originalidad de este trabajo radica en la introducción de un nuevo marco epistemológico, que posiciona a la naturaleza como el sistema central al que debe responder la contabilidad, lo que supera la tradicional visión centrada en la economía.

Palabras claves: contabilidad de gestión, contabilidad patrimonial jurídica, revolución industrial, funcionalidad financiera, contametría

Clasificación JEL: M40, M41, O10

Abstract

The purpose of this article is to examine the historical relationship between accounting practices and the technological revolutions that, according to Carlota Pérez (2004), have given way to the economic, political and technological development of the last 200 years. Through a hermeneutic and sociohistorical approach, it analyzes how the industrial and energy revolutions have driven the evolution of accounting from a legal-patrimonial function to a functional-financial model. The findings highlight how accounting practices have been shaped by economic and technological transformations, evidencing a transition towards integrated accounting and contametría, proposed by Latin American accounting theory. The originality of this work lies in the introduction of a new epistemological framework, which positions nature as the central system to which accounting must respond, overcoming the traditional vision centered on the economy.

Key words: management accounting, legal asset accounting, industrial revolution, financial functionality, financial accounting, contametría

JEL classification: M40, M41, O10

Introducción

Entre los contadores públicos es complejo desarrollar propuestas de una práctica profesional diferente a la que conocen, y esto puede darse por diversas razones. El problema radica en que el profesional contable poco mira a la historia para comprender su profesión y por ello tiene esta idea de que el único cambio posible es aquél que señala la regulación, sin preguntarse si esa regulación surge de la voluntad del regulador o de cambios contextuales y conceptuales.

Tanto la práctica como el pensamiento contable no han sido conocimientos estáticos o acabados; al contrario, la contabilidad ha evolucionado ante las necesidades de representación de las realidades de un mundo cambiante.

Para entender la posibilidad del cambio en la práctica contable, su necesidad actual y se

conozcan las propuestas que están surgiendo, como Contabilidad integral (Franco, 1998) y la Contametría (Franco, 2014), (Gracia, 2022), entre otras, es necesario retomar la historia y hacer evidentes dichos cambios, por lo menos a grandes rasgos; por ello este trabajo tiene como objetivo presentar un análisis histórico de la relación entre las prácticas contable y las revoluciones tecnológicas asociadas al surgimiento, evolución y consolidación del capitalismo.

Con esto en mente y tomando como base la construcción histórica de Carlota Pérez (2004), se muestra cómo esas realidades han influido de forma determinante en los avances de la contabilidad. Carlota Pérez señala que en los últimos doscientos años se han desarrollado cinco revoluciones tecnológicas, las cuales se inician desde la revolución industrial, y determina periodos marcados por cada revolución energética que conllevan a su propia revolución tecnológica.

Para desarrollar el objetivo trazado se aplica una metodología de trabajo hermenéutica desde un enfoque sociohistórico, en una visión heterodoxa de la contabilidad, sin quedar en la enunciación crítica (que es muy importante); sino presentando los desarrollos del pensamiento latinoamericano en una perspectiva decolonial de la disciplina contable.

El artículo se estructura en los apartados siguientes: en un primer momento, el surgimiento de las prácticas contables jurídico-patrimoniales se asocian a los hechos propios de la revolución industrial y la revolución del transporte. Luego se abordan el análisis histórico de las prácticas contables económico-patrimoniales influenciadas por las tecnologías en acero y eléctricas del siglo XIX.

En un tercer escenario se despliegan los desarrollos o más precisamente la involución de la información externa como consecuencia de los mercados dominados por la economía del petróleo donde las prácticas contables financiero-patrimoniales hacen su entrada.

Seguidamente, y como consecuencia de la descentralización de procesos productivos y de los mercados, en un tránsito del capitalismo industrial al capitalismo financiero, emergen las prácticas contables funcional-financieras, una apuesta concreta del modelo neoliberal, es el paso de la contabilidad descriptiva a la contabilidad predictiva o de pronósticos, de los sistemas e informes contables a los reportes financieros.

En la sección quinta, como producto del proyecto de investigación se presenta la revolución neohumanista, como respuesta a las exigencias que la crisis planetaria actual plantea, cuyo argumento radica en que el centro del sistema no es la economía, sino la naturaleza como un macrosistema. Una metamorfosis conducente a la reformulación ontológica, metódica y praxeológica de la contabilidad que debe representar hechos sociales, más allá de transacciones financieras, de entes informales, no necesariamente organizaciones, como son etnias, ecosistemas, cuencas hidrográficas y otros escenarios de los hechos sociales, observados estos desde perspectivas de la complejidad y por ello la Contabilidad integral y la Contametría constituyen una nueva matriz epistemológica. Por último, se esbozan unas conclusiones como camino a seguir.

1. Prácticas contables jurídico-patrimoniales

1.1. Durante la Revolución Industrial

Para iniciar este recorrido por la historia, se parte de la Revolución Industrial, la cual inicia en la década de 1770 en un proceso tecnológico conocido como la mecanización, caracterizada por un cambio en el uso de fuerzas energéticas, pues en épocas anteriores se conformaron por la energía eólica y la energía hidráulica, con unos desarrollos muy primitivos, soportado por molinos de agua y de viento. Así mismo, se complementan estas fuentes con el uso de algunos desechos para producir calor como fue el caso de la leña que, inclusive, ya había permitido una forma de carbón, comúnmente conocido como el carbón de palo. Esas fueron las energías que precedieron la emergencia de esta revolución.

La Revolución Industrial se inicia con la incorporación de una nueva energía altamente contaminante: el uso de la hulla o carbón mineral, pues figura como una de las más productoras de gases de efecto invernadero, como el carbono (EPA, 2023, párr. 3). Esta es la revolución energética en los orígenes de la revolución industrial.

Desde el punto de vista de las organizaciones productivas, hubo un desplazamiento de los procesos productivos de la tierra en las villas, fincas y haciendas, hacia fábricas que se convierten en centros urbanos de producción, lo que generó una gran migración campesina hacia ellos.

En las fábricas irrumpe una serie de elementos transformadores de los procesos productivos por la mecanización de la producción textil y otras adicionales. Se generan aprendizajes sobre los procesos productivos, el desarrollo y el manejo de la economía, y desde luego, un grupo de regulaciones que caracterizan ese capitalismo fabril e impulsan el desarrollo de la contabilidad (Johnson, 1981; Hopper y Armstrong, 1991; Fleischman y Tyson, 1993; Fleischman *et al.*, 1996); al tiempo que emergen las primeras crisis financieras, como fueron las de 1797 y 1793 ocurridas en Inglaterra.

La contabilidad no es ajena a estas experiencias sociales, económicas y empresariales, ya que emergen unos efectos determinantes, el de mayor importancia sin duda, la división de sistemas de información en las organizaciones. Si bien se continúa produciendo una serie de informes de carácter general, tradicionales desde la antigüedad, aparece un concepto de contabilidad interna a las organizaciones que se consolidaría a través del tiempo con la designación general de “contabilidad de gestión” o “contabilidad analítica”⁶, orientada al

⁶ De acuerdo con Mallo, *et al.* (2000): “la contabilidad de gestión, como parte de la economía de empresa, ciencia que está encuadrada en la ciencias del comportamiento colectivo (sociología), individual (psicología) y de interacción entre individuos y grupo (psicología social), debe fundamentar sus razonamientos, leyes y generalizaciones en la ciencia económica, y modelar, en lo posible, a través del aparato matemático, teniendo en cuenta que sus resultados y las conclusiones no pueden ser consideradas generalizaciones válidas a priori para aplicar a toda clase de empresa” (p. 9).

control de la productividad, con una idea de que el crecimiento de la economía implica un control de la generación de excedentes en los procesos de producción (Chacón *et al.*, 2006; Mallo, *et al.*, 2000; Cañibano, 2001).

Los primeros desarrollos de la contabilidad de gestión se conocen como contabilidad de costos, donde se generan elementos para esa contabilización tradicional, como son: materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de producción. A partir de ello, se empieza a trabajar una idea que, en la práctica, fue un desarrollo de todo lo expuesto por la economía escolástica e inclusive la economía antigua. Sus fundamentos se encuentran en Aristóteles, básicamente planteados en *Ética Nicómaco* (2016) y *Política* (1988), donde el filósofo diferenció los conceptos de economía y crematística, censuró la crematística por estar guiada por el antivalor de la avaricia en las actividades de intercambio, donde el objetivo dominante es el enriquecimiento rápido del vendedor, entendido como satisfacción extrema de placeres, hedonismo puro.

La economía está centrada en el uso de los bienes, su administración, en la perspectiva de vivir bien, satisfacer necesidades conforme a la naturaleza para alcanzar la felicidad que, en el marco de la polis, se entiende como satisfacción del interés común. El precio de intercambio en la consideración de la economía, según Aristóteles, se determina por la recuperación de los costos incurridos y un margen moderado de ganancia que permitiera a la mayoría de la sociedad vivir bien, es decir, acceder a la satisfacción de sus necesidades básicas conforme a la naturaleza. A partir de este criterio económico, se generan los fundamentos de lo que se consolidará en el capitalismo como la teoría del valor trabajo o, de alguna manera, la teoría del valor trabajo se había instalado desde la antigüedad y había sido el centro de todos los estudios de lo que se conoció como la economía escolástica (De Roover, 1955). Sin embargo, resulta necesario aclarar que la sociedad donde vivió Aristóteles fue esclavista, por tanto, no podía reconocer el trabajo como actividad libre y por ello lo reconocido eran los servicios aportados por unos individuos carentes de dignidad, de humanidad, de derechos (Arendt, 2021).

