



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES

**METODOLOGÍA DE INTERPRETACIÓN DE LA
NORMA CONTABLE INTERNACIONAL:**

Una fundamentación teórica a partir de la lógica de Aristóteles

Tesis presentada como requisito parcial para optar al grado de Doctor en Ciencias Contables

Autor: Esp. Gabriel Vicente Pereira Molina

Tutora: Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez

Mérida, noviembre de 2021



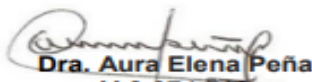
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Doctorado en Ciencias Contables
Mérida - Venezuela



ACTA – VEREDICTO
TESIS DOCTORAL

Los suscritos, designados miembros para integrar el jurado examinador de la tesis Doctoral, según sesión extraordinaria N° 02.2022, del Consejo de Estudios de Postgrado de la Universidad de Los Andes, como requisito para obtener el título de **Doctor (a) en Ciencias Contables**, del candidato **Esp. Pereira Molina Gabriel Vicente**, titular de la cédula de identidad **V-18.578.998**, participante de la décima cohorte de este Programa Doctoral adscrito a la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la **UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**; reunidos el día veintitrés (23) del mes de marzo de dos mil veintidós (2022), Conjunto La Liria Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Edif. F Planta Baja Salón de Doctorado del Postgrado en Ciencias Contables, a las 9:00am. Luego de haber leído el manuscrito presentado titulado **"METODOLOGÍA DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL. Una fundamentación teórica a partir de la lógica de Aristóteles"**, escuchada la exposición oral y las respuestas del participante a las preguntas que se le formularon en el transcurso de la defensa pública, declaramos que la Tesis ha sido aprobada, se otorga mención publicación.

En la ciudad de Mérida – Venezuela a los veintitrés (23) días del mes de marzo de dos mil veintidós (2022).


Dra. Aura Elena Peña
V-8.074.510
Coordinador – Tutor


Dra. Yanett Segovia
V- 5.498.813
Miembro del Jurado




Dra. María Luisa Saavedra
Pasaporte G 15689096
Miembro del Jurado

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
Avenida Las Américas, Núcleo la Liria, Edificio "F" planta baja, Oficina Postgrado en Ciencias Contables. Mérida – Venezuela.
Teléfonos: (0058) 0274-2401165 - 2401166 Fax: 0274-2401165
E-mail del postgrado: pcc@ula.ve

DEDICATORIA

A Dios todopoderoso y eterno: Padre, Hijo y Espíritu Santo hacedor de todas las cosas, gracias a su inspiración logré concretar esta meta, honor y gloria a él. A la bienaventurada siempre Virgen María intercesora en todas nuestras necesidades.

A mi padre y mi madre: José Vicente y María Merced por darme la vida. Han sido mi estímulo y apoyo incondicional para alcanzar mis metas. Los honro con este logro.

A mi amor: Norelik, por haberme acompañado y motivado con tanto amor durante este tiempo para hacer este sueño realidad.

A mi suegra: Noris, por sus palabras de entusiasmo para materializar este trabajo.

A todos mis familiares, hermanas, hermanos, sobrinos, amigos, amigas y estudiantes, para que sirva de ejemplo. Los logros académicos generan satisfacción y fortalecen lo que verdaderamente es nuestro, el saber.

Gabriel Vicente Pereira Molina

AGRADECIMIENTO

A la ilustre y bicentenaria **Universidad de Los Andes (Mérida, Venezuela)** por darme la oportunidad de ser quien soy, al **Postgrado en Ciencias Contables** y todo el equipo que lo integra por su apoyo académico.

A la **Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez** como tutora, con su talento académico y profesional ha sido mi guía fundamental para alcanzar esta meta. Dios le bendiga abundantemente.

A quienes fueron designadas como jurado de mi examen de candidatura doctoral y de la sustentación final de mi tesis: Dra. María Luisa Saavedra (UNAM), Dra. Yanett Segovia (ULA-FAHE), Dra. Rosa Aura Casal (ULA-FACES) y Dra. María Eugenia Quintero (UPTM), por su disposición y objetividad en la evaluación de mi aporte doctoral.

A todas aquellas personas que contribuyeron indirectamente con este logro académico.

A todos, mil gracias.

Gabriel Vicente Pereira Molina

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE DE CUADROS.....	viii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	ix
RESUMEN.....	x
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	4
EL PROBLEMA DE LA INTERPRETACIÓN EN CONTABILIDAD.....	4
La lógica como eje en el entendimiento y aplicación de la norma contable internacional (NIIF)	4
Intencionalidad general	33
Intencionalidades específicas	33
Justificación de la investigación	33
Alcance de la investigación.....	35
CAPÍTULO II	37
FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA-EPISTEMOLÓGICA DE LA LÓGICA ARISTOTÉLICA	37
Sobre la vida de Aristóteles.....	39
Axiomas universales de la lógica.....	40
Utilidad del concepto aristotélico.....	42
Consideraciones sobre la doctrina del concepto aristotélico: El término	44
Consideraciones sobre la doctrina del juicio aristotélico: Las proposiciones.....	53
Clasificación de los juicios.....	56
Consideraciones sobre la doctrina del razonamiento aristotélico: El silogismo	60
El silogismo hipotético.....	76
El silogismo disyuntivo.....	77
Consideraciones sobre la doctrina de la demostración: Utilidad científica del silogismo	77
Consideraciones sobre la doctrina de la dialéctica.....	79

Consideraciones sobre la doctrina de las falacias	79
CAPÍTULO III	82
COMPRENDIENDO LA PERSPECTIVA ARISTOTÉLICA A TRAVÉS DE OTROS INVESTIGADORES	82
CAPÍTULO IV	99
FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN	99
Postura epistemológica y ontológica a partir de la doctrina de Aristóteles	99
Diseño y método de la investigación	102
Contexto de la investigación	106
Temporalidad de la investigación	107
Interacciones en la investigación	107
CAPÍTULO V	111
POSTULADOS BÁSICOS DE LA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL COMO GUÍAS EXPLICATIVAS DEL CONCEPTO, JUICIO Y RACIOCINIO CONTABLE	111
El Marco Conceptual IASB y sus principios como elementos clave de los actos del pensamiento.....	111
Otros aspectos de interés dentro del Marco Conceptual IASB	123
Elementos conceptuales de la estructura financiera de una entidad	126
Etapas de la información contable de acuerdo al Marco Conceptual IASB	129
CAPÍTULO VI.....	134
FASES DEL PROCESO DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA LÓGICA ARISTOTÉLICA	134
Primera fase: Correspondencia entre el sujeto contable y el objeto de interpretación (las normas y los hechos contables).....	134
Segunda fase: Razonamientos contables que conducen a interpretar la norma contable internacional.....	145
CAPÍTULO VII	156

FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA LÓGICA DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL.....	156
El razonamiento contable (el silogismo contable) en la interpretación de la norma contable internacional	156
CAPÍTULO VIII	176
REFLEXIONES FINALES	176
REFERENCIAS	179

ÍNDICE DE CUADROS

N°

1	Árbol de Porfirio	49
2	Proposiciones aristotélicas	69
3	Figuras del silogismo aristotélico	70
4	Modos válidos del silogismo para Aristóteles	72
5	Modos válidos de la cuarta figura	72
6	Reducción de la cuarta, tercera y segunda figura a la primera figura –silogismo perfecto	73
7	Modos para reducir los silogismos “ad impossibile”	75
8	Silogismo hipotético	77
9	Tipos de falacias	80
10	Distinción del realismo medio aristotélico con otras corrientes del pensamiento	100
11	Categorías de expertos y sus características.....	109
12	Utilidad de la analogía jurídica para la interpretación de la norma contable internacional.....	146
13	Estructura del razonamiento por analogía.....	148
14	El Silogismo Contable para la interpretación de la norma contable internacional	164
15	Descripción del silogismo contable aplicable a la interpretación de la norma contable internacional	171
16	Un silogismo deductivo para interpretar las NIIF.....	172
17	Razonamiento categórico contable	173

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Nº

1 Fases de la investigación.....	106
2 Fases de la Metodología de Interpretación de la Norma Contable Internacional a partir de la lógica de Aristóteles	155



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES

**METODOLOGÍA DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA CONTABLE
INTERNACIONAL:
Una fundamentación teórica a partir de la lógica de Aristóteles**

Autor: Esp. Gabriel Vicente Pereira Molina

Tutora: Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez

Noviembre, 2021

RESUMEN

La presente tesis doctoral tiene como intencionalidad general: Fundamentar una metodología de interpretación de la norma contable internacional a la luz de la lógica de Aristóteles. Se parte de los principios establecidos por la doctrina de este filósofo estagirita, que plantea su propia relación entre el ser y el conocer –aspectos ontológicos y epistemológicos-. Desde su obra maestra sobre lógica (El Órganon), se distingue el elemento más simple del silogismo –el concepto- y la categorización hecha de la realidad a partir de los conceptos universales. Luego, se describe el acto del juicio que implica la asociación de dos conceptos en un enunciado. Se examina el alcance del silogismo para la ciencia y su utilidad a la ciencia contable para el campo interpretativo de las normas de contabilidad. A su vez, se plantea el método de la dialéctica como medio que permite desarrollar la actividad lógica silogística, a través de la elaboración de los distintos tipos de razonamientos válidos y con esto asignar o aclarar sentido a los planteamientos normativos contables. Por su parte, se hizo un estudio exhaustivo del Órganon aristotélico, también se incorporan aportes de destacados doctrinarios, hechos mediante la doctrina lógico aristotélica y sobre el campo de las normas contables internacionales. No obstante, se afirma que mediante la doctrina aristotélica, basada en que la realidad es externa e independiente al sujeto intérprete, y haciendo uso de los actos del pensamiento, se materializa la razón en aras de conseguir la verdad –el conocimiento acorde con la verdad-, en este caso, para el proceso mismo de interpretar. Para finalizar, se determina que el razonamiento en sus distintas clases y en función del cumplimiento de sus aspectos formales y materiales, es una herramienta útil para la práctica profesional al momento de interpretar normas de contabilidad en relación a la realidad; ello se concreta en una metodología desde la lógica aristotélica.

Descriptor: Metodología de interpretación, normas contables, lógica aristotélica, silogismo contable, dialéctica.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación trata sobre interpretación de la norma contable internacional, en razón de los posibles problemas semánticos, sintácticos y lógicos en torno al texto normativo; por esto se profundiza en cómo puede verse favorecido teóricamente el acto interpretativo de dichas normas a partir de la doctrina de Aristóteles, en cuanto a la lógica clásica –o silogística-. Por tanto, es una investigación con significativo soporte filosófico, en la que se muestran aspectos ontológicos, epistemológicos y metodológicos desde la perspectiva del genio estagirita.

En la actualidad, las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS Foundation, 2020a, 2020b, 2020c) como parte de la realidad contable, conforman un cuerpo normativo de alta calidad que regula la actividad contable-financiera en más de cien países del mundo. Por esta razón, están elaboradas con un lenguaje técnico-especializado por un ente con reconocimiento mundial -el *International Accounting Standard Board* (IASB) o *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad*-, estas tienen la particularidad de seguir parámetros lógico-deductivos. En consecuencia, se denota la pertinencia de fundamentar teóricamente una metodología de interpretación, mediante las prerrogativas que dejó sentadas Aristóteles en su obra maestra sobre lógica, llamada “Órganon”.

En este sentido, se estudian exhaustivamente los textos filosóficos y contables, relacionados con la lógica aristotélica y *las International Financial Reporting Standard* (IFRS) o *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF) y se resaltan aquellos que muestran la postura clásica del filósofo del realismo medio –o moderado- la cual refiere a aspectos ontológicos que conciben que la realidad es externa e independiente al sujeto y, desde aspectos epistemológicos, que muestran en detalle cómo mediante la inducción de los *conceptos universales*, se puede llegar a materializar razonamientos categóricos, deductivos, demostrativos y/o contables, que justifican una correcta apreciación de la realidad y el conocer en contabilidad. Con base en esto, se sustenta teóricamente una metodología de interpretación de las NIIF

que se constituye en el aporte de la presente tesis doctoral, la cual se estructura en ocho (8) capítulos:

El *Capítulo I* referido a los aspectos ontológicos; en éste se evidencian el problema de interpretación del texto normativo contable (NIIF), derivando en ambigüedades, imprecisiones y problemas lógicos de interpretación. Además, refiere como Aristóteles padre del realismo –contrario al idealismo de Platón-, categoriza la realidad y ratifica que las cosas están en la mente de una forma distinta que en la realidad. Por esto, el criterio de que las NIIF son una entidad aristotélica.

El *Capítulo II* contiene los principales aspectos de orden epistemológico del pensamiento del filósofo estagirita Aristóteles, en cuanto a la lógica clásica de la cual la doctrina filosófica lo ratifica como “padre”. Este filósofo con una doctrina propia para la concepción de la realidad y del conocimiento –ser y conocer-, demuestra como mediante aspectos formales de la lógica –el concepto, el juicio y el raciocinio- y aspectos materiales de la lógica –la rectitud de pensamiento-, se puede corroborar la verdad y por ende, el conocimiento de carácter científico mediante la demostración silogística.

El *Capítulo III* desarrolla los precedentes de investigación relacionados con la presente tesis doctoral.

El *Capítulo IV* incluye los aspectos de orden metodológico y su relación con la postura ontológica y epistemológica de la investigación. De esta forma, se explica cómo se responde a la intencionalidad principal y, por tanto, mediante qué enfoque y método se sustenta la metodología de interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera a partir de la lógica aristotélica.

El *Capítulo V* conforma un examen de los principios contables establecidos en el Marco Conceptual IASB como guías fundamentales para los actos del pensamiento en contabilidad: Concepto, juicio y raciocinio, determinantes en el proceso de interpretación de las normas contables.

El *Capítulo VI* plantea las fases de la metodología de interpretación de la norma contable internacional a partir de la lógica de Aristóteles.

El *Capítulo VII* corresponde con los fundamentos teóricos para interpretar la norma contable internacional a la luz de la lógica aristotélica.

El *Capítulo VIII* presenta unas reflexiones finales de la investigación.

Finalmente, se presentan las respectivas referencias.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA DE LA INTERPRETACIÓN EN CONTABILIDAD

La lógica como eje en el entendimiento y aplicación de la norma contable internacional (NIIF)

La ciencia contable ha evolucionado ocupando una posición singular, en cuanto a respuestas a exigencias del desarrollo económico de las naciones. Es más, en aquellas naciones en las que se le da mayor valor e importancia, sus organizaciones empresariales experimentan un crecimiento y expansión superior, debido a que la contabilidad como fuente de información financiera, nutre un idóneo proceso de toma de decisiones económicas, favoreciendo la economía de una organización en particular y de una nación en general.

En razón de lo anterior, Tua (2009) señala que la contabilidad y el desarrollo económico han experimentado un vínculo directo, al decir,

[...] Esta relación, tan trascendental, de nuestra disciplina con el Desarrollo Económico queda claramente puesta de manifiesto a lo largo de su historia: de un lado, el entorno ha influido y condicionado a la Contabilidad a lo largo de los siglos; pero, de otro, no es menos cierto que, de manera constante, la disciplina contable ha influenciado, condicionado e impulsado el entorno y también el Desarrollo Económico. [...] (p. 4)

Por consiguiente, la contabilidad es considerada como un factor esencial que contribuye a la sostenibilidad y crecimiento económico, y lo que coadyuve a la perfectibilidad científica de la contabilidad en sus rasgos racionales y de dominio

teórico - práctico, va a fomentar que se materialice un elemento particular de la disciplina: El auge de las ciencias contables como medio esencial para el desarrollo de la humanidad, en sus rasgos económicos y sociales.

En todo caso, el estudio y profundización sobre los constructos teóricos de la contabilidad en general y de sus aspectos específicos, conlleva al entendimiento de su evolución como disciplina y al abordaje de sus posibilidades científicas. De allí, es interesante recalcar el aporte de algunos doctrinarios que han enriquecido teóricamente con la razón propia de la ciencia, y que con ayuda de otras disciplinas han fortalecido la construcción del conocimiento en contabilidad, como: El derecho, la economía, la matemática, la administración, entre otras.

En este sentido, Wirth (1999) en referencia a las principales teorías y a cómo se ha entendido la contabilidad desde los diversos enfoques, da cuenta de la necesidad de estudiar la realidad mediante el apoyo de otras disciplinas. Y, con respecto a esta imperante necesidad de la ciencia contable por apoyarse en otros dominios científicos, la autora explica: “Las teorías contables -de la Contabilidad Patrimonial, Gerencial, Nacional, Gubernamental, Social- necesitan basarse en teorías económicas, financieras, políticas, sociales y administrativas para representar una realidad muy compleja en la que se solapan los ámbitos de varias ciencias y tecnologías sociales” (p.29).

Es apropiado señalar, que la contabilidad debe desarrollarse bajo un proceso armonioso en el cual interactúen factores jurídicos, económicos, matemáticos, administrativos y también, lógicos. Esto, sin menoscabo del interés contable por reflejar en todo momento la realidad económico-financiera de los eventos que involucran la entidad, representando el hecho contable con la mayor calidad informativa posible y su justa apreciación por los principios y premisas contables aplicables, trayendo como consecuencia, transparencia e información útil a los usuarios interesados de acuerdo al *status quo* de la sociedad.

Es de destacar, que la contabilidad se sustenta en diversas teorías que consolidan un lógico discernimiento en todos los niveles cognoscitivos, investigativos y de

aplicación, dando sentido a cada elemento que forma parte de su estructura conceptual y de la práctica contable. No obstante, la ausencia de cualquiera de esas teorías, desencadenaría en una mitigación del valor científico de la disciplina y, al respecto, Wirth (1999) refiere que la ausencia de esos sustentos teóricos haría que se perdiera fortaleza en la ciencia contable.

Ahora bien, es el caso, que los profesionales contables están llamados a materializar procesos mentales de interpretación, en sus múltiples actividades, para de esta forma poder asignarle correspondencia a su actuación profesional con el conjunto de normas, teorías y cualquier otro aspecto teórico-práctico que rige su desempeño, implicando el uso de un lenguaje propio de esta disciplina, es decir, desde la ocurrencia de un evento económico es necesario el dominio de todos los rasgos del lenguaje, especialmente del contable. De este modo, se tienen las bases suficientes que colocan a prueba los actos del pensamiento del profesional contable -los cuales se estudiarán más adelante- y por lo que es necesario comprender los aspectos científicos de la lógica, cuyo objeto de estudio son los actos del pensamiento.

En correspondencia con lo anterior, es importante tener claro que la interpretación puede diferenciarse en distintas actividades; lo que necesariamente lleva a distinguir los propósitos que puede tener la interpretación, por ejemplo: Primero, se puede hablar de interpretar un acto o comportamiento humano -elaborar suposiciones, asignar razones o intenciones, dar sentido o valor a una acción-. Segundo, se puede hablar de interpretación de un acontecimiento histórico o social, implicando hacer conjeturas y, tercero, se puede estar en el plano de la interpretación de textos, para atribuir sentido o significado a las palabras, en vocablos, locuciones, enunciados, entre otros (Guastini, 1999, pp. 1-2).

De tal manera que, en el ámbito contable se puede hablar de la interpretación de un acto o comportamiento del profesional contable, suponiendo descifrar aspectos del qué, cómo, por qué o para qué realizó una determinada actuación profesional de una manera o modo particular -criterio o discrecionalidad profesional-, asignarle valor a dicho comportamiento o simplemente hacer juicios de valor. También se puede hacer

interpretación de eventos históricos o sociales, que podrían relacionarse con la actuación en conjunto de los profesionales contables -perspectivas gremiales, de académicos, de profesionales en libre ejercicio o cualquier otro referente de carácter histórico o social-.

Pero, como interés de esta investigación, cobra valor la interpretación de textos, y por tanto, la asociación de la teoría y la práctica en el proceso de descubrir o atribuirle el valor y/o significado correcto de las palabras, para su adecuado entendimiento y aplicación; no obstante, es preciso señalar que no se trata del comportamiento en sí del profesional -lo que puede ser valorado desde otros enfoques epistémicos-. No se debe confundir el hecho hermenéutico de interpretar un texto, con el hecho de interés interpretativo del autor o del contador. En este sentido, Guastini (1999) expresa que “una cosa es preguntarse por el significado de las palabras, otra preguntarse sobre las supuestas intenciones del autor” (p.3).

Resulta obvio identificar la gran cantidad de textos contables con los cuales el profesional contable se involucra, los cuales han sido desarrollados por investigadores y/o doctrinarios contables -libros, artículos científicos...-; por órganos legislativos -leyes tributarias, laborales, mercantiles...-; por entes de carácter privado como los gremios u otros entes reguladores en materia contable -normas, instructivos...-; encaminados muchos de estos a direccionar y homogeneizar la actividad contable, poniendo a prueba el materializar los actos del pensamiento, lo que implican abordar la lógica, por ser su eje de estudio.

De relevancia para la investigación, se debe señalar que una norma prescribe actividades que están prohibidas, obligadas y/o permitidas, en tanto, mediante la interpretación, se le establece sentido en correspondencia con la realidad (Olaso y Casal, 2007). Con respecto a la interpretación en ciencias contables, en específico, a las normas de contabilidad, se debe relacionar la actividad contable; de forma que, se pretende que se adecúe la realidad económica -hechos contables- con el deber ser objetivo de la norma –supuesto de hecho establecido en la norma-. Esto implica un

trabajo profesional para identificar los elementos de la realidad y relacionarlo con los planteamientos de los estándares contables internacionales.

Para lo último, es inexorable un proceso racional de interpretación del texto normativo. El contador profesional debe disponer de las cualidades y teorías necesarias para desempeñar este papel, pero existen vacíos teóricos al respecto en las ciencias contables sobre esta actividad exegética de alta responsabilidad, sobre la que se pretende dar cuenta.

Es evidente, que se presentan casos en los que la norma contable en cuestión es clara, es decir, abarca el hecho constatado de la realidad económico-financiera, susceptible de ser contabilizado, con el contenido de la norma –texto normativo- y amerita un alto desempeño del profesional contable en aplicar la actividad mental necesaria para darle cumplimiento a las exigencias de la regulación contable. Esto refleja necesariamente, el desarrollo de un proceso interpretativo que concluye en que la norma se adapta a la realidad o viceversa. En relación con esto se afirma que,

[...] siguen venerando aquella falacia expresada en el aforismo *in claris non fit interpretatio*, y sostienen que la ley clara no requiere ser interpretada. Pero, como ya hemos señalado, esto parte de una errónea apreciación de en qué consiste la interpretación [...]. (Coronel, 2008, pp. 215-216)

En lo mencionado, se hace referencia a una frase latina que señala: cuando una norma es clara e inequívoca, no hay lugar para interpretarla, lo cual se considera como una falacia o sofisma –frase que, bajo la apariencia de verdad, llega a una conclusión falsa- (Ramis, 1989, 2006). Es decir, que el hecho de que una norma exprese adecuadamente los términos, siendo captados cabalmente por el entendimiento humano, involucra en sí un acto de interpretación.

En favor de esto, se considera a la interpretación como esencia para la atribución de significado de un texto; se debe dar importancia a la necesidad de interpretar en correspondencia con criterios lógicos, bajo el señalamiento de hacer uso de la razón, en atención de definir, si una norma es precisa, imprecisa o de dudosa claridad. En función de lo expresado; asignarle significado a un texto es lo esencial y el hecho de

aclarar significados opacos –es una actividad exegética posterior-, esto último, no sería el cauce principal de la actividad interpretativa. Se despeja entonces, que el acto de interpretar se vincula con que la

[...] interpretación como atribución de significado tiene preferencia lógica frente a aquel que define la interpretación como aclaración de significados oscuros. Ello se debe a que la aclaración de un significado es una actividad posterior y que presupone la atribución de significado a un enunciado. Para determinar si un significado es o no claro, por tanto, es preciso llevar a cabo previamente un acto de atribución de significado, siendo la clarificación del significado un acto de reatribución de un nuevo significado más preciso al enunciado. En este sentido, este concepto de interpretación permite dar cuenta de la actividad que siempre ha de realizar el intérprete, tanto si el significado es claro como si no lo es [...]. (Núñez, 2016, pp. 132-133)

Para ejemplificar este aspecto, donde se toma en consideración el acto de interpretar para asignarle sentido al texto y posteriormente poder complementarse el hecho interpretativo con clarificar aquellos planteamientos complejos –u oscuros-, se propone parte de una norma de contabilidad “clara” que se encuentra en la Norma Internacional de Información Financiera N° 1 –NIIF 1-, la cual versa sobre: *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, en su párrafo 1 el cual hace mención que:

[...] El objetivo de esta NIIF es asegurar que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que: (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos en que se presenten; [Referencia: párrafos FC7 a FC15, Fundamentos de las Conclusiones] (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y [Referencia: párrafos FC16 a FC84, Fundamentos de las Conclusiones] (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a sus beneficios. [Referencia: párrafos FC12(a), FC26 a FC29, FC38, FC42, FC44, FC48, FC83, FC86 y FC90, Fundamentos de las Conclusiones] [...]. (IFRS Foundation, 2020a, p. 110)

En atención de lo expuesto, se refleja evidentemente la indicación normativa, planteando su propósito en interés de asegurar que los primeros estados financieros que

se preparan de un punto en el tiempo en adelante –fecha cierta y determinada considerada como transición a las NIIF-, deben apegarse estrictamente a los planteamientos de las NIIF; de este modo, la información financiera sería de alta calidad.

Si se cumple cabalmente con los estándares internacionales de contabilidad promulgados por la IFRS Foundation, materializados por la International Accounting Standard Board –IASB o Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad-, ente emisor de las NIIF, fortalece atributos de dicha información, correspondientes a la transparencia y la comparabilidad –estos elementos se abordan más adelante-. Ello, previendo, que dicha información debe materializarse a un costo que no supere el beneficio de producirla.

Lo anterior está estrechamente ligado a los planteamientos establecidos en el marco conceptual de este sistema normativo. Es importante especificar que de los párrafos anteriores se deduce lo siguiente: Una interpretación clara y específica del objetivo de la norma –NIIF 1-, deduciendo la exigencia de los principios del marco conceptual IASB y su vinculación precisa con la norma. En modo simple, se puede argüir, un acto interpretativo, que podrá ser contextualizado y reforzado mediante el apoyo teórico de la lógica aristotélica.

Hay que afirmar, que este trabajo no tiene intención de buscar fallas o debilidades al sistema normativo NIIF, pero sí considera la existencia de casos donde se evidencian problemas de interpretación, más aún, sobre normas de contabilidad, que son desarrolladas con un lenguaje técnico, especializado, denso y complejo. Se pueden mencionar algunos problemas de interpretación que se presentan en los textos, asociados con el significado de las palabras –semánticos-, respecto a la relación o conexión de las palabras en una oración –sintácticos-, derivando en ambigüedades, imprecisiones –hasta en la propia finalidad de la norma-.

Como también, pueden presentarse casos que evidencien irregularidades lógicas de interpretación: Contradicciones entre normas, redundancia normativa, entre otros, representando así, una amenaza a la actividad contable de trascendencia lógica, a la

cual, esta área de la filosofía puede contribuir. Pero, tal y como se reitera por Olaso y Casal (2007): “...en todo caso la labor de interpretación es necesaria para la aplicación de la norma...” (p.466). Cabe resaltar, sea clara la norma o no.

Es un hecho, de que el amplio margen de posibilidades discursivas del órgano emisor de las NIIF represente un riesgo, en cuanto a interpretación se refiere, para los preparadores de información financiera o contadores profesionales, lo cual se reconoce en los fundamentos de las conclusiones de las NIIF, párrafo FC3A del que se infiere que la construcción normativa –modificaciones, mejoras, aclaraciones- muchas veces se constituye en dificultades para su interpretación y por ende en su aplicación, en tanto, menciona: “[...] esas modificaciones hicieron la NIIF más compleja y menos clara. Con cuantas más modificaciones se hicieron necesarias este problema empeoró [...]” (IFRS Foundation, 2020c, p. 116).

Cuando se habla de problemas de interpretación semánticos -sobre significados de palabras-, es importante comentar que el sistema normativo NIIF se complementa con un glosario de términos que delimitan el contexto en el cual deben ser entendidas las palabras, pero dependiendo de la jurisdicción donde se apliquen hay delimitaciones conceptuales diferentes que pueden producir fallas interpretativas.

Un caso resaltante es el de una “provisión”, cuyo concepto en ambiente NIIF es entendido como obligaciones de cuantía o vencimiento inciertos y la propia NIC 37 refiere en su párrafo 7:

[...] En algunos países, el término “provisión” se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación, y la pérdida de valor por deterioro de activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos [...]. (IFRS Foundation, 2020a, p. 1866)

En consecuencia, no tiene el mismo sentido lógico referirse a una provisión como pasivo de cuantía y/o vencimiento incierto, que hablar de esta cuenta en su uso de ser una cuenta correctora de las cuentas por cobrar de la entidad –importe de las cuentas de dudoso cobro-; las cuales solo tendrían en común ser partidas acreedoras y

sustentarse en una estimación contable para su medición pero de naturaleza contable distinta.

Ahora bien, pueden surgir eventualidades interpretativas por parte del profesional contable correspondientes a la asociación de las palabras –conforme a la estructura del párrafo-, identificado de mejor modo como problemas sintácticos. En atención de estas ideas se puede ofrecer un ejemplo apto enmarcado en la Norma Internacional de Información Financiera N° 9 *Instrumentos financieros* –NIIF 9- que en su párrafo B6.4.9 plantea lo siguiente:

[...] De acuerdo con los requerimientos de la eficacia de cobertura, la razón de cobertura de la relación de cobertura debe ser la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y de la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta [...]. (IFRS Foundation, 2020a, p. 650)

En función de aspectos subjetivos, pueden darse dificultades, en textos como el anterior cuando se expresan tres (3) elementos que pueden llegar a causar ambigüedades de orden sintáctico, como lo son: a. “eficacia de cobertura”, b. “la razón de cobertura” y c. “la relación de cobertura”; se puede inferir la justificación propia que en contabilidad de coberturas se da para contabilizar la cobertura en función de su eficacia; pero otros también, pueden alegar que trata es de el desempeño que el instrumento de cobertura tiene o cubre del riesgo financiero con respecto a la partida cubierta.

El orden del texto puede influir en el sentido que se expresa. En este sentido, se vislumbra que el horizonte interpretativo pudiera estar afectado por rasgos sintácticos, pero la práctica profesional puede implicar un elemento adicional que repercute en la forma y fondo de lo interpretado (Guastini, 1999).

En atención de exponer una situación interpretativa que refleja un punto de atención en ciencias contables desde la esencia lógica, se debe mencionar que dentro de la estructura del sistema NIIF, encontramos el *Marco Conceptual para la Información Financiera* del IASB, el cual, en su contenido plantea que no es una norma NIIF

formalmente, pero representa un compendio de elementos teóricos o principios que le dan sentido y sinergia a todo el sistema normativo NIIF: Define el objetivo de la información financiera con propósito general, además de formar un conjunto de conceptos congruentes que contribuyan a la elaboración de nuevas normas, interpretar y entender las existentes y de este modo, facilitar una aplicación lógica de una política o método contable (IFRS Foundation, 2020a).

Dentro del capítulo cinco (5) del referido *Marco Conceptual* se encuentra la definición de reconocimiento, que hace alusión al proceso en cual se decide incorporar dentro del ciclo de la contabilidad, a un elemento que formaría parte de esa realidad económica, exigiendo la necesidad que mediante una cuenta o partida de contabilidad se satisfaga el cumplimiento del principio del cargo-abono y de las indicaciones normativas. Esto resulta en la inclusión dentro de la información financiera de la entidad –su información financiera- de un elemento contable. En concordancia con lo expuesto, se hace mención que el reconocimiento:

[...] es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente. El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera se denomina como su "importe en libros [...]. (IFRS Foundation, 2020a, p.55)

Por tanto, ese proceso de contabilidad implica la elaboración de un asiento o de un registro contable –vinculado a la esencia teórica de cada elemento particular de la estructura financiera-, aunado a las otras etapas contables de medición, presentación, entre otras. Continuando con el ejemplo interpretativo, se trae a colación el párrafo 27 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 37 –NIC 37- sobre *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, norma en la que expresamente se indica: “la entidad no debe reconocer un pasivo contingente” (IFRS Foundation, 2020a, p. 1873). Como consecuencia se infiere de lo mencionado que, en caso de existir un pasivo

contingente dentro de una transacción económico-financiera, no se aplica la definición de reconocimiento; por ende, no se debe formalizar en la fase de registro del ciclo contable y su secuencia lógica este elemento –no debe ser reflejada dicha partida dentro de la información financiera de la entidad específicamente, en su estado de situación financiera-.

En correspondencia con lo anterior y referido a un problema lógico de interpretación –contradicción entre normas-, se menciona por ejemplo en la Norma Internacional de Información Financiera N° 3 –NIIF 3- sobre *Combinaciones de Negocios* en su párrafo 56, el cual presenta una redacción normativa en los siguientes términos: “[...] Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un *pasivo contingente reconocido* en una combinación de negocios al mayor de [...]” (IFRS Foundation, 2020a, p. 254). En esto se evidencia, la atribución de dos consecuencias lógicas incompatibles al tratamiento contable de un pasivo contingente, acarreado una contradicción normativa, de sustancia lógica.

En lo previo, se menciona que un pasivo contingente no se reconoce –NIC 37- y en la NIIF 3 se distingue un pasivo contingente reconocido. Vale decir, que esta partida contable no satisface los requerimientos necesarios de un pasivo –obligación presente que, para ser satisfecha, la entidad debe desprenderse de elementos que incorporan beneficios económicos- y por ende no se somete al proceso de reconocimiento, sino de revelación –la entidad informará en notas sobre este elemento-.

En referencia a la redundancia normativa, se puede distinguir que en la Norma Internacional de Contabilidad N° 8 –NIC 8- sobre *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* existe una regulación sobre los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos (IFRS Foundation, 2020a) que asume la entidad, siendo estos elementos materiales que se conciben en contabilidad para el manejo de una transacción financiera –políticas contables- y en su párrafo 13 refiere que:

[...] Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme [Referencia: Marco Conceptual párrafos 2.24 a 2.29]

para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NIIF requiera o permita específicamente establecer categoría de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. [Referencia: Por ejemplo, el párrafo 29 de la NIC 16 para las distintas clases de propiedades, planta y equipo y párrafo 72 de la NIC 38 para activos intangibles] Si una NIIF requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría [...]. (IFRS Foundation, 2020a, p. 1322)

Con respecto de esto último, se hace mención a un planeamiento de la NIIF 1 que conlleva a un defecto lógico de interpretación -la redundancia normativa-, existiendo dos o más normas que concurren en la regulación de supuestos de la actividad contable y consecuencias normativas de gran similitud, en tanto en la mencionada norma en su párrafo 7: “...Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF y a lo largo de todos los periodos...” (IFRS Foundation, 2020a, p. 112). Las precitadas normas conciben un hecho de que debe existir uniformidad en las políticas contables a lo largo del tiempo siempre y cuando se cumplan los parámetros de los principios del marco conceptual.