De allí que la economía antigua y la economía escolástica cubren una época denominada por los investigadores como “justicia económica”; se reconoce este criterio del precio de venta como recuperación de costo y margen moderado de ganancia. Esta concepción tiene bajos niveles de reconocimiento en las prácticas contables, comprometidas con información mercantil genérica, orientada a representar la verdad profunda (Franco, 2013) y cobijada por el intimismo, que determinaba el acceso a la información solo al mercader, para su propia organización y control.

La condición descrita se modifica en el advenimiento del capitalismo, tanto desde la dimensión técnica de la conformación de la información como desde los valores morales que soportaron esta contabilidad ética y jurídica al sustituir la actuación por el bien común por la nueva axiología del interés público, es decir, el interés del mercado, cambio expuesto por Mandeville (1997) y desarrollado por Adam Smith (1996). Dicho asunto ha sido poco abordado en escenarios contables. La nueva práctica, contabilidad interna, materializa un

sistema contable al servicio de la administración de las organizaciones, una innovación importante en el desarrollo del capitalismo.

La nueva organización de la economía también consolida la idea de producir una información externa contable, para establecer relaciones de negocios con agentes externos a la empresa, como son los inversionistas, proveedores y prestamistas. Se trata de actores económicos constituyentes del financiamiento empresarial. La información externa inicia su camino de consolidación como un dispositivo orientado a satisfacer requerimientos de usuarios externos para los agentes del financiamiento; se concentra en estos intereses, mientras que la interna se concentra en los de la inversión.

La contabilidad externa consolida su enfoque patrimonial jurídico, practicado desde los tiempos de las tradiciones jurídicas babilónicas (Sanmartín, 1999) y desarrolladas por el derecho romano (Nieves, 2014). El objetivo de la información es describir la estructura de la propiedad dentro de una empresa, de la propiedad reconocida jurídicamente. Es decir, los patrimonios en el sentido de la inversión son los bienes y los derechos, así como las obligaciones de la empresa, unido a las representaciones de los procesos de reproducción del capital, la inversión, a través de la generación de ganancia entendida dentro de la relación estrecha de diferencia de ingresos, costos y gastos.

La contabilidad patrimonial jurídica, como servidumbre del derecho, constitutiva de una práctica tradicional de la contabilidad desde sus orígenes, planteada inclusive en el Código de Hammurabi (Lara, 1992), que determinó que la administración de justicia no era una función de los sacerdotes, sino una función del Estado, una decisión revolucionaria en la época. Ese código, redactado en lengua Acadia y en escritura cuneiforme, fue creado alrededor de los años 1792 – 1750 a.C. y da origen a la tradición jurídica contable, al afirmar que un registro del acreedor con el consentimiento del deudor constituye prueba de la existencia de derechos y obligaciones en los procesos de controversias de propiedad que se presenten. La contabilidad tenía una vocación jurídica y un elemento importante para que se consolide como un instrumento forense.

Es importante aclarar que se entiende que toda práctica de la contabilidad es forense y no como un tipo de contabilidad específica como se trata en escenarios cuando se habla de “contabilidad forense” (Castillo-Prada, 2014), ya que la contabilidad en general es un mecanismo de construcción de pruebas de carácter judicial, es decir, ha sido históricamente forense.

Posterior a Hammurabi, el Imperio Romano emitió la Ley de las doce tablas (Ruiz, 1992), donde se reconoció el valor probatorio de la contabilidad. Así mismo, la ley *Paetia Papiria* (Suárez, 2001) que reglamentó las formas de los libros de contabilidad para satisfacer los requerimientos de las pruebas de carácter judicial. En Roma se desarrolló una perspectiva jurídica de la contabilidad; a diferencia de Grecia que desarrolló una perspectiva ética y de India que desarrolló una perspectiva técnica.

En este sentido, lo importante es reconocer cómo desde esas épocas la contabilidad externa se centra en la construcción de representaciones del patrimonio jurídico y tiene un valor

probatorio; por eso debe entenderse desde el punto de vista regulativo. Aunque en la época la regulación era indirecta, mediante construcción de aplicaciones de normas de derecho civil, porque el derecho mercantil no ha emergido, lo que determina cómo la contabilidad debe cumplir unos requisitos para constituirse en prueba judicial.

La contabilidad se constituye como un sistema de información integrado por procesos de planeación, clasificación, registro y acumulación de datos, verificación de afirmaciones y comunicación. El de planeación del sistema contable determina pasos previos a la teneduría o llevanza de libros, consistentes en determinar dos elementos fundamentales:

- A. Definir un plan de cuentas documentado mediante un libro donde se registre una relación de todas las cuentas a utilizar en el sistema y
- B. Definir el libro sobre la estructura de los registros o asientos contables mediante los cuales se incorpora la información de las transacciones realizadas por la entidad al sistema, normalmente conocido como códigos o símbolos de las transacciones

El proceso de captación de datos, documentado a partir de soportes y, a renglón seguido, se define la clasificación de dichos datos, documentada por medio de comprobantes de contabilidad; después el registro y acumulación de datos en libros de contabilidad de los que se tomarán fielmente los datos a incorporar en los informes.

Al iniciar actividades, por lo menos una vez durante el período contable, se realiza un inventario de todos los bienes, derechos y obligaciones, con el propósito de ajustar los números contables a la realidad económica, para hacer fidedigna la información. Todos los componentes del sistema contable se documentan, es decir se representan mediante documentos y en tal virtud hace a la información verificable y constitutiva de prueba para resolver controversias judiciales entre particulares o en las relaciones con el Estado.

Sin pretender hacer de este escrito un tratado sobre regulación contable, es importante llamar la atención, pues si se hace una lectura juiciosa de la regulación actual de la contabilidad en Colombia, leyendo el título cuarto del libro primero del Código de Comercio Colombiano (1971), se puede observar la descripción de esa contabilidad patrimonial jurídica. El artículo 50 dice, de una manera precisa, que la contabilidad es “la historia clara completa y fidedigna” de los hechos que afectan el patrimonio del comerciante, es decir, se determinan unas cualidades de los sistemas contables. Esta condición tiene presencia en muchos países emparentados por la cultura latina, mostrando la vigencia actual de este tipo de contabilidad, hoy reivindicada a nivel global como dispositivo estratégico de lucha contra los delitos económicos organizados, tomando denominaciones aparentemente novedosas como “*compliance*” e institucionalizada por tratados e instituciones internacionales (OCDE, 2014; FATF, 2022).

1.2. Durante la revolución del transporte

Retomando las revoluciones tecnológicas, Pérez (2004) identifica la iniciada en la década de 1820, la cual denomina como “revolución del transporte”, pues surge cuando emergen energías basadas en vapor y manejo de hierro forjado, lo que genera dos grandes desarrollos

en las estructuras económicas: la construcción de canales y el desarrollo de la navegación con barcos a vapor. Estas innovaciones desarrollan una ampliación sustancial del comercio porque recortan los tiempos necesarios para recorrer distancias, las empresas inician una economía caracterizada por la aglomeración; es decir, se establecen varias empresas en grupos localizados en un territorio, para organizar mejor el funcionamiento de sus actividades, es la época conocida como el capitalismo industrial.

Durante esta revolución, en el escenario de la contabilidad interna se desarrolla la técnica conocida como asignación de costos o costos asignados, creación de mecanismos a través de los cuales los costos indirectos se asignan finalmente a los productos, pasando previamente por procesos de departamentalización. En el escenario de la contabilidad externa no hay cambios determinantes, permanece el enfoque jurídico patrimonial y, al revisar las teorías contables emergentes, algunas desarrollan este enfoque, como es el caso de la escuela personalista, originaria de Italia, la cual señala que detrás de cada cuenta hay un agente jurídico.

Esta teoría es vitalmente desarrollada por un hombre de esta revolución quien aportó el concepto de “logismografía” (Cerboni, 2010). De esta manera, le dio un fuerte fundamento a las concepciones jurídicas, y aportó unos primeros elementos al concepto de “azienda”, dando entrada a teorías económicas por considerar aspectos relativos a la economía más allá del reconocimiento jurídico. Desde esta teoría las cuentas representan cuatro formas de persona, el propietario, el administrador, los agentes (funcionarios que manejan bienes) y los corresponsales (constituidos por deudores y acreedores); tal clasificación se construye con una base logismológica donde se pretende una relación de correspondencia de los hechos con la realidad.

Para concluir el análisis de este desarrollo jurídico patrimonial se puede afirmar que las posteriores evoluciones del pensamiento contable no superaron estas bases, se encuentran vigentes conviviendo con otras concepciones y hoy renacen fortificadas por la necesidad de prevenir y controlar los delitos económicos organizados. Estos se presentan como nuevas emergencias y modalidades de ejercicio profesional. Tanto las doctrinas como las teorías están vigentes en la regulación, las teorías emergen como un mecanismo de justificación de las prácticas y de la regulación, pero han ido detrás del hacer y no orientando el hacer, como dicen las tradiciones epistemológicas.

2. Prácticas contables económico patrimoniales

En el siglo XIX, surgen nuevas tecnologías fundamentadas en acero y electricidad, es así como, compitiendo con el carbón como combustible y corazón de las máquinas de vapor, aparece la energía hidroeléctrica. La primera planta de generación hidroeléctrica es construida en China en el año de 1875 y para las siguientes décadas se crean en diferentes partes de los Estados Unidos, en Canadá y el resto del mundo. Hoy, entre las hidroeléctricas más grandes del mundo, se encuentran: la “Presa de las Tres Gargantas” en China,

aprovechando las aguas del caudaloso río Yangtsé; la hidroeléctrica de mayor capacidad productora es Itaipú, sobre el río Paraná en la frontera entre Brasil y Paraguay; otra gran hidroeléctrica es la Guri sobre el río Caroní, en Venezuela (Roca, 2021). Este tipo de energía es generada con el uso del agua y posibilitó el desarrollo del alumbrado, permitiendo prolongar las jornadas laborales, trabajando de noche, a partir de la invención de la iluminación con bombillas, otro de los grandes desarrollos tecnológicos del capitalismo.

Una invención anterior que dinamizó la productividad fue el reloj que, en los propios orígenes del capitalismo, fue un dispositivo importante en el desarrollo de la producción al coadyuvar al control de actividades por la medición técnica y más o menos precisa del tiempo (Martínez, 2020). Ahora con la electricidad, más allá del tiempo medido y el control generado por este invento anterior, la nueva invención, la electricidad, permite el trabajo nocturno (Stanley, s.f.)

Durante esta revolución se presenta una irrupción masiva de la producción con la maquinaria industrial generalmente electromecánica, lo que permite el desarrollo del capitalismo gerencial basado en la administración por delegación, separación de la propiedad y la gestión, la cual fue objeto de un gran desarrollo frente a sus orígenes en el naciente mercantilismo, cuando se crea la segunda ruta de la seda por el navegante portugués Vasco Da Gamma, para solucionar la interrupción de las relaciones comerciales entre Europa y Asia por el cierre violento de la ruta terrestre desde el Mediterráneo (Sadurní, 2021).

La revolución de las energías por la innovación de la hidroeléctrica originó innovaciones importantes en la contabilidad, tanto en sus manifestaciones internas como en las externas. En lo interno se desarrolla el costeo marginal, importante en el entendimiento de la economía; por ejemplo, en lo que más tarde serían las teorías del marginalismo económico (Meltzer, 1981) que estarían en el centro de las teorías de Keynes. El costeo marginal es un desarrollo importante y muestra a las empresas la posibilidad de incrementar sus ingresos con aumentos de la producción, inclusive pueden comercializar bienes con precios por debajo de su costo total y generar ganancias, siempre y cuando el costo variable sea inferior al precio.

Igualmente, la contabilidad externa tiene una gran transformación, avanza del concepto del patrimonio jurídico al concepto de patrimonio económico. El autor más importante en este campo, desde las teorías económicas, es Vincenzo Masi (1943) que vivió hasta avanzado el siglo XX, funda una tradición contable conocida como escuela patrimonialista de la contabilidad, la cual afirma que la contabilidad no debe representar solo las relaciones de propiedad; además, debe representar la estructura económica de la empresa.

Efectivamente, la revelación del patrimonio jurídico se mantiene de manera subrepticia en las representaciones contables, pero su objetivo ya no será solo mostrar las relaciones jurídicas de la propiedad, sino las económicas del patrimonio, incorporando hechos económicos no originados en relaciones jurídicas como es el caso de estimaciones de deterioro y agotamiento de bienes, la creación de bienes por una especie de autopoiesis empresarial en forma de intangibles, provisiones y contingencias para situaciones futuras,

todo esto de gran importancia para la calidad de la información y la intención de que esta revele una verdad como correspondencia, tanto en la situación como en los resultados empresariales.

Los elementos integrantes de esta transformación separan definitivamente a la contabilidad de una tradición llamada por Macintosh, la “realidad profunda” (Franco, 2013), donde la contabilidad muestra la verdad de los hechos, pero con la emergencia del enfoque económico patrimonial aparece la práctica de estimaciones, las cuales tienen un carácter subjetivo.

Estos cambios emergentes determinan, de alguna manera, en la contabilidad un cambio en la lógica de la medición en las transacciones por la lógica de la valoración en los hechos económicos; es decir, la medición es objetiva, una característica inherente al objeto de medición; la valoración es subjetiva, depende del sujeto que valora. La formación de conceptos como depreciación, amortización, agotamiento, provisiones y contingencias, así como el reconocimiento de activos no transaccionales y su expresión en números contables constituyen subjetividades, no corresponden con hechos precisos.

La contabilidad del patrimonio económico es determinante en el progreso del conocimiento, solidifica tendencias que se iniciaron con el capitalismo como la sustitución del concepto de empresa discreta (de duración limitada en el tiempo) por la empresa continua (criterio de continuidad empresarial en el tiempo o empresa en marcha).

Una de las consecuencias del cambio de concepción temporal de la empresa es constituido por las formas de distribución de resultados; en la empresa discreta se procede a la liquidación basada en la rendición de la cuenta de gestión, avalada por un auditor; ahora la empresa continua, simula la liquidación, mediante el reconocimiento de una convención denominada “periodo contable”. Como no se puede esperar la terminación de la empresa para distribuir resultados, periódicamente se simula la liquidación para posibilitar tal distribución y el procedimiento obliga la práctica de estimaciones, de valoraciones subjetivas.

Entonces, se plantea que toda la maquinaria industrial debe ser objeto de procesos de depreciación para reconocer su deterioro físico lo cual implica la realización de estimaciones necesarias como la vida útil de los bienes, las bases de depreciación mediadas por un concepto llamado valor de salvamento; los métodos de depreciación porque, dependiendo del método de depreciación en una empresa, puede dar más o menos ganancias e, inclusive, puede transformar los resultados de ganancia a pérdida o de pérdida a ganancia.

Estos valores subjetivos pretenden coadyuvar a que los informes externos tengan la capacidad de mostrar la realidad económica de la empresa. La contabilidad patrimonial económica sobrevive hasta comienzo de la década de 1930 cuando sería definitivamente abandonada como consecuencia de una regulación contable mucho más rigurosa, a partir del colapso de la bolsa de valores de Nueva York. En la vigencia de este paradigma se identifican múltiples enigmas, adicionales a los ya planteados, como las grandes controversias sobre problemas de medición, que alimentan los discursos teóricos determinantes para la intención de reconocer un estatus científico al conocimiento contable.

El paradigma de contabilidad patrimonial tiene importantes desarrollos en Europa y hay que hacer un reconocimiento importante a sus desarrollos en América, en especial con los trabajos de Antonio Lopez de Sà, dando origen a una escuela conocida como el neopatrimonialismo (Suárez *et al.*, 2020).

3. Prácticas contables financiero patrimoniales

Después de esa revolución del acero y la electricidad, que impulsó desde el punto de vista de las organizaciones, la integración vertical para enfrentar mucho mejor los problemas del mercado, las cuales van deteriorando las ideas del Libre Mercado al limitar la libre concurrencia de compradores y vendedores y conduce a la formación de oligopolios y monopolios, donde los principios del liberalismo económico (Margerum, 1999) parecen no tener pertinencia, dando vía a la revolución del petróleo.

El petróleo se convierte en el eje fundamental de la energía en la actividad económica, complementa el consumo de carbón, todavía sigue en utilización. Ahora bien, el petróleo en las organizaciones incorpora unas prácticas administrativas que tienen que ver con la integración horizontal de las empresas, es decir, la adquisición o control de la competencia, profundizando esas relaciones oligopólicas en vía a los monopolios; esta época se conoce como el fordismo (Pietrykowski, 1995).

El fordismo toma su nombre en reconocimiento a Henry Ford, el gran revolucionario de la producción en Estados Unidos, quien estableció las líneas de producción, instauró con un gran rigor las teorías taylorianas de tiempos y movimientos (Pearson, 1945). Estas determinan que el trabajador debe moverse lo mínimo, lo que se debe mover es el producto, logrando en el trabajador un proceso de especialización y automatización, desarrollando procedimientos cada vez más rápido y con menos errores; eso se logra con las líneas de producción propias del fordismo, que revolucionó la producción industrial, al dar un gran impulso a los automóviles que utilizan como tecnología fundamental, los motores de explosión interna.

En las prácticas administrativas se generaliza el modelo de administración científica, basado en dos pilares básicos, la división del trabajo por especialidad y la determinación de la remuneración salarial con base en el rendimiento del trabajador.

En este escenario de emergencia y predominio de la economía fósil (Cano, 2019), el capitalismo gerencial da paso al capitalismo financiero y, por tanto, ocasiona una vez más profundas transformaciones en las prácticas contables. El pilar de división del trabajo por especialidad supera el campo operacional y aborda las estructuras de la organización; emerge la teoría organizacional en dos tendencias, el maquinismo con énfasis en la fábrica, liderado por el ingeniero mecánico estadounidense Frederick Taylor y el organicismo con énfasis en la gerencia, liderado por el ingeniero de minas francés Henry Fayol, Taylorismo y Fayolismo se consolidan como escuelas administrativas.

El maquinismo expresa a la empresa como metáfora de la máquina, el orden, la frecuencia

y secuencia de operaciones para garantizar el balance de líneas en los procesos productivos, fundamentando el control operacional como dispositivo de control interno de gran valor para la contabilidad interna en lo relacionado con costos por procesos, de gran importancia en la producción continua.