Es importante destacar, en párrafos introductorios de las NIIF, se hace referencia que estas normas se deben entender en relación con el sentido de la propia norma –su objetivo-, el prólogo de las NIIF y del marco conceptual. En concordancia con el sistema de principios que deben mantener una estructura financiera armónica, en su sentido contable de proporcionar información financiera útil.

Ahora bien, acorde con lo anterior, Ramis (2006) señala que el objeto de la lógica es el pensamiento, fundamentalmente la razón. Por lo que deja sentado que: “No se trata de pensamiento y razón como facultades humanas con sus fenómenos peculiares. Pues esto es materia de la Psicología, sino de la razón en cuanto que es dirigida hacia el conocimiento de la verdad” (p.15). Así entonces, se busca delimitar el alcance del objeto de estudio de la lógica, el cual tiene que ver con el pensamiento y la razón; inclusive, estos están ligados a cualquier ciencia o disciplina con la intención de buscar la verdad y como elementos indispensables para el discernimiento entre lo falso y lo verdadero. Por tanto, lo racional es esencial para la lógica.

Sobresale, el pensamiento comprende cualquier actividad que se desarrolla de manera natural como proceso mental, mientras que la razón va más allá, tiene un propósito de darle estructura y coherencia a aquello que pasa por la mente, restringiendo las posibilidades de que surja lo falso o lo que no es correcto, dentro del lenguaje, sea verbal o escrito. En efecto, esto va a permitir que se contribuya al desarrollo científico contable, dando uniformidad al entendimiento de la realidad objetiva (la norma contable) y su consecuente interpretación.

La lógica ha apoyado a las otras ciencias, sirviendo de enlace en la búsqueda de ese conocimiento verdadero; y esto lo ratifica Ramis (2006) al afirmar que “[...] la lógica es una ciencia normativa de los actos del pensamiento, resulta evidente su relación con todas las demás ciencias [...]” (p.22). Por esa razón, se plantea la profundización en el conocimiento de la lógica y sus bondades, que favorecerían una apropiada interpretación de la norma contable internacional.

A tal efecto, es importante delimitar el contenido de la lógica, por lo que se tiene que poner en evidencia su división: en lógica formal y lógica material; la primera, se encarga de explicar los actos del pensamiento y la segunda, busca explicar la sinergia que debe existir entre estos actos; para que se pueda alcanzar la comprensión y, por consiguiente, la fijación del conocimiento verdadero de una realidad cualquiera. Ramis (2006) expresamente señala que “Dichos actos del pensamiento son, en concreto, tres: el concepto, el juicio y el raciocinio...el objeto formal de la lógica es la rectitud del pensamiento” (p. 16).

Con el transcurso del tiempo, han sido muchos los pensadores que se han interesado por el estudio de la lógica: Aristóteles, Santo Tomás de Aquino, Descartes, Kant, Hegel, Husserl, entre muchos más, pero en el ámbito filosófico se le rinde tributo al aporte significativo que hizo Aristóteles como padre de la lógica y que aún en la actualidad, mantienen vigencia sus formulaciones teóricas, de gran profundidad semántica y de comprensión compleja. De esta manera, Ramis (2006) sobre la lógica de Aristóteles dice: “Hoy día ya nadie discute la necesidad de colocarla en el pórtico

de la Filosofía. Y la Lógica aristotélica sigue estimándose como la única perenne” (p. 22).

De lo anterior se desprende el interés por descubrir y aportar las máximas de Aristóteles en cuanto a la lógica, como un atributo que favorecerá, sin lugar a duda el fortalecimiento científico de lo contable. Dicho en palabras del estagirita en referencia a su obra sobre lógica “Órganon”: “El propósito de este estudio es encontrar un método a partir del cual podamos razonar sobre todo problema que se nos proponga” (Aristóteles, tr, 1982, p.89); siendo por tanto dicho método, el fundamento para la solución del problema de la interpretación por parte del profesional contable, evitándose así debilidades interpretativas y disminuyendo la diversidad de criterios de interpretación. Obviamente, este autor griego no escribió, ni habló sobre contabilidad, he allí la esencia de la presente investigación.

De otra parte, desde un enfoque positivista se dispone que el objeto de la teoría contable se direcciona hacia explicar y predecir la práctica contable, en tanto que se convierten en objeto económico las normas contables y quién las emplea, valorando sus efectos, trayendo cierta vinculación con rasgos de causa y efecto de los hechos. (Wirth, 1999, p.129). Considerando esta perspectiva, es primordial indagar cómo hacer una apropiada interpretación de la norma contable, sometiendo todo el proceso de contabilización o aplicación normativa a un margen estrecho de posibilidades de lo subjetivo.

En este sentido, el hecho contable debe ser captado e interpretado de la forma más objetiva posible, es decir, entendido en cada uno de sus caracteres. Esto implica que tal hecho sea sometido a un proceso mental por parte del profesional contable, de tal manera que sea distinguido con respecto de la teoría contable o de las normas contables aplicables y pueda ser contabilizado, como se ha mencionado anteriormente, hay una relación lógica entre la norma –objetiva- y la realidad económica financiera a contabilizar. El contador profesional es quién desempeña esta tarea interpretativa, que implica un dominio del lenguaje de la contabilidad -conlleva a la definición de criterios de reconocimiento, medición, de baja en cuentas, de presentación y revelación de

información, relacionados con dicho hecho contable- e inmerso en la estructura normativa NIIF, la indiscutible participación de la lógica.

En este orden de ideas, López (1999) argumenta,

[...] Los fenómenos de percepción, memorización, conceptualización, y representación, en el ámbito específico contable, deben entenderse como integrantes de una secuencia que se dirige hacia la captación de la realidad económica, quedando aunadas en las tareas del pensamiento. Es el intelecto agente el que dirige la selección de elementos sobre los que, en definitiva, posteriormente se realizarán las operaciones complejas de razonamiento. Estos componentes básicos presentes en la captación, sobre los que la mente realiza una ordenación racional, acotan el conocimiento posible de las cosas. [...]. (p.666)

La mencionada autora, resalta que dentro de las actividades mentales que se desarrollan en el intelecto humano para captar la realidad, siguen las secuencias que la lógica de manera razonable expresa -los actos del pensamiento: concepto, juicio y raciocinio-, en cuanto al conocimiento de esa realidad externa al sujeto. Ahora bien, es importante definir que esa realidad no solo trata de la actividad económica que se representa, susceptible de ser contabilizada, sino, además, de todo ese marco regulatorio –normas- que dirigen y le dan coordinación a la actividad contable, buscan simetría contable y utilidad de la información financiera, siendo esto la realidad sobre la que se quiere investigar.

Lo anterior deja en evidencia, que los profesionales contables son quienes hacen vida en la referida actividad, pero la información es usada generalmente por terceras personas que ponen en riesgo sus recursos, sea como una acreencia o como una participación patrimonial, pero necesitan hacerse del conocimiento necesario que implica la comprensión de la información contable, desde lo más complejo hasta lo más simple -en caso de no poseerla-.

De este modo, reconocer el realismo en todo lo que rodea a los contadores y que pasa por los actos mentales para su captación y raciocinio final, se constituye en un indicador importante que implica estar de acuerdo con que se tienen elementos como, las normas contables que existen y son un objeto en su conjunto –también pensables-

y, por ende, no implica que sean aplicadas mediante un acto subjetivo. Se puede hacer analogía con respecto a que las relaciones de género, especie, orden, entre otros, que existen en el texto, en semejanza a todo el conjunto de elementos que estructuran las normas contables: definiciones, métodos, procedimientos, clasificaciones, entre otros, presentan una similitud. Lo acá expresado tiene relación con lo expuesto por Ramis (2006) cuando señala que,

[...] No existen como entidades reales, sino como pensables. Pero, a pesar de ello, no son subjetivas, sino objetivas, puesto que tienen su fundamento en la realidad percibida. Empezando la mente a captar ordenadamente esas relaciones, se predispone al conocimiento de la verdad, pues sólo por ese inicial procedimiento unificador de la realidad, la mente será capaz de formular después juicios rectos y conclusiones legítimas, es decir, conformes con la realidad objetiva [...]. (p.17)

Lo anterior refiere a la realidad económica financiera a contabilizar –objetiva- y al hecho de existencia real objetiva de la norma. Es prudente acudir al campo jurídico, para aclarar la esencia objetiva y real de la norma, representando una “obra humana”, tal como una escultura, una máquina, entre otras; del mismo modo la norma contable, materializada por el ser humano; pero al estar constituida, aprobada y aceptado su cumplimiento “[...] son reales [...] es posible percibirlos por los sentidos [...] que debe ser conocido e interpretado para que sea posible captar el valor que encierra [...]” (Olaso, 2007, p.39), tal cual objeto cultural.

La contabilidad adopta una perspectiva para conocer los eventos económicos que se desarrollan de manera espontánea o voluntaria, con el fin de representarlos conforme a los lineamientos de la norma contable y que debe materializar el contador, sometándose a las directrices que encausan el hecho contable en cuestión, con los principios o normas de aceptación generalizada.

En referencia a las condiciones que exige un usuario a la información financiera, se resalta que ésta debe involucrar parámetros que van en consonancia con la búsqueda de información rigurosa que se deriva de la contabilidad, además del carácter de suficiencia de la información (información completa) para poder evaluar hechos pasados y predecir posibles eventos futuros; lo cual debe derivar en procesos contables

basados en criterios homogéneos tanto en la actividad empresarial, como en la actividad interpretativa de la norma contable aplicable (Sánchez Fernández, 2006, p.11).

Se puede inferir de expresiones de Sánchez Fernández (2006), que no es una actividad simple para los profesionales de la contabilidad cumplir con las exigencias de información del mercado financiero, más cuando la satisfacción de los usuarios debería abarcar primero, la claridad de los datos, es decir, reflejar fidedignamente la realidad financiera de las entidades, aunado a factores de incorporar la totalidad de los eventos económicos o por lo menos, los que pueden repercutir directa o indirectamente en el ánimo de lucro de los interesados principales de la información financiera o de cualquiera -así sea otro el propósito de su uso-; esto implica minimizar los riesgos de subjetividad en el quehacer contable.

De esta manera, interpretar los lineamientos de la norma y, por ende, de la información financiera y de sus fines, es fundamental. Y, al respecto las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS, estas última sus siglas en inglés) disponen una serie de requerimientos relacionados con la información financiera. Así entonces, es necesario comprender aspectos apegados a una rigurosidad lógica (de la razón), los cuales sean el fundamento de la confiabilidad de los datos contables o financieros, desde la captación hasta la aplicación de la norma contable internacional; por ende, el proceso de interpretación debería seguir el conjunto de premisas de la lógica aristotélica.

La lógica aristotélica opera en función de tres elementos fundamentales: El concepto –como explicación de la realidad-, los juicios –proposiciones asertóricas que enlazan a un sujeto y un predicado-, el raciocinio –como operación mental que nos conduce a conocer mediante los razonamientos deductivos, demostrativos, entre otros-, la dialéctica -como técnica de discusión- y las falacias –los razonamientos incorrectos- que denotan la naturaleza racional del ser humano. Esa verdad –conocimiento- o error puede estar ceñido de distintos niveles de certeza, desde la convicción, lo demostrable y lo plausible –o aparentemente plausible- en lo que se enuncia. Entonces el lenguaje

y el pensamiento en su carácter de la razón delinean el camino de la lógica, que en esencia se constituye como guía para la interpretación del enunciado declarativo y el razonamiento que se puede dar sobre este (Aristóteles, tr, 1982, 1988).

Desde el punto de vista del conocimiento mediante la razón en Aristóteles, el entendimiento humano puede llegar a alcanzar un grado de “certeza o de verdad” el cual no será desmentido por una nueva experiencia –o conocimiento empírico-. Pero sí parte de esta base empírica o experimental, para alcanzar esas verdades –elaboradas por la razón-. De este modo se permite captar la realidad en su esencia –comprender los significados o formas universales- lo que se identifica como “conceptos” (Aristóteles, 1982, 1988).

Posteriormente, mediante la correlación de esos “conceptos” se expresan los juicios y por medio de la combinación de esos “juicios” con otros, se logra el raciocinio, como etapa máxima y compleja del conocimiento (Aristóteles, 1982; Olaso, 2007, Perdomo, 1986, Ramis, 2006). En defensa de la perspectiva racional, enlazada a la experiencia Olaso (2007) dice: “Siempre es el entendimiento “incitado por” y “a través de” la experiencia quien presta validez lógico-universal al conocimiento” (p.206). A medida que se logre confirmar este hecho del razonamiento correcto, se favorece el acto interpretativo de las normas de contabilidad y contribuye al desarrollo de las ciencias en su fin interpretativo, ocupando un plano preponderante de esa realidad –las normas contables y el hecho interpretativo de estas-; para limitar la subjetividad y favorecer el entendimiento objetivo de las normas.

Por consiguiente, a partir de la lógica aristotélica se contribuye en conseguir información financiera apegada a los lineamientos establecidos por los estándares normativos NIIF, así se garantiza una actividad contable –en cuanto al hecho interpretativo de la norma- que satisfaga las necesidades de información financiera útil; como resultado, se representarán, medirán, presentarán, revelarán y darán de baja los elementos de la contabilidad producto de los eventos económicos, conforme a una realidad objetiva –de la norma contable- e independiente del sujeto, en su carácter lógico-racional. Esto implica lo asertivo de que se constituya la actividad contable bajo

ciertos parámetros lógicos que le den realce a las características cualitativas que debe poseer la información financiera útil.

Sin embargo, se puede manifestar en la representación de los eventos económicos información heterogénea, pese a tratarse de elementos con similitudes organizacionales y/o económicas, los cuales pueden estar sustentados en normativas similares o diferentes, caso en el cual las organizaciones se encuentren en jurisdicciones distintas. Es importante definir cuáles factores subjetivos pudieran ser considerados en el ejercicio profesional, los cuales exigen ser mitigados con una interpretación clara y precisa de una norma contable en particular.

Con respecto a lo que se viene comentando, Sánchez Fernández (2006) expresa que,

[...] Esta imagen fiel viene perjudicada por lo que se denomina diversidad contable o en otras palabras por las opciones que sistema contable permite para representar y valorar los eventos económicos. Las opciones contables son producto de los distintos criterios de reconocimiento que tienen su origen en las propias normas contables [...]. (p.12)

Como resultado, pueden existir diversos criterios al momento de reconocer, medir, presentar, revelar o dar de baja en cuentas un hecho económico; no obstante, dependerá de una adecuada interpretación y aplicación de las normas, el aseguramiento de la utilidad de la información financiera.

Las normas en general, forman parte inexorable del status quo de nuestra sociedad, limitando u ordenando la interacción social con la intención de conseguir el recto proceder del hombre; es así, como en cualquier área del conocimiento, es primordial tener claro cuáles son las normas y que sean de aceptación generalizada por parte de la comunidad a la que vayan dirigidas; para esto su comprensión es fundamental, ya que así, se armoniza su aplicación y alcance.

De esta manera, para la ciencia contable, es de particular interés comprender la intencionalidad de la normativa contable vigente; en su carácter formal y material, es decir, de forma y de fondo; del mismo modo, a través de su comprensión se tiende a una aplicación acertada de los criterios normativos. Bajo el antedicho interés también

se busca que el juicio profesional tenga coherencia con los lineamientos que expresa el órgano emisor de la normativa. Esto se conseguiría si se puede identificar algún método o proceso que favorezca la interpretación uniforme de la norma por parte de la comunidad contable.

De otro lado se tiene que, sobre la base de la intencionalidad de la norma contable, tanto intención o intencionalidad forman parte del objeto de la lógica, indicando que representa una determinación por conseguir un fin, en igual forma se da en el acto por captar la realidad, por lo que priva el uso de la razón con propósito de identificar un objeto y direccionar su conocimiento en descubrir la verdad sobre esa realidad. Al respecto, Ramis (1989) distingue entre intencionalidad subjetiva y objetiva, así como también entre intencionalidad representativa de cualidades e intencionalidad forjadora de relaciones lógicas, por lo que menciona:

[...] Llámese intencionalidad subjetiva el momento en que el sujeto percipiente tiende hacia la captación de un objeto, mientras que la objetiva es la misma realidad captada por el pensamiento. Conviene también distinguir dos clases de intencionalidad: la representativa de cualidad que se encuentran en las cosas...y la forjadora de relaciones lógicas [...]. (p.13)

En el ámbito contable, puede discernirse que la intencionalidad subjetiva representaría el momento en el cual el contador tiende a identificar la norma contable aplicable con respecto del evento económico, y a materializar el proceso de interpretar la norma contable en sí. Y, la intencionalidad objetiva viene dada por lo que prescribe la norma en sí, como objeto y realidad imperativa (regula, define, delimita...).

De esta manera, la intencionalidad representativa desde la arista contable vendría catalogada por las cualidades que poseen las cosas; ejemplo, la norma contable o el profesional de la contabilidad (contador eficiente, norma comprensible, etc.) y, por su parte, la intencionalidad forjadora, estaría acompañada de aquellos atributos que le asignan a la norma carácter racionalista y deductiva, es decir, aquellos aspectos que le dan sinergia para ser dirigidos al fin deseado (información útil para tomar decisiones económicas).

Esto conlleva, desde el punto de contable, al manejo teórico y práctico de lo que establece la normativa contable, sus principios o reglas desarrollados en aspectos conceptuales y la diversidad de procedimientos o métodos contables, que sirvan en cada una de las etapas de ejecución contable; con la intención en sí misma fijada por el acuerdo normativo, por citar un ejemplo, en el proceso de asignación de valor de las operaciones, identificando sus rasgos básicos hasta los más complejos, en lo cual se manifiesta la responsabilidad interpretativa que recae en el profesional contable de manera directa, e indirectamente en los usuarios de la información originada de este proceso de interpretación.

Hay que hacer una salvedad sobre el evento de interpretar los informes contables o estados financieros, en tanto no es objeto de interés en esta investigación; no obstante, sí representa una responsabilidad interpretativa de los usuarios de la información contable. En este sentido, la responsabilidad primigenia que se quiere abordar es aquella del contador en la interpretación normativa, en cuanto asignarle sentido y correspondencia a lo que se quiere transmitir en textos, en los cuales el discurso está vinculado al normar o teorizar la actividad contable.

Según Tagliavia (1995) en referencia a la interpretación, dice que esta “ocupa un plano superior y abstracto que guía al intérprete en el descubrimiento de los sentidos y significados” (p. 501). De tal manera que, el proceso interpretativo de cualquier norma, exige un conocimiento previo especializado, singular y técnico por parte del sujeto intérprete. Esto, dirige la mirada hacia que no cualquiera está en las condiciones de interpretar una norma contable y más aún, cuando esta contiene un lenguaje denso, profesional y complejo, de allí parte del interés es desarrollar algunos aspectos teóricos involucrados con el modelo de las NIIF.

Es por esto, que cobra importancia en el contexto teórico de las NIIF, la profundización en su Marco Conceptual para la Información Financiera (de ahora en adelante: MC) elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (o International Accounting Standard Board – IASB, por sus siglas en inglés); este último, ente responsable de emitir las NIIF o IFRS; más cuando las modificaciones

recientes destacan por la amplitud de constructos teóricos, los cuales requieren de un proceso de interpretación.

La IFRS Foundation (2020a) describe en el MC en su SP1.1 que el propósito del mismo reposa en:

- [...] (a) ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) a desarrollar Normas NIIF (Normas) que estén basadas en conceptos congruentes;
 - (b) ayudar a preparadores a desarrollar políticas contables congruentes cuando no se aplica ninguna Norma a una transacción en concreto u otro evento, o cuando una Norma permite elegir entre diferentes políticas contables; y
 - (c) ayudar a todas las partes a comprender e interpretar las Normas [...].
- (p. 15)

Por tanto, la comprensión de los fundamentos teóricos de la NIIF tiene pertinencia a través del estudio y entendimiento de los conceptos básicos del MC, pues allí se plasman los principios fundamentales para delimitar criterios al momento de elaborar información financiera útil. También, el entendimiento de estos conceptos favorece al desarrollo, mejora de las NIIF y su puesta en práctica por parte de los profesionales de la ciencia contable.

Se debe acotar, que el modelo IFRS mantiene vigentes, parámetros lógico-deductivos, lo cual es afirmado por la doctrina contable de manera reiterada en los últimos años (Cañibano, Tua y López, 1985; Tua, 1988, 2004, 2009; Montes, Montilla y Mejía, 2006; Villacorta-Hernández, 2012; Patiño, Sepúlveda y Balcázar, 2015).

En relación con la observancia de parámetros lógicos en el modelo IFRS, López (1999) argumenta en torno a los procesos de contabilización de los eventos económicos y su vinculación con el esquema de las NIIF, lo siguiente:

[...] Este modo lógico de proceder proporciona un método seguro y probado para razonar y alcanzar conocimientos, a la vez que permite el diálogo por parte de sus usuarios, ya que tiene una amplia aceptación social, el modelo incorpora una forma de correlacionar datos única...el uso de un lenguaje totalmente formalizado y con unas estructuras concretas permite la automatización de los procesos, lo cual proporciona cierta seguridad a los usuarios [...]. (p. 263)

Por lo cual, evidentemente esa vinculación lógica de la norma con los eventos económicos susceptibles de ser contabilizados, debe existir desde el momento que se concibe ese hecho contable en su proceso de captación, concatenado con la interpretación de la normativa contable aplicable y la teoría contable propia que permite la construcción de información financiera (partida doble). Es importante la sinergia que debe existir, desde los constructos de la norma con sus características cualitativas, llevados posteriormente a la praxis contable.

Continuando con la idea anterior, el MC va a nutrir el entendimiento y posterior aplicación de las NIIF, alineado con los acontecimientos financieros que realiza la entidad y que deban ser contabilizados oportunamente; pero cabe resaltar que para que esto ocurra, la norma debe estar en concordancia con la búsqueda de una regulación fundada en principios. Este puede ser el primer paso para que haya una estructuración lógica en los procesos contables y, por ende, en la producción de información financiera útil. En referencia a esto, Villacorta-Hernández (2012) expresa que el mencionado requerimiento de la regulación,

[...]Permite la armonización previa de los conceptos subyacentes para intentar asegurar la adecuada congruencia entre las normas detalladas y los elementos conceptuales en que se apoya el sistema contable, lo que en conjunto puede ayudar a alcanzar la armonización de las normas. (p. 365)

Desde ese punto de vista, el MC se constituye en un instrumento general que propone elementos fundamentales a todo el modelo del IASB, buscando simetría de los diversos procedimientos contables vinculados al reconocimiento, medición, baja en cuentas, presentación y revelación de la realidad económica de la empresa o sobre hechos similares en otras entidades con características comunes; siempre y cuando se dé la interpretación idónea a cada postulado que la norma plantea desde su creación hasta su aplicación, conservando su esencia. Entonces el MC funciona de la misma manera que lo hace una Constitución Nacional con respecto al sistema jurídico de un país, es decir, entrelaza los aspectos dogmáticos con realidades financieras relacionadas con el campo contable.

En este sentido y de forma muy acertada, Tua (2004) compara la estructura normativa de la contabilidad, específicamente, las normas elaboradas por el IASB, con la estructura legal de un país (Constitución – leyes), insistiendo que las mismas son similares, en cuanto a su sustento en el marco conceptual de las NIIF, tal como lo hace una Constitución de un país para el ordenamiento jurídico del mismo. Esta comparación resulta un apropiado punto de vista, en cuanto a concebir una interpretación uniforme entre los participantes en la construcción de información financiera útil.

Desde la perspectiva del referido autor, todas las normas se insertan en una Constitución, en el sentido más jurídico y político del término, y las normas en el ámbito contable, no escapan de ese modelo basado en un marco teórico que las oriente e incluso, que las justifique. Por esto, los organismos emisores de normas, desde los comienzos de la regulación, han emitido pronunciamientos conceptuales, llamados a delimitar los pronunciamientos establecidos y en consecuencia, existe cierto grado de subordinación de las normas en cuestión con su eje central (el marco conceptual).

En razón de lo anterior, sería de utilidad para los contadores públicos en el ejercicio profesional, la docencia, entre otras actividades, el contar con lineamientos asociados a la comprensión, discernimiento, interpretación y aplicación de la norma contable, los cuales coadyuvan a un proceso hermenéutico contable, teniendo presente los fundamentos para la construcción de información financiera útil, a partir de los estándares contables internacionales. Y, para este propósito, resulta pertinente considerar lo expresado por Tagliavia (1995) en cuanto que,

[...]La interpretación siempre ha estado unida al conocimiento. Interpretar es abrir un proceso cognoscitivo que no queda reducido a la indagación del significado de la palabra. Para ello, es preciso disponer un método adecuado que nos permita llegar al fin deseado. (p. 501)

En este sentido, se plantea también el cumplir con los principios de contabilidad de aceptación general de una jurisdicción, es decir, con su normativa contable vigente base de la elaboración de estados financieros con cifras e información razonable, orientados a sus potenciales los usuarios; lo que debería traducirse en mayores probabilidades de

un óptimo proceso de toma de decisiones económicas, fin primordial del proceso contable.

Otro asunto de enfatizar acá, es que en el proceso contable pasa por tres etapas: la primera, análisis e interpretación de la realidad del hecho económico -desde la comprensión de un evento hasta el manejo conceptual teórico-normativo sobre la que se configura el hecho contable-, una segunda etapa de procesamiento de datos -manejo del lenguaje contable- y por último, la generación de información financiera acorde con las exigencias normativas -sería la realidad interpretada- (López, 1999, pp. 589-590). De allí, sería fundamental la interpretación lógica que debe acompañar cualquier actividad exegética de las NIIF, incluido su marco conceptual.

A pesar de que la IFRS Foundation (2020a) ratifica de manera introductoria en su marco conceptual, que éste no prevalece sobre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también deja sentado el requerimiento de correspondencia para que las NIIF y el MC sean desarrollados y aplicados sobre la base de criterios en conjunto, de tal manera que, el resultado representado en la información financiera útil, surja y conserve la esencia lógica que plantean las NIIF y el esquema conceptual establecido, que enmarca su fin. Ello, incluso haría razonable la praxis contable.

Tal y como lo dice Patiño et al. (2015), cuando hacen referencia a que,

[...] se observa la importancia del Marco Conceptual dando lineamientos generales a todo el modelo IFRS, de tal modo, que da sustento de las características y objetivos que se buscan respecto a la información financiera; por ejemplo, dos aspectos por resaltar son: la información financiera busca la utilidad, es decir, se basa en el paradigma de utilidad de la información, otro aspecto muy relevante es el hecho de considerar el costo de preparación de la información (costo – beneficio). (p. 141)

En relación con lo anterior, vale resaltar que la IFRS Foundation (2020a, 2020b) destaca que la información financiera que se genere a partir de las IFRS-NIIF debe ser útil y que la misma logra éste fin, siempre y cuando los hechos contables sean procesados y llevados a la contabilidad, satisfaciendo las condiciones de las

características cualitativas, es decir, desde un inicio la información financiera debe contener hechos que sean relevantes y a su vez deben estar representados fielmente, así se alcanza la precitada utilidad.

Se hace necesario mencionar, que la IFRS Foundation (2020a) distingue en el MC que las características cualitativas de la información financiera útil se dividen en características cualitativas fundamentales, en las que se contempla la relevancia y la representación fiel; además, de un segundo grupo, contentivo de las características cualitativas de mejora, referidas a la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y la comprensibilidad.

Específicamente, en el párrafo 2.21 del MC, la IFRS Foundation (2020a) contempla la manera como deben aplicarse las características fundamentales, tomando en consideración en primer lugar, el evento económico en cuestión y la utilidad que puede tener para los usuarios interesados conocer en detalle dicho evento; esto conlleva rasgos subjetivos y objetivos, a ser considerados en el juicio profesional, mediante la aplicación del contenido de la normativa contable de forma objetiva, asociando los rasgos subjetivos a la experiencia y al proceder del preparador de la información financiera.

Igualmente, siguiendo el propósito del MC, se debe identificar la información financiera relevante y si la misma está disponible para ser captada y representada en contabilidad de una forma íntegra por parte del profesional contable. Ahora bien, en este proceso, cabe la posibilidad de que dicha información sea expresada de manera fiel, sin incidir o alterar el suceso económico, solamente buscando detectar en detalle los caracteres del evento y, su relación con respecto a lo dispuesto en la norma en cuanto a la aplicación adecuada a las premisas o referentes asociados con las referidas características, de tal forma que el profesional de la contabilidad refleje la esencia financiera del hecho contable.

Basado en lo anterior, se pudiera considerar que el modelo de las IFRS persigue un fin, en el cual la razón debe privar, al constituirse, interpretarse y aplicarse la norma, sobre los elementos subyacentes que pueden atenuar la representación del hecho

contable (como el control interno, el juicio profesional, entre otros), por tanto, se busca que las decisiones económicas que surjan a partir de lo revelado en la información financiera, mitigue la subjetividad y asegure el mayor grado de coherencia de lo que fue reflejado en los estados financieros con respecto al evento económico ocurrido, facilitando además, la evaluación de la trayectoria organizacional y lo que puede acontecer a partir de esas decisiones como eje esencial (predicción).

En función de esto último, Tua (2009) sobre la información financiera y su alcance predictivo dice que,

[...] Uno de los cambios más notables experimentados en los últimos tiempos por los sistemas contables es su orientación hacia la predicción, en lugar de mantener el objetivo tradicional de control, cambio que, sin duda, se debe a la influencia del entorno y, en especial, a los niveles de Desarrollo Económico alcanzados. (p.6)

Se debe señalar que un enfoque financiero predictivo, va de la mano con los rasgos cualitativos de la información financiera elaborada en ambiente de las IFRS, por lo que, de manera inexorable deben estar presentes las características cualitativas para lograr esa utilidad informativa, manteniendo la objetividad y satisfaciendo las necesidades de información de los usuarios.

La delimitación de la información financiera que surja con los parámetros anteriores, va en correlación para que sea usada por entidades que desarrollan operaciones en el mercado de valores y usuarios interesados en conocer la realidad financiera de la organización. De allí, el mismo Tua (2009) afirma que, “la producción de información se orienta en estos sistemas al inversor bursátil y a los analistas financieros, buscando suministrarles criterios para evaluar tanto la situación de la unidad económica como su evolución futura” (p. 7).

Estos criterios de la evaluación de la información financiera es la que coadyuva a la permanencia de la entidad en el tiempo, y a que ésta sea marcada por decisiones oportunas las cuales maximicen la intencionalidad y las posibilidades de generar ganancias. En tanto, resulta adecuado que los inversores, prestamistas y demás acreedores de la entidad que informa, cuenten con datos sobre los elementos

generadores de beneficios económicos, además de que los mismos sean potenciados y evaluados de forma oportuna.

En este orden de ideas, el MC prevé como fundamental el que las decisiones se den de acuerdo a requerimientos de la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda, suministro o cancelación de préstamos y otras formas de crédito, o finalmente, el ejercicio de derecho a votar u otra forma de ejercer control o influencia significativa sobre la entidad, tomando en cuenta aspectos operativos de la gerencia y el uso dado a los recursos. (IFRS Foundation, 2020a). De estos rasgos financieros depende la continuidad de la organización y su estabilidad económica, lo cual se hace evidente por el uso e importancia que tiene la información financiera para sus principales usuarios y generadores de financiamiento a la entidad (inversionistas actuales o potenciales y acreedores o prestamistas).

Así que, priva conocer todo lo concerniente a los elementos generadores de beneficios económicos, sus posibilidades para producir flujos de efectivo y su contra parte, es decir, los datos financieros de las fuentes que dieron origen a esos recursos, prerrogativas de los acreedores, disposición por parte de la directiva de la organización con respecto a préstamos, pagos de los mismos y sus accesorios (intereses), entre otra gran cantidad de información de interés. Este enfoque delimita el uso dado a los recursos y las posibilidades para afrontar nuevos objetivos financieros en la entidad.

Por lo anterior, se puede inferir que las necesidades de información financiera útil, debe ir acompañada de una actuación diligente por parte del preparador de dicha información, para que sea generada de manera oportuna y como garantía de sostenibilidad financiera de la entidad, además de contribuir en las decisiones económicas viables y coherentes con la realidad económica de la misma. Al respecto, Farfán (2016), al hacer referencia a las actividades de la entidad, suma el elemento de control a ser considerado en la generación de información financiera, en tanto sean “económicas, no económicas y de carácter estratégico, [...] también le permiten ejercer un control sobre los recursos de la empresa” (p. 10).

Adicionalmente, todos esos últimos rasgos, permiten satisfacer y complementar el llamado “paradigma de la utilidad”, elemento determinante en la satisfacción de información financiera necesaria e influyente en la toma de decisiones económicas; de esto depende que, los usuarios den soporte a un proceso decisorio, justificado en cifras contables transparentes y caracterizadas por descripciones de razonable importancia. Ahora bien, se insiste en que la información financiera será conforme a los lineamientos regulatorios, dentro de los cuales los rasgos cualitativos del MC son base inexorable. Esto permitirá dar valor agregado a la producción de datos financieros útiles y descriptivamente influyentes en la toma de decisiones, conforme a un razonamiento lógico, el cual pudiera basarse en una metodología de interpretación de la norma contable a partir de las premisas clásicas de Aristóteles, lo que indudablemente sería de gran interés para la ciencia contable.

En razón de lo antes expuesto, surge la necesidad de dar respuesta a la siguiente interrogante:

¿Cuál es el fundamento teórico de una metodología para interpretar la norma contable internacional a partir de la lógica de Aristóteles?

Para atender a esta inquietud es necesario, primeramente, dar respuesta a las interrogantes siguientes:

¿Cuáles son los lineamientos epistemológicos de la lógica propuesta por Aristóteles y sus principios fundamentales como base en la interpretación contable?

¿Qué características poseen los postulados básicos de la armonización contable internacional como guía esencial para el concepto, juicio y raciocinio contable?

¿Cómo son las fases del proceso de interpretación de la norma contable internacional desde la perspectiva de Aristóteles?

¿Cuáles son los fundamentos teóricos de lógica de interpretación de la norma contable internacional?

Intencionalidades de la investigación

Intencionalidad general

Fundamentar una metodología de interpretación de la norma contable internacional a la luz de la lógica de Aristóteles.