El ingeniero Fayol desarrolló su teoría sobre otra metáfora, la empresa se asimila a un cuerpo humano, conducida por la cabeza, la gerencia con carácter generalista, y los órganos especializados para las actividades específicas concebidas por él, como la producción, ventas, administración, seguridad, contabilidad y finanzas; las cuales se desagregan en otros órganos especializados de menor jerarquía. La empresa queda descrita como una matriz donde la dimensión vertical representa división del trabajo por especialidad y las filas niveles de autoridad o de ejercicio de poder, estableciendo los elementos de un control administrativo en el marco del control interno. La perspectiva fayoliana de la administración genera mutaciones en la información interna desarrollando la estructura de la información por áreas de responsabilidad, la cual fundamenta otra dimensión del control conocida como control por excepción.

El capitalismo financiero, basado en la revolución del petróleo, generó una nueva mutación en la información externa, una verdadera involución, se deja de representar el patrimonio económico y se pasa a representar el patrimonio financiero. Este cambio da origen a modificaciones en conceptos contables, ya que lo financiero se refiere a los flujos del dinero, y por eso la contabilidad deja de reconocer fenómenos económicos no financieros, salvo el reconocimiento de deterioros y provisiones, al tiempo que se ignora la existencia de intangibles formados⁷. Un ejemplo del error de este nuevo escenario se refiere a la modificación del concepto de depreciación y otros asociados, ya que deja de ser el reconocimiento del deterioro de los bienes y pasa a representar la recuperación de la inversión, para hacer un mejor cálculo del resultado en términos de flujo de dinero.

En este sentido, se puede afirmar que la contabilidad patrimonial financiera continúa teniendo como telón de fondo la patrimonial jurídica, representa menos la realidad que la contabilidad patrimonial económica, y transforma criterios contables que pueden ser imperceptibles para contadores públicos y administradores, como ya se ejemplificó con la depreciación. Durante los años 1934 hasta 1970/1973, se fortalece la regulación contable, en gran medida se estatiza la regulación contable.

En Estados Unidos, las reglas que venía estableciendo el Instituto Americano de Contadores Públicos (unas reglas de regulación o autorregulación profesional) pasan a requerir la aceptación de la Comisión de Valores y Cambio (SEC). Esto significa que la intervención del gobierno en la determinación de esas reglas contables se normaliza. La emergencia del patrimonio financiero como forma de representación contable no tuvo un tránsito tranquilo,

⁷ Esto conlleva al surgimiento de situaciones denominadas como crisis de la representación contable que, en el caso de la industria petrolera, la multiplicidad de opciones en el reconocimiento de los costos de exploración y explotación permiten la manipulación de información externa en favor de los intereses privados (gestor o inversionista) sobre el interés público (comunidad) (Mora et al., 2015).

por el contrario, es consecuencia de una de las más importantes crisis del capitalismo, que condujo a una recesión económica que exigió respuestas radicales por parte del Estado y puso en cuestión principios fundamentales del liberalismo económico. Esto se ve en el caso de la no intervención del Estado en la economía, confiando su control a esa especie de ley natural conocida como la mano invisible, mito realmente originado en el tercer principio de Newton según el cual a toda acción corresponde una reacción de igual intensidad y sentido contrario.

El presidente Franklin Delano Roosevelt se separó de esta tradición y consideró necesaria la intervención del estado en la economía. A través del New Deal, creó empleo, incluso innecesario para dinamizar la demanda e incorporó la regulación económica y determinó algunas formas de hacer. En el campo de la contabilidad institucionalizó la regulación, iniciando un camino de reconocimiento de economía financiera que sustituye la economía de empresa, información financiera antes que información económica en el campo contable, el nacimiento de la gran influencia de lo que se ha conocido como el enfoque anglosajón de la contabilidad. Específicamente, en esa época la regulación se orientó a la contabilidad financiera como sistema y al costo histórico como unidad de medida. Estas condiciones en términos de la historia de los colapsos financieros son muy significativas, porque durante esa época de vigencia del costo histórico, no hubo crisis financieras, pero el valor informativo de la contabilidad se deterioró.

4. Prácticas contables funcional financieras

La década de 1970 es importante en el desarrollo de la historia de la contabilidad, la revolución tecnológica característica de esta nueva época es la microelectrónica, generadora de una integración descentralizada de las empresas. Las maquinarias pasan de ser maquinarias de línea a maquinarias flexibles, de alguna manera multiusos, donde una máquina puede cambiar de oficio con unos ajustes, con la técnicamente denominada ingeniería instantánea. Hay integración descentralizada porque hay un cambio en las prácticas administrativas como resultado de la destrucción de lo que en el fordismo se llamaron las fichas azules, que eran las empresas gigantescas.

En un comienzo, se da una descentralización de los mercados y luego una descentralización de los procesos productivos⁸. Estos se desplazan a territorios de naciones consideradas economías emergentes, en que las empresas tienen mejores ventajas, beneficios tributarios, disponibilidad de materias primas, flexibilidad laboral, es decir, todo lo que les conviene para generar mayores ganancias.

En esta revolución, las grandes plantas productivas se desmontan, al tiempo que se organizan

⁸ Según Sassen (2003), estos procesos constituyen una geografía de la globalización caracterizada por una dinámica de dispersión y otra de centralización: "Las tendencias masivas hacia la dispersión espacial de actividades económicas a nivel metropolitano, nacional y global que asociamos con la globalización han contribuido a una demanda por nuevos tipos de centralización territorial de las funciones de gestión y control de alto nivel" (p. 8). Dentro de estas últimas, en muchos casos, se considera la contabilidad en su función de información y reporte.

talleres en países emergentes donde la producción salga más barata, lo que genera un desplazamiento de las grandes empresas hacia las pymes e incluso las mipymes, en las que puede abusar del trabajador. Esto genera mayores niveles de rentabilidad y determina los precios de venta por intangibles que inflan ese precio, a partir de nuevos escenarios de mercadeo, haciendo que las marcas tengan un valor más importante que los mismos costos de fabricación (Klein, 2021).

En contabilidad, y más allá de la presencia de los intangibles, hay un importante cambio en las estructuras regulativas que modificará a la práctica contable, relacionada con la definición de empresa, surge del FEM —Foro Económico Mundial— de 1973 que regula la funcionalidad de la economía al margen de la organización democrática de los países y del derecho positivo, dando impulso a la Teoría del Régimen Internacional (Franco, 2012).

El FEM, comúnmente conocido como “Foro de Davos”, es una entidad privada en que concurren ejecutivos de las más importantes empresas multinacionales, líderes políticos e intelectuales, con la pretensión de consolidar un sistema de gobernanza paralela o sustitutiva de los estados nacionales. Así define en sus reuniones agendas sobre el desarrollo del mundo que se traducen en reglas vinculantes, al margen de su institucionalidad jurídica, siendo la más importante institución promotora de la Teoría del Régimen Internacional que promueve un rediseño de los sistemas de gobernanza política, social y ambiental. En síntesis, se puede afirmar que constituye la base de la gobernanza del capitalismo global.

En 1973 el FEM emitió el Primer Manifiesto relativo a la organización de las empresas, Hizo suyas las palabras incorporadas en un texto publicado una década antes por Milton Friedman (2022), relativo a la definición de empresa, expresando que esta constituye un dispositivo del capital para generar la máxima tasa de ganancia posible en favor de los accionistas, sin más responsabilidad social que la lealtad competitiva.

El manifiesto en cuestión tuvo un impacto determinante en el mundo de la contabilidad, en 1973 se crea en Londres el IASC —Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad— (Zeff, 2012) y en Estados Unidos el FASB —Consejo de Normas de Contabilidad Financiera— (FASB, 2023). La segunda entidad se reconoce como reguladores de la contabilidad financiera, dejando claro que la contabilidad debe dar cuenta de los flujos del dinero para demostrar que se genera una ganancia definida por la diferencia entre ingresos menos costos y gastos. Desde entonces se empieza a desarrollar una regulación contable con funcionalidad financiera, como se observa en la realidad colombiana (Franco-Ruiz *et al.*, 2022).

A nivel global, se inicia una regulación para el desarrollo de la contabilidad financiera, pero hay una diferencia. El IASC, rebautizado como IFRS Foundation, entre la década de 1970 y la década de 1990, se sigue preocupando por la contabilidad; mientras que en Estados Unidos dejan claro que la contabilidad no les interesa, su interés está en los reportes financieros; la regulación estadounidense que empieza a emitir el FASB a través de unos documentos que se titulan SFAC son declaraciones técnicas, orientadas a regular los estados financieros mediante un método de regulación por reglas (Franco, 1998); es decir, una

solución para cada problema.

El IASC emite estándares de contabilidad y reconoce el sistema contable, hasta finales del siglo XX, cuando cambian a estándares de reportes financieros, lo que ya tenía adelantado el FASB, que desconoce el sistema contable. En los Estados Unidos no es obligatorio llevar contabilidad y esa decisión se practica de la misma forma en el Reino Unido, solo se obliga la presentación de reportes financieros, en especial los denominados de propósito general.

Las empresas pueden llevar contabilidad como una actividad de control interno, pero no porque sea una obligación legal, su uso es voluntario como todos los elementos del control interno y esto determina bajos niveles de interés por el proceso contable. Allí se aleja de la contabilidad patrimonial jurídica, que es tan detallada en normas sobre cómo se maneja la contabilidad y su valor probatorio. Al no ser obligatoria, condición que justifica la emergencia de una línea de ejercicio profesional conocida como auditoría forense; si la contabilidad no es obligatoria, se realizará auditoría forense solo cuando sea necesario hacer un rastreo de transacciones por sospecha o conocimiento de fraude u otro tipo de delito económico organizado.

El paso de establecer normas contables a formular estándares para la presentación de estados financieros se acompaña de procesos de desregulación contable. Los estándares son marcos de autorregulación (Zapata, 2012), donde las organizaciones pueden fijar las normas aplicables para la entidad que informa a través de políticas contables, las cuales determinan las formas de reconocimiento, el método de valoración y el valor a reconocer en los estados financieros. No hay ninguna simetría u homogeneidad, se elimina de manera radical la comparabilidad de información entre entidades diversas, lo cual cuestiona el cumplimiento de la máxima teleológica del paradigma de utilidad, según el cual los estados financieros apoyan y facilitan la toma de decisiones de financiamiento.

Supóngase que un inversionista busca realizar inversiones en empresas de un determinado sector, consulta los reportes financieros de varias empresas para dar fundamento en su decisión, observando variables del tipo rentabilidad, liquidez y rendimiento; solo comprenderá la promesa de rendimientos si estudia juiciosamente las políticas contables y las revelaciones que explican los modelos de valoración aplicados por cada empresa, pues dependiendo de las formas de autorregulación, los números contables establecen su significado resultando único e incomparable. Esto en contravía de lo que se expone como base de interpretación en el marco conceptual, el cual no es afirmación jerárquica en un modelo hipotético deductivo, solo regla hermenéutica para comprender los reportes mismos, el marco conceptual y las normas no establecen relaciones de inferencia y las normas aplicables, derivadas de la individualización de los estándares resultan prevalentes en la construcción e interpretación de los contenidos de los reportes, es la presencia de la inducción con todos los riesgos que ella implica.

La funcionalidad financiera incorpora diversos factores de controversia, uno de los significativos corresponde al valor razonable, una ruptura radical con todas las tradiciones que consolidaron la contabilidad como historia, desde luego construida sobre hechos, sobre

mediciones objetivas. El valor razonable tiene un significado diferente, se trata de un pronóstico en principio separado del mercado, por cuanto representa la esperanza de generación de beneficios económicos futuros, definición que en términos de economía se asocia al valor de uso, la realidad funciona con la lógica del valor de cambio y la información contable, que pretende describirla, lo hace con la lógica del valor de uso.

La utilización del valor razonable en reportes financieros tiene impactos que superan lo formal. Por ejemplo, la moneda funcional pretende medir realmente valor, ese es un asunto capital: la medición es objetiva, la valoración es subjetiva; en consecuencia, la moneda funcional no es un medio de intercambio, es una moneda de cuenta, que permite representar hiperrealidades antes que realidades.

Las hiperrealidades construidas a base de moneda funcional terminan impactando la realidad porque sus efectos se vinculan a la determinación de precios de mercado, se hacen parte de los gastos a recuperar por medio del precio de venta, cumpliendo una función especulativa. La creación de valor sustituye a la generación de ganancia, la cual se calculó como el diferencial de ingreso y gasto, la tradicional forma de la economía antigua y escolástica, justicia económica, incorporada con mayor rigor como valor de cambio en la economía política capitalista clásica.

Solo que ahora el gasto se incrementa con una renta por tenencia, constituida por el diferencial de valor de uso y valor de cambio, elevando los precios mediante ese mecanismo sofisticado y engañoso; la generación de valor en la práctica se hace igual a ganancia más renta por tenencia. La renta incorporada como gasto para la determinación de precio se reconoce como revalorización del patrimonio, no como ingreso, logrando sustraerla de los factores constitutivos de bases de tributación.

En suma, en el patrimonio financiero funcional, la propiedad pierde injerencia en la estructura de los reportes, es sustituida por el control entendido como el derecho a apropiarse de los beneficios económicos futuros, reconociendo una realidad incontrovertible, en la sociedad del rendimiento se pierde en alguna medida el interés por la propiedad sustituyéndola por el acceso (Han, 2021; Rifkin, 2000). Ahora, a través de la renta por posesión de recursos propios o ajenos incorporada en el precio, la ganancia es solo un componente de la generación de valor, la moneda funcional es una moneda de cuenta para la formulación de reportes pero influye sobre la moneda real, la moneda de intercambio, aportando una peligrosa dinámica especulativa al mercado. Realmente no hay regulación hay desregulación, el estándar fija un espacio decisional, entre alternativas que abren camino a la autorregulación.

El escenario de desregulación genera un gran conflicto con el Estado Social de Derecho, este realmente desaparece, ya que las empresas actúan, no a partir de lo que dice la legislación, ni siquiera es una norma de obligatorio cumplimiento, sino lo que decide el ente que informa en la práctica de una autorregulación (Porrás, 2002). Esto es contrario al orden legal, al orden jurídico, genera conflictos, especialmente para tomar decisiones, dado que los reportes financieros dejan de ser representación de hechos y se convierten en dispositivos

de marketing para el mercado de valores y los mercados financieros.

La contabilidad deja de ser patrimonial, ya no informa el patrimonio jurídico, ni el económico, ni el financiero; la contabilidad va a construir representaciones funcionales financieras, en el entendido que es inversión todo lo controlado y permite la generación de beneficios económicos futuros, independiente de la propiedad que, instrumentalizados como gasto por renta, por tenencia, dinamizan los precios de manera especulativa. Así mismo, los pasivos son el valor de liquidación de las obligaciones, independientemente de las cláusulas contractuales con las cuales se adquieren las obligaciones.

En este sentido, la contabilidad funcional financiera no es una contabilidad que funcione con las lógicas de la partida doble, aquí existen unos procesos de valoración que sustituyen la medición, donde el valor del patrimonio solo constituye un valor residual. Lo importante no es generar ganancia, sino valor con base en pronósticos, en subjetividades.

En consideración política, de ejercicio de poder, la democracia sede sus espacios a una autorregulación enmarcada en las postulaciones de la teoría del régimen internacional, el Estado cogobierna con las empresas e incluso es gobernado por ellas, la materialización del sueño corporativo liderado por el Foro Económico Mundial.

5. Prácticas contables funcional integradas

Este último escenario de análisis no es abordado en el trabajo de las revoluciones tecnológicas de Pérez (2004), es producto de los desarrollos del proyecto de investigación del que surge el presente artículo y se denomina “revolución neohumanística”, tomando como origen el año 2019. Su característica como revolución tecnológica es la emergencia de las energías alternativas, las “limpias”, es decir, no deben ser contaminantes. Para ello, las energías deben descarbonizarse, por lo que no pueden seguir obteniéndose a partir del carbón y de los combustibles fósiles, superar la economía fósil, ahora se trata de energía eólica, hidráulica, solar, de hidrógeno.

La periodicidad se determina, porque en diciembre del año 2019 se realiza una nueva reunión del Foro Económico Mundial y en ella se aprobó una idea considerada por importantes intelectuales como la entrada a un capitalismo humano (Stiglitz, 2020), para sustituir al capitalismo de mercado. Estos intelectuales están tan impresionados que han definido el hecho como “el gran reinicio”.

En este evento se emitió un documento conocido como el Segundo Manifiesto del FEM y en él se redefine a la empresa, aunque pasado el tiempo, algunos ya no son tan optimistas (Schwab, 2019). El mencionado manifiesto determina no seguir trabajando bajo la lógica de la empresa como dispositivo del capital para generar ganancias en favor de los accionistas, sin más responsabilidad que la lealtad competitiva.

En el evento se reconoce cómo los grandes avances de la economía han sido influidos de manera sustancial por la inversión pública, asumiendo la provisión de capital de riesgo en proyectos de investigación y desarrollo que han fundamentado las más revolucionarias

innovaciones tecnológicas, como la telefonía celular, producto de innovaciones determinadas por necesidades surgidas de la Guerra Fría y la necesidad de la comunicación permanente de los espías, sin tener que ir a buscar localizaciones de comunicación; por su parte, la internet es aportada por el gobierno de los Estados Unidos, Departamento de Defensa, como un instrumento de comunicaciones para permitir la comprensión de los desarrollos de conocimiento y tecnología en el mundo. Todas esas grandes innovaciones de la microelectrónica desarrolladas desde la década de 1960 se han financiado con recursos del Estado (Mazzucato, 2014).

Es así como el Estado le ha permitido al mercado que aproveche esas innovaciones en la creación de valor. Es el Estado el aportante del capital de riesgo y el mercado está aprovechando toda la innovación que surge de la inversión pública. Adicional a este reconocimiento sobre la inversión del Estado, el segundo manifiesto del FEM redefine a la empresa como una asociación de grupos de interés para crear “valor compartido y sostenido” (Schwab, 2019, párr. 1). Esa definición de empresa es sustancialmente diferente a lo que se había planteado en el primer manifiesto, ahora se concibe como generadora de valor compartido donde es adecuado entender que se está haciendo un reconocimiento de la disciplina tributaria, la cual le cuesta tanto observar a los empresarios.

Este valor creado se comparte entre los grupos de interés, que son el Estado y el mercado; ellos deben compartir el valor creado, y su creación debe tener una tendencia sostenida, pero también sostenible, entendiendo por esta afirmación la acción de la empresa incorporando preocupación por conservar unas condiciones de la naturaleza y de la sociedad; no se pueden descuidar las características de la sociedad y de la naturaleza, porque eventualmente, un descuido frente a esos elementos se puede convertir en un obstáculo para la creación de valor.