Intencionalidades específicas

1. Explicar los fundamentos epistemológicos de la lógica propuesta por Aristóteles.
2. Examinar los postulados básicos de la norma contable internacional, como guías explicativas del concepto, juicio y raciocinio contable.
3. Exponer las fases del proceso de interpretación de la norma contable internacional desde la perspectiva de la lógica aristotélica.
4. Generar los fundamentos teóricos de una lógica de interpretación de la norma contable internacional.

Justificación de la investigación

El acto de interpretar, representa una actividad compleja en la cual el sujeto, tiene la responsabilidad de instaurar o desentrañar un sentido a un texto (Lell, 2017). En este caso, con la finalidad de darle solución a una necesidad en las ciencias contables con relación a la interpretación objetiva de las NIIF, además de cumplir con el proceso contable, se debe preparar información financiera que cumpla con unos estándares de calidad y transparencia. El hecho hermenéutico sobre las normas contables debe sustentarse teóricamente. Mediante la lógica, se puede descifrar si un discurso está encaminado en función de la verdad.

Esta investigación pretende contribuir al campo de la interpretación en Ciencias Contables, bajo la que mediante un análisis lógico se debe dar cumplimiento a lo

establecido en las normas que regulan la actividad contable. La investigación presenta beneficios que favorecen desde lo teórico y lo práctico; es exhaustiva sobre aspectos ontológicos, epistemológicos y metodológicos a la luz del filósofo estagirita Aristóteles –padre de la lógica-. Este autor clásico de amplia trascendencia en la humanidad, en el ámbito de la lógica delinea armoniosamente las diversas etapas que debe satisfacer una interpretación lógica de cualquier sistema normativo en contabilidad.

Desde la perspectiva del realismo aristotélico y la trascendencia del conocimiento a partir de la razón, se aborda un estudio sobre la lógica formal –concepto, juicio y razonamiento- a su vez articula elementos fundamentales de la lógica material –rectitud de pensamiento-, fundamental desde la existencia misma de la humanidad.

Con respecto a la vinculación de la lógica con cualquier ciencia, Perdomo (1986) señala constructos que se tornan válidos en referencia a las Ciencias Contables. Nos dice este autor:

[...] La lógica está relacionada con todas las ciencias, porque como bien lo dijo Cohen, es el aspecto formal de todo cuanto existe...a) Desde el punto de vista formal, todas las ciencias están integradas por conceptos, juicios y razonamientos...b) Así mismo, les proporciona a las ciencias la teoría para las demostraciones científicas. No se puede hablar de ciencia, si ésta no está organizada conforme a las leyes de la lógica. c) La metodología es Lógica Aplicada, inferida de numerosos casos científicos. Dichos procesos lógicos se deben observar, si se desea obtener el conocimiento científico. De manera especial, está vinculada con la Matemática, la Psicología, la Lingüística, la Filosofía y la Computación [...]. (p.27)

En esencia para las ciencias contables desde el proceso de captación e interpretación de los detalles económicos-financieros de un hecho contable (López, 1999), conducen a la materialización de la actividad práctica de contabilización y por ende tener presente aspectos de la realidad objetiva, en concreto, dentro las normas de contabilidad – Normas Internacionales de Información Financiera- cuya naturaleza lógica va en armonía con los procesos de contabilización que deben seguirse, al que debe sujetarse el hecho interpretativo del texto normativo de igual modo.

La lógica refuerza un resultado de la contabilidad, apegado a los constructos normativos del ente emisor de las NIIF, además de su correspondencia con rasgos racionales del contador para el que, seguramente un grado de convicción lo coadyuva a asociar un desarrollo del acto interpretativo de dichas normas, su entendimiento y aplicación correcta, conforme al criterio lógico.

Desde el horizonte metodológico, el método deductivo –método demostrativo- creado por Aristóteles, bajo el que lo universal ha dado paso al descubrimiento y demostración de lo particular, es pertinente en el sentido de que el sistema normativo de principios, desarrollado por la IFRS Foundation, encuadra en estas particularidades. Partiendo de una realidad conocida –unas proposiciones o axiomas que definen dicha realidad-, se puede llegar a identificar –deducir- un resultado o conclusión, incluso intuitivamente, llegar a una demostración avalada por el campo científico. Para esto el uso del silogismo aristotélico es herramienta clave que nutre la actividad académica y profesional de los involucrados con el campo de la contabilidad y sus normas.

Alcance de la investigación

Desde un punto de vista teórico, la presente investigación toma la postura de la lógica clásica propuesta por Aristóteles, para vincularla con el discurso contable; en este caso con el lenguaje de las normas de contabilidad. De la lógica clásica se asumen los axiomas, teoremas –o teorías-, entre otros elementos que forman parte de esta, y que enseñan a pensar y producir el razonamiento contable aplicando una metodología silogística, esencial en la delimitación y fijación interpretativa en contabilidad.

Desde el punto de vista contable, la propuesta se enmarca en el proceso interpretativo de las normas elaboradas por la IFRS Foundation a través del International Accounting Standard Board (IASB), llamadas International Financial Reporting Standard IFRS o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); normas que plantean una actividad contable lógica y un sistema regulatorio de

principios que siguen o se alinean a las premisas de la lógica clásica aristotélica, las cuales se desarrollan en el siguiente apartado.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA-EPISTEMOLÓGICA DE LA LÓGICA ARISTOTÉLICA

En atención al requerimiento de una metodología de interpretación de la norma contable internacional el cual se denotó en el apartado anterior, se aborda su soporte teórico epistemológico expresado en la lógica clásica del estagirita Aristóteles (1982; 1988), pensador que desarrolló este tema dividido en seis (6) partes:

1. Categorías: Desarrolla la doctrina del concepto o término; genera diez (10) categorías con las cuales se puede identificar la realidad.
2. Peri Hermeneias (Sobre la interpretación): En esta parte se estudia la proposición, su interpretación lingüística y cómo se clasifica en función de la cantidad -por su extensión-, cualidad, relación y modalidad.
3. Primeros Analíticos: Aquí yace el silogismo, su estructura y los tipos de estos. Se deja en evidencia la contribución de Aristóteles para las ciencias, sus principios y la utilidad de los razonamientos correctos.
4. Segundos Analíticos: Aristóteles profundiza sobre la investigación científica y la búsqueda de la causa, la cual es fundamental para la demostración.
5. Tópicos: Se encuentra en esta parte de la obra aristotélica, la doctrina sobre la dialéctica, la justifica como una función primordial que enriquece el conocimiento.
6. Refutaciones Sofísticas: Propone el estagirita el detalle sobre las falacias y paralogismos, así se fortalece la estructura silogística aristotélica.

Estas obras mencionadas, conforman el “Órganon”; obra maestra de Aristóteles (1982,1988), en la cual en esencia esta su aporte sobre lógica, como un instrumento para las ciencias en general. En este sentido, las ciencias contables requieren estos constructos teóricos que faciliten su discernimiento, comprensión y aprovechamiento mediante la lógica clásica. Perdomo (1986) describe el ingenio de la lógica aristotélica de la siguiente manera:

[...] la lógica, nos enseña, con respecto al silogismo, a construirlo válidamente, para no incurrir en paralogismos ni en falacias... pensemos, en el primer libro: **las categorías**, estudia los elementos más simples del silogismo, o sea, el concepto o término -este se define como la expresión del concepto- y por ello, fue el primer trabajo lógico de Aristóteles. Si comparamos dos conceptos, nos aparece un juicio, el cual se expresa en la proposición que es la expresión oral del juicio, como cuando decimos: Pedro es abogado, el cual está compuesto de un sujeto: “Pedro”, de una cópula: “es”, y de un predicado: “abogado”. Este problema el de comparar dos conceptos, lo solucionó Aristóteles con su segundo trabajo: **Peri Hermeneias** -de la proposición- el cual permitió presentar su descubrimiento principal: el silogismo, en su siguiente gran obra: “**Los Primeros Analíticos**”. El alcance que tenía el silogismo para la ciencia, lo va a revelar en sus **Segundos Analíticos**. La utilidad de su descubrimiento para la dialéctica –discusión- la sustentó en: “**Los Tópicos**”. El último libro: **Las Refutaciones Sofísticas**, lo escribió para defender todo el sistema del fraude dialéctico, de tal manera que al revelar las técnicas que permiten detectar el engaño, ello impidiera a los sofistas de todas las épocas, introducir impunemente en el reino de la ciencia, bajo la apariencia de verdad, las falsas argumentaciones. En síntesis, de todo lo expuesto, la finalidad inmediata de la lógica aristotélica es metodológica, por ello la llamó instrumento “Organon”. ¿Pero, instrumento de qué? –de la ciencia, del conocimiento, de la prueba y demostraciones científicas. La lógica fue al sistema aristotélico, lo que la matemática a la doctrina pitagórica [...]. (p. 20).

De cualquier manera, los aspectos teóricos fundamentales de la lógica y las diversas perspectivas que esta presenta, favorecerán la interpretación en las ciencias contables. Antes de iniciar este sustento teórico a la contabilidad, es primordial conocer un resumen sobre la vida y obra de este filósofo clásico: Aristóteles, cuyo pensamiento se mantiene vigente en la actualidad.

Sobre la vida de Aristóteles

Nació el año 384-5 a. de J.C. en la ciudad de Estagira, al norte de Grecia. Su padre era un médico llamado Nicómaco, el cual poseía conocimientos que seguramente influyeron en el inicio del joven filósofo. Estagira era una colonia jónica en la costa macedónica, donde Aristóteles pudo visualizar dos civilizaciones –la alta cultura griega y la bárbara limítrofe: Macedonia-; a la edad de diecisiete años lo enviaron a estudiar a la Academia de Atenas y por veinte años fue discípulo de Platón, quien ejerció una gran influencia intelectual sobre él, a pesar de que se distanciaron en cuanto a intereses, métodos y resultados doctrinarios, esto solo acredita su independencia intelectual. Sócrates, Platón y Aristóteles son considerados los tres más grandes pensadores griegos. Al morir Platón, el estagirita abandona la ciudad de Atenas y viaja a Asos (Asia menor), seguidamente a Lesbos y luego acepta la invitación de Filipo de Macedonia para que sea el tutor de Alejandro Magno -que tenía catorce años para ese momento y llegó a ser el general griego de más influencia en Grecia-. Luego de que Alejandro Magno sucediera a Filipo, Aristóteles vuelve a Atenas a enseñar en su propia escuela que fue como la academia platónica –ambas representaron importantes instituciones científicas-. De acuerdo a algunas narraciones, Aristóteles vivió con una mujer llamada Herpilis y tuvo un hijo llamado Nicómaco como su abuelo –a él es a quién dedica su obra “Ética nicomaquea”-. Se presume que fue un hombre responsable, adinerado, bondadoso y liberal, de acuerdo a un testamento que dejó. A la muerte de Alejandro Magno, los enemigos de este militar griego concentraron sus odios sobre Aristóteles y al ver que peligraba su vida, se fue de Atenas y se resguardó en una propiedad que era de su mujer, en Calcis (Eubea) donde muere al poco tiempo después. (Lloyd, 1968).

Luego de conocer a grandes rasgos parte de la vida del filósofo estagirita, es importante describir algunos elementos teóricos que ayudan a entender con más claridad el pensamiento aristotélico y que forma parte de este. A continuación, se exponen dichos elementos:

1. Axiomas universales de la lógica

Para comprender el estatus y pertinencia de la lógica aristotélica, es fundamental fijar los pilares teóricos considerados a la largo de la historia como principios axiomáticos, claros y evidentes, que permiten la materialización de los constructos de relaciones lógicas, instituidos inicialmente por el filósofo y médico Galeno de Pérgamo, con vigor en el pensamiento aristotélico (Correia, 2003; Mans, 1985; Ramis, 2006). Estos principios son los siguientes:

a. El principio de contradicción

Dentro de este, se evidencian elementos de orden ontológicos-metafísicos y propiamente lógicos, se considera que una cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo y bajo las mismas circunstancias. Lo que implicaría desentrañar de un predicado, que lo expresado no puede poseer las cualidades de verdadero y falso simultáneamente. Es considerado un elemento particular dentro de la doctrina aristotélica, ya que de este se desencadena la construcción axiomática subsiguiente (Correia, 2003; Mans, 1985; Ramis, 2006).

b. El principio de identidad

Señala que, dentro de la realidad, una cosa representa en sí misma lo que es, y no será lo que no es. Tal y como lo expresan simbólicamente: $B = B$. Según es narrado por la historia, el primero en plantearlo fue Parménides como un elemento de simplicidad, surgiendo algunas discusiones acerca de su carácter metafísico, pero se delimita cierto grado de supremacía en el principio de contradicción por su alcance metafísico y lógico (Correia, 2003; Mans, 1985; Ramis, 2006).

c. El principio de exclusión de un tercero

Este axioma de consideraciones metafísicas y lógicas, absorbe la indiscutible afirmación de que algo –una cosa de la realidad- es o no es, de este modo solo puede afirmarse o negarse de una cosa, en contraste con otra. Asociado al plano metafísico, este principio considera que no hay término medio entre ser y no ser, vale entonces, la oposición entre dos proposiciones o juicios contradictorios. El principio de exclusión de un tercero puede reducirse al principio de no-contradicción, pero solo sería aplicable este axioma desde el punto de vista lógico formal, ya que no permite determinar la verdad o falsedad de una proposición (Correia, 2003; Mans, 1985; Ramis, 2006).

d. El principio de razón suficiente

Se refiere a que todo ente –ser o cosa- debe poseer su propia razón suficiente; para efecto de los filósofos antiguos lo englobaban al principio de causalidad, Aristóteles lo vinculaba a la necesidad y el movimiento, asociando las premisas o hipótesis como principios de las demostraciones, partes en el silogismo aristotélico. Evidentemente, este principio fue perfeccionado por los filósofos que emprendieron el estudio de la lógica como Leibniz que confirmaron que no hay efecto, sin causa (Correia, 2003; Mans, 1985; Ramis, 2006).

e. El principio de igualdad o de identidad comparada

Este último no considerado dentro de los principios universales de la lógica, pero útil en la argumentación deductiva, señala que cuando dos cosas son iguales con una tercera, estas serán iguales entre sí. Cabe resaltar su carácter absoluto reflejado en las representaciones matemáticas –algebraicas-, se puede identificar de este modo: $A=x$; $B=x$; necesariamente $A=B$. En el ámbito de la lógica solo bastaría una conveniencia entre los predicados (Correia, 2003; Ramis, 2006).

Ahora bien, dentro del *Órganon* -compendio de la obra de lógica de Aristóteles- se desarrollan en detalle los principios de la lógica clásica; en su primera parte denominada “Categorías” o “predicamentos” plantea la doctrina del concepto, mediante diez (10) categorías: Una (1) substancia y nueve (9) accidentes –entidad, cantidad, cualidad, relación, lugar, tiempo, situación, estado, acción y pasión (o pasividad)-.

En efecto, en el texto clásico de Aristóteles sobre *Lógica –Categorías-* se desarrollan las cuatro (4) primeras en detalle. El estagirita plantea la posibilidad de nuevos conceptos, distintos a las categorías mencionadas. Conocidos como los opuestos, que se dividen en: Relativos, contrarios, opuestos por privación-posesión y los contradictorios; entre otros conceptos.

Estas categorías mencionadas del realismo aristotélico se relacionan directamente con un enunciado -oraciones o frases-. A su vez, estas se pueden identificar con un enunciado falso o verdadero -en el juicio-, que va en consonancia con la existencia de la realidad objetiva. En definitiva, las categorías planteadas por Aristóteles se corresponden con los distintos tipos de existencia ligadas a un término –sujeto o predicado- y permiten ordenar la concepción del mundo de las cosas.

2. Utilidad del concepto aristotélico

Cuando se analiza la realidad de las cosas, en su existencia misma, se explican los elementos que hacen parte de esta; al respecto, Perdomo (1986) afirma con un ejemplo: “Si yo les dibujara en el tablero un triángulo equilátero [...] y les preguntara ¿Qué es? La respuesta sería “un triángulo” [...] ¿Por qué? Porque tienen el concepto de aquello que es un triángulo” (p.47). Así, se pueden delimitar las múltiples realidades externas al sujeto –cosas en sí mismas-, fijando una posición acerca del concepto que representa cada una de estas cosas.

Perdomo (1986) dice: “debemos intentar conocer las cosas por sus conceptos tanto a nivel de las ciencias, como de nuestras relaciones cotidianas, si queremos no ser confundidos [...] conocer algo es conocer su concepto” (p.47). Por tanto, esta fase de la lógica de Aristóteles involucra la aprehensión intelectual que un sujeto tiene del mundo exterior, formada desde aspectos científicos o no. De cada concepto se puede suscitar una razonable explicación, que permite su comprensión y/o abstracción.

Aun cuando Ramis (2006) menciona: “el concepto es la forma más simple de conocimiento” (p.39), en el que participan el sujeto que conoce y la realidad a conocer, todas las cosas existentes -posibles e imaginarias-, generan un conocimiento lógico fundamental a nivel conceptual. Así entonces, el sujeto mediante las actividades cognitivas o recursos como la atención, la comparación y la reflexión puede llegar a identificar dicho concepto, sin afirmar, ni negar, ya que estas últimas, corresponden a la fase lógica del juicio.

Describir mediante expresiones lo que el concepto es en sí mismo, permite relacionarlo de manera directa con sus sinónimos como: Idea, noción, representación e intención (Ramis, 2006), pero conlleva a la necesidad de que se formen dichos conceptos en nuestra mente por: Intuición directa, analogía, abstracción o composición (Perdomo, 1986); sin que esto repercuta en un análisis de niveles, etapas o grados en su identificación, en su constitución lógico-formal ante el intelecto humano. Lo anterior se explana más ampliamente en los párrafos siguientes.

Un concepto se puede formar por intuición directa cuando el sujeto tiene contacto con la cosa sin intermediarios u cualquier otro elemento que medie en este hecho de conocer. El sujeto de esta manera hace una construcción mental que lo lleva a identificar su aspecto o apariencia, hasta tanto, pueden generarse defectos en esta representación, si no se tiene una correcta apreciación de la cosa en cuestión (Perdomo, 1986; Ramis, 2006, Smith, 2017).

Ahora bien, por analogía, un concepto se puede producir o surgir su delimitación mental, al contrastar dos objetos o modelos objetivos. Esto lleva a que se constituya una noción definida de ese algo –cosa por conocer- señalando en la explicación, que

poseen en sus notas descriptivas esenciales, rasgos de similitud (Perdomo 1986; Ramis, 2006).

Con respecto a la abstracción, se fija un concepto al extraer las propiedades de la cosa mediante el contraste de tres o más objetos o modelos objetivos. Dentro de esto se procesan los elementos comunes que contengan, así se pueden comparar distintos hechos o realidades objetivas y lo que tengan en común; posteriormente quedan fijados en la mente, al captar la idea original.

Por el contrario, un concepto también se puede formar por composición, al momento de integrar dos conceptos particulares, de tal modo que se podría inferir del concepto de pez y mujer, el de sirena (Perdomo, 1986). Estos hallazgos marcan la profundidad y complejidad que tiene la mente humana al momento de construir una identificación conceptual, lo cual es fundamental para seguir en el camino de la lógica aristotélica.

3. Consideraciones sobre la doctrina del concepto aristotélico: El término

En el inicio del texto aristotélico sobre los conceptos –Categorías-, se produce una clara distinción entre los distintos tipos de existencia que puede tener un término cualquiera, indicando los rasgos más simples que puede llegar a representar un concepto con respecto de la realidad. Además de esto, este filósofo clásico muestra que los términos –como conceptos- pueden ser usados de modo independiente o combinados con otros elementos, lo que perfecciona, infinitas posibilidades de las proposiciones o enunciados al hablar o escribir.

Aristóteles desarrolla el principio de transitividad, parte fundamental de sus postulados teóricos sobre lógica; lo describe de la siguiente manera:

[...] Cuando una cosa se predica de otra como de un sujeto, todo aquello que se dice del predicado se dice también del sujeto; v.g: hombre se predica del hombre individual, y animal se predica de hombre; así que también del hombre individual se predicará animal: en efecto, el hombre individual es hombre tanto como animal [...]. (Aristóteles, 1982, pp. 32-33)

De lo mencionado, se asume que cuando dos cosas son iguales con una tercera cosa, son iguales entre ellas –transitividad-. Del entendimiento de esta relación lógica se compone la obra del filósofo estagirita, la cual nace con la construcción de los conceptos. Plantea que cada cosa que se dice de algo, justamente representa alguno de estos elementos en su ámbito espacial -o imaginario-.

Cada concepto o elemento considerado una “categoría o predicamento” representa una entidad, un cuanto, un cual, un respecto a algo, un donde, un cuando, un hallarse situado, un estar, un hacer o un padecer. También clarifica el filósofo; que en sí misma cada una de estas manifestaciones lingüísticas, no da lugar a afirmar o negar algo concreto (Aristóteles, 1982). Solo es un punto de partida inicial en sus consideraciones lógicas, en los cuales se expresa el inicio o primer contacto con la realidad objetiva.

El éxito de las siguientes etapas de la lógica de Aristóteles –el juicio y el raciocinio- depende de la claridad, distinción y exactitud con la que se perciban los conceptos (Aristóteles, 1982; Ramis, 2006; Rosch and Mervis, 1975, Smith, 2017). Esto se ratifica desde un punto de vista ontológico, ya que, en caso contrario, lleva a tener una errada percepción de la realidad, para esto es necesario captar cada una de las notas de dicho concepto, hasta no llegar a confundir los caracteres esenciales con los accidentales.

Dentro de cada ciencia o área del conocimiento, los conceptos se desarrollan a partir de las percepciones que empiezan por los sentidos (López, 1999) –por ejemplo, en contabilidad: Un activo de propiedades, planta y equipo, el mobiliario- y otros que surgen de una realidad concreta e hipotética –imaginarios-. Así entonces, en la disciplina contable, se puede llegar a identificar, un activo intangible, la marca de fábrica, solo por mencionar un ejemplo.

Por esto, Ramis (2006) justifica ideas de Tomás de Aquino, cuando señala que al percibir cosas reales, estas deben ser captadas tal cual son, siendo base para el entendimiento humano y la realidad objetiva. Si se perciben conceptos hipotéticos, deben ser captados tal cual deben ser y nos da el siguiente ejemplo: “Un juez percibe

la ley positiva, en sentido real, tal como es, y la aplica, en sentido hipotético, tal como debe ser” (p.47).

El mencionado autor señala que cuando se transmite un concepto por medio de las palabras, se debe dar claramente su explicación –significado-, ya que se puede prestar a confusiones -por afectaciones de orden semántica- que serían importantes subsanar, pues se pudiera confundir el sujeto cognoscente y lo que plasme en su discurso. Las delimitaciones conceptuales de los entes de la realidad y su clara fijación, son sumamente importantes al momento de construir un conocimiento de orden lógico o un sustento interpretativo que siga estos parámetros.

Lo último, debe ser acompañado de la determinación de unas características que permiten al orden intelectual, distinguir eficazmente cada una de esas unidades de la realidad que se quieren distinguir, particularizar, diferenciar y/o interpretar. Identificar la naturaleza de dicho objeto ayuda con este proceso. Como se ha mencionado, los conceptos planteados por Aristóteles se pueden alinear con una (1) sustancia y nueve (9) accidentes –se indagarán más adelante-.

Por consiguiente, estas asunciones de orden teórico y filosófico, permiten expresar como se puede distinguir un concepto cualquiera, mediante la interrelación de las notas distintivas que contienen una categoría o un concepto en sí –propiedades esenciales y accidentales- (Ramis, 2006, p. 45). En sí, esto conduce a la respuesta de qué es esa parte de la realidad. No necesariamente surge una sola respuesta, sino que se pueden presentar un conjunto de descripciones.

Ramis (2006) ofrece un ejemplo que contempla qué es la ley -analógicamente se presenta con respecto de la categorización de entidad o sustancia- y se distinguen las siguientes notas esenciales: “...a) orden racional b) para el bien común c) promulgación d) autoridad competente [...] otras accidentales como la de suavidad, flexibilidad, rigidez, etc...” (p.45). Agrega el autor que el rigor de obtener dichas notas dependerá de las reglas de la percepción –lo cual se aborda en el siguiente capítulo-.

Ahora bien, cada concepto puede variar significativamente en el número de notas que lo diferencian de otro concepto. Minuciosamente al detallar aspectos intrínsecos y extrínsecos, le dan una identificación particular a cada elemento. Ejemplo, si se quiere abordar las notas del concepto “contador” se pueden inferir identificaciones particulares como: Profesional, hombre o mujer, animal, racional, ser [...]; entre más complejo sea un concepto mayor cantidad de notas que lo expliquen tiene.

Una clasificación sobre los conceptos, vinculada con la distinción aristotélica es presentada por Ramis (2006) el cual expresa que los conceptos se pueden diferenciar por su subordinación en: *Conceptos superiores* –abarcan otros conceptos-, un ejemplo en ciencias contables es la distinción de “racional” que contiene al ser “contador” o a la norma contable propiamente dicha y los *conceptos inferiores* –son abarcados por otro concepto más extenso- por ejemplo, el concepto “tributarista” –contador especializado en temas de impuestos, tasas y exacciones parafiscales exclusivamente- contenido dentro del concepto “contador”, ya que éste puede ser especializado en tributos, auditoría, contabilidad, finanzas, entre otras áreas.

Seguidamente Ramis (2006) plantea que los conceptos también se pueden clasificar por su extensión en: *Colectivos*, aquellos que se refieren a un grupo homogéneo; por ejemplo, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) o Federación de Colegios de Contadores Públicos (FCCPV). Dentro de esta distinción los conceptos también pueden ser *distributivos* –referidos a un sujeto que forma parte de un colectivo- por ejemplo, algún miembro de la directiva de la Federación de Colegios de Contadores Públicos en Venezuela, un auditor de una firma de auditoría, entre otros.

Pero también, los conceptos por su extensión pueden ser: *Singulares* –referidos a un sujeto u objeto determinado- (Ramis, 2006), por ejemplo: mi vehículo, el contador-auditor, entre otros. Seguidamente, también se encuentran los conceptos *particulares* –abarcan una fracción homogénea o heterogénea- por ejemplo, algunos miembros de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, un grupo de investigadores del postgrado en ciencias contables ULA, entre otros. Para finalizar esta clasificación, se encuentran los *universales* –que incorporan un número indefinido de

elementos o un conjunto de estos- por ejemplo, los profesionales, los contadores, los auditores, entre otros.

Además, Ramis (2006) distingue a los conceptos por su comprensión; estos pueden ser: *Concretos* –aquellos que encuentran caracteres realizados o realizables- por ejemplo, cuando decimos la norma contable es clara, entendible, de fácil aplicación. Así como, los conceptos *abstractos* –dícese de aquellos que sus caracteres o notas están separadas e independientes-, por ejemplo, la representación fiel o la relevancia, entre otros.

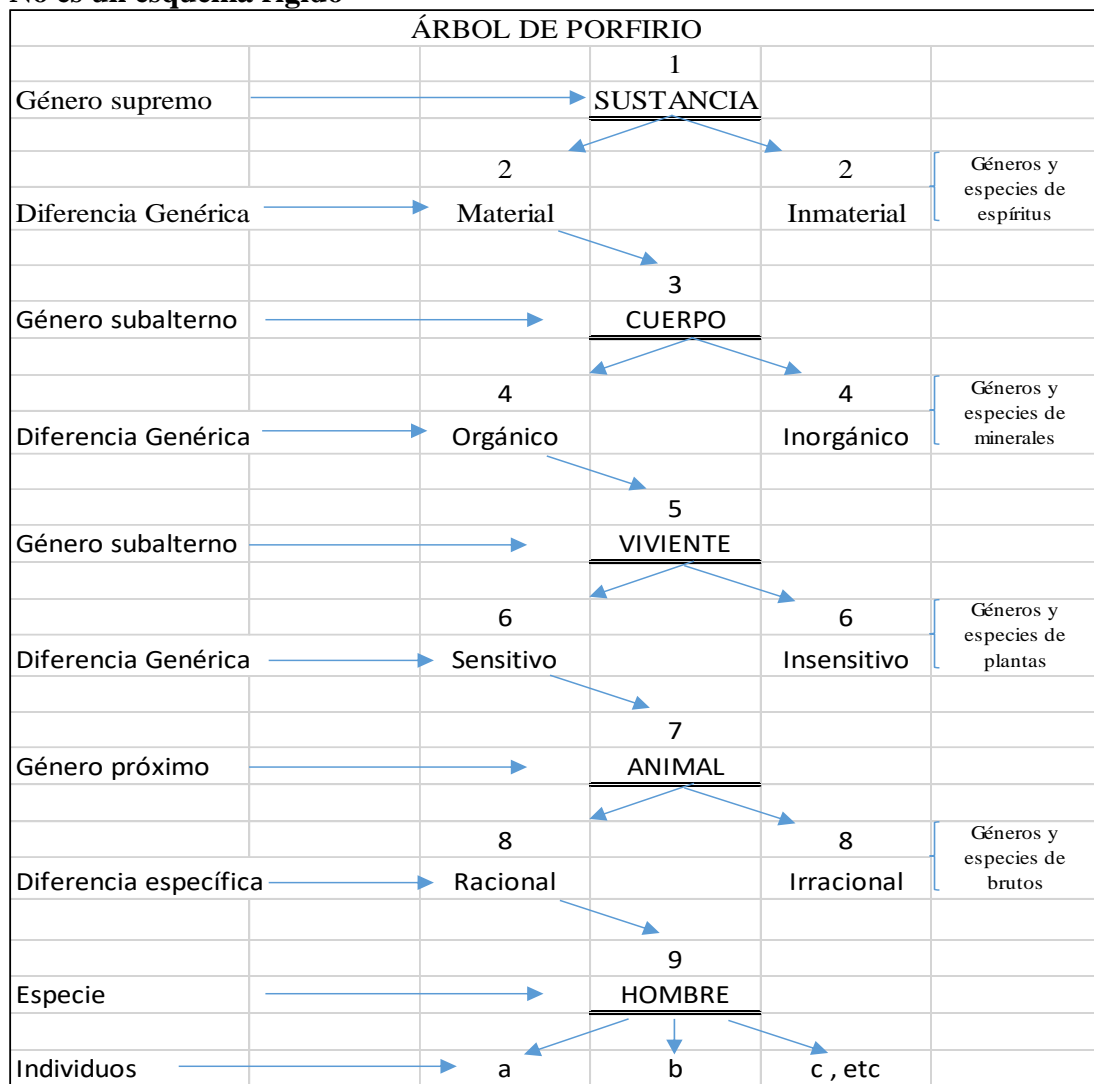
Ahora bien, en referencia a la lógica de Aristóteles, son de interés los *universales*, alegando que la mayor parte de las percepciones de la realidad se mantienen dentro de la universalidad. Las captaciones mentales permanecen dentro de ese ámbito universal, Aristóteles (1982) los definió como uno que por su naturaleza tiene la aptitud para estar en muchos. Los *predicables* –categorías-, los cuales en la doctrina aristotélica son entendidos como los universales -formas que tiene la mente humana o su intelecto para referirse a objetos concretos y numéricamente diferenciados-.

Se puede comprender entonces, que un predicado –conjunto de palabras que expresan un sentido, pueden asociar varios predicables (categorías) o no- a su vez se simplifican en: Género, especie, diferencia específica, propio o propiedad y accidente. Y las tantas maneras que un sujeto puede llegar a predicar un concepto variarán en función de su interés, capacidad y muy posiblemente a medida que su conocimiento vaya en aumento (Aristóteles, 1982, 1988; Perdomo, 1986; Ramis, 2006).

Por género se entiende, los universales de mayor alcance; por especie, son parte de una entidad considerada como género. Una diferencia específica corresponde con un universal que añade un aspecto diferenciador o distintivo; la propiedad indica notas distintivas de una especie y el accidente puede llegar a ser considerado como otros universales no vinculados a principios de orden general –notas no constitutivas de una esencia- (ver cuadro 1) (Aristóteles, 1982, 1988; Gamba, 1999; Perdomo, 1986; Ramis, 2006).

Desde la antigüedad, los teóricos lógicos desarrollaron la estructura de comprensión de los conceptos que puede ir en correlación con los planteamientos aristotélicos y las clasificaciones mencionadas. Porfirio (ver Cuadro 1), quien fue un escritor y filósofo ecléctico -comentarista de Aristóteles- buscó siempre generar un equilibrio entre el realismo aristotélico y el idealismo platónico (Ramis, 2006).

Cuadro 1
Árbol de Porfirio: Orden lógico de los conceptos de mayor a menor universalidad.
No es un esquema rígido



Fuente: Tomado de Ramis, 2006, p.60.

Para Aristóteles (1982), dentro de los predicamentos –predicables o categorías-, una primera distinción se produce sobre el concepto “entidad”. Según el estagirita es: “[...] aquella que, ni se dice de un sujeto, ni está en un sujeto, v.g. el hombre individual o el caballo individual” (p.34), formalidad entendida en la constitución de la “sustancia”, la raíz de toda materialidad o corporeidad -los conceptos estrictamente sustantivos- (Ramis, 2006). Aquí se puede incluir el concepto de norma contable como entidad aristotélica.

Yace en el discurso aristotélico, la distinción de entidad secundaria, que permite clarificar en concreto, cuáles son las entidades primarias en la connotación de género-especie; en esencia: “[...] hombre individual pertenece a la especie hombre, y el género de dicha especie es animal; así, pues, estas entidades se llaman secundarias, v.g.: El hombre y el animal [...]” (Aristóteles, 1982, p.34). Esto está relacionado con la entidad primaria de género “animal” y la entidad secundaria de especie hombre -o mujer-.

Es importante esta diferenciación, en primer lugar, porque incluye la distinción de los predicables universales –género, especie [...]– y en segundo lugar, porque se manifiesta la distinción de Aristóteles con respecto a los accidentes. Estos no pueden ser pensados fuera de una sustancia o entidad –los accidentes son todas las demás categorías aristotélica previamente mencionadas-.

Se debe agregar que, es propio para una entidad no tener contrario –término opuesto- (Aristóteles, 1982); solamente pudiese haberlo en sus caracteres, modalidades, cualidades u otros elementos distintivos, por ejemplo: Norma (Entidad, sustancia o sustantivo). En este sentido, no es lógico hablar de una no-entidad -Una no ley, un no humano [...]–, quizá sería factible que fuese pensado en el campo de la fantasía –de lo inmaterial-, pero no en la realidad concreta de las cosas.

No obstante, dentro de las otras “categorías” de la realidad, se encuentran: cantidad, cualidad, relación, acción, pasión, tiempo, lugar, posición y hábito. Sobre esto Aristóteles (1982) recalca que en cuanto a cantidad: “De lo cuanto, por su parte, lo hay discreto y lo hay continuo; y lo hay que consta de partes de componentes [...] lo hay

que no consta de partes [...]” (p.42). Dando sentido a cualquier medición que incluya un factor numérico, ligado a una cuantificación -cualquier magnitud o expresión de cantidad propiamente-, las ciencias contables están ligadas a este predicable.

Aristóteles (1982) refiere la categoría de la relación y menciona que: “[...] Se dicen respecto a algo todas aquellas cosas tales que, lo que son exactamente ellas mismas, se dicen que lo son de otras cosas o respecto a otra cosa de cualquier otra manera [...]” (p. 47). Cuando se hacen las distinciones entre superior, inferior, rico, pobre, se está constituyendo una relación aristotélica.

La cualidad en cambio, es una diferenciación para clasificar las cosas, en tal o cual carácter distintivo. Aristóteles distingue entre las especies de la cualidad: estado y disposición; la primera una cualidad estable y duradera, la segunda, cualidades cambiantes –mudables y cambian con rapidez- (Aristóteles, 1982). De modo intrínseco, se habla de los aspectos distintivos de una sustancia y por esto, la disposición de que las cosas se incluyan en tal o cual clasificación, por ejemplo, activos negociables o no negociables.

En cuanto a los accidentes identificados como acción y pasión, la primera se describe como cualquier actividad que implique un movimiento o inclinación por el hacer y la segunda, como el efecto de recibir una sustancia –sujeto-, respectivamente. Esto, partiendo de que el acto de accionar, implica un hacer que va a causar determinado propósito y la pasión, asociada a recibir un efecto de lo anterior (Ramis, 2006).

El accidente –o categoría- tiempo, se entiende como efecto directamente asimilable en la temporalidad humana –su naturaleza temporal-, al cual se puede asimilar toda sustancia o entidad. Este produce el efecto de: “[...] la duración o permanencia de algo en el ser o en algún modo de ser, como tener treinta años, dormir siete horas [...]” (Ramis, 2006, p. 65); lo cual se identifica como todo lo que ocurre entre los extremos de un inicio a un fin. No se debe confundir los accidentes de tiempo y cantidad, a pesar de ser cuantitativos. El primero, implica la existencia de un valor, pero dicha cantidad no prevé la asociación directa al tiempo.

Aquella precisión con la que se fija la ocupación de algún elemento de la realidad en el espacio, se conoce como lugar, permite definir con claridad la exactitud de la ubicación de un elemento. Por lo que, el accidente posición representa esa correspondencia del elemento de la realidad con algún orden de ese punto del espacio que ocupa (Ramis, 2006). Ejemplo: El auditor en Caracas, el auditor está sentado frente a la computadora.

Por último, en las categorías aristotélicas se tiene al hábito, elemento sobre el que han existido controversias pero que se concluye como todo aquello que acompaña a la sustancia o esta sobrepuesto en esta (Ramis, 2006). Permite ser asociado con el desempeño o comportamiento de una sustancia.

Posteriormente Aristóteles (1982) trae a colación, la caracterización de actividad y pasividad, como una introducción de que dentro de la realidad se puede encontrar contrariedad –calentar, enfriar; gozar, afligirse-. Así Aristóteles configura la figura de los opuestos, propuesta de cuatro (4) maneras: Respecto a algo –ejemplo: Arriba, abajo-; los opuestos contrarios, –por ejemplo: la salud, la enfermedad-; los opuestos como privación o posesión que asociados con los ojos los ejemplifica como: posesión (la vista), privación (la ceguera). En esencia, la doctrina de Aristóteles sobre el concepto, se puede simplificar de este modo.

Entre lo mencionado de la lógica aristotélica, una especial atención remite a los conceptos universales –predicables o predicamentos-, referidos a entes puros de la realidad y sobre estos solo pueden existir unos conceptos trascendentales pero que presentan una naturaleza especial. La metafísica –ontología- señala que no son incluíbles en la clasificación anterior, pero en orden de representar alguno de estos en su naturaleza principal como: Ser o cosa, verdadero, bueno, algo y uno. Trayectoria que marca el fin en sí mismo de la filosofía de Aristóteles por conocer la verdad (Aristóteles, 1982; Ramis, 2006).

4. Consideraciones sobre la doctrina del juicio aristotélico: Las proposiciones

En esta parte de la obra aristotélica, el estagirita desarrolla lo concerniente a cuando se comparan dos conceptos –expresado en una proposición o enunciado-. El juicio conlleva una operación del intelecto humano donde se afirma o niega con respecto de algo –un sustantivo-. Esta actividad lleva un indiscutible mayor esfuerzo mental que a la relativa al concepto. Es de hacer notar que mediante proposiciones se expresa el discurso verbal o escrito. (Aristóteles, 1988; Perdomo, 1986).

Ahora bien, en una proposición se distingue: (1) un sujeto o sustantivo –se afirma o se niega sobre este-; (2) la cópula –representa la parte de una oración que sirve de enlace entre un sujeto y un predicado-; (3) el predicado –es la idea o lo expresado sobre este sujeto o sustantivo –correspondiente a una afirmación o negación- (Aristóteles, 1988; Perdomo, 1986). Un ejemplo, Juan es contador: (1) sujeto –Juan- (2) cópula –es- y (3) predicado –contador-. Solo cabe señalar, que tanto el sujeto como el predicado deben ser conceptos, lo cual hace posible que estos sean intercambiables, desde la perspectiva aristotélica.

Esta parte de la obra de Aristóteles (1988), constituye un análisis semántico-gramatical de los elementos que son parte de un enunciado –una proposición-. Estos indican la verdad o falsedad que se puede vincular directamente a la parte introductoria del razonamiento, como método –o modalidad- para la construcción de conocimiento científico –*aspecto de orden epistemológico*-. Se debe prestar, especial atención a la escritura, ya que constituye la simbología de las palabras habladas y del alma de los interlocutores.

Señala Aristóteles (1988), que el hablar –sonido de una afección de lo que tenemos en el alma- y la escritura, representan lo que establece este sonido, hasta este punto no se puede indicar si algo es verdadero o falso. Solo es un mecanismo introductorio para dar valor a las partes que pueden integrar un enunciado –una proposición-, y como se puede inferir, está conformado por: El nombre, el verbo y el enunciado; elementos fundamentales para dar sentido a lo expresado con una natural coherencia.

El enunciado –o proposición- despliega un papel fundamental en la comunicación, en correspondencia a un sonido, siendo este significativo, de acuerdo a la convención que exista propiamente de las palabras entre los interlocutores. En contabilidad, se puede decir que hay una convención por la comunidad de contadores que le dan sentido al lenguaje técnico de las ciencias contables, el cual existe y es descrito con rigurosidad en el lenguaje especialísimo de las normas contables, dirigido a la obtención de información financiera de calidad con fines decisorios, en el aspecto económico.

En lo anterior, se refleja un esbozo inicial de una teoría gramatical sistemática, que no conoce otro criterio, sino que el semántico. Ahora bien, según la filosofía aristotélica, un enunciado asertivo “apofántico” es aquel donde se manifiesta la verdad o falsedad de lo expresado –vale indicar que no siempre se presenta esta situación-; como indica Aristóteles (1988), en una plegaria hay un enunciado, pero esto no es ni falso, ni verdadero.

En su desarrollo de orden instrumental a la filosofía, se infiere de Aristóteles (*ob.cit*) que, mediante un enunciado asertivo, se produce la afirmación –la aserción de algo unido de algo- y la negación –la aserción de algo separado de algo- y que se le puede oponer una contradicción y contrariedad. Y, en consecuencia, se corresponde un grado de complejidad en esta distinción. De allí, es necesario dejar sentado que, así como los conceptos se expresan mediante los términos, los juicios se expresan mediante las proposiciones de orden asertivo –afirmativas o negativa-.

Respecto al juicio, Perdomo (1986) propone un ejemplo que aconteció en el derecho romano por parte de los pretores, personas que formaban parte del sistema de justicia de esta civilización y decían “Dadme los hechos, que yo os daré el derecho”. Juicio que acontecía como conveniencia de comparar los hechos con el derecho y de su interpretación, una posible sucesión de soluciones a un conflicto de orden jurídico, en el que tiene convivencia un hecho de la realidad con los planteamientos de una norma. De forma similar, ocurre entre los hechos contables y las normas en ciencias contables.

En ideas de Ramis (2006), la tendencia natural del ser humano es realizar actos mentales completos y que su modo más elemental es el juicio –verdadera naturaleza

racional del ser humano- hasta llegar a su máxima expresión en el razonamiento. Este autor propone la siguiente definición y ejemplos del juicio, ceñidos al pensamiento aristotélico: “acto voluntario de la mente por el que afirmamos o negamos algo [...]”. Por ejemplo, La ley debe ser expresión de justicia; la ley injusta no es ley; la ignorancia de la ley no exime de cumplimiento, etc.” (p. 109). Estos últimos, son ejemplos de proposiciones asertóricas “apofánticas”.

De lo anterior se infiere, que un sujeto al tener los conceptos claros y precisos, tiene plena facultad o libertad para afirmar o negar consecuentemente sobre estos, conforme a la realidad. De tal connotación es posible la materialización de juicios casi infalibles (Ramis, 2006). Pero si no hay conceptos claros, puede originar un perjuicio en la proposición con la magnitud de llegar a afectar significativamente hasta al sujeto que conoce dicha realidad, por ser juicios equivocados hasta injustos.

Como se ha mencionado, el signo de un concepto es el término y el de un juicio es la proposición, mediante una oración con carga semántica-gramatical suficiente conforme a la exigencia aristotélica; en éste se puede reflejar la verdad o falsedad de una entidad aristotélica, de modo afirmativo o negativo.

Señala Ramis (2006) que, pese a lo mencionado, no toda proposición es un juicio, ya que, si no se hace modo voluntario, solo es un simple enunciado. En este sentido, Aristóteles (1988) indica: “[...] Todo enunciado es significativo, pero no como un instrumento <natural>, sino por convención [...]” (p.41) en el que, el factor de la voluntad del sujeto –convención del sujeto- por materializar un juicio es fundamental.

Esto implica que se debe tener la intención de juzgar –de hacer un juicio-. De lo contrario, no se presentaría una relación lógica entre los conceptos, entidad, cópula y predicado. En otras palabras, sería una simple aprehensión de orden intelectual, en la que se manifiesta el lenguaje –en los juicios sin voluntad-. No es un juicio materialmente hablando, en relación a lo que se ha venido expresando.

Se insiste, en que la simple colocación de los elementos mencionados –sujeto, cópula y predicado-, así se haga de forma correcta la incorporación de cada término,

para expresar cosas que vayan de la mano con la realidad, es necesaria tener la voluntad de hacerlo.

Esto es conocido como el asentimiento de la voluntad –un juicio expresa un acto de conciencia-. De allí, desde lo científico Ramis (2006) manifiesta “[...] una proposición científica será tanto más apta para que se le preste asentimiento cuanto mejor se presente el resultado de un buen planteamiento [...]” (p.113).

5. Clasificación de los juicios

Pueden existir distintas clasificaciones sobre los juicios, pero se trae a colación el planteamiento de Perdomo (1986), que muestra de una forma clara una alternativa lógica para distinguirlos. No escapa de ser ampliada o mejorada, pero se alinea con el pensamiento de Aristóteles (1988). En primer lugar, los juicios pueden ser clasificados por su extensión en: Juicios universales, juicios particulares y juicios singulares. Ramis (2006) agrega en esta clasificación los juicios indefinidos.

Los juicios universales son aquellos en la que se considera toda una entidad –sustantivo-, es decir, con tendencia a la generalización –es natural que se predique de varias cosas, de su contenido depende lo verdadero o falso- (Aristóteles, 1988). Se puede tomar la sustancia en toda su extensión, de modo que se llega utilizar la palabra “todos” o “ninguno”, en su identificación de género o especie (Perdomo, 1986; Ramis, 2006). Así entonces, en contabilidad se puede ilustrar del siguiente modo: Todos los auditores son contadores; ningún activo puede reconocerse sin que se posea el control del mismo, entre otros ejemplos.

Los juicios particulares, por el contrario, son aquellos que no representan toda la entidad –sustantivo-, sino parte de esta –no es natural que se predique de varias cosas- (Aristóteles, 1988), usando adjetivos indefinidos como: Algunos, ciertos, pocos, muchas, entre otras (Mans, 1985; Perdomo, 1986; Ramis, 2006). Si se acude a unos ejemplos en contabilidad, puede ser: Algunas normas contables son de difícil comprensión, muchos contadores son expertos en NIIF, entre otros.

Perdomo (1986) señala toda norma jurídica es general, pero algunas se limitan a determinados sujetos o regulan determinada conducta, por tanto, en estos casos se hacen juicios particulares para dirigir determinada indicación imperativo-atributiva a parte de una entidad –sujetos de derecho-.

En interés de hacer analogía entre la norma legal y la norma contable, ya que similarmente ocurre en el marco normativo NIIF que delimita una indicación para un determinado elemento, se tiene que, en el tratamiento contable de cualquier partida de la estructura financiera en particular, se presentan los juicios particulares para un elemento financiero, por ejemplo, los activos depreciables.

De tal modo, los juicios particulares, hacen referencia a una entidad definida y única, mediante un pronombre personal o demostrativo (Mans, 1985; Perdomo, 1986; Ramis, 2006). En contabilidad se ejemplifica como: Aquella (pronombre demostrativo) norma que regula la actividad de contabilidad de coberturas, la (pronombre) contadora responsable del control interno de tal actividad o empresa, entre otros.

Los juicios indefinidos que plantea Ramis (2006), son aquellos que no tienen una extensión determinada. Por lo general estos son los universales; por ejemplo, cuando se plantea un juicio como: El hombre o la mujer son sujetos de derecho. En estos casos, la solución viene de los universales, al plantearse que todos los individuos de especie humana son sujetos de derecho. También pueden incorporarse en los juicios particulares, por ejemplo, cuando hacemos un juicio indefinido como: El contador es sagaz; la solución viene de los particulares y se puede convertir en: Algunos contadores son sagaces. Aristóteles (1988) plantea que sean considerados como particulares –a los indefinidos-.

Además, según Perdomo (1986), se pueden encontrar los juicios clasificados por su cualidad –o forma-: Juicios afirmativos o juicios negativos. Estos ya no se refieren a cantidad como la anterior clasificación. Los afirmativos, tienen la característica de que la cópula –palabra que une dos términos en la oración- no está modificada por una expresión, es decir, hay una correspondencia del sujeto con el predicado; en los negativos ocurre lo contrario. Por ejemplo, los hechos contables son reconocidos –

registrados- en contabilidad (juicio afirmativo); los hechos contables –no- han sido reconocidos –registrados- en contabilidad (juicio negativo).

Seguidamente, se encuentran los juicios clasificados por su relación entre el predicado con el sujeto. Entre estos, se encuentran los juicios categóricos, como aquellos en los que existe una relación absoluta –definitiva, invariable- entre sujeto(s) y predicado(s) (Mans, 1985; Perdomo, 1986; Ramis, 2006). Por ejemplo, en contabilidad, al decir: este activo es un intangible, el pasivo es contingente, los pasivos contingentes no se registran en el libro diario, el pasivo no es de cuantía o vencimiento incierto, entre otros.

Ahora, se tiene dentro de esta clasificación –por su relación- a los juicios hipotéticos, aquellos que están sometidos a una condición que establezca la relación entre sujeto y predicado (Perdomo, 1986). Por ejemplo, en contabilidad cuando se plantea: Sí el pasivo es de cuantía o vencimiento incierto es una provisión, sí la partida no genera beneficios económicos no es un activo, entre otros.

También Perdomo (1986) plantea los juicios disyuntivos, como los que poseen dos o más predicados sobre un sujeto –sustantivo-, por ejemplo, en contabilidad de coberturas, al decir: La partida cubierta es un activo o un pasivo reconocido. A su vez, esta alternativa permite que las proposiciones sean contrarias como el ejemplo mencionado –es un activo o es un pasivo, dos conceptos contrarios-. También, pueden ser dos predicados contradictorios: al plantear que los pasivos contingentes son reconocidos en contabilidad o no.

La última distinción hecha por Perdomo (1986), se refiere a la clasificación de los juicios por su modalidad con respecto de la realidad; en consideraciones ontológicas los juicios pueden ser probables –juicios problemáticos-, reales –juicios asertóricos-, necesarios –juicios apodícticos necesarios- e imposibles –juicios apodícticos imposibles.

El juicio problemático indica que la relación de este con la realidad es meramente posible, ejemplo: en el caso de los pasivos contingentes, al decir, puede ser que se

necesite desprender de recursos que incorporan beneficios económicos para cumplir esa obligación –cabe resaltar, los pasivos contingentes son pasivos posibles pero inciertos-, esto hace su carácter “meramente posible”.

El juicio asertórico o real, en el que el contenido material de la proposición es acorde con la realidad (Aristóteles, 1988), en contabilidad un ejemplo, puede ser: Los gastos son disminuciones de los beneficios económicos, los pasivos son obligaciones. Hay una correspondencia *sine qua non* entre lo planteado y la realidad.

Los juicios apodícticos son aquellos que tienen un predicado en esencia necesario o imposible con respecto del sujeto; el primero, se puede ejemplificar de la siguiente forma: Todo recurso financiero sobre el que se posea control y genere beneficios económicos es un activo –consecuencia lógica necesaria-. Sobre el segundo, cuando se dice que el arrendatario financiero es propietario –consecuencia lógica imposible-

Lo anterior representa *grosso modo* la doctrina del juicio que plantea el filósofo estagirita concerniente a un elemento fundamental de su construcción lógica, desde la que queda en evidencia la necesidad de aplicar un nivel superior de pensamiento que sustente conscientemente la realidad objetiva de las cosas.

En este sentido, Aristóteles (1988) plantea: “[...] es una sola la afirmación y la negación que significa una sola cosa acerca de una sola cosa [...]” (p. 49). Para que de este modo lógico haya la alternativa de interpretar la verdad o falsedad de un juicio.

Aristóteles (1988) se cuestiona sobre sí la afirmación es contraria a la negación, surgiendo una aclaratoria a su distinción en la simple expresión del lenguaje, pero en esencia esto no refiere la verdad o falsedad del enunciado. No se puede decir de modo apriorístico que lo afirmativo o la negación sean verdad –bueno- o falsedad –malo-, respectivamente. Habría que indagar sobre los elementos del juicio para contraponer los elementos y no errar –o tener duda-. A continuación, se aborda el razonamiento como *elemento epistemológico* fundamental que da sentido a la lógica.

6. Consideraciones sobre la doctrina del razonamiento aristotélico: El silogismo

Esta parte del texto aristotélico de alto contenido epistemológico, es en esencia la construcción lógica del estagirita. Quedan sentadas las bases del silogismo como mecanismo deductivo, mediante el uso de tres términos –extremo mayor, extremo medio y extremo menor-; constituidos como premisas –proposiciones- sobre la base de verdades conocidas da lugar al conocimiento de nuevas verdades –clarificando el conocimiento de la realidad- (Aristóteles, 1982, 1988; Correia, 2017; Mans, 1985; Ramis, 2006). Una realidad que está compuesta por normas de contabilidad que requieren claridad en su interpretación.

Cabe destacar que el signo del raciocinio es la argumentación –una proposición que permite ilación racional entre una cosa con otra-. Tanto es esto, que son una cosa inseparable el raciocinio y la argumentación. Lo que se diga acerca de una, vale para la otra (Ramis, 2006).

Esto lleva plantear los elementos del raciocinio –la argumentación-, en primer lugar se tiene, el antecedente: Proposición(es) que va(n) a producir una conclusión sobre algo –al tener un adecuado proceso lógico de vinculación entre el antecedente y el consecuente- y ser analizadas en conjunto dichas proposiciones mantienen este nombre de antecedentes –cuando son varias proposiciones-, al ser consideradas por separado cada proposición son consideradas como premisas (Correia, 2017; Mans, 1985; Ramis, 2006).

Seguidamente del antecedente se tiene al consecuente –que expresa la vinculación de los antecedentes con este elemento mencionado; por último, se encuentra a la consecuencia que hace posible la relación entre el antecedente y el consecuente. Ramis (2006) expresa que no se debe confundir el consecuente con la consecuencia; esta última es un aspecto interno fijado dentro del consecuente, más no la proposición completa.

El ser humano tiene amplias cualidades que lo identifican como un ser racional, y por consiguiente, el razonamiento representa la operación de la mente con un grado superior de complejidad que el juicio y el concepto. Al no ser posible el conocimiento inmediato de la realidad mediante la experiencia, se debe recurrir a otros conocimientos adquiridos –verdades conocidas-, de esta interrelación surge la razón –la claridad en el conocimiento de la verdad- y por ende nuevo conocimiento (Mans, 1985).

Por lo anterior, mediante el uso de las proposiciones de modo asertivo –conceptos y juicios claros, afirmativos y negativos-; y la consecuente aplicación de la mediación silogística y del apoyo de la demostración; se logra descifrar lo que se pretende conocer o investigar –interpretar en este caso-.

Seguidos de la conveniencia discursiva o no del mediador –el intérprete en este caso de interés-, se infiere el perfeccionamiento de las actividades del entendimiento, materializado en un tercer juicio acerca de la conveniencia de los conceptos y juicios previos –los antecedentes- (Mans, 1985; Ramis, 2006).

La teoría del razonamiento en general de Aristóteles (1988), es un punto de apoyo fundamental para las ciencias en general, pues favorece una construcción científica del conocimiento por lineamientos racionales –sustentado en la relación de los conocimientos adquiridos-, acordes con el intelecto humano –y la memoria- con el patrón de apoyar el pensamiento –en este caso, los contadores profesionales- para un saber armónico y adecuada comprensión de las normas contables, favoreciendo la actividad profesional.

Para Aristóteles (1988) la cumbre de su teoría del razonamiento tiene lugar en la demostración, así se justifica el uso de las operaciones de la mente para llegar a una conclusión que no distorsione en el intelecto humano y se aumentan las posibilidades del desarrollo científico –nuevo conocimiento a partir de lo racional-; cuyo punto de partida es el concepto –el término-, siendo su inminente asociación con los universales, el que facilita determinar la vinculación de un objeto-realidad –manteniendo en el plano de la objetividad este propósito-.

Para esto último, también es fundamental la correcta apreciación o uso de las proposiciones, en las que tiene cabida enunciar un predicado universal –se da en todos o no-, un predicado particular –se da en algunos o no- e indefinido –se da o no, pero puede ser un universal o un particular-.

En el pensamiento del estagirita se plantea la distinción entre la proposición dialéctica –es una interrogante respecto a la contradicción- y la proposición demostrativa –asunción de una de las dos partes de la contradicción: el que demuestra asume y no pregunta- (Aristóteles, 1988).

Ambas proposiciones mencionadas –dialéctica y demostrativa- se forman en función del mismo proceso de razonar-, son materializadas por un sujeto que señala mediante el lenguaje la relación o no, existente entre los elementos que la forman. Otro aspecto a considerar es que la proposición demostrativa parte de los axiomas de la lógica previamente mencionados –principios de contradicción, de identidad, de exclusión de un tercero y de razón suficiente-. Tanto la proposición como el concepto –aquello en lo que se descompone la proposición- son la causa de los razonamientos.

Dice Aristóteles (1988) sobre el razonamiento: “es un enunciado que en el que, sentadas ciertas cosas, se sigue necesariamente algo distinto de lo ya establecido... que no se precise de ningún término ajeno para que se dé necesariamente la conclusión [...]” (p. 95). En esta descripción yace inmerso lo fundamental en la construcción de la razón –de la verdad-; causa de la denominación de la lógica de Aristóteles como instrumento para las ciencias. Una verdad que enriquezca a la ciencia y avale su condición de ser útil al hombre, en el conocimiento de la realidad objetiva.

Aristóteles (1988) instituye como razonamiento –silogismo- perfecto aquel que no precisa de términos ajenos, dando la oportunidad al intelecto humano y sus amplias facultades, para que incluya en las proposiciones solo lo que es aceptado por el entendimiento humano y de orden al discurso. Pero tal y como dice Ramis (2006), es fundamental la conciencia discursiva. Se propone el ejemplo de este último autor.

[...] Todos los contratos son obligantes; la compraventa es un contrato; luego la compraventa es obligante. Dar a cada uno su derecho es una

virtud; la justicia es dar a cada uno su derecho, luego la justicia es una virtud.

Simbólicamente:

$$\begin{array}{l} A=X \quad A=X \quad (5+5)=10 \\ \underline{B=X} \quad ; \quad \underline{B \neq X} \quad ; \quad \underline{(2 \times 5)=10} \\ A=B \quad ; \quad A \neq B \quad ; \quad (5+5)=(2 \times 5) \end{array} \quad [\dots]. \quad (\text{pp.171-172})$$

En esto último, existen dos ejemplos. El primero, sobre los contratos, en el cual se parte de: a) una proposición asertiva sobre los contratos (sustantivo), una cópula (son) y un predicado (obligantes); b) una segunda proposición asertiva en la que sobre la compraventa (sustantivo), se tiene una cópula (es) y otro predicado (contrato), interrelacionados mediante la conciencia discursiva del sujeto que la plantea, lo que permite llegar a una conclusión real como consecuencia de lo anterior: La compraventa (sustantivo), la cópula (es) y el predicado concluyente de obligante.

En el segundo ejemplo, se presentan unas proposiciones con un grado superior de complejidad. Al inicio de este ejemplo, se presenta una proposición asertiva que dice que a cada uno (sustantivo indefinido), dar su derecho es (cópula compuesta) y el predicado: Virtud. Por consiguiente, la segunda proposición sobre la justicia (sustantivo), es dar a cada uno su (cópula compuesta), el predicado de es: Derecho, permite materializar la conclusión en prosecución de una conciencia discursiva de que la justicia (sustantivo), es (cópula), una virtud (predicado concluyente).

Aristóteles (1988) fija el término primero como el extremo mayor, el término medio con el extremo medio y el término último con el extremo menor. En conjunto con esto se produce una combinación binaria (es decir, de solo dos elementos) de cada uno de los extremos –mayor: término primero y menor: término último- con el término medio. Esta combinación binaria se convierte en el discurso en una premisa o proposición; esquemas que adquieren su mayor entendimiento para el sujeto cognoscente en la llamada “primera figura”, “segunda figura” y “tercera figura” que aborda la distinción aristotélica de los razonamientos (Aristóteles, 1988).

La vista de las figuras son simples disposiciones de ubicación de las premisas, en las que el término medio puede posicionarse en determinados lugares, Mans (1985) explica:

[...] En efecto, el término medio (M) puede ponerse:
1° Como sujeto en la premisa mayor y como predicado en la menor; 2°, como predicado en ambas premisas; 3. °, Como sujeto en ambas premisas; y 4. °, Como predicado en la premisa mayor y como sujeto en la menor... No obstante, estas cuatro posibilidades, discrepan los lógicos en cuanto a precisar cuáles son las figuras que pueden dar lugar a silogismos verdaderamente concluyentes. Aristóteles admitía solamente las tres primeras figuras, y llamaba a la 2.^a y a la 3.^a imperfectas, porque la necesidad de la conclusión no resulta absolutamente evidente, sino que precisa reducir sus modos a los de la primera figura [...]. (pp. 92-93)

La llamada primera figura es aquella en la que el término medio ocupa esa posición propiamente; cabe resaltar –el medio-, presenta una determinación claramente deductiva –obvia y transparente-, que le dan su carácter de que los términos sean ubicados en orden de generalidad descendente o de concreción progresiva de una realidad universal y lo demás incluidos en esta –el todo y sus partes-. En efecto, Mans (1985) sobre la primera figura o figura regular dice: “[...] procede del antecedente lógico al consiguiente lógico y corresponde a la subalternación [...]” (p. 93).

También se puede reflejar en sentido contrario, caso en que los términos se excluyan o nieguen uno respecto de otro, y reflejen una no inclusión en esa realidad. Esta “primera figura” como se ha mencionado, representa para Aristóteles (1988) la única verdaderamente concluyente. La segunda y tercera figura tienen valor en la medida de su posibilidad de transformarse en la primera figura, conversión de sus proposiciones: por contraposición o por analogía, respectivamente; por tanto, se enfatiza en la primera. Estas “figuras” son modelos para representar el silogismo y se expresan como se enuncia a continuación:

La primera figura se describe mediante el modelo: **P-M, M-S: P-S (donde P=término primero; M= término medio; S=término último)**. En planteamientos del estagirita, “Se da (o no) A en (todo o ningún B)” –**expresión P-M de la primera figura-**, “se da B en (todo o algún) C” –**expresión M-S de la primera figura-** y como expresión del término último P-S, “Se da (o no) A en (todo, ningún o algún) C. Es

importante recordar, la combinación binaria –dos elementos enlazados en la proposición de cada término: primero, medio y último- (Aristóteles, 1988, p. 87).

Aristóteles (1988) en explicación del razonamiento asertórico de la “primera figura”, refiere a la naturaleza del razonamiento (qué, cuándo y cómo surge), ratifica que es necesario conocer esto para posteriormente desarrollar la demostración. El razonamiento es más universal que la demostración. El estagirita manifiesta que: “[...] en efecto, la demostración es un cierto tipo de razonamiento, pero los razonamientos no son todas demostraciones [...]” (p.101).

Por tanto, Aristóteles (*ob,cit.*) explica que el llamado razonamiento perfecto, el término último o extremo menor debe formar parte del término medio o extremo medio y que éste último, forme parte del término primero o extremo mayor. Si de A se predica B y B se predica de C, es necesario que A se predique de C. Similarmente, por contraposición si A no se predica de B, y B se predica de C, no habrá relación de A con C en este ejemplo (Aristóteles, 1988). La combinación perfecta de lo enunciado en el discurso, permite construir razonamiento y por ende conocimiento.

Por vía de excepción, la llamada segunda figura se describe así: M-P, M-S: P-S (donde P=término primero; M=término medio; S=término último. Lo que es lo mismo al decir: Se da (o no) M en (en todo o ningún N, se da (o no) en (todo, algún o ningún) O, tal que, no se da N en (ningún o algún) O. (Aristóteles, 1988, p.87).

Donde el término medio es el predicado en dos proposiciones. Es necesario, que este término medio sea universal y se de en algún de los extremos para que haya razonamiento. Este es un tipo de razonamiento –el de la segunda figura- forzoso, se materializa de un modo imperfecto al incluirse un elemento –por relación con los términos o por hipótesis- que sirva de vinculación entre lo expresado, por lo tanto, no se profundiza en este modelo.

El modelo de la tercera figura del razonamiento aristotélico, de igual modo se da por fuerza el razonamiento y en algunos casos resulta imposible razonar así se incluya un universal (Aristóteles, 1988, pp.122-123). De tal modo que no se profundiza en este

esquema del genio estagirita, más adelante se indican los puntos de interés. Tanto en la segunda o tercera figura, es necesaria una conversión de sus elementos para que se cumpla el razonamiento perfecto propuesto por el estagirita.

Aristóteles hizo valer que el raciocinio tiene la misma definición del silogismo y el silogismo representa el modelo de razonamiento por excelencia (Ramis, 2006). Pero vale resaltar, que el filósofo estagirita para darle mayor fortaleza a estas bondades del razonamiento, descompone el razonamiento en sus distintas posibilidades que enlazan con las figuras. De hecho, el ser humano puede materializar varias formas de razonamiento.

Los seres humanos en condiciones normales, pueden desarrollar razonamientos inductivos, deductivos, analógicos y probabilísticos (Perdomo, 1986); buscando establecer relaciones entre los distintos eventos y fenómenos de la realidad en la cual por ejemplo, la complejidad de los órganos reguladores en materia contable, conlleva a una intensa aplicación de estas operaciones mentales.

Dentro del razonamiento de acuerdo a su forma, Aristóteles (1982) y la doctrina filosófica distingue entre los razonamientos inductivos y deductivos; en los inductivos, la construcción silogística mental va entre lo particular a lo general, fungiendo el método inductivo como un mecanismo para comparar diversos rasgos particulares de la realidad, de este modo se pueda proyectar el conocimiento de una característica común. Este modo inductivo puede construir un análisis general sobre la base de las características comunes de las entidades particulares. En contabilidad, se propone el siguiente ejemplo: Si el contador experimentado es eficiente, al decir que el abogado experimentado es eficiente, por lo tanto, se podría decir, que el profesional experimentado es eficiente.

Esto lleva a fijar en la práctica silogística: Que sí X es el elemento común en este caso es “eficiente”, y B es el concepto “profesional experimentado” en su condición general y se analizan los elementos particulares A: El concepto “contador experimentado”, y el elemento particular B: El concepto “abogado experimentado” se puede concluir de modo inductivo: El profesional experimentado es eficiente.

Se considera que Aristóteles sobre este terreno del razonamiento inductivo presenta algunos problemas aún no resueltos. La generalización que se hace producto de analizar el contexto de varios fenómenos vinculados o caracteres de los particulares que no han sido probados –puede dar luz sobre las inquietudes de la doctrina filosófica-. En el ejemplo mencionado (los profesionales experimentados son eficientes), sí se hubiese analizado todos los particulares posibles de una realidad –todos los profesionales: de todas las carreras universitarias existentes-, se puede decir que es una inducción completa, de lo contrario será incompleta (Mans, 1985; Perdomo, 1986, Ramis, 2006). Esto subyace en una dificultad para poder probar la generalización que se pretenda hacer.

Por su parte, Ramis (2006) para precisar la distinción entre inducción y deducción referente a la ley, señala que en el caso de la inducción se va de los hechos a la norma jurídica que los contempla y regula, mientras que en la deducción ocurre todo lo contrario –de la norma jurídica a los hechos-. Vale decir entonces, que la fuente de la inducción es la experiencia. De la experiencia viene la construcción epistemológica en las ciencias experimentales como: La física, la química, entre otros. Ya que experimentar “es conocer inmediata y directamente las realidades individuales y contingentes” (Ramis, 2006, p. 200).

Por el contrario, el razonamiento deductivo, en el cual el silogismo se compone de las tres proposiciones que lo conforman –su materia próxima: Premisa mayor, premisa menor y la conclusión- y cuyo otro componente son los tres conceptos o términos que se combinan en los juicios o proposiciones –materia remota: Término mayor (P), término medio (M) y el término menor (S) (Mans, 1985).

Lo anterior, refiere al nexos lógico existente entre estos hallazgos que alcanzan un nivel de conocimiento ya no en la experiencia de las cosas, sino en la virtud de la verdad que se consigue en el intelecto humano. Donde la conclusión sobreviene de la causa lógica que justifica la conformidad del entendimiento con la realidad objetiva (Ramis, 2006).