Dentro de los proyectos considerados en desarrollo por el FEM, se definió una reorientación de la gerencia empresarial, señalando que “La finalidad de la gestión profesional es servir a los clientes, accionistas, trabajadores y empleados, así como a las sociedades, y armonizar los distintos intereses de las partes interesadas” (World Economic Forum, 2019, párr. 1). Aquí parece que se acercan a la sociedad en sus intereses, pero leído detenidamente, la empresa es entendida como un dispositivo del capital para generar valor en favor de las partes interesadas. Por lo tanto, se deben cuidar los integrantes de la sociedad y se establece que las empresas deben atender las necesidades humanas, las necesidades sociales en el orden social; deben atender asuntos como el respeto a los Derechos Humanos, atender la eliminación de las discriminaciones, sean de orden racial, religioso, filosófico, político o de género, y preocuparse por los problemas de la sociedad, para que se mantenga el orden social.

De estas afirmaciones se deriva el deber de: atender las solicitudes, las demandas de grupos sociales, por ejemplo de ese sector del onogeísmo (Nougues y Salerno, 2022) que lucha por el acceso a la justicia, por la conservación y recuperación de los recursos naturales, por el respeto a los derechos humanos y contra enfermedades catastróficas. Ahora bien, se debe

reconocer como estos elementos ya habían sido planteados, primero en los Objetivos de Desarrollo del Milenio y posteriormente en los 17 ODS - Objetivos de Desarrollo Sostenible (Organización de Naciones Unidas, s.f.), que empiezan a hacer parte de la construcción de los sistemas de información de los entes contables.

Finalmente, desde el punto de vista funcional financiero, la empresa se debe asociar con el gobierno y la sociedad civil para construir el futuro global. Esas son las grandes estrategias que se determinan en lo que se ha llamado El Gran Reinicio:

- La empresa es una asociación de grupos de interés para crear valor compartido y sostenido
- La empresa debe atender las aspiraciones humanas y sociales para conservar el orden social y
- La empresa se debe asociar con el gobierno y la sociedad civil para construir el futuro global

Las pretensiones anotadas hacen pensar que se está ante una caracterización humana de empresa, que se está determinando una empresa preocupada por los problemas de la naturaleza y la sociedad. Pero hay algo imposible de olvidar, hay un elemento nucleando toda esa decisión, el propósito empresarial de creación de valor, es decir, lo que se están estableciendo son las bases para la creación de lo que el profesor Edgar Gracia, en las discusiones que alimentaron la manifestación del Consejo Nacional de Contadores Públicos (2022) acerca del ejercicio profesional en la realidad actual de la sociedad colombiana, ha denominado una ecología financiera. No es que exista un compromiso profundo por la recuperación de los recursos naturales, lo que pasa es que la protección de los recursos naturales debe practicarse en la medida de su utilidad para crear valor.

Se define un camino donde las finanzas ya no están muy preocupadas por la generación de ganancias, sino por la creación de valor, la cual no se mide en las operaciones empresariales sino en el éxito en los mercados de capitales. En el FEM señalan que las empresas deben desarrollar estrategias para armonizar la creación de valor con la satisfacción de necesidades sociales, adelantando políticas de respeto a la dignidad humana y en la gestión del talento humano (entendiendo que los trabajadores crean valor); apoyando a las comunidades en la solución de los problemas y promoviendo la disciplina tributaria.

Para crear valor y beneficios sostenibles en el tiempo es necesaria una serie de reconceptualizaciones de las acciones de las empresas, en cuanto a la satisfacción de necesidades de clientes, así como la lealtad competitiva, el respeto a la diversidad y los ambientes de trabajo; también el bienestar de los trabajadores, garantizar el cumplimiento de los derechos humanos en toda la cadena de valor, considerando no solo el interior de la empresa sino lo referente a sus proveedores y clientes, es ser garante del universo ambiental y material para las generaciones futuras.

En otras palabras, la empresa debe armonizar el rendimiento con los riesgos asumidos y la innovación permanente para defender el bien común, un compromiso mucho más amplio que cuando se habla de interés público, porque el interés público es el del mercado. Es

distinto a promover la conservación y creación de puestos de trabajo decente (Organización Internacional del Trabajo, s.f.). En otras palabras, un trabajo donde se cuenta con estabilidad, adecuada remuneración, seguridad social, derechos de trabajadores, entre otros.

Lo ya dicho genera grandes desafíos para la contabilidad; de hecho, unos meses después de la emisión del Segundo Manifiesto de Davos, se publicó el documento “Hacia una métrica común y una información coherente sobre la creación de valor sostenible” (World Economic Forum, 2020), donde se determina que la contabilidad no se puede quedar en la producción de información financiera y partiendo del compromiso mundial con el cumplimiento de los ODS, proponen que las empresas produzcan cuatro informes adicionales a la información financiera:

- A. Sobre gobernanza (el sistema de normas que regulan la estructura y funcionamiento de una empresa);
- B. Sobre el planeta (los impactos de la actividad de la empresa sobre los recursos naturales);
- C. Sobre las personas (las relaciones sociales exigidas a la empresa, relacionadas con todo el factor humano que está integrado con la acción de la organización) y;
- D. Sobre prosperidad (la demostración de las empresas con el compromiso de conformar economías fuertes).

Estos temas deben abordarse con mucho detalle, para ello la profesión contable debe acercarse a ellos con pensamiento crítico, pues no son temas nuevos, sino ignorados. Marx en varios de sus textos hizo referencia a la necesidad de una “contabilidad social”, como lo demuestra Rubel (1974), quien identificó este tema en varios textos escritos por Marx, entre ellos, los 3 tomos del Capital, Cartas a Engels, Miseria de la filosofía, La sagrada familia y Elementos fundamentales (pp. 186-193).

Marx afirmó que la contabilidad debería reconocer el patrimonio natural que está integrado por todos los recursos disponibles, el pasivo natural conformado, por los bienes necesarios para satisfacer las necesidades de consumo de las próximas cinco generaciones y el valor residual sería el patrimonio natural. Esa es una mirada económica, ahora plantean solo la valoración financiera de la contabilidad de recursos naturales y ese es el planteamiento del Segundo Manifiesto del FEM, porque se construye desde una percepción empresarial.

Ahora bien, con discursos actuales desde la sustentabilidad, como los de justicia ambiental, el asunto no es sencillo, se están requiriendo unos desarrollos de la contabilidad diferentes a los de la partida doble; es decir, desarrollos desconocidos, sin antecedentes de creación conceptual y técnica, hasta aquellos históricamente ignorados, aunque desde el siglo XIX se han venido desarrollando modelos contables de energías, los cuales se constituyen en matrices energéticas, pero se han dejado esos conocimientos a profesionales de otros campos de conocimiento (Martínez y Schlupmann, 1997).

6. El camino a seguir

Se ha realizado un amplio periplo por la evolución del pensamiento y la regulación de la información contable, recorrido que alimenta conclusiones decepcionantes, al tiempo que desafiantes. Se verifica la hipótesis largamente expuesta en estudios críticos sobre la funcionalidad social de la contabilidad como saber estratégico (Ortiz, 1988; Quintero, 2002; Franco, 2016); siempre favoreciendo, protegiendo los intereses de la propiedad, factor profundizado en la sociedad de la apariencia inaugurada en el renacimiento con la ostentación, primer paso en el tránsito de sus representaciones desde la verdad profunda al puro simulacro.

Esta tendencia se profundiza desde la emergencia de la Teoría del Régimen Internacional a mediados de la década de 1950 y fortalecida por la constitución del Foro Económico Mundial en 1972 que abiertamente reivindica su objetivo de sustituir la democracia por un ejercicio de poder con base en las grandes corporaciones multinacionales.

El Segundo Manifiesto del FEM no puede leerse descuidadamente, aparenta un gran reinicio, cuestiona si se quieren los principios fundamentales del capitalismo, el mito de la mano invisible según el cual la intervención estatal de la economía es innecesaria e incluso problemática, para reconocer al Estado como indispensable partícipe de la alianza de los grupos de interés para crear valor de forma sostenida y sostenible, con el propósito de capturar los recursos públicos como capital de riesgo en la innovación y desarrollo de los mercados. De esta manera, pretende reivindicar la intervención estatal en la corrección de fallas del mercado y desarrollando la nueva regulación privada para corregir las fallas del Estado y del conocimiento. La democracia deja de representar el poder popular e inicia una mutación para consolidarse como un cogobierno político corporativo.

Las pretensiones expresadas en el manifiesto en cuestión para incorporación de factores relacionados con la gobernanza, la naturaleza y la sociedad adicionales a los netamente financieros, no son de fondo una preocupación por un futuro común, no está motivada por un objetivo altruista de rendición de cuentas a la comunidad sobre los impactos de la acción corporativa sobre la sustentabilidad planetaria y el orden social, no tiene consideraciones de justicia social y ambiental, solo constituyen la necesidad de mejor información para la toma de decisiones de los agentes del financiamiento en la perspectiva de la creación sostenida de valor, manteniendo la vigencia de una cosmovisión, según la cual el sistema es la economía y la naturaleza, el derecho y la sociedad son subsistemas subordinados determinando a la contabilidad como un subsistema de la economía y el derecho, mientras la naturaleza solo representa un recurso para el proceso económico. Estas descripciones constituyen los elementos desde los cuales deben asumirse los desafíos de la contabilidad.

De una parte, se encuentran los llamados a modernizar la contabilidad, encontrando la solución a ese problema al pasar de marcos técnicos nacionales a la adopción de marcos técnicos surgidos de las regulaciones internacionales, los cuales siguen al servicio de la funcionalidad financiera, como ya se ha argumentado. Debe entenderse que desde el pensamiento capitalista se ha generado la idea donde el sistema es la economía, por lo que la sociedad, el derecho y, lo más grave, la naturaleza son subsistemas.