Ahora bien, esta relación lógica se considera verdadera cuando las proposiciones que las forman sean realmente verdaderas y formalmente cumplan con los lineamientos teóricos esbozados sobre el pensamiento de Aristóteles. Mans (1985), hace mención a que se puede estar en presencia de un silogismo formalmente válido, que cumpla con las exigencias aristotélicas de que se componga conforme a la figura uno, pero materialmente no coincida con la realidad, tachándolo de incorrecto. Por esto se plasman las reglas sobre la verdad o falsedad de la conclusión según sean verdaderas o falsas las premisas –y viceversa- conforme al pensamiento aristotélico:

[...]1.^a Si las dos premisas son materialmente verdaderas, la conclusión también lo será en virtud del principio: *ex vero non sequitur nisi verum*.

2.^a Si las dos premisas son materialmente falsas, la conclusión también lo será en virtud del principio: *ex falso non sequitur nisi falsum*.

3.^a Si un de las premisas es verdadera y la otra falsa, la conclusión no es necesariamente verdadera ni falsa, sino que puede ser falsa o verdadera, y en este último supuesto huelga decir que la verdad no resultaría del silogismo, sino de la proposición que enuncia la conclusión sería verdadera en sí misma.

Y viceversa: supuesta también la verdad formal o corrección lógica del silogismo, la verdad o falsedad materiales de las premisas, según sea verdadera o falsa la conclusión, depende de las reglas siguientes:

1.^a Si la conclusión es materialmente falsa, necesariamente ha de ser falsa por lo menos una de las premisas.

2.^a Si la conclusión es materialmente verdadera no han de ser necesariamente verdaderas ambas premisas, sino que puede ser una verdadera y otra falsa. [...]. (Mans, 1985, pp. 86-87)

Estos principios mencionados: Que de lo verdadero se sigue lo verdadero y de lo falso se sigue lo falso, produce un enlace directo con el axioma de contradicción, sustentado en la naturaleza ontológica de lo que algo representa de la realidad. Lo que es, es; lo que no es, no es. Ramis (2005) en relación con lo expresado, de manera clara enuncia: De la verdad del antecedente se sigue necesariamente la del consecuente y de un antecedente falso no se sigue nada verdadero.

Ahora bien, los razonamientos también se pueden distinguir en cuanto a su materia en demostrativos, sofísticos y probables. Alineado con las ideas de Aristóteles (1988), los razonamientos demostrativos –ligados a los juicios demostrativos- son aquellos que a partir de lo verdadero y necesario se llega a una conclusión cierta y necesaria. El

sofístico, es aquel que bajo la apariencia de verdad, se pretende hacer pasar por verdadera una conclusión falsa. El razonamiento probable, no tiene certeza absoluta de lo que predica, cae en el campo de la estadística –de las probabilidades-.

Ahora bien, se pueden encontrar distintas clases de silogismos; según la forma de su premisa mayor, pueden ser categóricos, hipotéticos o disyuntivos –al igual que los juicios-. El silogismo categórico es incondicional –no hay condición- lo enunciado son proposiciones definitivas, claras y precisas. Yace en esta distinción las figuras Aristotélicas mencionadas, las cuales dada su importancia se describirán en detalle sus modos y reglas.

Es importante recalcar, que se debe reunir la clasificación de las proposiciones por su cantidad –universales y particulares- y por su cualidad –afirmativas y negativas- para abordar en detalle la construcción del silogismo categórico que requiere el modelo aristotélico.

Las proposiciones según este modelo se muestran en el siguiente cuadro:

Cuadro 2
Proposiciones aristotélicas

Proposición	Identificación aristotélica	Contradicción con la proposición:	Contrariedad con la proposición:	Subcontraria de la proposición:	Proposición subalterna de:	Ejemplo
Universal afirmativa A	Todo S es P (P se predica de todo S)	Particular negativa	Universal negativa			Todos los hombres son mortales
Universal negativa E	Ningún S es P (P no se predica de ningún S)	Particular afirmativa	Universal afirmativa			Ningún hombre es mortal
Particular afirmativa I	Algún S es P (P se predica de algún S)	Universal negativa		Particular negativa	Universal afirmativa	Algunos hombres son mortales
Particular negativa O	Algún S no es P (P no se predica de algún S)	Universal afirmativa		Particular positiva	Universal negativa	Algunos hombres no son mortales

Fuente: Elaboración propia con base en Aristóteles (1982,1988) y Casas (2012).

Aristóteles desarrolla ampliamente la vinculación que se da entre estos tipos de proposiciones considerando las relaciones de contradicción –no hay coherencia lógica- y contrariedad –formalmente distinto al comparado-; ambas descripciones forman parte de la doctrina de la oposición planteada por el estagirita (Aristóteles, 1982, 1988).

Es de interés tener presente la vinculación que se puede dar entre una proposición universal afirmativa que de ahora en adelante se denomina “A”, una proposición universal negativa que en adelante se denomina “E”, una proposición particular afirmativa que en adelante se denomina “I” y la proposición particular negativa que se denominará “O” (Ver cuadro 2).

Por esto, se resume con las siglas siguientes conforme a lo explicado. Relación de contradicción (A-O, E-I); relación de contrariedad (A-E); relación de subcontrariedad (I-O) y relación de subalternación (A-I, E-O). En este sentido se ve una claridad con la cual se puede ejecutar el silogismo categórico –mediante juicios o proposiciones categóricas-.

En atención a esto, recobra importancia traer de nuevo la explicación previa sobre las figuras aristotélicas para lo cual se debe recordar que una proposición consta de: Sujeto (S), cópula (cualquiera que sea, en este caso: “es”) y predicado (P). El término medio estará representado por “M”. En consecuencia, en la primera figura, el término medio conforma al sujeto en la premisa mayor y como predicado en la premisa menor; las demás se entienden conforme al (Cuadro 3).

Cuadro 3
Figuras del silogismo aristotélico

	Primera figura	Segunda figura	Tercera figura
Premisa mayor	M es P	P es M	M es P
Premisa menor	S es M	S es M	M es S
Conclusión	S es P	S es P	S es P

Fuente: Elaboración propia conforme a Aristóteles (1982,1988)

Posterior a la existencia de Aristóteles surgió una cuarta figura, que para efecto de esta tesis doctoral no se toma en consideración, debido a que la misma se limita al pensamiento de este filósofo griego. Previamente se comentó que, para Aristóteles solo tenían valor las tres primeras, la primera figura –razonamiento perfecto-; la segunda y tercera figura son válidas para el estagirita por sus posibilidades para convertirse en la primera figura. De estas pueden surgir combinaciones y se pueden formar hasta doscientos cincuenta y seis (256) posibilidades según los consecuentes estudiosos aristotélicos del medioevo – que incluiría la cuarta figura- (Mans, 1985; Perdomo, 1986).

Pero producto de las consideraciones de Aristóteles se tienen como válidos catorce (14) modos, los cuales se describirán de manera pedagógica, implementando una metodología planteada en la edad media, en la cual el uso de unas palabras mnemotécnicas, permiten una fácil comprensión y discernimiento de las construcciones silogísticas aristotélicas (Perdomo, 1986).

Para este sistema mnemotécnico se hará uso de una palabra, cuyas vocales determinan el modo válido del silogismo en función de la construcción de las proposiciones. Como se ha mencionado; las proposiciones universales afirmativas, universales negativas, particulares afirmativas y particulares negativas se identifican con las vocales “A”, “E”, “I” y “O”, respectivamente.

Por tanto, por ejemplo, al usar la palabra BARBARA se tendrá conciencia de que el silogismo válido se constituye con las vocales AAA de dicha palabra. Por correspondencia a la lógica aristotélica, se está hablando de las proposiciones que constituyen la premisa mayor (en este caso identificada con la vocal “A” –primera de la palabra BARBARA-, por lo que se refiere a una proposición universal afirmativa); la premisa menor (en este caso identificada con la segunda vocal de la palabra BARBARA, que es “A” y por tanto, se refiere a una proposición universal afirmativa); por último, la conclusión (identificada con la última vocal de la palabra mnemotécnica BARBARA, que de igual modo es “A”, una proposición universal afirmativa).

Cuadro 4

Modos válidos del silogismo para Aristóteles

Modos válidos de los silogismos aristotélicos						
Primera figura	AAA	EAE	AII	EIO		
	BARBARA	CELARENT	DARII	FERIO		
Segunda figura	EAE	AEE	EIO	AOO		
	CESARE	CAMESTRES	FESTINO	BAROCO		
Tercera figura	AAI	IAI	AII	EAO	OAO	EIO
	DARAPTI	DISAMIS	DATISI	FELAPTON	BOCARDI	FERISON

Fuente: Elaboración propia con base en Aristóteles (1988), Casas (2012) y Correia (2017).

Previamente ya se había mencionado que Aristóteles (1988) consideraba como silogismo perfecto –silogismo regular- solo los modos de la primera figura – BARBARA, CELARENT, DARII y FERIO- y los modos de la segunda y tercera figura, estaban supeditadas a la posibilidad que tenían de convertirse en algún modo de la primera figura, y la letra inicial de los modos de estos silogismos irregulares – segunda y tercera figura- representan la forma de la primera figura que adoptan (Mans, 1985); por ejemplo, el modo DARAPTI de la tercera figura, debido a que la inicial de dicha palabra es la letra “D”, significa que puede convertirse en el modo DARII de la primera figura; y así de la misma forma las demás.

Con la intención de comprender algunos aspectos prácticos del silogismo aristotélico, se plantean las posibilidades silogísticas que existen para la cuarta figura. Algunos asumen que fue elaborada por Galeno de Pérgamo (Aristóteles, 1988, p.87). Otros se inclinan, por dar su autoría a los filósofos medievales, sin hacer mención a alguno en particular (Perdomo, 1986). Por fines de la práctica lógica se expone la cuarta figura en el siguiente cuadro.

Cuadro 5

Modos válidos de la cuarta figura

AAI	IAI	AEE	EIO	EAO
BAMALIP	DIMATIS	CALEMES	FRESISON	FESAPO

Fuente: Elaboración propia con base en Mans (1985).

Para convertir estas formas en un modo de silogismo perfecto aristotélico, se debe poder invertir los términos –de modo universal o particular- (Aristóteles, 1988, p. 96). En los silogismos perfectos se cumplen las reglas fundamentales del silogismo categórico; evidentemente no ocurre lo mismo en los silogismos irregulares. La conclusión que se desprende de estos últimos no es inapelable –incuestionable- como los de la primera figura.

Para que la conclusión sea el resultado de las premisas –en la segunda y tercera figura, es necesario recurrir a la reducción de una o dos de las proposiciones, ya sea por conversión la cual se puede hacer por modo simple o por accidente, siguiendo las consideraciones expresadas en las palabras mnemotécnicas y la forma mencionada como se construyen, ya explicado previamente –CESARE se convierte en CELARENT-.

Las consonantes iniciales de estas palabras, indican la reducción a la primera figura que corresponda. Solo resta decir, que la consonante “S” intercalada –ceSare- indica que la conversión se hace de un modo simple. Mientras que, la consonante “P” intercalada –felaPton-, la conversión se hace por accidente. La consonante “M” intercalada –disaMis- requiere la inversión del orden de las premisas-. (Mans, 1985). (Ver cuadro 6).

Cuadro 6
Reducción de la cuarta, tercera y segunda figura a la primera figura –silogismo perfecto

	Silogismo:	Ejemplo	Reducido a:	Ejemplo:
Conversión simple	CESARE (EAE)	Ningún ser sensible es árbol (E: Universal negativa – premisa mayor). Todos los pinos son árboles (A: Universal afirmativa – premisa menor). Luego: Ningún pino es sensible (E: Universal negativa-conclusión)	CELARENT EAE (Por conversión de la premisa mayor)	Ningún árbol es sensible (Por conveniencia cambia el orden del sujeto y el predicado). Todos los pinos son árboles. Luego: Ningún pino es sensible.

Continuación cuadro 6				
Conversión por accidente	FELAPTO N (EAO)	Ningún vegetal es sensible (E: Universal negativa – premisa mayor). Todos los vegetales son vivientes (A: Universal afirmativa – premisa menor). Luego: Algunos seres vivientes no son sensibles no son sensibles (O: Particular negativa – conclusión).	FERIO EIO (Por conversión de la premisa menor)	Ningún vegetal es sensible. Algunos seres vivientes son vegetales (Cambia a una proposición I: particular afirmativa y por conveniencia se invierte el orden del sujeto y predicado). Luego: Algunos seres vivientes no son sensibles no son sensibles
Conversión simple y por accidente	FESAPO (EAO)	Ningún ser sensible es vegetal (E: Universal negativa – premisa mayor). Todos los vegetales son vivientes (A: Universal positiva – premisa menor). Luego: Algunos seres vivientes no son sensibles (O: Particular negativa – conclusión).	FERIO (EIO) (Por conversión simple de la premisa mayor y por accidente de la premisa menor)	Ningún vegetal es sensible (Por conveniencia cambia el orden del sujeto y el predicado). Algunos seres vivientes son vegetales (Cambia a una proposición I: Particular afirmativa y se invierte el nombre del sujeto y del predicado). Luego: Algunos seres vivientes no son sensibles.
Conversión de metátesis o transposición de las premisas	BAMALIP premisas (AAI)	Todos los hombres son animales (A: Universal afirmativa – premisa mayor). Todos los animales son sensibles (A: Universal afirmativa – premisa menor). Luego: Algunos seres sensibles son hombres (I: Particular afirmativa – conclusión).	BARBARA (Se convierte por accidente la conclusión y transponiendo las premisas)	Todos los animales son sensibles. Todos los hombres son animales. Luego: Todos los hombres son sensibles.

Fuente: Elaboración propia conforme a Aristóteles (1988) y Mans (1985).

En definitiva, de acuerdo a la información previa se encuentra en evidencia los distintos tipos válidos de los silogismos de la segunda, tercera y cuarta figura para un total de diecinueve modos válidos. Pero, estos necesariamente deben ser convertidos en la primera figura conforme a lo establecido en lo anterior por conversión. También puede producirse una reducción llamada “*ad impossibile*.” (Mans, 1985).

Esta reducción a la primera figura, se consigue relacionada con la proposición que es contradictoria a la conclusión, y es el único procedimiento aplicable a los tipos de silogismo BAROCO y BOCARDO; en efecto, cuentan con la consonante “C”

intercalada que tiene como objetivo que sean convertidos de este modo “ad impossibile”, a razón de lo explicado deben ser convertidos al tipo BARBARA de la primera figura. (Mans, 1985). Hay tres (3) procedimientos para este tipo de reducción lo cual se ejemplificará en el cuadro siguiente:

Cuadro 7
Modos para reducir los silogismos “ad impossibile”

	De:	Procedimiento:	Reducida a:
De la segunda figura	BARACO (AAO) Todos los hombres son racionales. Algunos animales no son racionales. Algunos animales no son racionales. (O: Particular negativa – conclusión)	Se hace uso de la premisa mayor y referente a la premisa menor, se usa la contradictoria de la conclusión. Haciendo una concesión conforme a lo planteado	BARBARA (AAA) Todos los hombres son racionales. Todos los animales son hombres. (Esta proposición A: Universal afirmativa, representa la contradictoria de la conclusión previa “O” – Ver Cuadro 2). Todos los animales son racionales.
De la tercera figura	BOCARDI (OAO) Algunos animales no son racionales. Todos los animales son sensibles. Algunos seres sensibles no son racionales (O: Particular negativa – conclusión)	Se usa la contradictoria de la conclusión como premisa mayor en el silogismo reducido a plantear. Permanece solo la premisa menor.	BARBARA (AAA) Todos los seres sensibles son racionales (es una proposición A: universal afirmativa contradictoria de la O – Ver Cuadro 2). Todos los animales son sensibles. Todos los animales son racionales.
De la cuarta figura	1. BAMALIP (AAI) Todos los hombres son animales. Todos los animales son sensibles. Algunos seres sensibles son hombres (I: particular afirmativa – conclusión)	Para 1. Aplica para todas – Cuarta figura- excepto CALEMES. Se toma la contradictoria de la conclusión y se incorpora al silogismo como premisa mayor.	1. CELARENT (EAE) Ningún ser sensible es hombre (E: Universal negativa es contradictoria de la I – Ver Cuadro 2). Todos los animales son sensibles. Ningún animal es hombre.

Fuente: Elaboración propia con base en Mans (1985)

Para que lo anterior se cumpla, es primordial que se realicen las reducciones conforme a las reglas fundamentales del silogismo –aplica para todas las figuras-.

Conforme al pensamiento aristotélico-clásico se deben tener presente diez (10) reglas. Según Mans (1985) y Perdomo (1986) estas reglas son:

1. Para que un silogismo sea válido solo debe haber tres (3) términos: Mayor, menor y medio. Las inferencias deductivas son la referencia de dos extremos a un medio.
2. Los términos no pueden tener mayor extensión en la conclusión que las premisas.
3. El término medio no debe formar parte en la conclusión, ni como premisa, ni como conclusión. Solo es un punto de comparación.
4. El término medio debe estar representado al menos una vez, universalmente.
5. Si las dos premisas son negativas, el silogismo es inválido.
6. De premisas afirmativas no se sigue una conclusión negativa.
7. Si las dos premisas son particulares, nada se sigue – es inválido-
8. La conclusión siempre sigue la parte más débil. De lo universal a lo particular, siempre es más débil lo particular. De lo afirmativo y lo negativo, es más débil lo negativo.
9. De dos premisas universales, no puede haber una conclusión particular.
10. El término menor y mayor deben quedar como sujeto y predicado en lo que se concluya, respectivamente.

7. El silogismo hipotético

En otro orden de ideas, el silogismo hipotético se materializa cuando un juicio hipotético –que presenta condición- es planteado como premisa mayor –sea afirmativo o negativo-, pero también puede haber casos en los cuales lo condicionado de la premisa mayor pase a ser la premisa menor y la condición ocupe el lugar de la conclusión –de modo afirmativo o negativo- (Mans, 1985). Perdomo (1986) afirma que para efecto de las ciencias jurídicas este aplica en la regulación de las condiciones legales –hechos inciertos-. Se proponen los siguientes ejemplos:

Cuadro 8
Silogismo hipotético

Afirmativo	Negativo
Si María es compradora, entonces puede pagar el precio. María es compradora. Entonces María puede pagar el precio.	Si María es compradora, entonces puede pagar el precio. María no es compradora. Entonces María no puede pagar el precio.
Si el hombre es libre, es responsable. Si es responsable, puede ser sancionado. Luego: Si el hombre es libre, puede ser sancionado.	Si el hombre es libre, es responsable. Si es responsable, puede ser sancionado. Si no puede ser sancionado, el hombre no es libre.

Fuente: Elaboración propia con base en Mans (1985) y Perdomo (1986).

8. El silogismo disyuntivo

En otro sentido, los silogismos disyuntivos tienen la característica de que la premisa mayor es disyuntiva. Posee dos o más posibilidades, puede ser que la premisa menor afirme o niegue. Siguiendo lineamientos de las proposiciones modales puede haber cuatro tipos, tal y como lo expresa Ramis (2006):

[...] MODUS PONENDI PONENS:

Si reina la ley, reina el orden, es así que reina la ley, luego reina el orden.

MODUS PONENDI TOLLENS:

Si reina la ley, no impera el caos; es así que aquí reina la ley, luego aquí no hay impera el caos.

MODUS TOLLENDI PONENS:

Donde no hay ley hay caos; es así que aquí hay ley, luego, aquí no hay caos.

MODUS TOLLENDI TOLLENS:

Donde no hay ley no hay orden; es así que en Jauja no hay ley, luego, en Jauja no hay orden [...]. (p.187)

9. Consideraciones sobre la doctrina de la demostración: Utilidad científica del silogismo

Para Aristóteles, el conocimiento se da a partir del conocimiento de las causas – estructura formal causa y efecto-, donde el conocimiento de premisas verdaderas y necesarias –ciertas e irrefutables-, puede llegar a una conclusión verdadera y necesaria –cierta e irrefutable-. Es necesario que de manera evidente se exprese su

correspondencia con la realidad, por lo que Aristóteles inicia su teoría de la demostración en función de: “Toda enseñanza y todo aprendizaje por el pensamiento se producen a partir de un conocimiento preexistente [...] es posible conocer conociendo las cosas previas [...]” (Aristóteles, 1988, pp. 313-314).

Plantea el estagirita que, al hacer una comprobación o un razonamiento, ya hay una parte de conocido. Donde lo más cercano y conocido, lo obtenemos mediante la sensación –por los sentidos-. Ese conocimiento cercano es dado por los particulares y el conocimiento lejano refiere a los universales. Para Aristóteles (1988, p. 317) el aprender algo nuevo, tiene como causa una tesis –verdad que requiere ser probada, mediante el conjunto de proposiciones que le dan sentido y forma –fundamento- y la razón de esto viene dado por la sinergia existente entre lo dicho y la realidad.

Previamente se explicó parte del razonamiento científico –razonamiento demostrativo-, quedando demostrado la importancia del cumplimiento de las formalidades de la lógica que refieren en primer lugar, al término el concepto, todos sus detalles intrínsecos y extrínsecos para una clara percepción de la realidad, donde la particularidad de la entidad –como ente propia- y sus accidentes dan como resultado una apropiada demostración.

Para Aristóteles (1988, p.328), la ciencia demostrativa tiene como inicio unos principios necesarios –que se distinguen en los axiomas lógicos universales-, la consecuente enunciación de las proposiciones indicando verdades necesarias para demostrar, indicando la guía que da el resultado de una conclusión necesaria.

Al pronunciar proposiciones universales, habrá conclusiones eternas a semejante demostración (Aristóteles, 1988). Esta demostración se logra a partir del conocimiento de los principios propias de cada ciencia, para que sea el fundamento cierto que impulsa el ineludible e irrefutable acontecer científico para no perder el rumbo investigativo. En las normas contables hay unos principios relacionados con las características cualitativas de la información financiera que serán revisados más adelante.

10. Consideraciones sobre la doctrina de la dialéctica

Toda la lógica aristotélica proporcionada previamente, cumple una labor sustantiva y adjetiva –*ontológica* y *epistemológica*- fundamental para el arte de discutir para convencer. El aristotélico convence al identificar la realidad y mediante el discurso silogístico proposicional por demostrar. Las interrogantes capciosas quedan al descubierto al no compaginar lo dicho con lo hecho entre el discurso y la realidad.

Pero de manera cauta, el sujeto que interpreta –o argumenta- debe sustentar su razonar con las apreciaciones previas que ofrece el razonamiento, cumpliendo con sus reglas y límites. Como todo acto de discusión, se debe partir de un problema-caso planteado-. Por eso el nombre de su obra “tópicos” en la cual concreta teóricamente el desarrollo de la actividad dialéctica.

Sobre lo planteado, deben presentarse controversias fundadas en evidencias –que involucren axiomas, principios y leyes que regulen el devenir científico de una ciencia, en este caso la contabilidad-. Para esto, las ciencias contables convergen en la búsqueda de la realidad financiera de los hechos contables, que contribuyan a una adecuada impronta interpretativa de la normativa contable que regule la mencionada realidad.

11. Consideraciones sobre la doctrina de las falacias

En las falacias yacen los razonamientos inválidos, sin forma silogística, también conocidos como sofismas -argumentos de los sofistas-. Aristóteles expone en su obra “Refutaciones sofísticas” trece (13) clases de falacias –seis (6) llamadas “in voce” y siete (7) denominadas “in re”-. La diferencia estriba en que las primeras generan confusión en el significante –una entidad- y las segundas en el significado de un concepto.

Consideradas estas falacias como de ambigüedad y otras como de atinencia –pueden conducir al error y al engaño-. Entre las primeras encontramos: Homonimia, anfibología, combinación, división, la prosodia y la forma misma de la palabra, luego

están: Causa falsa, petición de principio, pregunta compleja, conclusión inatiente, generalización apresurada, accidente, falacia de falsa autoridad, falacia de misericordia, sofisma de ignorancia, argumento ad hominen ofensivo, argumento ad hominen circunstancial, argumento de fuerza y argumento ad populum.

En el cuadro siguiente se explican dichas falacias mediante ejemplos:

Cuadro 9
Tipos de falacias

<p>Equívoco u homonimia: al tomar una palabra un sentido o significado diferente, ejemplo: Si el señor Rodríguez es un hombre pobre, y pierde cada vez que juega al ajedrez, debemos concluir que es un pobre jugador.</p>	<p>Anfibología: al tener las oraciones doble sentido, ejemplo: Querer es poder; quiero ser dueño de todo el petróleo del mundo, luego puedo serlo.</p>	<p>Combinación: al confundir las propiedades de las partes con el todo, ejemplo: Al decir que el poder legislativo es ineficaz, porque los legisladores de una tendencia son negligentes.</p>
<p>División: al confundir las propiedades del todo con las partes, ejemplo: Al decir que el poder legislativo es negligente, porque los legisladores de una tendencia son ineficaces.</p>	<p>Prosodia: Al alterar el sentido de una palabra o proposición a través de alterar sus características –fonéticas-, ejemplo: Al narrar en un diario “¡QUIEBRA” y adicionar en un aparte: “es uno de los temores empresariales”</p>	<p>Causa falsa: vicio en el que se atribuye de causa a lo que resulta de un efecto –se puede negar el antecedente o afirmar el consecuente, por ejemplo: Si Colón descubrió América, entonces fue un gran marino. Colón fue un gran Marino. Por lo tanto, Colón descubrió América.</p>
<p>Petición de principio: Al colocar la conclusión como premisa –engaño de dar por probado aquello que se quiere probar- ejemplo: Esa fanática dice que soy el mejor cantante, y debe estar en lo cierto, pues ningún fanático le mentiría al mejor de los cantantes.</p>	<p>Pregunta compleja: consiste en hacer varias preguntas en forma de una, ejemplo: ¿Se considera usted un mal auditor?</p>	<p>Conclusión inatiente: al pretender probar una tesis, en función de un razonamiento válido de otro contexto, ejemplo: ¿Quién hizo la venta? María hizo el inventario. Hubo un déficit. María hizo la venta.</p>
<p>Generalización apresurada: Al pretender hacer una conclusión producto de casos atípicos, ejemplo: La empresa tuvo pérdida el año 20X0. La empresa tuvo pérdida el año anterior 20X1. La empresa va a tener pérdida en el año corriente.</p>	<p>Accidente: cuando se asigna como sustancial algo a un sujeto –sustantivo- que realiza algo accidentalmente, ejemplo: Las depreciaciones generan pérdidas.</p>	<p>Sofisma de la Ignorancia: derivado de la falta de precisión, al intentar sostener una tesis falsa –porque nadie ha demostrado su falsedad o que es falsa porque nadie ha demostrado que es verdadera-. Ejemplo: La cerveza es la cura del COVID19.</p>

Continuación cuadro 9		
<p>Falacia de Falsa Autoridad: al pretender traer a colación la autoridad de un notable científico, pensador, sin ser su área de conocimiento, ejemplo: Gabriel García Márquez menciona que este año los activos intangibles no tendrán valor.</p>	<p>Falacia de misericordia: al intentar argumentar o refutar en función de apelativos compasivos o de solidaridad, ejemplo: Si la empresa es liquidada –por quiebra-, los trabajadores no podrán comer.</p>	<p>Falacia de Fuerza: al intentar convencer por amenazas o cualquier otro recurso de fuerza, por ejemplo: Si no firmas el balance te voy a lesionar.</p>
<p>Falacia de populismo: al intentar convencer con ofertas engañosas, por ejemplo: Disminuirán los impuestos si votan por tal o cual político.</p>		

Fuente: Elaboración propia con base en Aristóteles (1982), Gamba (1999), Perdomo (1986, pp.124-127) y Ramis (2006, pp. 207-224).

CAPÍTULO III

COMPRENDIENDO LA PERSPECTIVA ARISTOTÉLICA A TRAVÉS DE OTROS INVESTIGADORES

Generar conocimiento científico en contabilidad es fundamental en procura de su fortalecimiento como disciplina que asume el reto, por una parte, de contribuir, al desarrollo económico y social de la humanidad; y por la otra, de responder a requerimientos de su práctica o del hacer, entre los cuales se encuentra en particular, la comprensión y aplicación de la normativa contable internacional. Ello a la vez trae consigo asegurar su interpretación desde su propio espíritu.

Lo anterior se puede lograr a través del razonamiento desde la lógica, buscando hacer uso de todas las capacidades y virtudes del sujeto contable –contador profesional- en cuanto a su intelecto, para que este logre entender, interpretar, explicar y representar una realidad que puede tener múltiples matices (Álvarez, 2005), lo que en la práctica exige la mayor objetividad posible.

Sea constituido ese conocimiento a través de la fuerza del intelecto humano -la razón- o mediante la prueba y determinación sensorial -la experiencia-, es necesario que se deje en evidencia la necesidad primordial de interpretar la norma contable internacional bajo parámetros lógicos, en este caso, siguiendo las directrices del propio marco de referencia de la norma contable internacional –NIIF o IFRS-, lo cual se desarrolla en otro capítulo.

Alrededor de este interés en este apartado se presentan aquellas contribuciones científicas relacionadas directa e indirectamente con la intencionalidad de la presente investigación.

Rujano (2007), en investigación intitulada *Analytica posteriora y el uso del silogismo en la Ciencia de Aristóteles (Demostración y Ciencia en Aristóteles)* de la Universidad Autónoma de Barcelona (España), la cual tuvo como objeto de estudio la obra de Analíticos Segundos sobre lógica del filósofo estagirita, resalta la función de la teoría de la demostración y el uso del silogismo en la ciencia. El autor discurre en que la ciencia de Aristóteles va entre la inducción y demostración; esta última asociada al carácter deductivo, pero, ante todo, existe un conocimiento previo que influye en cómo el sujeto asocia y comprende la realidad.

En este sentido, Rujano (2007) explica cuál es la función del silogismo para la ciencia, analizando la relación causal (causa-efecto). En definitiva, es un factor fundamental para la ciencia, construir evidencias sobre la causalidad de los hechos, aunado a factores empíricos o racionales. De acuerdo a este autor, “para Aristóteles la ciencia es fundamentalmente conocimiento de las causas [...] conocemos algo científicamente cuando conocemos su causa, cuando podemos explicarlo causalmente [...]” (p. 10).

Para lo anterior, es esencial el uso del razonamiento, del cual se distinguen dos (2) el demostrativo y el dialéctico. El razonamiento demostrativo planteado por Aristóteles permite alcanzar el saber –conocimiento científico- y él mismo lo denominó razonamiento científico, mediante éste, partiendo de cosas verdaderas y primordiales se puede formular una conclusión. Ahora, para el razonamiento dialéctico, se parte de cosas plausibles –que parecen bien a todos, en especial a los sabios-, en este caso el conocimiento de lo general se consigue ya no por el procedimiento inductivo sino por la opinión, marcando un alcance epistemológico superior del primero sobre el segundo, respectivamente (Aristóteles, 1982, 1988; Rujano, 2007).

Rujano (2007) expone que “Aristóteles afirma que la demostración es una de las formas de saber [...] de alcanzar conocimiento científico”, en tanto se refleja dentro de los procesos cognoscitivos; la inducción como la deducción son modos que permiten abordar la realidad y aportar a la ciencia en general. Dentro del pensamiento aristotélico reflejado en su obra “Analíticos Segundos”, se expresa la necesidad de que para el

desarrollo inductivo o deductivo del conocimiento en general, se parte de conocimientos preexistentes en el individuo.

En referencia con el silogismo aristotélico, Rujano (2007) menciona que el razonamiento parte del conocimiento universal hacia lo particular –deductivo-; no obstante, acota el autor, que ese universal es obtenido por el procedimiento inductivo, por lo que, al descubrir caracteres particulares de este, se puede identificar a los universales -mediante percepción y experiencia-, pero posteriormente el razonamiento parte de este para conocer -reconocer, comprobar o explicar- lo particular.

Resulta interesante señalar; que Rujano (2007) interpretando el mencionado texto aristotélico, señala que para la demostración hay “dos funciones fundamentales en la labor científica: “1) permitir la investigación de la causa de hechos, esto es la demostración de la causa; y 2) permitir la predicción de hechos, esto es la demostración del hecho” (p. 126). En razón de estos rasgos, se puede ver favorecida la interpretación en contabilidad, manifestando un alcance plenamente lógico de la norma contable.

Con respecto al aporte doctoral que se presenta, la investigación de Rujano (2007) fortalece el sustento de orden filosófico que involucra el método inductivo para identificar los posibles universales en contabilidad –o en la norma contable- que son base para los razonamientos deductivos-demostrativos en el hecho interpretativo de las NIIF. Así como la causa que motiva una interpretación idónea del estándar contable, para que se cumplan los caracteres fundamentales de la información financiera: Información útil, relevante, representada fielmente, comparable, entre otras.

Adicionalmente, se tiene la investigación doctoral de López (1999) intitulada *Captación e Interpretación en Contabilidad*, de la Universidad de Granada (España); este aporte a la contabilidad, trata sobre cómo se capta la realidad en función del método contable, mediante el cual se logra captar e interpretar la realidad económica-empresarial de un modo riguroso y de esta manera se materializa un proceso lógico que permiten tomar decisiones económicas.

Para López (1999), lo anterior es fundamental y de esto depende la actividad contable. La captación contable está condicionada a: Factores que dependen del individuo, los que surgen del medio social o contexto y los factores que provienen del modo como se plasman los pensamientos mediante el lenguaje.

López (1999) en referencia a la estructuración filosófica que ha llevado a profundizar sobre el conocimiento, distingue entre el idealismo platónico y el realismo aristotélico, extendiéndose este debate científico a lo largo de la historia hasta la actualidad. En relación con el pensamiento aristotélico señala:

[...] para llegar al conocimiento, partimos de las percepciones sensoriales. Sobre ellas se realiza un proceso de abstracción a partir de lo sensible. Cuando un estímulo exterior provoca una sensación, desencadena todo el proceso abstractivo hasta llegar al conocimiento mental de la realidad. Las percepciones del exterior se coordinan hasta llegar a la representación de la realidad, que es aprehendida por el entendimiento. Nuestro conocimiento no es otra cosa que una representación mental, es decir, solo tiene entidad en la mente que lo concibe [...]. (p. 10)

De estas afirmaciones se infiere que el pensamiento humano en su complejidad, interpreta y entiende la realidad conforme a la percepción que obtiene de los sentidos, entre más claro e inteligible sea esa percepción, mejor será la representación y por ende, el proceso de interpretación puede alcanzar el conocimiento científico verdadero; el razonamiento debe satisfacer el parámetro lógico, de modo que se aplique la racionalidad -del entendimiento- y así, conseguir la verdad –o el conocimiento científico-.

Ahora bien, López (1999) fundamentó su trabajo en función de una metodología sobre la que se construyen las ciencias cognitivas, por lo cual explica:

[...] En las ciencias cognitivas la cognición se concibe como proceso con el objeto de desgranar los diferentes ingredientes que originan un conocimiento, en aras de una mayor comprensión de la actividad mental del sujeto. En el contexto cognitivo se entiende que el conocimiento de una determinada realidad es el resultado final que se obtiene de una cognición. En ella intervienen multitud de variables y factores que dirigen el proceso hacia un modo concreto de captar la realidad [...]. (p.27)

Se percata de este modo, que desde el punto de vista ontológico hay una realidad externa, que es captada y procesada por el sujeto. Señala además elementos o rasgos generales que serán “desgranados” -o descompuestos- para poder producir conocimiento; esto se asemeja a rasgos de carácter deductivo que influyen en los aspectos epistemológicos de los planteamientos de la autora.

En función de su horizonte epistemológico López (1999) menciona “el conocimiento guiado por los datos tampoco es autónomo de la experiencia del sujeto perceptor” (p.125), lo que deja al descubierto que la autora mantiene una postura ecléctica del conocimiento generado a partir de la percepción de los eventos económicos, que conllevan aspectos empíricos y racionales.

Por tanto, la autora tipifica que el objeto de su investigación es el de la captación para producir información contable y no propiamente el proceso de toma de decisiones empresariales. Detalla desde que el profesional de la contabilidad conoce la realidad, hasta que una vez racionalizada la misma, es plasmada en la contabilidad por un modelo representativo.

En este punto debe cumplirse las máximas de los estándares contables normativos –utilidad de la información financiera, relevancia y representación fiel, entre otros parámetros cualitativos que debe contener la información financiera de calidad-, así se produce que mediante el uso de las bondades del razonamiento –o de la lógica en sí-, se pueda discernir cada detalle de los aspectos económicos-contables de un hecho susceptible de ser contabilizado, en correlación con las indicaciones de la normativa contable, la cual se incluye su marco conceptual.

Por otra parte, el elemento racional es fundamental, ya que en el caso de la interpretación de la norma contable es un rasgo que está inmerso dentro de este proceso de captación, teniendo el sujeto contable que materializar con mucha similitud, los mismos actos del pensamiento, requeridos para la abstracción de la realidad económica –del hecho contable- (López, 1999), pero sustentado teóricamente ahora, para el proceso interpretativo del texto de las normas de contabilidad.

Igualmente, López (1999) refiere los primeros indicios de la lógica formal aplicada a la contabilidad, sobre esta base delimita la importancia que tiene el concepto, los juicios –o proposiciones- y el razonamiento en contabilidad. Y, dentro de los conceptos contables, como representación de las cosas en el intelecto. Sobre esta base “[...] La realidad se convierte en cognoscible. Si esta generalización no fuese posible, el mundo no sería aprehensible y, consecuentemente, no podría ser entendido [...]” (p. 180).

De esta aseveración, surge que se pueda incorporar dentro de este aspecto lógico formal –el concepto-; elementos que tienen realidad física (mercaderías, maquinarias, terrenos, entre otros), pero hay otros elementos de la realidad que según López (1999) su creación es social –efectos por cobrar o por pagar, entre otros- y afirma que la forma para verlos materialmente visibles en la “realidad social”, es al ser regulados por el derecho positivo –el derecho escrito e instituido-

También, López (1999) considera que hay otro tipo de conceptos que no tienen existencia concreta en la realidad, pero sí en la razón del sujeto contable. Fruto del intelecto y de las ideas intuitivas –caso de la amortización de los activos intangibles, entre otros ejemplos-. Deja ver, la tensión que puede haber en la práctica contable al surgir diversas interpretaciones de estos conceptos.

Ligado al pensamiento aristotélico, se concibe que el conjunto de propiedades y descripciones de un evento y sus componentes, ayudan a delimitar el concepto que representa. Con respecto a esto, López (1999) indica que el plan general de cuentas –clasificador de cuentas- puede ser un instrumento que contribuya en tales distinciones conceptuales, en el que incluye el balance –estado de situación financiera en ambiente NIIF- (p. 184).

López (1999) se circunscribe a que los conceptos también pueden formarse en relación a su fin económico o la causa que ha originado –elemento que compagina con el horizonte aristotélico-. Adicionalmente, los conceptos contables también se pueden percibir por medio de la construcción ordenada y sistemática que ha tenido la contabilidad a lo largo de su evolución. Absorbiendo por analogía de otras áreas del

saber –derecho mercantil, entre otras- y hasta del lenguaje común –se puede decir que por medio de la costumbre mercantil-, ha valido dentro de su acervo conceptual.

Además, López (1999) contempla que estos conceptos no se mantienen como percepciones aisladas en la mente, sino que pueden categorizarse –de este modo, mantener una estructura y orden de la realidad económica; por lo general va en función del fin de la actividad contable-. Menciona que no es posible tener una clasificación de carácter absoluto, pero que hay un punto de inicio en la distinción aristotélica de lo esencial.

Ahora bien, en cuanto a las proposiciones como segundo elemento lógico-formal fundamental, deben seguir un orden mental propio de la coherencia discursiva o lingüística; justificado en un proceso de simbolización que aporta el lenguaje técnico especializado de la contabilidad. Entonces además del inicio conceptual, se debe recurrir a los juicios proposicionales para que se vea favorecida la complejidad de la representación de la realidad, donde la combinación entre sujeto y predicado –el verbo- hace la diferencia desde lo sintáctico, para afirmar o negar.

En auspicio del razonamiento que provee la lógica deductiva, López (1999) confirma que el silogismo “proporciona una seguridad objetiva sobre el razonamiento realizado” (p. 262). Complementa, que al materializar el libro diario de contabilidad y su secuencia lógica contable, se construye un proceso de razonamiento contable. La autora declina en seguir esta delimitación en función de que no se toma en cuenta aspectos subjetivos –como la intencionalidad del sujeto contable-.

En función del interés del aporte doctoral, López (1999) además de reflejar indicios de la lógica formal planteada a la contabilidad, es marco de referencia para determinar aspectos de las NIIF que definen o delimitan el concepto, juicio y razonamiento contable, claves en el enriquecimiento de la actividad interpretativa del texto de los estándares contables mediante el pensamiento clásico aristotélico.

Otro antecedente de interés en la investigación es la tesis doctoral de Molina (2019) intitulada *El concepto de razonabilidad a la luz de los postulados de René Descartes*,

de la Universidad de Los Andes (Venezuela), la cual despliega un sustento teórico sobre la racionalidad planteada por el francés René Descartes, cuyo valioso aporte al campo de la filosofía y la matemática influyó en la lógica clásica aristotélica marcando una distancia; al proponer este autor la lógica matemática.

El referido trabajo, tuvo como intencionalidad fundamentar el concepto de razonabilidad a incluir en la norma contable internacional a partir de los postulados del filósofo francés en su obra “el Discurso del Método”, en el cual apoyado en la intuición y la deducción, surge la fuente epistemológica que promovió el autor –racionalismo-.

Vale decir que Descartes hizo una ilación entre lógica y metodología, lo cual favorece su discurso metodológico en el instrumento de la lógica. El pensamiento humano en aras de construir conocimiento –o conocer-, debe apoyarse en la evidencia que le da la razón –la racionalidad- como elemento fundamental que aparta la experiencia sensorial con la realidad, por el fin; afirmando el francés que lo fundamental es: “Pienso luego existo”.

Se supedita el conocimiento lógico y racional de la realidad a la metodología del plano cartesiano –verdades claras- que favorecen la construcción del conocimiento científico. Pero, que ponen una barrera a las ideas de la lógica aristotélica, subestimando a la dialéctica. Es probable, que el uso excesivo durante los periodos posteriores a Aristóteles, hayan llevado a que perdiera prestigio en la época de Descartes.

Es prudente mencionar, que Molina (2019) con respecto a la contabilidad, hace una acertada asociación sobre el sistema normativo NIIF, justificando que este presenta rasgos del modelo racionalista de Descartes, argumentando además su carácter dentro del pensamiento positivista y como elemento característico del pensamiento del filósofo francés, la vinculación del modelo matemático deductivo –racionalismo cartesiano- y sus consecuentes razones que impregnan las normas contables de la *IFRS Foundation* (2020a, 2020b, 2020c) en las que el orden metodológico influye en la actividad contable relacionada y los constructos normativos teóricos planteados.

Molina (2019) confronta rasgos de la contabilidad del pasado –de la razón- y converge en la contabilidad de la actualidad, la de la razonabilidad; elemento fundamental que implica que se deban cumplir plenamente las normativas contables vigentes –principios de contabilidad generalmente aceptados-. Así entonces, se consiguen los lineamientos verdaderos, basándose en las múltiples representaciones que hace la contabilidad de la realidad financiera fundados en criterios matemáticos, por ejemplo, la igualdad de la ecuación patrimonial ($\text{activo} = \text{pasivo} + \text{patrimonio} + \text{ingresos} - \text{gastos}$) y muchas otras consideraciones cuantitativas.

Todo ese sistema que ha permeado y favorecido al pensamiento dominante positivista –la filosofía cartesiana a la contabilidad-, dando herramientas a la práctica profesional, desde otras perspectivas epistemológicas se presentan como fallas, ya que no permiten que el sujeto aborde la realidad financiera que pretende ser conocida, desde horizontes críticos al dominante.

De esta manera, el conocimiento racionalista de Descartes se centra en el énfasis de la geometría y la lógica –surgió un sistema lógico matemático-, y la lógica para Aristóteles se centra en el estudio de las proposiciones asertóricas, las demostraciones y la dialéctica. Surge una disputa teórica a la largo del siglo XVII en adelante, que concluyen en el valor de cada una de las propuestas teóricas de cada uno de estos notables pensadores de la humanidad –Aristóteles y Descartes- y en criterio del investigador ambas pertinentes y relacionadas, pero con distinciones. Por tanto, esta investigación en curso conserva los postulados clásicos.

Es importante mencionar, que hay una tensión entre la verdad racional y la verdad empírica planteada en el racionalismo cartesiano; la primera puede prestarse a equivocaciones si se funda en lineamientos equivocados, para lo cual es fundamental la optimización de la percepción de la realidad (Molina, 2019).

La perspectiva cartesiana tiene la base de que todo lo que el sujeto cognoscente pretenda conocer de la realidad, tiene un orden natural o matemático, todos los seres se pueden formar o preparar en este orden –educarse-, la palabra es el medio de comunicación por excelencia y la realidad sucinta de que todos los seres humanos

pueden formar parte de este método. En base a esta estructura puede girar cualquier aspecto de la realidad. (Molina, 2019).

De acuerdo a Molina (2019), el filósofo francés Descartes elaboró el principio de la matematización de la investigación filosófica; para lo cual, la evidencia, como primer precepto que plantea que solo se considera verdadero lo que exista en correspondencia con la realidad, luego mediante el análisis como segundo precepto, se deben dividir las dificultades que se presenten en cuantas partes sea posible y así dar una mejor solución. El tercer precepto viene dado por la deducción, bajo el cual el conocimiento exhaustivo de la realidad puede llevar al conocimiento de la realidad particular más compleja, ya de final; el precepto de la comprobación, permite la corroboración de lo anterior y su justificación mediante la confirmación general o completa.

Ahora bien, en lo que respecta a la vinculación del racionalismo de Descartes con las NIIF, se presenta en el resultado de la contabilidad, que es información financiera que presente razonablemente la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad, apegado al sentido lógico y material de la norma que implica su ajustada interpretación a lo racional-lógico.

Molina (2019) determina qué a pesar del cumplimiento de la racionalidad cartesiana aplicada a la contabilidad, la información financiera que se obtiene no es exacta, y el hecho de tener que hacer estimaciones basadas en las evidencias de los hechos contables dificulta este propósito, y que depende del juicio del preparador de información financiera la base para generar que esta sea razonable.

Igualmente, Molina (2019) contempla que la razonabilidad involucra la certeza que tenga el sujeto contable para constituir la evidencia y análisis de los hechos contables. También implica la correcta aplicación de los diversos planteamientos normativos y la justa verificación de los mismos de modo objetivo. Lo cual apoyado por la perspectiva de la lógica de Aristóteles se ve favorecida, en el hecho hermenéutico de la norma.

La propuesta doctoral que se plantea se favorece de la investigación de Molina (2019), a pesar que René Descartes en el siglo XVII, fue uno de los pocos pensadores

que hizo nuevos planteamientos al pensamiento aristotélico a partir de la matemática y metodología. Ambos conciben en la racionalidad del ser humano y las bases de la razón una guía fundamental para distinguir la verdad de la falsedad, Aristóteles desde el orden de la lógica clásica y Descartes involucrando el método cartesiano a partir de las áreas del conocimiento mencionadas.

Resulta interesante hacer mención al artículo de Scarano (2009) intitulado *El carácter empírico y lógico de la contabilidad* publicado en la revista PECVNIA de la Universidad de León (España), el cual tiene como objetivo argumentar acerca del carácter esencialmente empírico y científico de la contabilidad.

La investigación en referencia enfatiza sobre la concepción científica de la contabilidad, y para dar solución a los problemas contables –como los relativos a la interpretación de las normas contables-, la contabilidad no debe abordarlos tal como: La física, la biología o la economía. Es evidente que la contabilidad no cuenta con leyes fundamentales –leyes de la naturaleza, etc.- como las disciplinas mencionadas. Pero tal y como señala Scarano (2009):

[...] para sostener la científicidad de la contabilidad no es necesario la existencia de leyes, basta mostrar que se comporta como una tecnología. De otra manera, se puede calificar de “científica” una disciplina o la solución a un problema si se emplea el método científico o se busca la solución con su ayuda. Los resultados de la aplicación del método científico son la ciencia básica, la ciencia aplicada y la tecnología [...]. (pp. 239-240)

En este sentido, la contabilidad como una tecnología social y mediante la implementación del método científico, permite explicar la realidad, modelizarla, absorber datos empíricos con el propósito de hacer predicciones (Bunge, 2004; Scarano, 2009); así se fortalece el carácter científico de la contabilidad.

En razón del hecho interpretativo de las NIIF, pese que lo mencionado no se refiere a la actividad hermenéutica de las normas, es fundamental determinar la científicidad y valor de la propuesta doctoral –una metodología de interpretación de las NIIF-, cónsono con la realidad demostrada y el fin de los estándares contables. La contabilidad

vista como tecnología social favorece esta construcción, ya que la disciplina no se ocupa solo de lo que es, sino también del deber ser.

La actividad interpretativa de los estándares contables internacionales debe seguir este orden (ser y deber ser). Tal y como se concibe una tecnología social dirigida a la acción, hecho este en el que difiere de las ciencias básicas o aplicadas. Sin embargo, es necesaria la sustentación teórica del hecho interpretativo a partir de la lógica de Aristóteles; en aras de diseñar, planificar y ejecutar acciones óptimas, tal cual tecnología social (Scarano, 2009). La interpretación de las normas contables requiere de esta acción en su fin óptimo, en la que las experiencias y las habilidades reclaman un mismo esfuerzo por ejecutar un sentido racional al texto normativo.

No es menos cierto, que una de las repercusiones que tiene el hecho de considerar la disciplina científica de la contabilidad como una tecnología social, pone en segundo plano al normativismo, enfoque que sopesa que la práctica contable se sustenta en una simple concepción de normas que conducen la actividad contable, restando valor científico.

Aunque con lo anterior se desestima el accionar científico de la contabilidad, al recurrir a los mecanismos de regulación de la actividad profesional como si fuese sustentado por simples reglas, su basamento en principios contables aumenta su alcance epistemológico y tiende a incentivar la construcción de información financiera útil, auspiciando el crecimiento organizacional, elemento clave para el desarrollo económico y social de un país.

Para Scarano (2009) el enfoque normativista de la contabilidad, es un modelo precientífico que difiere de que la contabilidad sea considerada como una tecnología social -su concepción científica-. La contabilidad no solo son un conjunto de normas, es una ciencia que profundiza en conocer la realidad del hecho contable y preparar información financiera pertinente para un proceso de toma de decisiones.

La ciencia contable indaga en la realidad económica de actos financieros, actos que pueden ser tan complejos, conforme las exigencias de los agentes económicos y las

infinitas posibilidades que el mercado financiero puede plantear, y amerita un punto de atención contable. Se halla una relación directa con la complejidad de los estándares contables y su consecuente interpretación.

De esa interpretación dependerá, cómo el sujeto contable desarrolla la contabilidad, en aras de reconocer, medir, presentar, revelar y dar de baja en cuentas; un sinnúmero de posibles actos económicos-financieros conforme a la interpretación de dicha realidad y su justificada interpretación lógica de los principios contables –definiciones, métodos, etc.-, que involucren la partida o las partidas correspondientes.

No se debe omitir lo que es parte de la historia de la contabilidad, desde la que se denota que el desarrollo industrial del siglo XIX y las crisis financieras del siglo XX impulsaron la elaboración de reglas contables con enfoque normativista, lo cual ha sido parte de la evolución de las ciencias contables para alcanzar su estatus de ciencia.

La contabilidad bajo su propia identidad y apoyada por otras ciencias, da cuenta de la realidad contable; a medida que ha ido evolucionando el pensamiento contable, ha conseguido nuevas teorías aliadas que favorecen; en este caso, una interpretación lógica de las normas, para mantener una adecuada valoración y conservar criterios científicos tanto a nivel teórico como práctico.

Otro antecedente de interés, es la investigación realizada por González (2009) intitulada *La hermenéutica jurídica en el contexto contable y tributario* publicada en la revista *Visión Contable* de la Universidad Autónoma Latinoamericana (Colombia), en la cual se hace un estudio general sobre la hermenéutica jurídica y su aplicabilidad en el campo de la contabilidad y la tributación, específicamente en cuanto a las normas contables y demás normas legislativas con las que se involucra el profesional en esta área en particular.

El precitado autor hace una relación estrecha entre las ciencias jurídicas, la contabilidad y la tributación; condensa diversas corrientes que en el campo jurídico versan sobre el proceso interpretativo de normas, con el fin de describir cuáles son las destrezas intelectuales (teóricas y prácticas) con las que se debe contar para la actividad

interpretativa de las normas contables y tributarias. Para González (2009) la actividad interpretativa es calificada toda como de orden “jurídico”.

González (2009) parte de que la globalización ha llevado a que se discuta un conocimiento integral y que las ciencias jurídicas son soporte en el tema de interpretación. Pese a que la investigación citada hace mención a autores de corrientes filosóficas que marcan distancia con la lógica aristotélica como: Heidegger, Gadamer, entre otros. Adicional a lo anterior, González (2009) identifica que el hecho interpretativo soportado en el pensamiento lógico de Aristóteles es enfocado hacia:

[...] El esfuerzo del discurso, de la expresión, de la argumentación, del enunciado (hermeneia). Un esfuerzo que consiste en traducir el pensamiento en palabras; un enunciado cuya exteorización permite al interlocutor captar lo que la inteligencia quiere transmitir. Esta función mediadora es la que llevó a los intérpretes de Aristóteles a agrupar sus escritos lógico-semánticos con el nombre De interpretatione (Peri Hermeneias). En ellos se estudia el enunciado, esto es, la proposición susceptible de ser verdadera o falsa. Desde entonces el hermeneuta asegura el logos, interpreta el sentido, se pregunta por la verdad a la que responde el enunciado y que accede al lenguaje. Sin embargo en la cultura griega, la hermenéutica no designa únicamente la dimensión sintáctica y semántica del lenguaje; se ocupa de la inteligibilidad en todas sus dimensiones, y por ello incorpora también la pragmática [...]. (pp. 54-55)

En acotación a la denominación hermenéutica, vale decir que proviene de un verbo griego “hermeneuein”, de las funciones que desempeñaba el dios mitológico “Hermes” –el mensajero que pone en comunicación a los dioses y transmite sus mensajes a los humanos- (González, 2009, p. 54), de esto se intuye que, la actividad interpretativa para dar sentido a un enunciado no es sencilla. Pero concatenado con el horizonte aristotélico, alcanzar la verdad mediante el logos –la lógica-, es propicia para emprender una metodología de interpretación.

Enfatiza González (2009) que el hecho de “recuperar”-traer al debate académico- el hecho interpretativo –hermenéutico- a través de la filosofía aristotélica presenta “[...] un modelo de razón prudencial como fundamento de todo saber humanístico [...]” (p.57). Entonces, es prudente y conveniente establecer que la hermenéutica es la teoría

de la interpretación, y la interpretación en particular tiene que ver con parte de esa teoría –o teorías-.

En función de esto último, se contemplan diversos métodos –Escuelas- en el campo del derecho que marcaron estrategias y enfoques para la interpretación de leyes de acuerdo a su época. Por ejemplo, el *método exegético* contempla aspectos gramaticales –de derecho escrito-; en esta escuela se evidenció el pase del derecho consuetudinario –de costumbres- al derecho positivo –escrito- y se caracterizó por hacer una interpretación basada en anotaciones al margen del texto de las leyes (González, 2009).

También se tiene el *método de interpretación savigniano –de Savigny-* que considera imperativo reconstruir el pensamiento del legislador, tomando en cuenta aspectos gramaticales, lógicos, históricos y sistemáticos y según el cual el contenido de la ley, su lenguaje –aspectos gramaticales-, su descomposición en relaciones lógicas, el basamento histórico del orden jurídico y la vinculación institucional-normativa son rasgos que complementan el hecho interpretativo (González, 2009).

Otra escuela fue representada por el *método de la libre investigación científica* (González, 2009), que desarrolló la búsqueda de la interpretación de las leyes, para conseguir el pensamiento del legislador, pero rezagado a aspectos históricos y no considerando las circunstancias de aplicación –principios, estándares, nuevos elementos, etc.-. Esto, para no dar oportunidad a interrumpir parámetros de la “seguridad jurídica” –la estabilidad legal de base histórica-.

Menciona González (2009) respecto a otro método, el que se distingue con la *Escuela del Derecho Libre*, un “movimiento” que impulsó que la ley no era la única fuente de derecho positivo y que el derecho era independiente al orden estatal. Se caracterizó por repudiar la lógica de la hermenéutica y por ende, del razonamiento deductivo.

Otra tendencia de interpretación en el mundo jurídico es la *escuela de la jurisprudencia de intereses y jurisprudencia sociológica*, según la cual se coloca una

restricción al juez para que éste en su interpretación, no le competa crear derecho, más bien debe colaborar con los ideales de la ley.

En otra arista se encuentra el *método teleológico*, el cual considera que el contenido del derecho –las normas- tiene fines determinados y por tanto, no debe ser considerado como formulaciones abstractas alejadas de la realidad en la que se aplica –el pueblo sujeto a regulación debe ser tomado en cuenta: Sus características-.

Seguidamente, se expone la *escuela del realismo jurídico*, considera como realidad las decisiones emanadas de los órganos jurisdiccionales en cada caso particular –las sentencias-. Pero esta también, con arraigo crítico a la lógica tradicional que plantea que la sentencia es un silogismo jurídico.

Seguidamente, se expone la *escuela de la teoría pura del derecho*, la cual plantea que para la interpretación de la ley, se debe tomar en consideración la norma de mayor rango –previendo aspectos adjetivos y sustantivos- que supeditan la norma que se pretende interpretar. La norma de menor rango debe ser interpretada conforme a la superior.

Otra escuela que plantea un método es la *histórico-evolutiva*, la cual desarrolla que la ley no debe concebirse de la manera que plantea su autor –el legislador- y en la existencia autónoma de la ley, debe el modo literal, impregnar el sentido normativo sin buscar más hallazgos en el origen creador de la norma en cuestión. Por ende, la interpretación puede variar en función del tiempo en el que se desarrolle.

Para efecto del aporte doctoral, la anterior investigación reviste una justificación plena para considerar el pensamiento clásico aristotélico como una fuente filosófica y epistemológica fundamental al hecho interpretativo de las normas contables. Es evidente que Aristóteles no habló de derecho, ni tampoco de contabilidad, pero su lógica es fundamental en la construcción teórica de una metodología para la interpretación de los estándares contables. Se puede enfocar la interpretación en consideración de otros factores, además del lógico. Pero bien como lo dice en su conclusión González (2009) “[...] Savigny, uno de los precursores de los estudios

jurídicos y filosóficos, dejó para la humanidad los principios fundamentales de la interpretación, creando los elementos: gramatical, lógico, histórico y sistemático [...]”. Esta tesis profundiza en el horizonte lógico aplicable a las normas de contabilidad.

Por último, se hace mención a la investigación de Jiménez y Vargas (2012) intitulada *Representación en los estándares internacionales de información financiera* publicada en la revista *Lúmina* de la Universidad de Manizales (Colombia), la cual plantea el tema de la representación contable sobre la base de los estándares contables internacionales (NIIF). Además, analiza cómo la representación apoyada en el principio anglosajón de “imagen fiel” puede encontrar diversas interpretaciones sobre el problema de la verdad, la objetividad y la fidelidad en contabilidad, como resultado incidir en la aprehensión de la realidad y el conocimiento. Resulta conveniente señalar que la representación es parte del proceso contable, pero es posterior al acto interpretativo de las NIIF –por lo que yace aquí un estudio sobre el que se puede influir mediante la pauta interpretativa que se adopte-; de allí su vinculación.

La representación contable permite presentar o redibujar un evento financiero, lo cual será reflejado en la información financiera. Sobre esto Jiménez y Vargas (2012) mencionan: “[...] la información contable es un trozo de la realidad y podría decirse que los estándares son estructuras, que funcionan como un puente diseñado para dar cuenta de la realidad [...]” (p.130). Se infiere de lo dicho, que se eleva la repercusión que puede tener la interpretación del texto de los estándares contables –las NIIF- en el hecho representativo de la realidad –siendo lo anterior una etapa previa-. De no respetarse los constructos lógicos de la norma interpretándola, se puede incurrir en errores representando la realidad.

Finalmente, de acuerdo a Jiménez y Vargas (2012), los elementos simbólicos como el lenguaje –fundamental al orden interpretativo- son clave tanto para la interpretación como para la representación contable. Los estándares contables internacionales (NIIF) son un punto de atención obligatorio –en muchas jurisdicciones-. Debe minimizarse la posibilidad de los posibles errores que se contabilizan, en aras de satisfacer las necesidades de información financiera de calidad conforme a criterios dominantes.

CAPÍTULO IV

FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

Plantear las etapas que fijan el aporte de la investigación es importante, por tanto, se enuncia cómo se da respuesta al propósito o intencionalidad principal. El investigador propone desde la perspectiva del pensamiento de Aristóteles (1982,1988) plasmado en su obra maestra sobre lógica “Órganon”, cómo se puede enriquecer la construcción de conocimiento científico en ciencias contables y a partir de esta doctrina, verse favorecido el acto de interpretación de la norma contable internacional.

Postura epistemológica y ontológica a partir de la doctrina de Aristóteles

En el inicio del acontecer científico del filósofo estagirita Aristóteles, considerado como un clásico y de los pioneros en la construcción filosófica de conocimiento; en la época de su existencia -y anterior a esta- de acuerdo a la historia, se vislumbraban amplias discusiones que asumían distintas posturas (los presocráticos: Tales de Mileto, Anaximandro [...]; Sócrates, Platón), pero, en el caso de Aristóteles, el cual tiene su propia doctrina y se distingue de su maestro Platón, el estagirita fijó claramente su eje epistemológico a partir de los universales -conocimiento de lo universal- que se obtiene mediante la experiencia del mundo sensible -de los sentidos-, y posteriormente, por medio de los elementos lógicos se conduce al razonamiento categórico, demostrativo y/o deductivo, materializando la razón y por ende la demostración. La doctrina aristotélica ha sido tipificada como “realismo medio” –o moderado-, señalando que las cosas están en el pensamiento de una forma distinta que en la realidad y, de este modo, se puede alcanzar la verdad –el conocimiento-.

Como contraposición a la doctrina aristotélica, existe el idealismo platónico –el cual ratifica la existencia real de las ideas fuera del mundo físico-. No obstante, ya como fue mencionado, el realismo medio –o aristotélico- sostiene la existencia de los conceptos universales como: Género, especies, diferencias, propiedades y accidentes – explicados anteriormente-. Estos últimos están representados por cosas reales y existentes. Las cosas existen en el pensamiento, en cuanto que pensadas, y en la realidad en cuanto que están allí. En consecuencia, surge el interés de hacer una distinción de la doctrina aristotélica de las principales corrientes del pensamiento, y ello se muestra en el cuadro siguiente:

Cuadro 10
Distinción del realismo medio aristotélico con otras corrientes del pensamiento

Corrientes del pensamiento:	Breve descripción
El nominalismo	<ul style="list-style-type: none"> • La única realidad existente es el singular o un conjunto de ellos –no los universales-. • Los conceptos se clasifican en singulares y colectivos. Queda negada la realidad del universal y su objetividad. • Inició en el siglo XII y toma fuerza con el empirismo inglés (Hobbes, Locke, Comte, etc.) • Todo conocimiento es esencialmente experimental.
El conceptualismo	<ul style="list-style-type: none"> • Justifica el uso del universal solo como un signo lingüístico. • El universal es una ficción de la mente, sin sustento en la realidad. • El universal se presenta con el propósito de formar el discurso lógico –responde a la estructura funcional de nuestra mente- (Ockam, Kant, etc.)
El realismo extremo	<ul style="list-style-type: none"> • Contrario al nominalismo: El universal existe. • Platón distingue dos mundos: El de los entes singulares o mundo sensible y el de las ideas o mundo inteligible. • Existen las cosas porque existen las ideas (neoplatonismo – Husserl).

<i>Continuación cuadro 10</i>	
El realismo medio –o moderado-	<ul style="list-style-type: none"> - Busca conciliar el realismo extremo con el nominalismo. - El universal existe en la mente (desde lo formal) pero tiene su fundamento en las realidades singulares (desde lo material). - Se fundamenta en la doctrina de Aristóteles como principio de la predicabilidad. - Los universales se explican a partir de un solo mundo: El sensible. - Se vislumbra el conocimiento de las realidades concretas (ontológico) y el conocimiento lógico en sus distintas fases – concepto, juicio y raciocinio- (epistemológico).

Fuente: Elaboración propia con base en Ramis (2006).

Desde la perspectiva del realismo medio es prioritario precisar que sobre la base del conocimiento previo del sujeto, se puede derivar conocimiento mediante la razón a través de la deducción y la demostración, siempre y cuando se cumpla con las formalidades de la lógica; elemento fundamental para la construcción de conocimiento de cualquier ciencia. Desde la lógica aristotélica, se identifica el concepto, el juicio y el raciocinio –como un aspecto formal-, y se distingue la rectitud de pensamiento – como un aspecto sustantivo o material- en el conocer.

Para la contabilidad, esta doctrina de Aristóteles “realismo medio” muestra una postura clásica con vigencia en la actualidad. La contabilidad requiere de la demostración en relación al acto interpretativo de las Normas Internacionales de Información Financiera, que refuercen los aspectos interpretativos de la norma en su esencia objetiva, respetando los principios fundamentales que encausan la actividad contable en el pensamiento dominante y de base en la razón –demostración-.

La formación académica de los profesionales de la contabilidad, siguiendo una tendencia positivista, desde su inicio, estudian y comprenden conceptos de general aceptación por parte de la sociedad de contadores; y es la norma contable, la que reúne un conjunto de elementos de orden teórico y práctico de carácter significativo, que rigen la dinámica de la práctica profesional, en procura de que la contabilidad proporcione información útil para la toma de decisiones. En este sentido, es imperante

determinar los universales de la norma contable internacional, asociados a conceptos de esta disciplina, para poder reproducir una interpretación eficiente de dichas normas desde aspectos lógicos.

Es clave señalar que Aristóteles (1982,1988) describe las realidades externas al sujeto, categorizado en una (1) sustancia y/o nueve (9) accidentes que pueden conformar la realidad –o hacer parte de esta-, sobre la cual los sujetos actúan; pero es fundamental que se cumplan los principios y reglas que se imponen por la fuerza de la razón. En este sentido, la asimilación de esta doctrina –desde el concepto hasta la demostración- y el cumplimiento de sus postulados teóricos, facilitan la construcción de una estructura –una metodología- de interpretación normativa en contabilidad, apegada a la razón y por ende, a la lógica objetiva de sus planteamientos.

La norma contable forma parte de esa realidad externa al sujeto, cuya creación se da por un ente emisor –IFRS Foundation- con el fin de regular la actividad contable, producto de su aceptación generalizada dentro de la comunidad de profesionales de la contabilidad y por parte de los agentes económicos-financieros que actúan en las jurisdicciones donde tienen validez (Horngren y Harrison, 1991). Los contadores profesionales deben entenderla e interpretarla a partir de esa realidad objetiva, de tal manera que disminuyan los aspectos subjetivos en su interpretación.

Diseño y método de la investigación

La investigación despliega un trabajo cualitativo desde la razón, en el que se desarrollan aspectos para comprender y dar solución a problemas lógicos de interpretación de las normas contables. Profundiza en la doctrina de Aristóteles y, por tanto, en las bondades de su pensamiento en cuanto a la lógica clásica como elementos que contribuyen a la contabilidad y a la interpretación normativa que rige fundamentalmente su hacer.

En lo práctico, es fundamental el uso de la hermenéutica –como doctrina, práctica o teoría de la interpretación de textos- (Bares, 2020, p. 30), de orden filosófico (lógicos)

y otros vinculados a las NIIF. Las bases de la hermenéutica clásica aristotélica se centran en la lógica, la retórica y la dialéctica. Sobre la lógica ya se ha venido desarrollando ampliamente detalles intrínsecos y extrínsecos de orden interpretativo. Ahora bien, desde el punto de vista metodológico del proceso hermenéutico (interpretativo) en Aristóteles es pertinente ampliar sobre retórica y dialéctica.

Aristóteles las ubica al mismo nivel –las equipara como técnicas para poner a prueba los razonamientos, toda retórica necesitaría de la dialéctica para comunicar la verdad-, algunos criterios consideran que la primera busca persuadir mediante el discurso y la segunda es más una “disputa” de argumentos, respectivamente, pero tienen en común, ser formas para argumentar mediante diálogos verbales –debate, interrogación, discusión, entre otras- (De Angelis, 2013; Campos, 2018).

El estagirita Aristóteles, heredero y crítico de los principios retóricos de Platón – metáforas, alegorías, entre otras -, asocia más a la retórica con la poética y la prosa – Platón con la política-. La dialéctica aristotélica permite que mediante la expresión de signos –verbales y escritos- se dé cumplimiento al discurso lógico-racional –para Platón la dialéctica era una ciencia suprema, Aristóteles la baja de ese pedestal epistémico- (Campos, 2018).

La interpretación para Aristóteles está representada por una alta carga semántica, cuyo desarrollo se constata en la lógica; y desde la base de la realidad, se busca dar sustento a la verdad, mediante una dinámica efectiva de argumentación expresada en la dialéctica como elemento práctico y tal como menciona Bares (2020): “[...] orienta la propia disposición del ámbito práctico, puesto que es el cultivo de la facultad superior de la razón [...]” (p.49).