Es a partir de esta cosmología dominante que se pretende que el rey del mundo es la economía y en esa cosmología la contabilidad se ha desarrollado como una servidumbre de la economía y el derecho, lo mismo se considera sobre la gestión (Franco, 1998).

Sin embargo, una profesión moderna es la que da cuenta de todos los nuevos fenómenos de la naturaleza, de la sociedad, de la población y de la cultura; ese es un mundo distinto. La contabilidad debe producir una información integral, desde la perspectiva ortodoxa de información integral para lo interno y una información integrada para lo externo. Han empezado a aparecer algunas propuestas en ese sentido, por ejemplo, los reportes integrados (IIRC, 2014) que ya son una práctica profesional, en los cuales se consideran problemas de la naturaleza, de la sociedad, de patrimonio social, entre otros.

Pero no es suficiente, se debe pensar como ya se dijo en gobernanza, personas, planeta y prosperidad, pues es necesario crear los modelos de representación, medición, valoración y revelación adecuados para cada escenario, no es suficiente tomar indicadores y dar cuenta del dato.

Para superar ese primer escenario y desarrollar aportes reales, surgen investigaciones contables que buscan desarrollar teorías emancipatorias, abarcando la complejidad de información de los diferentes entes contables, entendida como información más allá de lo financiero y de los modelos preexistentes como la partida doble.

Nuevas propuestas como la teoría general de la contabilidad del profesor argentino Carlos Luis García Casella (García (Ed.), 2020); el neopatrimonialismo del profesor brasileño del profesor Antonio Lopes de Sà (Súarez *et al.*, 2020) o la contabilidad integral del profesor colombiano Rafael Franco Ruiz (Franco, 1998). Estas son miradas latinoamericanas de esa necesidad de construir una nueva contabilidad que responda a las necesidades reales de información y no solo a las que se venden desde estándares internacionales, al servicio de inversionistas y acreedores.

Ya entendido el lugar en el que está desarrollándose el conocimiento y por tanto la práctica, se pasa a comprender que se debe desplazar la comprensión de la realidad, desde ese escenario capitalista, al propuesto por Max-Neef (1986), quien señala que el sistema es la naturaleza; la economía, el derecho, la sociedad, la contabilidad y la gestión son subsistemas. Con este cambio de cosmología se concibe un diferente entorno de comprensión de la contabilidad y ese nuevo entorno da la entrada a la construcción de los conceptos, como el de contabilidad integral y de Contametría (Gracia, 2022) que no desconocen la realidad del funcionamiento de la economía, del derecho, ni de la sociedad, pero que tiene claro que en el fondo el sistema es la naturaleza y la contabilidad al actuar como un subsistema de la naturaleza. Esto va a construir representaciones de la naturaleza, de la sociedad, del derecho, de la economía, de las organizaciones en una nueva comprensión que nos permitirá concebir las prácticas contables en una dimensión más racional, constituyéndose como un saber autónomo y emancipador.

En esta perspectiva, contabilidad integral establece un desplazamiento epistemológico que sintéticamente se podría describir como una metamorfosis (Beck, 2017) del conocimiento

contable y no como una simple evolución del mismo. El primer elemento de este desplazamiento es determinado por la nueva cosmovisión acerca de la contabilidad, que parte, como se ha anotado, de la consideración de la naturaleza como sistema, definiendo una reformulación ontológica para concebir que el ser contable no está determinado por la economía y su campo pragmático supera la empresa aportando la afirmación de que este se constituye por los factores de identidad de las comunidades que surgen de la relación territorio, cultura, población y economía, construyendo, a partir de tal concepción, unos nuevos postulados, relacionados con la entidad contable⁹, sistemicidad, complejidad, equivalencia y reciprocidad.

Es claro que el concepto de postulado constituye una afirmación teórica que debe ser relacionada con la empiria, en el proceso de construcción de un dispositivo tecnocientífico (Olivé, 2011), al cual se ha denominado contametría, determinando unos ejes de integración a saber: instrumental, praxeológico y temporal, en los que se consolidan factores determinantes como la teleologización, según la cual se deben establecer objetivos adecuados a la construcción de cada sistema contable, el cual puede incorporar altos niveles de complejidad, que se instrumentalizan a través de la construcción de taxonomías expresas mediante prácticas clasificatorias coherentes con los objetivos informativos de cada sistema y que habrán de ser objetos de conocimiento y representación, mediante complejas acciones de medición y valoración, que sustituyen las viejas prácticas monistas de la comprensión de la contabilidad.

La dimensión praxeológica confirma la concepción de la contabilidad como un conocimiento moral y político que ha de orientar las acciones y decisiones requeridas en la reconstrucción de representaciones con priorización del bien común, superando las estrechas visiones comprometidas exclusivamente con los intereses del mercado, al tiempo que la dimensión temporal permite conocer la contabilidad más allá de descripciones estáticas o comparaciones de la misma característica para extender su acción a escenarios estratégicos, duraderos, que sean verdaderamente históricos, para llegar a una concepción ciertamente nueva de esta estructura tecnocientífica integrada en su dimensión contamétrica.

⁹ Desde la visión contamétrica, el ente contable no es solo la organización, es todo aquel escenario que sea susceptible de ser representado, como: ecosistema, cuenca hidrográfica, división territorial, poblaciones, ciudades, etnias, demografía, entre otras

Referencias

- Arendt, H. (2021). *La condición humana*. (11ª Ed.) Paidós.
- Aristóteles. (2016). *Ética a Nicómaco*. Editorial Digital Imprenta Nacional.
https://www.imprentanacional.go.cr/editorialdigital/libros/literatura%20universal/etica_a_nicomaco_edincr.pdf
- Aristóteles. (1988). *Política*. Gredos. [https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20\(Gredos\).pdf](https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20(Gredos).pdf)
- Cano, O. (2019). Capitalismo fósil en el siglo XXI: mecanismos económicos, energéticos, militares y elitistas para desencadenar el colapso planetario. *Estudios Latinoamericanos*, (44), 73–102.
<https://doi.org/10.22201/fcpys.24484946e.2019.44.77199>
- Cañibano, L. (2001). *Contabilidad: análisis contable de la realidad económica*. (7ª Ed.) Pirámide.
- Castillo-Prada, K. (2014). Contabilidad forense en las organizaciones. *Ingeniería Investigación y Desarrollo*, 14(1), 22–24. <https://doi.org/10.19053/1900771X.3438>
- Cerboni, G. (2010). *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e social*. Rirea
- Chacón, G., Bustos, C. y Rojas, E. (2006). Los Procesos de Producción y la Contabilidad de Costos. *Actualidad Contable Faces*, 9(12), 16-26. <http://www.saber.ula.ve/handle/123456789/17376>
- Código de Comercio [Cód. de C.] (1971). (Colombia). Obtenido el 23 de abril de 2023.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio.html#1
- Consejo Nacional de contadores Públicos. (2022). Bases para el cambio de la contaduría pública y la contabilidad en el nuevo contexto socio- político colombiano. <https://1library.co/document/qo5mmg7k-bases-cambio-contadur%C3%ADa-p%C3%BAblica-contabilidad-contexto-politico-colombiano.html>
- De Roover (1955). Scholastic economics: survival and lasting influence from the sixteenth century to Adam Smith. *The Quarterly Journal of Economics*, 69(2), 161-190. <https://doi.org/10.2307/1882146>
- EPA – Agencia de Protección Ambiental de los Estados Unidos. (2023, 7 de junio). Emisiones de dióxido de carbono. <https://espanol.epa.gov/la-energia-y-el-medioambiente/emisiones-de-dioxido-de-carbono>
- FASB. (2023). About the FASB. [https://www.fasb.org/Page/ShowPdf?path=About_the_FASB_\(July%202023\).pdf](https://www.fasb.org/Page/ShowPdf?path=About_the_FASB_(July%202023).pdf)
- FATF. (2022). Report on the State of Effectiveness Compliance with FATF Standards. <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/reports/Report-on-the-State-of-Effectiveness-Compliance-with-FATF-Standards.pdf.coredownload.pdf>
- Fleischman, R., Kalbers, L. y Parker, L. (1996). Expending the dialogue: Industry revolution costing historiography. *Critical Perspective on Accounting*, 7(3), 315-337. <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0036>
- Fleischman, R. y Tyson, T. (1993). Cost accounting during the industrial revolution: The present state of historical knowledge. *Economic History Review*, 46(3), 503-517. <https://www.jstor.org/stable/2598365>
- Franco, R. (1998). *Contabilidad integral*. (3 ed.) Investigar Editores.
https://www.academia.edu/25325163/Contabilidad_Integral
- Franco, R. (2012). Teoría del régimen internacional en Contabilidad. *Lúmina*, (13), 8–29.
<https://doi.org/10.30554/lumina.13.679.2012>
- Franco, R. (2013). La polémica Macintosh-Mattessich sobre la realidad de los conceptos de ingreso y capital en contabilidad. *Revista científica “General José María Córdova”*, 11(11), 209-226.
<https://doi.org/10.21830/19006586.211>
- Franco, R. (2014). Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría. *Revista Científica General José María Córdova*, 12(13), 165–190. <https://doi.org/10.21830/19006586.159>
- Franco, R. (2016). Sociodicea contable en evolución: del saber estratégico a la crisis de la representación. *Revista Científica General José María Córdova*, 14(18), 269–307. <https://doi.org/10.21830/19006586.53>
- Franco-Ruiz, R., Betancur, L. y León, E (2022). Contaduría pública, entre el derecho positivo y la autorregulación.

- Criterio Libre*, 20(37), <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2022v20n37.9714>
- Friedman, M. (2022). *Capitalismo y Libertad*. Deusto.
- García, I. (Ed.). (2020). *La obra de Carlos Luis García Casella. Teoría y epistemología contable*. Universidad Cooperativa de Colombia. <https://app-vlex-com.sibulgem.unilibre.edu.co/#/search/jurisdiction:CO,EA/La+obra+de+Carlos+Luis+Garc%C3%ADa+case+lla.+Teor%C3%ADa+y+epistemolog%C3%ADa+contable/sources/36659>
- Gracia, E. (2022). Heurísticas y potencialidades en la obra Contabilidad integral de Rafael Franco Ruiz. En Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. *IV Simposio Internacional de Teoría Contable*, (pp. 91-100). https://www.academia.edu/79030792/IV_Simposio_Internacional_de_Teoria_Contable_12_05_22
- Han, B. (2021). *No-Cosas*. Taurus.
- Hopper, T. y Armstrong, P. (1991). Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5-6), 405-438. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90037-F](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90037-F)
- IIRC. (2014). Marco Internacional <IR>. <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>
- Johnson, T.H. (1981). Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting. *The Accounting Review*, 56(3), 510-518. <http://www.jstor.org/stable/246912>
- Klein, N. (2001). *No logo. El poder de las marcas*. Paidós. <https://hemerotecaroja.files.wordpress.com/2013/07/klein-naomi-no-logo-el-poder-de-las-marcas-2000.pdf>
- Lara, F. (1992). *Código de Hammurabi*. Tecnos.
- Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Prentice Hall.
- Mandeville, B. (1997). *La fábula de las abejas o los vicios privados hacen la prosperidad pública*. Fondo de Cultura Económica. https://resistir.info/livros/la_fabula_de_las_abejas.pdf
- Margerum, Ch. (1999). A reappraisal of classical economic nationalism and economic liberalism. *International Studies Quarterly*, 43(4), <https://www.jstor.org/stable/3014028>
- Martínez, G. (2020). *Modernidad, capitalismo y contabilidad. Cartografías de dominación desde los dispositivos de la información económica*. Universidad del Cauca
- Martínez, J. y Schlupmann, K. (1997). *La ecología y la economía*. Fondo de Cultura Económica
- Masi, V. (1943). *La ragioneria come scienza del patrimonio*. 2ª ed. Cedam
- Max-Neef, M. (1986). *Economía descalza. Señales desde el mundo invisible*. Nordan
- Mazzucato, M. (2014). *El Estado emprendedor. Mitos del sector público frente al privado*. RBA Economía. http://www.economia.unam.mx/academia/inae/images/ProgramasyLecturas/lecturas/inae_iv/mazzucato2017.pdf
- Meltzer, A. (1981). Keynes's general theory: a different perspective. *Journal of Economic Literature*, 19(1), 34-64. <https://www.jstor.org/stable/2724234>
- Mora, J.M., Martínez, O., Pardo, V. y Cantillo, J. (2015). Crisis de la representación contable en la industria contable: Ensamblando heteroglosias de poder hacia el acto político. *Revista Científica José María Córdova*, 13(15), 271-278. <https://doi.org/10.21830/19006586.27>
- Nieves, A. (2014). *Apuntes de derecho romano*. Universidad Libre. <https://www.unilibre.edu.co/cartagena/pdf/investigacion/libros/derecho/DERECHO%20ROMANO.pdf>
- Nougues, T. y Salerno, A. (2022). El Estado micro-emprendedor. El onegeismo, la vocación de ayuda y el espíritu emprendedor en la gestión de Cambiemos de la Secretaría de Economía Social de la Nación. *Astrolabio*, (28), 250-275. <https://doi.org/10.55441/1668.7515.n28.28225>
- Olivé, L. (2011). *La ciencia y la tecnología en la sociedad del Conocimiento Ética, política y epistemología*. Fondo de cultura económica.
- Organización de Naciones Unidas. (s.f.). Objetivos de Desarrollo Sostenible. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>

- Organización Internacional del Trabajo. (s.f.). Decent work. <https://www.ilo.org/global/topics/decent-work/lang-es/index.htm>
- Ortiz, C. (1998). El contador y la investigación. *Cuadernos de Administración*, 10(14), 62-69. <https://doi.org/10.25100/cdea.v10i14.297>
- OCDE. (2014). Guía de la OCDE para el Cumplimiento Regulatorio y las Inspecciones. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0fe43505-es/index.html?itemId=/content/publication/0fe43505-es>
- Pearson, N. (1945). Fayolism as the Necessary Complement of Taylorism. *The American Political Science Review*, 39(1), 68-80, <https://www.jstor.org/stable/1948832>
- Pérez, C. (2004). *Revoluciones tecnológicas y capital financiero. La dinámica de las grandes burbujas financieras y las épocas de bonanza*. Siglo XXI Editores. https://eva.fing.edu.uy/pluginfile.php/309314/mod_resource/content/2/P%C3%A9rez%2C%2BCarlota-Revoluciones-Tecnologicas-y-Capital%2Bfinanciero.compressed.pdf
- Pietrykowski, B. (1995). Fordism at Ford: spatial decentralization and labor segmentation at the Ford Motor Company, 1920-1950. *Economic Geography*, 71(4), 383-401. <https://doi.org/10.2307/144424>
- Porrás, A. (2002). El derecho regulativo. *Estudios políticos*, (117), 49-72. <https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/17438repne117051.pdf>
- Quintero, H. (2002). Perspectivas de la investigación contable. *Cuadernos de Administración*, 18(28), 119-132. <https://doi.org/10.25100/cdea.v18i28.134>
- Rifkin, J. (2000). *La era del acceso. La revolución de la nueva economía*. Paidós.
- Roca, J. (2021, 15 de julio). Las 10 hidroeléctricas más grandes del mundo: China ya alberga cinco centrales del Top 10. <https://elperiodicodelaenergia.com/las-10-centrales-hidroelectricas-mas-grandes-del-mundo/>
- Ruiz, A. (1992). *Ley de las doce tablas*. Ediciones clásicas. <https://rodin.uca.es/bitstream/10498/18572/1/T%20LEY%2012%20TABLAS..pdf>
- Rubel, M. (1974). *Páginas escogidas de Marx para una ética socialista 2*. Amorrotu Editores
- Sadurní, J. (2021, 30 de abril). Vasco da Gama y su peligroso viaje hacia la india por el sur de África. https://historia.nationalgeographic.com.es/a/vasco-da-gama-peligroso-periplo-hacia-india_15997
- Sanmartín, J. (1999). *Códigos legales de tradición babilónica*. Trotta.
- Sassen, S. (2003). Localizando ciudades en circuitos globales. *Revista EURE - Revista De Estudios Urbano Regionales*, 29(88), <https://doi.org/10.7764/1289>
- Schwab, K. (2019, 2 de diciembre). Manifiesto de Davos 2020: El propósito universal de las empresas en la Cuarta Revolución Industrial. *World Economic Forum*. <https://es.weforum.org/agenda/2019/12/manifiesto-de-davos-2020-el-proposito-universal-de-las-empresas-en-la-cuarta-revolucion-industrial/>
- Smith, A. (1996). *La riqueza de las naciones*. Alianza Editorial. [http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20\(Alianza\).pdf](http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20(Alianza).pdf)
- Stanley, M. (s.f.). Los inicios de la electricidad, un complejo negocio. <https://www.abphe.org.br/arquivos/myriam-stanley.pdf>
- Stiglitz, J. (2020, 30 de enero). ¿El hombre de Davos ha cambiado? *Project-Syndicate*. <https://www.project-syndicate.org/commentary/davos-gap-between-business-leaders-rhetoric-and-actions-by-joseph-e-stiglitz-2020-01/spanish>
- Suárez, J. (2001). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica (2ª parte). *Internacional Legis del Contador*, (6), 134-194. https://xperta.legis.co/visor/rcontador/rcontador_7680752a7d53404ce0430a010151404c/revista-internacional-legis-de-contabilidad-y-auditoria/cosmovision-social-de-la-contabilidad-como-disciplina-cientifica

- Suárez, J., Betancur, L., Nepomuceno, V., Chaves, R., Franco, R., Cano, V. y Arias, J. (2020). *Antônio Lopes de Sá, Filósofo de la Contabilidad*. Institución Universitaria de Envigado.
https://www.academia.edu/44613808/Antonio_Lopes_de_Sa_Filosofo_de_la_Contabilidad
- Ulrich, B. (2017). *La metamorfosis del mundo*. (1ª Ed). Planeta
- World Economic Forum. (2019, 02 de diciembre). Davos Manifesto 1973: A Code of Ethics for Business Leaders. *World Economic Forum*. <https://www.weforum.org/agenda/2019/12/davos-manifesto-1973-a-code-of-ethics-for-business-leaders/>
- World Economic Forum. (2020). Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation. <https://www.weforum.org/whitepapers/toward-common-metrics-and-consistent-reporting-of-sustainable-value-creation/>
- Zapata, A. (2012). *Gobernabilidad monetaria y financiera internacional: Contribución al estudio de los instrumentos del derecho monetario y financiero internacional*. Universidad Externado de Colombia
- Zeff, S. (2012). The evolution of the IASC into the IASB, and the challenges it Faces. *The Accounting Review*, 87(3), 807-837. <https://www.jstor.org/stable/23245631>