Señala De Angelis (2013), “[...] Aristóteles da inicio a su tratado sobre el arte retórico enseñando las causas [...]” (p.31), tal y como fue mencionado en el capítulo anterior, conocer las causas es un principio del saber aristotélico, expresado en el *método dialéctico* mediante el discurso argumentativo. Dicho método será aplicado perfectamente dice el propio Aristóteles (1982): “[...] cuando lo dominemos de forma semejante como a la retórica, la medicina [...] hay que considerar en qué consiste el

método [...]” (p.93). Esto es, marcando como pauta todas las cosas que conforman los argumentos y razonamientos en la formación de proposiciones –lo cual se explanó en el capítulo II-.

En la perspectiva mencionada, es claro que el ser humano es un animal racional, dotado de cualidades innatas para comprender e interpretar, por esto la razón expresada en un diálogo mediante el lenguaje. Se requiere de la dialéctica en favor de la verdad, ya que la retórica como dice Beuchot (2007), “[...] se contenta con lo verosímil [...]” (p.223), es decir, con lo que parece verdadero o creíble.

En función de lo anterior y en interés del aporte doctoral se distinguen las siguientes fases investigativas, en las que a pesar de la rigurosidad metodológica, se permitieron aspectos flexibles en los cuales se pueden contrastar el pensamiento aristotélico con otras doctrinas.

- 1) La primera fase se corresponde con un estudio teórico de los posibles conflictos de interpretación de las NIIF, la lógica de Aristóteles en su obra “Órganon” y la perspectiva de diversos filósofos que han considerado a la lógica clásica aristotélica como guía fundamental en el orden interpretativo de las normas –especialmente en el campo de las ciencias jurídicas-.

Se efectuó una revisión exhaustiva de pensadores e investigadores en contabilidad, los cuales consideran a las normas contables –NIIF- como principios lógico deductivos que dictaminan el acontecer de la actividad práctica del profesional contable, por ende, la vinculación de la lógica con la interpretación en ciencias contables. A su vez, para preparar información financiera útil para la toma de decisiones económicas.

- 2) La segunda fase se refiere a un arqueo de investigadores cuyas obras contienen la doctrina de Aristóteles en cuanto a la lógica. Además, se ofrece como agregado elementos teóricos propuestos posterior a Aristóteles, los cuales facilitan la comprensión del pensamiento del genio estagirita. De igual manera, se hace una revisión detallada de textos con carácter científico, que contribuyen a una fácil

comprensión y discernimiento para la contabilidad mediante este aporte. Se exponen aspectos ontológicos, epistemológicos y metodológicos de la lógica clásica aristotélica.

Se muestra mediante el estudio de las NIIF y sus partes, un evidente contraste de su fundamentación lógica, en orden de la razón. Se identifica la asociación de las normas con la realidad y por ende, con los postulados lógicos. Se recurre a la hermenéutica como herramienta fundamental en la identificación de los elementos aristotélicos.

- 3) En la tercera fase, se examina el aporte de tres (3) tesis doctorales y tres (3) artículos de revistas arbitradas. En cuanto a las tesis doctorales, una en filosofía, sobre la obra de Aristóteles y el resto sobre contabilidad. De éstas, una se relaciona con la captación e interpretación de la realidad financiera y otra con el racionalismo cartesiano que produjo la lógica matemática y el concepto de razonabilidad a la contabilidad –la lógica matemática se distingue de la lógica clásica-, pero constituye un aporte a considerar en la presente investigación.

En relación a los artículos científicos, se aborda uno sobre la proyección científica de la contabilidad –su carácter científico-, otro sobre la influencia de la hermenéutica jurídica y sus escuelas en la interpretación de normas contables y por último, un artículo sobre la representación de la realidad a partir de las NIIF –intrínsecamente existe la interpretación- .

- 4) Seguidamente, se plantea el desarrollo de una entrevista a expertos en filosofía aristotélica –especialmente en lógica-, en hermenéutica jurídica –interpretación jurídica a partir de la lógica de Aristóteles y expertos en ciencias contables –en NIIF-. Mediante esto se pretende convalidar el aporte metodológico.
- 5) Consecuentemente, se produce la teorización de la metodología de interpretación de la norma contable internacional, triangulando aspectos ontológicos, epistemológicos y los hallazgos derivados de las entrevistas con los expertos.

A continuación, se desarrolla el Gráfico1 para la mejor comprensión de estas fases:

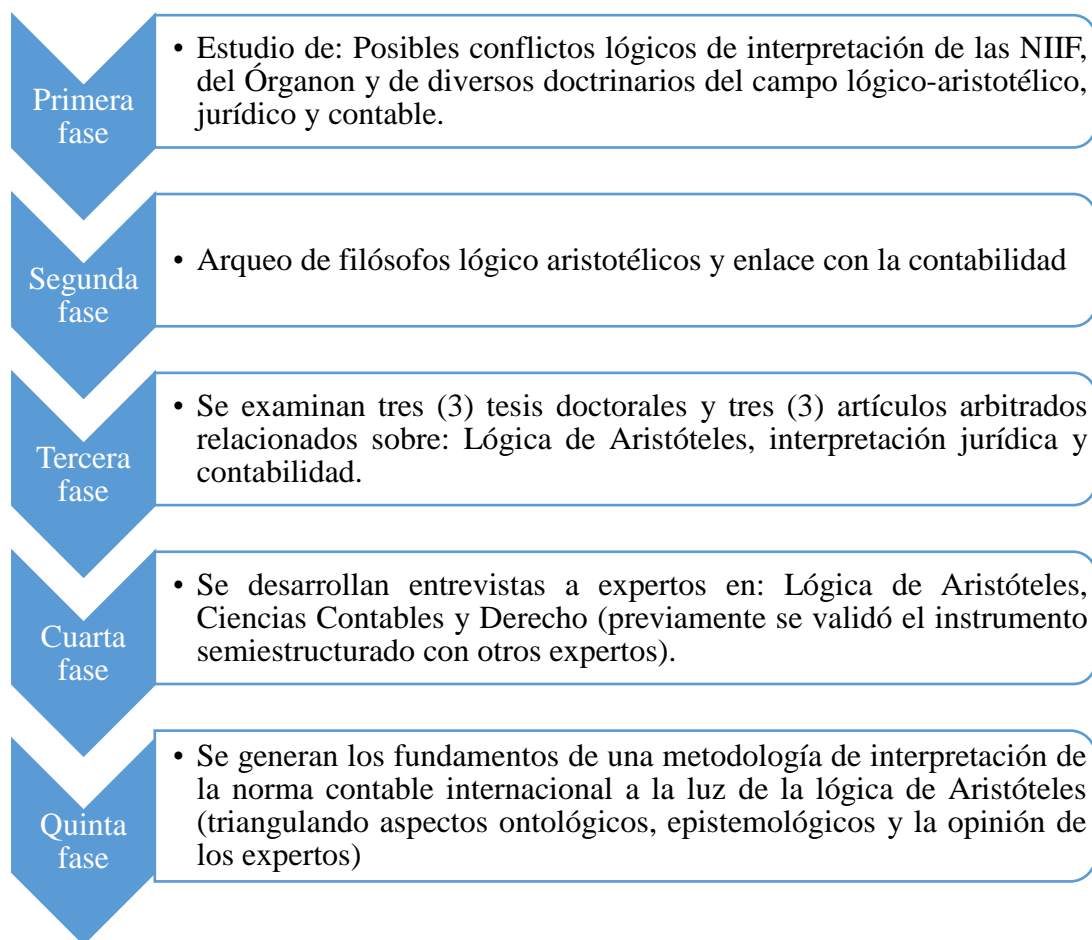


Gráfico 1. Fases de la investigación

Fuente: Elaboración propia.

Contexto de la investigación

La investigación tiene como elementos principales “El Órganon” aristotélico y las NIIF (IFRS Foundation, 2020a, 2020b, 2020c); representa parte de la descripción de los principios contables fundamentales que rigen este sistema normativo, encausado a la contabilidad y la obtención de información financiera útil. Es notable, que el estudio de cualquiera de estas normas en su enumeración particular, le es aplicable la esencia de la doctrina de Aristóteles, por tanto, el valor epistemológico recae en el uso que se le dé dentro de la actividad profesional.

Temporalidad de la investigación

Dada la continua actualización y mejora del sistema de normas NIIF, se acudió al vigente *Marco Conceptual* (IFRS Foundation, 2020a), además del conjunto normativo, perteneciente al año 2020 –conocido como libro 2020-. La lógica aristotélica se prevé como una herramienta argumentativa que promueve el discernimiento e interpretación de estas normas contables.

Interacciones en la investigación

El investigador mantuvo comunicación permanente con expertos en distintas áreas como: Contabilidad –NIIF-, en filosofía –sobre pensamiento lógico aristotélico-, en interpretación jurídica, debido que han sido las aristas de mayor influencia en la construcción ontológica, epistemológica y metodológica del tema que se presenta en la tesis.

Es el caso, que fue necesario recurrir a expertos que cumplieran determinadas condiciones y que contaran con destacada trayectoria profesional. Dichas condiciones no son taxativas, solo enunciativas –no necesariamente se cumplieron con todas-: Formación académica doctoral –distinguidos en filosofía aristotélica, contabilidad o hermenéutica jurídica-, dominio de la práctica profesional aplicando e interpretando las NIIF, que tengan aportes investigativos relacionados, entre otras.

Como se mencionó, la entrevista sirvió como técnica en el proceso de investigación, la cual se aplicó a profesionales con dominio teórico y práctico en el tema. De tal modo, fue necesario recurrir a un guion de entrevista como instrumento, de tipo semiestructurado, para que hubiese una organización de la entrevista con respecto a la temática de interés, pero a su vez, conservó la apertura para que el entrevistado expusiera otros tópicos pertinentes, no considerados en las preguntas planteadas. Por tanto, se dejó la posibilidad de que el entrevistador pudiese introducir nuevas

interrogantes que surgieron en el diálogo y que permitió precisar conceptos, juicios o razonamientos de los expertos.

Dentro del pensum de estudio de la carrera de Derecho de Universidad de Los Andes (ULA) - Venezuela, figuran las unidades curriculares de “Hermenéutica jurídica” y “Filosofía del derecho”; en este sentido, se planteó considerar como expertos, a miembros –activos y jubilados- del Departamento de Metodología y Filosofía del Derecho de la referida Universidad, que cuentan con el grado académico de Doctor y con experiencia en el tema de interpretación normativa.

Adicionalmente, en este proceso se incorporaron miembros del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la misma Universidad, con el mismo grado académico de doctorado y experticia en NIIF. Se agregaron al grupo de expertos, un contador en ejercicio profesional y un abogado litigante experto en interpretación de normas.

Las categorías consideradas en la guía de entrevista, con algunos tipos de interrogantes fueron:

Categoría 1: Sobre lógica de Aristóteles

1. ¿Cómo describe usted la lógica aristotélica?
2. ¿Cómo la lógica aristotélica puede enriquecer teóricamente a la interpretación normativa contable?

Categoría 2: NIIF y su interpretación

3. ¿Qué entiende usted por interpretación?
4. Con base a las NIIF ¿Puede usted señalar algún enunciado lógico deductivo?
5. En su criterio o experiencia ¿Cuáles son los principios contables fundamentales para la interpretación clara y objetiva de las NIIF?
6. ¿Cuáles elementos se pueden relacionar con el concepto, juicio y razonamiento en la norma contable internacional?

Categoría 3: Sobre los elementos de la lógica aristotélica para la interpretación en contabilidad

7. ¿Cuáles serían las fases de un proceso interpretativo lógico en contabilidad aplicable a las NIIF?
8. ¿Cómo aplica el elemento “concepto contable” en la interpretación de las NIIF?
9. ¿Cómo incide el juicio contable en la interpretación de las NIIF?
10. ¿Cómo incide el razonamiento contable en la interpretación de las NIIF?
11. ¿Cómo incide el entendimiento de las falacias en contabilidad para la interpretación de las NIIF?

En este sentido, las entrevistas dirigidas a expertos estuvieron orientadas a dar cuenta de las posiciones de académicos, investigadores y profesionales vinculados al libre ejercicio profesional. En el cuadro siguiente se muestran estos expertos y su caracterización.

Cuadro 11
Categorías de expertos y sus características

Categorías	Características
Investigadores	<ul style="list-style-type: none"> • Profesores-investigadores del Departamento de Metodología y Filosofía del Derecho (ULA-Venezuela), con doctorado en filosofía y experticia en interpretación normativa. • Profesores-investigadores del Departamento de Contabilidad y Finanzas (ULA-Venezuela) con Doctorado en Ciencias Contables o relacionados y con experticia en NIIF.
Miembro del ente emisor de la norma contable venezolana (Comité de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela)	<ul style="list-style-type: none"> • Profesor universitario con doctorado.
Miembro de la directiva de un colegio federado de contadores públicos en Venezuela	<ul style="list-style-type: none"> • Profesor universitario con doctorado y en ejercicio profesional
Libre ejercicio profesional	<ul style="list-style-type: none"> • Contadores públicos colegiados • Abogados colegiados en ejercicio

Fuente: Elaboración propia

Es importante mencionar que, para dar confiabilidad a los resultados obtenidos de la dinámica de preguntas y respuestas con los expertos, se validó el instrumento mencionado con expertos en: Lectura y escritura, en metodología y en NIIF. Con esto el entrevistador – el investigador- pudo adecuar las preguntas y el orden en relación al entrevistado, sin generar preguntas tendenciosas o induciendo respuestas. Simplemente, aprovechar en el mayor grado posible la experticia y conocimiento de cada uno de los sujetos clave.

CAPÍTULO V

POSTULADOS BÁSICOS DE LA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL COMO GUÍAS EXPLICATIVAS DEL CONCEPTO, JUICIO Y RACIOCINIO CONTABLE

El Marco Conceptual IASB y sus principios como elementos clave de los actos del pensamiento

En relación con su marco regulatorio, es una realidad que en contabilidad hay una serie de parámetros que guían la construcción normativa y además, su interpretación. En este sentido, se encuentra el *Marco Conceptual* para la información financiera elaborado por la IFRS Foundation (2020a) que busca concatenar la utilidad de la información financiera con cada una de las características cualitativas que exige el modelo normativo contable.

No obstante, los postulados o principios contables contenidos en el *Marco Conceptual*, son una parte primordial y notoria del resultado del trabajo de contadores profesionales vinculados a la producción de normas contables impulsados por la necesidad del realce y armonización de la regulación contable a nivel mundial -fundada en principios- (Molina y Tua, 2010), cuyo fin, es el desarrollo de las NIIF sobre la base de conceptos congruentes y concretos, que a su vez coadyuven al desarrollo de políticas contables acordes con dichos conceptos.

De otro lado, se debe tomar en cuenta el factor invariable del cambio –sobre todo en el mundo de los negocios-. Este obliga al organismo regulador a transformar, prosperar y actualizar de manera permanente las normas contables; sin menoscabo del

sustrato principal de la transparencia, la rendición de cuentas y la eficiencia de los mercados financieros, auspiciado por la utilidad que la información financiera debe proveer a sus usuarios, lograda mediante el cumplimiento de cada uno de los planteamientos normativos en estos fines.

A efecto de la presente investigación, el conjunto de expertos entrevistados coincidieron en que la adecuada interpretación de las NIIF pasa por un proceso de razonamiento –estricto- que debe ser lo más objetivo posible, para que sea captado de la realidad –de los hechos contables- lo que se requiera para poder desplegar un proceso interpretativo coherente a esa realidad –las normas-; y de esto modo sean satisfechos los extremos de cada norma –NIIF-, en su propósito y razón de ser, debiendo tomarse en cuenta cada principio del *Marco Conceptual*. Pese a que éste no califica como NIIF, allí se hallan conceptos contables fundamentales con carácter de universalidad para el mundo contable.

Es prudente hacer una salvedad; hay países en los que se puede llegar a utilizar el término “postulado”, “principio”, “estándar”, “norma”, “procedimiento”, “regla”, en función del mismo sentido, aludiendo directamente al contenido de las NIIF (Rodríguez, 2017; Tua, 2003). Pero es indudable que, al mencionar los principios básicos de la información financiera, surgen elementos sustantivos para la contabilidad como son: Las características cualitativas de la información financiera.

Dichas características buscan fortalecer el paradigma de la utilidad de la información financiera y al mismo tiempo, que la misma proporcione datos transparentes que permitan evitar eventos financieros no deseados –como fraudes, quiebras, etc.-. Las limitaciones que pueda presentar la información financiera y/o contable relacionada con las características cualitativas de la información financiera, motivan posibles debacles económicos y declive de la utilidad intrínseca que debe poseer la información contable en general.

Lo anterior refiere que los principios contables fundamentales son esenciales para la actividad contable profesional –son las pautas más importantes de la contabilidad- (Horngrén y Harrison, 1991, p.7). Estos deben resaltar en la información financiera –o

desde el inicio de la actividad contable, a la que se suma el acto interpretativo de las normas contables-, como punto de encuentro de rasgos teóricos o sustantivos -Las características cualitativas de la información financiera como principios contables internacionales-, que deben cumplirse por parte de la sociedad de contadores y permiten que la información contable-financiera alcance una aceptación generalizada por sus usuarios o partes interesadas que actúan en el sistema financiero –local, regional o mundial-.

Con la intención de desarrollar los caracteres lógicos deductivos de las normas y principalmente de su *Marco Conceptual*, es prioritario tomar en cuenta los principios generales que conducen la actividad contable. Esto, lleva inmerso cumplir con el objetivo de la información financiera de propósito general el cual se fija en “...proporcionar información financiera sobre la entidad que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad...” (IFRS Foundation, 2020a, p.18).

De esto último, resalta el interés por cubrir la necesidad de información financiera que requieren los usuarios principales de dicha información –aquellos que colocan en riesgo el capital financiero dentro de la entidad-, sin que esto vaya en detrimento de las necesidades de información de otros usuarios, siempre y cuando el costo-beneficio de suministrarla lo permita. La información financiera también sirve para medir el desempeño de la gerencia –rendir cuentas a los usuarios principales- sin que sea un fin en sí mismo, en consecuencia el ente emisor no lo incorpora como otro objetivo dentro de las NIIF, ya que puede ser confuso, de acuerdo a su criterio (IFRS Foundation, 2020c).

Hay un elemento particular ligado a la confianza que recae en la información financiera de propósito general, implica –o se relaciona con- el desempeño ético del preparador de la misma –el contador profesional-. En cada una de sus actividades debe actuar bajo las máximas de una conducta incuestionable e intachable –esto es necesario *modu eodem* en la actividad interpretativa de las normas contables-. En relación con esto Gómez et al. (2011) menciona: “[...] se debe tener consciencia de que el éxito de

dichas normas dependerá en gran medida del comportamiento ético de quienes elaboran la información financiera [...]” (p. 154).

De lo enunciado hasta ahora y del hecho que el contador haciendo uso de su criterio –la discrecionalidad como aspecto subjetivo: El juicio profesional- materializa su actuación profesional. Este debe apearse al sentido de lo expresado en las NIIF y las máximas que regulen los códigos de ética de la actividad profesional; así se disminuye la posibilidad de que hayan discrepancias o problemas de orden interpretativo, que se manifiesten en aspectos cuantitativos o cualitativos, los cuales pudiesen ser hallados en procesos de auditoría y posiblemente enunciados como deficiencias dentro de la actividad contable.

Ahora bien, dentro del *Marco Conceptual* se hace mención que la información financiera de propósito general no proporciona, ni puede proporcionar toda la información que necesitan sus usuarios –condiciones políticas, económicas, perspectivas de un sector de la economía, entre otras- (IFRS Foundation, 2021a, p. 19). Por tanto, sobre esos datos deberán buscar otras fuentes de información. Esto cierra la brecha de que al interpretar las NIIF deban considerarse factores exógenos distintos a los eventos de naturaleza económico-financiera por contabilizar y que afectan la entidad.

También es pertinente hacer mención que dentro de la información financiera se plasman estimaciones contables y modelos de representación acompañados al juicio profesional (IFRS Foundation, 2020a, p.20), lo que se traduce en representaciones que pueden tener un grado razonable de inexactitud. Hace necesario que se muestre la naturaleza de las transacciones asociada a los importes, para hacer una apreciación correcta que permita evaluar liquidez, solvencia, rentabilidad, necesidades y posibilidades de financiación, requerimientos de pagos, distribución de flujos de efectivo, entre muchos otros elementos útiles para la toma de decisiones económicas. Según lo mencionado, al interpretar las NIIF hay un claro propósito tal cual se menciona.

Al tomar en cuenta otros elementos para la contabilización de un evento, existe la base contable de la acumulación o el devengo, que permite la justa asignación de ingresos y gastos al periodo en el que se devengaron e incurrieron –causaron-, respectivamente (IFRS Foundation, 2020a); dando oportunidad a la flexibilidad necesaria para que se someta la contabilidad al proceso de ajustes contables que amerite para expresar la realidad –los datos correctos acerca de la estructura financiera que corresponden a dicha realidad-. Además, se amplía la perspectiva de la base contable del efectivo, que solo permite el reconocimiento de cobros y pagos del periodo al contado.

Sobre todo lo mencionado, es imperante recurrir a las características cualitativas expresadas en la información financiera de propósito general, ya que de este modo, se estarían ejecutando adecuadamente los procesos contables. Adicionalmente, al interpretar las NIIF, no se debe obviar la presunción de la norma que distingue que la entidad perdurará en el tiempo –negocio en marcha-. Esto hace que deba fluir la congruencia con el paso de los años en el despliegue de la actividad interpretativa.

Al preparar los estados financieros o cualquier otra información financiera producida o requerida, se puede descifrar cómo se desarrolló el acto interpretativo de la norma contable, ya que, se percibe de los datos plasmados en los informes financieros, el tratamiento contable aplicado a la realidad financiera contabilizada a partir de la interpretación dada a las normas, de este modo un tercero –por ejemplo: un auditor u otro contador- puede evaluar el cumplimiento de los parámetros normativos y en algún punto puede derivar en determinar inconsistencias interpretando la norma.

La estructura de la norma sigue un riguroso esquema sistemático bajo el que se plasman notas explicativas, referenciación cruzada y elementos específicos tratados por el Comité de Interpretaciones de las NIIF –es parte del ente emisor, se aborda más adelante-. Ello a pesar que es una incongruencia que la introducción del marco normativo exprese que estas referenciaciones no son parte de la norma (IFRS Foundation, 2020a, p. 2). En oposición que no regulan directamente las transacciones financieras, dichas referenciaciones son también objeto de interpretación, pero como

un complemento –o aclaratoria- para dilucidar los enunciados y ayudar en la aplicación del estándar contable internacional.

En la presentación oficial del texto normativo se distinguen frases en “letra negrita” y otras en “letra normal”. Las primeras, deben vincularse con principios importantes. Otro elemento de atención conlleva que “[...] Cada norma individual debe ser leída en el contexto del objetivo establecido en la propia Norma [...]” (IFRS Foundation, 2020a, p.9). Cada uno de estos aspectos coloca al descubierto el carácter estricto del contexto interpretativo, no debería prestarse a confusión o malos entendidos.

Retomando el aspecto sustancial de las características cualitativas de la información financiera y en interés de identificar los datos más importantes dentro de la información financiera, se debe prestar atención a los detalles de los recursos con los que dispone la entidad, asimismo considerar los derechos que poseen los acreedores de la entidad, para con esto identificar sus variaciones o elementos financieros, que alteran y modifican los mencionados recursos y derechos, e inciden en la determinación de probabilidades financieras futuras y, en consecuencia, sobre esa base determinar estrategias gerenciales para la continuidad y estabilidad de la entidad, lo cual se entrelaza con el hecho interpretativo de la norma y su alineación permanente con las características cualitativas.

La IFRS Foundation (2020a) plantea las características cualitativas fundamentales y de mejora. Las primeras, se distinguen con: *Utilidad* de la información que provee la información financiera *relevante* y *representada fielmente*. Las segundas, que incrementan el valor utilitario de los datos contables presentados en los informes financieros. Esto se da cuando dichos datos son: *Comparables, verificables, oportunos* y *comprensibles*.

El carácter *relevante* de la información financiera está ligado al hecho que ésta sea de impacto o repercusión para quien toma decisiones económicas, a partir de la misma y más aún como consecuencia directa pueda involucrar favorablemente o no a la realidad de la estructura financiera de la entidad. La norma plantea la posibilidad que el usuario en su actuar subjetivo decida no usarla –la información financiera-, esto no

le quita el carácter de relevante. Ya que como se ha venido exponiendo, la realidad es independiente del sujeto.

La naturaleza de la actividad de un negocio particular permite identificar parámetros que muestren como *relevante* o no una información. El ente emisor se inclina por señalar que esto no es un punto que derive en subjetividad y deterioro de la comparabilidad en la información financiera y por el contrario es un elemento sobre el que debe razonarse (IFRS Foundation, 2020c, p. 11). Para lo cual, subyace como un elemento epistemológico particular los fundamentos de las conclusiones, según los que no solo se narran datos históricos normativos, sino verdaderos elementos que permiten interpretar al sujeto en su relación por conocer la realidad –de la norma-.

Como ejemplo, se menciona el párrafo FC0.33 (IFRS Foundation, 2020c) en el que se menciona una explicación sobre el uso del término “actividad de negocio” previsto en el *Marco Conceptual* vigente; mas no el término “modelo de negocio”. Lo anterior presenta discrepancia con otros órganos que pudiesen actuar como reguladores contables, en tanto se difiere en enfoques. Al interpretar las normas se debe hacer hincapié, de manera detallada y estricta en el contexto en el que se va a hacer uso de un concepto, para argumentar cualquier planteamiento, en el sentido aristotélico.

Es cierto, que el ente emisor al plantear un fin -obtener información *relevante*-, busca favorecer procesos para estimular la generación de riqueza. Los gobiernos de los países buscan que mediante este contexto mencionado, se vea favorecida la economía de particulares y de la nación en general, esto permite mostrar estabilidad siempre y cuando la transparencia de esos datos sea de tal magnitud, que mejore el funcionamiento de los mercados financieros.

De otro modo, una entidad proyecta información *relevante* en el caso que proporcione información que posea valor predictivo y valor confirmatorio. El primero, permite hacer predicciones de hechos futuros de manera explícita o implícita. Pero tal y como se menciona en los fundamentos de las conclusiones en lo que respecta al *Marco Conceptual*: “[...] Valor predictivo, tal y como se utiliza en el Marco Conceptual, no es lo mismo que predictibilidad o persistencia tal y como se usan en

estadística [...]” (IFRS Foundation, 2020c, p 34). En esto se hace claro el entendimiento del enfoque que busca la norma contable, exponiendo que sobre la base de hechos pasados o actuales inmersos en la información financiera se puede generar un efecto para predecir –valor predictivo-, sin que se constituya en un valor exacto como en el caso de una serie estadística –predictibilidad- (Ospina, 2015).

El segundo –el valor confirmatorio-, busca que el importe presentado en la información financiera confirme o cambie una evaluación anterior, estos dos elementos –el valor predictivo y el valor confirmatorio-, “trabajan” en conjunto para aportar este rasgo favorable de la *relevancia*.

Subsumido dentro del concepto *relevancia* se encuentra un rasgo particular que indica que la cifra o importe contable mostrado dentro de los informes financieros debe poseer *materialidad o importancia relativa* en el entendido que la “[...] omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse influya sobre las decisiones[...]” (IFRS Foundation, 2020a, p.26). Valiendo para efecto de la interpretación que todo aquello que se produzca de este proceso –lo interpretado-, puede incidir dentro de las decisiones económicas más aún si desde un inicio se refleja en una cifra que pueda influir al decidir y esta posea naturaleza o importe acorde o no a la *materialidad o importancia relativa*. Cada entidad deberá identificar desde lo cualitativo y cuantitativo qué es *material*.

Otro elemento parte de las características cualitativas fundamentales para la información financiera es la *representación fiel*, con atención de que los datos contables-financieros para que sean *útiles* no solo han de ser *relevantes*, deben satisfacer el criterio de que los hechos contables estén representados de manera fiel – en términos aristotélicos se hablaría de representación acorde con dicha realidad- mostrando en detalle los datos del fenómeno económico por contabilizar, lo que de algún modo puede llegar a socavar aspectos legales, al dársele prioridad a la base económica por sobre la base legal –no se trata de un hecho ilícito- (IFRS Foundation, 2020a).

Esa representación fiel de la información contable-financiera de hechos sustancialmente económicos, marca la pauta que el hecho contable representado dentro de informes financieros debe contar con tres elementos descriptivos. Los hechos han de estar expresados de un modo: *Completo, neutral y sin errores*. Señala el ente emisor que la perfección es un fin deseado, no una realidad alcanzable (IFRS Foundation, 2020a). Dicho elemento descriptivo de *completo* abarca todo aquello que sea necesario para que pueda ser comprendido cabalmente el hecho contable (naturaleza, datos numéricos, calidad de las partidas, factores que obstaculizan o ponen en riesgo la información, proceso que se lleva a cabo para hacer alguna determinación cuantitativa, entre otros).

Seguidamente, el elemento de *neutralidad* que hace parte de la representación fiel, se vincula con que no debe haber ningún tipo de orientación o dirección particular de los datos contables-financieros, que genere una disposición distinta o ajena a la realidad económica por contabilizar o contabilizada, buscando favorecer o desfavorecer alguno de los usuarios de la misma. El ente emisor señala que la *prudencia* se vincula a la *neutralidad*, buscando que no haya sesgo en la selección y aplicación de una política contable (IFRS Foundation, 2020a, 2020c).

La *prudencia* refiere que es necesario un grado de cautela considerable cuando se vaya hacer un juicio teniendo en cuenta condiciones de incertidumbre; a pesar de que este rasgo pertinente para el ejercicio profesional tiene una connotación cuantitativa – no se deben sobrestimar activos, ni subestimar pasivos y gastos-, tiene un gran valor al momento de interpretar, para de este modo no ser apresurados en el proceso de interpretación y sobre la base de información completa de la realidad que involucra el hecho contable, se pueda desarrollar un proceso lógico interpretativo de las NIIF.

De lo mencionado, se insiste que es fundamental que la información financiera posea estos elementos particulares –*relevancia y representación fiel*- permitiendo su identificación en todos los procesos contables y sean estímulo a la obtención de información financiera *útil* para el proceso de toma de decisiones económicas. Datos

que parten de la realidad económica y de las normas, y debe ser interpretada en este propósito.

El *Marco Conceptual* (IFRS Foundation, 2020a) despliega en cuanto a la aplicación de las características cualitativas fundamentales, las etapas que conllevaría en principio para fijar de un fenómeno económico, detallando sus elementos principales y posiblemente aspectos no claros –u ocultos- que pudiesen contener una transacción financiera, surgiendo la captación de conceptos necesarios para que sean involucrados dentro de la actividad interpretativa de las NIIF.

La experiencia del profesional contable con la realidad económica, lleva a desarrollar un proceso inductivo, es decir, de la realidad particular –el evento económico en cuestión y sus similares-, se puede determinar conceptos contables “universales” que permitan vincularse a las necesidades de información financiera *útil* para los usuarios. Para luego, concatenarlo con un proceso deductivo que permita plasmar en la información financiera aquello que satisface los mencionados rasgos cualitativos fundamentales –*relevancia* y *representación fiel*-. Lo previo de arraigo aristotélico –inducción, deducción-.

El *Marco Conceptual* señala a propósito de ese proceso inicial de distinción del fenómeno de la realidad –económico-, que pueden surgir otros elementos que por experiencia pueden considerarse como *relevantes*. La norma permite contemplar la posibilidad de que se produzca una compensación entre las características cualitativas mencionadas. Y, en este sentido, se plantea que de un hecho contable *relevante* con tendencia a una *representación fiel* incierta siempre se debe seguir el camino que conduzca al mayor grado de *utilidad* de dicha información (IFRS Foundation, 2020a, p.29).

El ente emisor justificando este criterio mencionado de la compensación hace mención a: “[...] un reconocimiento explícito de la compensación entre la relevancia e incertidumbre en la medición ayudaría a explicar por qué, en algunos casos, una estimación con alto nivel de incertidumbre en la medición podría, no obstante,

proporcionar información útil [...]” (IFRS Foundation, 2020c, p. 45). De allí, se describe la preferencia del carácter utilitario de la información financiera.

Como un complemento de orden cualitativo de la información financiera *útil* que parte de datos *relevantes y representados fielmente*, están las características de mejoras: *La comparabilidad*, busca hallar similitudes o diferencias entre partidas, contrastando la información financiera de la entidad con otra entidad similar o con datos anteriores de la misma entidad. De igual modo al interpretar las NIIF, se promueve este complemento teórico o se mitiga, y al tener que elegir entre alternativas de contabilización se debe converger en darle preeminencia al hecho *comparativo* siempre y cuando represente una oportunidad que coadyuve a la obtención de datos financieros más *útiles* para decidir (IFRS Foundation, 2020a). Así se distingue el ente emisor, que al ser congruente los datos contables-financieros, va de la mano con la aplicación de mismos métodos para la medición de partidas; siendo la congruencia un rasgo que coadyuva a cumplir con la *comparabilidad*.

Por otra parte, el ente emisor señala que el poder contrastar –o comparar- la información financiera, no se debe confundir con uniformidad –una sola forma de contabilización o de presentación-; esto puede ser malinterpretado en función de generar información financiera igual –o similar- sobre la base de hechos contables muy parecidos -no siendo correcto el proceder contable, ya que cada hecho por contabilizar tiene sus particularidades-. De este modo la IFRS Foundation (2020a) estipula: “[...] Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitir métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico disminuye la comparabilidad [...]” (p. 30).

En atención a la siguiente característica cualitativa de mejora: *La verificabilidad*, se produce una adecuada sinergia con la doctrina aristotélica del realismo medio, ya que con este mecanismo se corrobora un dato contable financiero con observación directa del aspecto de la realidad que se pretende validar –como por ejemplo, para verificar el importe de efectivo, se debe hacer un riguroso arqueo de la caja general o la caja chica-

esto conlleva corroborar la cantidad de monedas y billetes de curso legal, cuyo dato es presentado dentro de la información financiera.

Otro rasgo cualitativo de valor, e relaciona con la *oportunidad*, dando valor al factor tiempo. Entre más rápido se proporcione la información útil a los decisores, seguramente esto satisfaga de un mejor modo el complejo proceso decisorio. Otro elemento que se alinea a los accidentes aristotélicos, previendo el factor tiempo como una herramienta que favorecería en caso de aprovecharse para tomar decisiones en el momento correcto, ni antes, ni después. Al interpretar, la celeridad obliga a ser eficaces respetando los límites que el factor tiempo condiciona para que sean conocidos dichos datos.

Del mismo modo el *Marco Conceptual* contempla la *comprensibilidad*; ésta exige que los usuarios deban poseer el conocimiento necesario para entender transacciones financieras complejas –más si forman parte de la cartera de acreencias o participaciones patrimoniales que controla-. La naturaleza de las operaciones puede conllevar a que un experto en su papel de asesor pueda contribuir al entendimiento de los datos contables-financieros, ya se ha hecho mención a la complejidad de hechos contables que se pueden presentar en el mundo de los negocios, lo cual hace necesario presentar todos los datos que ameriten ser conocidos por los responsables para decidir –sin importar su complejidad- y por tanto un cumplimiento razonable de lo expuesto por la norma –sin que esto sea motivo para desestimar un orden sistemático y coherente que permita una comprensión de dichos datos-.

Se debe hacer acotación de que el contador actuando como intérprete de la norma contable, además de la disposición por desarrollar la actividad interpretativa, debe contar con el conocimiento técnico especializado que tienda a equiparlo con el desempeño de un buen contador –con una formación académica apegada a lineamientos científicos y que haya cumplido con los estándares mínimos de una educación contable de calidad-.

Por consiguiente, para poder aplicar las características de mejoras –como elemento subsidiario y complementario de la información *relevante* y con *representación fiel*

conducente a información financiera *útil*-, puede existir una variación en el orden de enfocar y pronunciar el cumplimiento de una característica de mejora, pero es recurrente la exigencia de la norma en que su fin utilitario –o de mayor grado de utilidad- el cual debe ser el objetivo principal dentro de la actividad contable. Al interpretar se debe desarrollar bajo estos mismos lineamientos.

En consideraciones anteriores, se hizo mención a la posibilidad de que un usuario de la información recurra a un experto que coadyuve a la *comprensibilidad* de los datos contables. Pero esto se asocia a que el *costo* de este proceso debe ser inferior al *beneficio* que se obtendrá de este proceso –el *beneficio* siempre debe ser mayor-. Al interpretar no debemos incurrir en supuestos que lleven a excesos en incrementar los costos, tomando en cuenta su correspondiente beneficio. Solo es pertinente la idónea formación que se alinea con la experiencia y un significativo proceso de razonamiento –tal cual lo resaltaron de manera unánime los expertos (sujetos clave de información)-

En lo anterior hay un significativo conjunto de elementos de orden teórico que pudiesen ser considerados como parte de un género supremo de naturaleza inmaterial, como se puede observar el Árbol de Porfirio expuesto en el capítulo II (Ver Cuadro 1). Representando un rasgo de sustancia aristotélica como elementos fundamentales que enmarcan un acorde proceso interpretativo de este sistema normativo. Un conjunto de conceptos contables primordiales y necesarios para interpretar las NIIF.

Otros aspectos de interés dentro del Marco Conceptual IASB

En adelante se despliega un examen sobre la base de conceptos contables tangibles –Por ejemplo, los estados financieros, entre otros- e intangibles –como la hipótesis de negocio en marcha, entre otros-. Igual a los anteriores, representan de acuerdo a la experiencia y a los datos de los expertos entrevistados, un basamento que refiere a conceptos universales para la información financiera -para la contabilidad- y por ende, dentro de las NIIF es indiscutible su consideración y exhaustivo análisis. Se abordan conforme son planteados por la IFRS Foundation (2020a).

Se distingue el concepto contable de *Estados Financieros*, los cuales representan la realidad de la estructura financiera de la entidad con propósito general. El hecho de que éstos proporcionen información sobre los elementos que hacen parte de la estructura financiera de la entidad informante –*activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos*- les da un valor superior; sobre estos, se busca hacer una evaluación presente de hechos pasados con la intención de descifrar perspectivas para obtener beneficios económicos futuros. También permiten evaluar al órgano en cuya responsabilidad recae la administración de dichos recursos –*la gerencia*-.

Entonces así, se conocen datos específicos sobre la *situación financiera* que incluyen: *Activos, pasivos y cuentas patrimoniales*. Se tienen datos sobre el *rendimiento financiero* de los mencionados elementos y de la actividad empresarial, expresado en cuentas de: *Ingresos, costos y gastos* –el *gasto* se puede determinar como un concepto madre que incluye *costos y gastos*-. Particularmente, mediante la capacidad que tenga la empresa para la generación de flujos de fondos –*flujos de efectivo*- podrá tener certeza el usuario de dichos datos, acerca del origen de la entrada o salida de los beneficios económicos, identificados en actividades de operación, inversión y/o financiamiento.

De igual valor e importancia, se tienen presente los cambios o modificaciones que experimentan las cuentas de *patrimonio* –*capital social y superávit*-, sobre estos es pertinente el conocimiento de los movimientos contables financieros de los tenedores de derecho sobre el patrimonio y cómo se clasifican.

En el mismo grado de importancia, se encuentra la información cualitativa detallada acerca de entidad empresarial, con fines de especificar aspectos de las *políticas contables y estimaciones* implementadas. Con esto se conoce la naturaleza y confiabilidad del uso de métodos, suposiciones y juicio profesional implementado que debe ser *revelado* conforme a las necesidades informativas que precisa cada norma.

De igual forma, se considera prudente hacer mención, que el concepto “entidad” – en el sentido estricto aristotélico hace referencia a un tipo de categoría de la realidad expresado como sustancia, desarrollado en capítulos anteriores-, en este capítulo se

corresponde con una *unidad económica identificable*, con personalidad jurídica propia distinta a los socios y que desarrolla actividades económicas lícitas. Esta última, requiere de manera obligatoria desarrollar su contabilidad para proveer los estados financieros.

Es debe acotar que la forma legal, no tiene carácter concluyente para la determinación de una entidad. Solo es el suplemento muchas veces obligatorio en algunas jurisdicciones, para poder desarrollar una actividad económica correspondiente a una exigencia legal –de forma legal-. Es importante, distinguir que la norma refiere a eventos que conciben la relación entre una casa matriz –entidad principal o *controladora*- y una entidad secundaria –entidad *subsidiaria*-; a raíz de esto se deba preparar un cuerpo completo de estados financieros como una entidad consolidada. Esto refiere al aspecto cualitativo previo del énfasis en el aspecto económico, expresado en unos *estados financieros consolidados* –controladora y entidad subsidiaria-

A su vez puede contemplarse que dos o más entidades decidan preparar sus estados financieros en conjunto, pero sin que haya una relación controladora-subsidiaria. Sustentado en el enfoque económico que debe dársele a la actividad contable. Para esto la norma prevé que puede plantearse la elaboración de unos “*estados financieros combinados*” (IFRS Foundation, 2020a, p.36). Pero el objetivo de lo expresado es que cualquier hecho interpretativo de las NIIF, es prioritario el aspecto económico, basado en las necesidades de información de los usuarios y las exigencias cualitativas desarrolladas.

Los informes financieros suministrados deben tener la capacidad técnica para representar de la realidad sobre la base de un lapso de tiempo especificado. Es más, en congruencia con el registro de las operaciones financieras en fechas determinadas, su valor probatorio yace en que puede asociarse a un periodo de tiempo –o un momento específico en el tiempo-. De este modo al recabar información comparativa con periodos o lapsos de tiempo anteriores, se vislumbra la cualidad comparativa con un enfoque predictivo de posibles eventos futuros. Pese al desarrollo de posturas generales

de las NIIF y el sin fin de posibilidades de transacciones financieras por contabilizar. Hasta posibles eventualidades posteriores al cierre de un ejercicio económico pueden ser consideradas como un dato importante a informar, como plantea la NIC 10 –hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa- (IFRS Foundation, 2020a).

Elementos conceptuales de la estructura financiera de una entidad

Es prioritario conocer los detalles conceptuales de los elementos contables y conectarlo con la realidad, para que ocurra un verdadero proceso deductivo de demostración –o confirmación-. Por ejemplo, cuando se dice que un *activo* representa un recurso económico actual –presente-, controlado por la entidad a razón de hechos previos, identificado con un derecho potencial de generar beneficios económicos futuros. Materialmente hablando debe coincidir con algún elemento identificable de la realidad.

En tal sentido, la apreciación de la dualidad económica que conlleva la partida doble –todo deudor tiene su acreedor- y en razón de lo enunciado –un activo debe poseer tres notas esenciales: *derecho, potencial de generar beneficios económicos futuros y capacidad de control por parte de la entidad*-. Debe haber una correlación entre realidad y lo expresado, como ya se ha enunciado.

Un *activo* –o *derecho*- presenta una naturaleza contable deudora –saldo contabilizado por el lado del *debe* de la cuenta: su parte izquierda-; este se puede contraponer, con las diversas formas con las cuales puede surgir ese derecho: Una obligación que tenga un tercero y que represente una atribución para recibir efectivo, recibir bienes o servicios, intercambiar o transferir recursos, también este derecho puede existir por razones no contrapuestas a un acreedor; más bien a derechos directos sobre objetos de la realidad o de un derecho residual sobre un bien arrendado, también derechos ocasionados por la propiedad intelectual. Esto trae consigo otros hallazgos que vislumbran la convergencia de los otros elementos que se examinan a continuación –*control* y potencial de recibir beneficios económicos-.

Cada uno de los derechos que posea la entidad debe ser contabilizado por separado; se plantea a manera de ejemplo, la posibilidad de reconocer un derecho que genera la titularidad legal del mismo sobre un bien como propietario –para gozar, usar y disponer del mismo- y el derecho cedido de usufructo –para que un tercero use y goce del mismo- aprovechándose de sus frutos. En este sentido, la particularidad del análisis económico, sin desestimar el compendio contractual y legal que puede contener una partida contable, lleva a identificar dos elementos distintos a ser contabilizados.

Por lo anterior, el párrafo 4.11 del *Marco Conceptual* menciona que de la titularidad de un derecho de propiedad, puede dar lugar a distintos derechos como: “... (a) el derecho a utilizar el objeto (b) el derecho a vender derechos sobre el objeto (c) el derecho a pignorar derechos; y (d) otros derechos no mencionados...” (IFRS Foundation, 2020a, p. 41-42). En este sentido se prevé una unidad de cuenta –por ser un mismo activo- pero en definitiva se podrá optar por presentarlos o revelarlos por separado, en el caso de que carácter utilitario lo requiera, sin detrimento de que el ente emisor señala que un recurso económico representa un conjunto de derechos y no un solo objeto como tal.

A lo anterior se agrega el aspecto de que un activo debe ser *potencialmente generador de beneficios económicos* materializado al: Recibir flujos de efectivo u otro (s) activo (s), intercambiar recursos económicos –permuta-, producir bienes o prestar servicios, mediante la mejora de valor de otros activos, arrendado, mediante su disposición –o venta-, para satisfacer prestaciones obligacionales, entre otros casos.

Por consiguiente, otro de los factores que infiere la tenencia de un activo es identificado como *el control*, considerado como una atribución para dirigir el uso de este, a tiempo presente y por tanto, la entidad debe beneficiarse económicamente de este, mediante el uso del mismo en sus actividades principales, secundarias o hasta en la facultad de poder concederle ese uso a un tercero, el cual refiere a la evidencia de *control* –su transferencia-.

Otro elemento fundamental de la estructura financiera, relacionado con la situación financiera de una entidad está representado por los *pasivos* –fuentes externas de

financiación constituida por los acreedores; la contrapartida de un pasivo refiere a un derecho de crédito-. Por tanto, son las obligaciones presentes de la entidad, las cuales deben ser satisfechas mediante la transferencia de un activo.

Una obligación –independientemente de su naturaleza legal, contractual, entre otras- es ineludible, es más, en caso de no producirse su cumplimiento de manera voluntaria, puede hacerse coercitivo su cumplimiento –mediante la exigencia ante un tribunal competente-. De atención al hecho interpretativo de las NIIF, resalta de la norma en cuanto a su medición -de un pasivo- y a su correspondiente derecho de crédito, que necesariamente no tienen que reflejar el mismo valor. Se trata de dos entidades distintas que conforme a sus políticas contables pueden optar por contabilizar por un modelo contable diferente cada una. No es una suposición directa prever esto (IFRS Foundation, 2020a, p. 45).

Otra nota esencial para identificar un pasivo es la *transferencia de recursos económicos* para cumplir con la obligación, incluyendo el pago de efectivo, entregar bienes o la prestación de servicios, obligación al intercambio de cambio de bienes, a emitir un instrumento financiero, entre otros. Sin embargo, no necesariamente esto ha de darse, ya que una obligación se puede extinguir por cualquier otro medio válido de extinción de una obligación de acuerdo a una jurisdicción, como por ejemplo: el pago –potencial transferencia de recursos-, la prescripción, la novación, la compensación, la remisión de la deuda, entre otras modalidades (Pereira, 2016). El ente emisor de las NIIF manifiesta que hasta tanto no ocurra alguno de estos actos jurídicos, ha de prevalecer el elemento *transferencia de recursos*.

El concepto *patrimonio* por su parte, representa las fuentes de financiamiento proporcionadas por los socios –o accionistas- de la entidad; en consecuencia, las NIIF lo identifican como el resultado obtenido, luego de deducir todos los pasivos a los activos. Los derechos sobre este residuo se pueden consagrar en contratos o leyes –instrumentos financieros de patrimonio, entre otros elementos-; por lo general, las acciones –en sus distintas tipos o clases, conciben distintos derechos sobre este

patrimonio-. El ente emisor cataloga que esta definición vale para todas las formas de negocio –individuales, sociedades, entre otras- (IFRS Foundation, 2020a, 2020c).

Dos conceptos contables indispensables son el de *ingresos* y *gastos*; el primero, referido a incrementos en el valor de los activos o decrementos en el valor de los pasivos, cuyo efecto financiero se evidencia en el patrimonio –como superávit ganado libre- y aclara el *Marco Conceptual*, que este produce el aumento del patrimonio y no se relaciona con contribuciones hechas por los socios – en forma de capital social-.

El concepto de *gastos*, referido a decrementos en el valor de los activos o incrementos en el valor de los pasivos, por contraposición al anterior tendrá como consecuencia una disminución del patrimonio. Del contraste de estos dos conceptos – ingresos y gastos- se puede deducir el rendimiento financiero de la entidad resultando una ganancia o una pérdida.

Hasta este punto se han desarrollado conceptos contables y juicios contables implícitos en cada una de las consideraciones previas, que resultan para definir la situación financiera y el rendimiento financiero, puntos de información útil y por ende clave en el proceso decisorio.

Etapas de la información contable de acuerdo al Marco Conceptual IASB

Primera etapa: El reconocimiento

Como primer elemento vinculado al contexto de contabilización se encuentra el reconocimiento catalogado como un proceso de captación –en este se evidencia el desarrollo de las actividades del pensamiento –concepto, juicio y raciocinio contable- para delimitar el aspecto de la realidad que se quiere contabilizar –el económico-. Posterior a esa realidad captada, se incluye dentro del proceso contable derivando en que sea incluido dentro de los informes contables-financieros correspondientes. Vale decir que previo a esta fase ya debió haber iniciado el proceso interpretativo de la norma contable –el cual se explica en el capítulo siguiente-.

El *Marco Conceptual* dispone con respecto a cómo puede darse el reconocimiento inicial de activos, pasivos, ingresos y gastos. Dicho de otro modo, orienta en tanto que de los conceptos, juicios y razonamientos de la realidad (López, 1999) surgen los datos necesarios para tomar en cuenta al proceso interpretativo refiriendo a los principios fundamentales de la teoría de la partida doble.

Por lo anterior, la IFRS Foundation (2020a) enuncia que:

[...] la aplicación de los conceptos del marco conceptual, conduce a esta correlación cuando se deriva del reconocimiento de cambios en activos y pasivos... El marco conceptual no permite el reconocimiento, en el estado de situación financiera, de partidas que no cumplan la definición de un activo, un pasivo o patrimonio [...] (p.56)

De esto el carácter estricto de cumplimiento de los elementos contables y la correcta apreciación lógica de cada uno de sus elementos. No hay cabida a confundir un activo con un ingreso, un pasivo con un gasto, ni con elementos patrimoniales, ni en ninguna combinación; cada uno representa de la realidad un elemento que por su composición material o inmaterial puede ser relacionado de manera directa con alguno de estos conceptos, con distinciones claras y precisas, como la situación financiera que incluye: Activos, pasivos y patrimonio- o lo correspondiente al rendimiento financiero donde se hallan: Ingresos y gastos, entre otros.

Lo indicado conduce a que en cuanto a los criterios de reconocimiento de alguno de estos elementos prive las explicaciones conceptuales mencionadas, para lo que sería necesario cumplir sustancialmente con las características cualitativas fundamentales y del rasgo de que el beneficio informativo supere al costo de brindarlo. Se despliega así, su papel esencial en contribuir a la obtención de información útil. Resulta obvio referir que los datos inútiles de algún elemento contable carecen de valor, del mismo modo al proceso de interpretación.

Para lo mencionado, el ente emisor considera pertinente que el hecho de evaluar aquello que será útil es un factor variable al que se deben incorporar hechos y circunstancias, obligando a un proceso inductivo y deductivo donde el papel del contador—su actuación— es determinante. A veces se debe recurrir a que la información

útil no necesariamente deba ser presentada sino revelada conforme a lo que se desarrolla en las siguientes etapas.

Segunda etapa: Baja en cuentas

Un elemento contable así como se constituye a partir de la realidad, del mismo modo puede ocurrir algún evento que amerite que este sea eliminado total o parcialmente – previo a esta eliminación debió haber sido reconocido-. Al respecto, la IFRS Foundation (2020a) fija que: “[...] la baja en cuentas tiene lugar ya no cumple con la definición [...]” (p. 61) a que haya lugar, buscando justamente una representación fiel conforme a la realidad económica. Si la entidad no controla el activo surgen indicios para tomar en cuenta esta etapa, de este modo ocurre con cada parte –cuenta o partida- de la estructura financiera. Si dicha partida caduca, se consume, se cobra, se paga, se transfiere –cede- o cualquier otra de las múltiples posibilidades financieras de la realidad del entorno económico de una entidad. Esto seguramente amerite la materialización de un proceso contable de descarte con el saldo contrario a la naturaleza de la partida que se afecta.

Tercera etapa: Medición

Inexorablemente se tiene que cuantificar dentro de la actividad contable, un proceso delicado ya que de este depende la asignación de valor en términos monetarios a cualquiera de los elementos de la estructura financiera empresarial. Este proceso amerita que sea seleccionada una base de medición. Para esto, la norma prescribe o indica cuál técnica financiera puede o debe ser usada en dicho cálculo. El sistema normativo NIIF contempla en principio dos bases de medición: El costo histórico y el valor corriente, pero de este último se desprenden diversas acepciones de valor requeridas o permitidas.

El costo histórico se determina usando el precio de la transacción u otro suceso que ha dado lugar a este, como por ejemplo, en caso de activos, el valor de los costos para

la creación de dicho elemento contable –la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo más los costos de la transacción-. En caso de pasivos, cuando se incurre en él o se asume, se refiere al valor de la contraprestación recibida menos los costos de la transacción.

Estos importes se darán de baja en cuentas, conforme se consuma –por depreciación, amortización o agotamiento- o se cumpla el objeto de la obligación, según corresponda. En caso de evidencia de deterioro de valor –de los activos- o el pasivo ha pasado a ser oneroso, el costo que fue determinado de en el reconocimiento inicial no será útil y amerite la actualización. De estos medidores –deterioro de valor u onerosidad-. Adicionalmente, dentro del *Marco Conceptual* se plantea que el costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero sea considerado como una medida del costo histórico (IFRS Foundation, 2020a, 2020c).

En cuanto a la medición sobre la base del valor corriente, ésta se corresponde con la actualización que presenta la partida contable desde su última fecha de medición hasta la fecha actual. Toma en cuenta factores como estimaciones de flujos de efectivo, observando precios en un mercado activo, valor en uso, valor de cumplimiento o usando otras técnicas financieras para estimar como: Flujos futuros de efectivo, valor temporal del dinero, liquidez, entre otras más. Por lo mencionado el valor corriente incluye conceptos como: Valor razonable, valor en uso –para activos-, valor de cumplimiento –para pasivos- o el costo corriente.

El concepto valor razonable indica el valor de un mercado activo que considera el precio que se esperaría recibir por vender un activo o el precio por transferir un pasivo entre participantes de un mercado. El valor en uso corresponde con un cálculo financiero que toma en cuenta el valor presente de los flujos de efectivo u otro beneficio económico que se espera obtener, mientras que el valor de cumplimiento es la determinación financiera del valor presente de los flujos de efectivo y otro beneficio económico a la que la entidad esta comprometida a entregar para satisfacer el pasivo.

Por su parte, el costo corriente está representado por el costo de un activo o un pasivo a la fecha en la cual se mide –lo que se pagaría o se recibiría por este, respectivamente-

. Pero tal y como acota el ente emisor, tanto el costo corriente como el costo histórico son valores de entrada –el costo corriente está condicionado por factores externos, por ejemplo: La inflación- y el valor razonable, el valor en uso y el valor de cumplimiento son valores de salida. Los valores de entrada se pueden asociar a mediciones iniciales y los valores de salida a mediciones posteriores a su reconocimiento de origen.

Cuarta etapa: Presentación y revelación

Otros conceptos importantes dentro de la actividad contable esta ceñido a la actividad donde se plasma en resumen los datos cualitativos y cuantitativos de la estructura financiera; esta forma de comunicar información financiera requiere proporcionar datos acordes a la realidad de los eventos económicos suscitados, buscando dar cumplimiento a cada uno de los principios desarrollados por este sistema de normas contables. Esto amerita que se deba ser eficiente en proporcionar, ordenar, clasificar y/o estructurar cada detalle –sin que sea excesivo o innecesario- de interés a la utilidad que proporcione a la toma decisiones económicas.

La prioridad debe ser la flexibilidad necesaria que desdibuje cualquier “atadura” que coarte la forma de expresar en los informes contables, toda la información relevante y representada fielmente que sea necesaria y que además, permita contrastar cada importe o descripción para ver su evolución. Esta implica organización y criterio para definir cada componente, sin que se menoscabe la naturaleza o características de partidas diferentes.

CAPÍTULO VI

FASES DEL PROCESO DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA LÓGICA ARISTOTÉLICA

Dentro de un proceso interpretativo ordenado y lógico aristotélico se circunscriben unas fases que tienden a aproximar al sujeto intérprete con lo pretendido en el texto, basándose en su propósito –el del ente emisor de la norma- y desentrañando todo lo que las palabras pretenden expresar, así se busca inferir de los enunciados, los elementos que son necesarios para atribuir sentido a las palabras y hallar la claridad del texto con respecto de la realidad económica financiera que se contabiliza.

En este sentido, es imprescindible determinar la voluntad del ente responsable de emitir dicho texto, sustentando la base del *logos* o *razón de ser* de la creación de la norma contable, y posteriormente debe inferirse el grado de validez de los razonamientos que conducen a la interpretación de la norma contable internacional. En opinión de los expertos entrevistados surgieron un conjunto de aspectos útiles para la determinación de estas fases las cuales se desarrollan seguidamente:

Primera fase: Correspondencia entre el sujeto contable y el objeto de interpretación (las normas y los hechos contables)

En atención a la doctrina de Aristóteles sobre lógica, los lineamientos contables previos expuestos en el capítulo anterior y lo expresado por los expertos, surge una identificación precisa que debe hacerse con respecto de la realidad. Es evidente hacer

una distinción del *hecho contable* y de la *norma contable* –como objetos-. Esto permite reducir la distancia para desplegar un adecuado proceso interpretativo.

Esta *primera fase* inicia con identificar las características particulares de la realidad de las múltiples –o infinitas- situaciones económicas-financieras que pueden ser contabilizadas. Obliga a tomar en cuenta el conocimiento que posee en ese momento específico el sujeto intérprete y la *objetividad* que lo conduce a la *verdad* en el conocimiento de dicha realidad. El acto interpretativo contable debe encaminarse hacia la *certeza* y la *verdad*, producto de esto es necesario reducir y en caso de ser posible, restar toda posibilidad que genere *opinión, duda o error*, ya que, desfavorecen la correcta apreciación para llevar a cabo una metodología de interpretación de la norma contable internacional, en función de descifrar el sentido lógico de lo expresado en el texto normativo.

Al respecto, Ramis (2006) nos refiere que la *opinión* es “[...] una proposición sin plena aquiescencia y con cierto temor de que la parte contraria pueda ser verdadera [...]” (p.153), de tal modo, se produce una opinión cuando se expresa un juicio, sin el consentimiento de algún elemento involucrado con la verdad manifiesta en relación con la realidad.

Por ejemplo, en contabilidad surge una *opinión* cuando de un modo verosímil se expresa algo no acorde a la realidad. Esto debe descartarse dentro del proceso interpretativo, ya que, puede interrumpir, dilatar y hasta persuadir al sujeto intérprete para que cambie el sentido correcto de lo expresado por las normas.

La *duda* refiere a una indecisión del sujeto intérprete para puntualizar con suficiente claridad el marco de su percepción de la realidad. En cambio el *error*, es el antagónico de la verdad surgiendo una aprehensión intelectual falsa de lo que es verdadero. La *duda* puede interrumpir o suspender –poner en pausa el proceso interpretativo-. Pero el *error*, lleva a desarrollar todo el proceso interpretativo, afirmando algo o negando algo que no es cierto, deteriorando o destruyendo todo el proceso interpretativo de la norma contable.

Por tanto, para no caer en posibles errores de interpretación, se debe desplegar un conocimiento ordenado, natural y objetivo de la realidad. Quien proceda a ejecutar este acercamiento para interpretar, debe poseer las cualificaciones que amerita para desarrollar este proceso; en principio, debe ser un profesional capacitado y formado en el lenguaje técnico-especializado de los negocios. Un profesional de las ciencias contables es idóneo para esto y de modo especial, debe manejar el lenguaje especialísimo concerniente a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS).

Adicionalmente, el sujeto contable debe disponer de su plena capacidad mental para poder materializar los actos del pensamiento: Concepto, juicio y raciocinio contable de manera cabal y plena, sin ningún tipo de limitación, siguiendo los lineamientos que se esbozan en esta investigación para una interpretación lógica de las NIIF, a lo que se suma las directrices fundamentales que se encuentran en los principios contables básicos o fundamentales (VER CAPÍTULO V), sin excluir el objetivo propio de cada norma particular y su contexto, para no contradecir algún principio normativo contable que le pueda dar solución a un problema de interpretación como respuesta de la actividad interpretativa.

Esto permite que se enriquezca el hecho interpretativo tanto desde la postura del sujeto intérprete al texto normativo, como del texto normativo –objeto- al sujeto en relación. Esto, en tanto se estarían considerando casi todos los aspectos externos al sujeto intérprete, para el aprovechamiento del plano gramatical del mensaje que se pretenda transmitir en las normas.

Lo mencionado permite que al encontrarse en un proceso cognoscitivo que permita interpretar la norma contable, el sujeto contable –contador- debe partir de una base inicial –el conocimiento adquirido en su formación profesional que debe compaginar con el desarrollo de su experiencia con la realidad-. Esto permite abordar la realidad externa desde la base de la experiencia y mediante la abstracción de la mente a través del uso de la razón para desplegar esta fase metafísica u ontológica.

Para lo mencionado es necesario recurrir a los *criterios externos de verdad*, para definir o evaluar la correspondencia del intelecto humano con las cosas reales, tal y como son o deben ser captadas –entendidas-, para esto se recurre en primer lugar, a los *sentidos externos*, partiendo del conocimiento de la realidad del hecho contable y/o de la norma. Se deben identificar los elementos que forman parte de dicha realidad y que son necesarios para interpretar. Esto a través, de los llamados “*objetos del conocimiento sensible*” y se dividen en objetos propios y objetos comunes (Ramis, 2006).

Los objetos de conocimiento *sensible propio*, se identifican con aspectos de la realidad que son percibidos por un solo sentido -visión, audición, olfato, gusto o tacto-. Por ejemplo, el caso que plantea Ramis (2006) el color y el sonido, estos elementos de la realidad solo podrían ser percibidos por los órganos humanos de la visión y la audición, respectivamente.

En contabilidad, se puede contemplar una excepción en los activos intangibles que no poseen una naturaleza física. Al respecto, la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 que trata sobre los *Activos Intangibles*, muestra casos donde hay naturaleza o apariencia física como un disco compacto –sobre música, un programa, etc.-, documentos legales –licencias o patentes- o una película (IFRS Foundation, 2020a, p. 1896). Pero, a pesar de la no existencia física de los *activos intangibles*, estos tienen cualidades como el ser identificable –el activo es separable, susceptible de ser vendido, dado en explotación, etc.- y surge de derechos contractuales o legales –en este elemento se podrá tener certeza de la sensibilidad propia de este rubro, al poder ver el contrato o el instrumento legal que le da cabida, entre otros factores-.

Al ser percibidos los aspectos de la realidad por varios sentidos, son catalogados como objetos *sensibles comunes*; por ejemplo, la cantidad, la forma, el movimiento, el reposo, entre otros tantos que se pueden asociar con los fenómenos económicos. Es así por ejemplo, que al pretender contabilizar un importe específico en la caja chica –caja menor- de una entidad, la cantidad de monedas y billetes de curso legal se pueden evidenciar por el sentido del tacto y la visión. Para esto es necesario el funcionamiento

pleno de los sentidos. Así se puede tener un conocimiento real y objetivo, como dice Ramis (2006): “[...] Hoy día ya nadie se atreve a poner en duda la objetividad de los sentidos [...]” (p. 162).

Si existe algún impedimento entre el correcto funcionamiento de los sentidos del cuerpo humano o hay otro elemento que dificulte o impida el conocimiento directo y pleno de la realidad o del mundo físico –en este caso las normas y los hechos contables- habría un obstáculo que puede modificar la percepción directa y puede alterar la realidad -por ende la interpretación de la norma-.

Es cierto que en concreto, la realidad contable trata en la mayoría de los casos de eventos o sucesos pasados, los cuales ya no pueden ser percibidos por los sentidos de manera directa –mucho menos por el contador que no es quien ejecuta en la mayoría de los casos las transacciones financieras-, esto nos lleva a considerar otros *criterios externos de la verdad*.

De acuerdo a Ramis (2006) el *criterio de la autoridad humana* es el que más se usa en las ciencias morales –como el Derecho-. En el campo de la moral funcionan los argumentos de autoridad –el reconocer la experiencia ajena en algunos aspectos del saber- (pp.162-163). En contabilidad, no sería suficiente con el testimonio de otro –por argumento de autoridad-, para poder materializar un proceso interpretativo de la norma que conduzca a un procedimiento contable que se manifieste en la activación de las etapas de *reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación y/o revelación*, ya que a pesar de que, pueda surgir alguna instrucción por parte de un superior jerárquico del contador dentro de la entidad o fuera de ésta, él debe sustentar las mencionadas etapas contables y la valoración de esta primera fase de interpretación. Esto, por lo menos a partir de la evidencia de un documento o soporte técnico suficiente en cuanto a forma y materialidad legal o normativa contable, para justificar en mayor grado la actividad contable. Quizá si se trata de un ejercicio de interpretación pedagógico o con intención de practicar –como en el caso de los estudiantes universitarios-, que parten de supuestos de hechos o planteamientos de posibles casos contables, sin evidencia física o irreales –no hay hecho contable-, es válido desplegar esta fase.

No obstante, existe otro criterio externo de verdad denominado *criterio del testimonio histórico*, el cual permite validar como verdadero aquello que pueda ser comprobado por el análisis de textos y otros documentos históricos, que corresponde tal y como lo dice Ramis (2006) con la elaboración de juicios sobre verdades prácticas que están al alcance de cualquier entendimiento, convalida el consenso universal – verdades universales- o también a partir del testimonio histórico.

En contabilidad el testimonio histórico es fundamental porque sobre la base de hechos contables pasados se produce la representación de la realidad contable actual, con fines de predecir cualquier evento futuro que en temas financieros puede llegar repercutir en la estructura financiera de la empresa. Por consiguiente, es innegable no admitir este criterio para conocer la verdad, más aún si se trata de hechos fidedignos, probados y justificados con soportes de valor como: Facturas legales, contratos, entre otros soportes legales y/o válidos contablemente; para producir una afectación económica a la entidad que modifica algún elemento contable de la organización.

Otra apreciación que se debe tomar en cuenta en esta fase conducente a la relación sujeto-objeto, se dirige directamente a las normas contables, en especial con el sentido de lo expresado en el texto. Se vislumbra una parte fundamental que debe contemplar la *semántica contable* –en lo que respecta a las normas de contabilidad-, ya que las normas están compuestas de palabras que a su vez son un signo del lenguaje.

Dentro del lenguaje se identifican cuatro (4) elementos: la cosa, la imagen acústica, el concepto y la palabra (Perdomo, 1986). Por ejemplo, el referirnos al activo “vehículo”. Esta palabra “vehículo” como cosa, dentro de la contabilidad pertenece a la familia de activos propiedades, planta y equipos -al ser un recurso destinado al uso dentro de la entidad-. Pero en cuanto a su imagen acústica, se relaciona con el elemento sonoro o forma fónica en que se pronuncia “vehículo”. Ahora como concepto se refiere al significado –o imagen mental- de interés para la lógica y por último, como palabra o significante se atribuye a la imagen de la forma fónica en un idioma.

Al interpretar la norma contable, cada palabra evoca en el intelecto humano cada uno de esos elementos y en función de su complejidad o simplicidad será la velocidad

en la que se produzcan los procesos de razonamientos que conduzcan al resultado que se quiere: Interpretar. Esta tesis doctoral se centra en la relación normativa contable entre el significante y el significado, como ocurre en el campo del derecho con las normas jurídicas (Perdomo, 1986).

Resulta interesante traer a colación, los aspectos interpretativos de la Biblia que surgen como libro de excelencia que pone de manifiesto la actividad interpretativa. Según Perdomo (1986) son:

- a) En un mismo texto, existen diversos planos de significación y por consiguiente de interpretación, en otras palabras, un texto significa muchas cosas.
- b) Cada plano es independiente de los demás, y tiene plenitud de sentido por sí solo.
- c) El intérprete enriquece el texto y el texto enriquece al intérprete (p. 81).

En cuanto a los *planos interpretativos* se pueden identificar: a) *el gramatical* – significación que tienen las palabras y la relación que guardan entre sí-, b) *el simbólico* –funge como un aspecto figurado o de metáforas- y c) *el místico* -en el caso bíblico relacionado con un sentido secreto dado a conocer muchas veces por revelación o fe- (Perdomo, 1986, p.82). En contabilidad, en cuanto a las NIIF solo es importante el *plano gramatical*, ya que estas versan sobre principios reales que parten de una realidad evidente que se pretende incorporar como información útil para un proceso de interpretación que concluye con la toma de decisiones económicas, dando un sentido pleno y único a lo expresado en las normas.

Dentro de esta primera fase es imperante recurrir a los criterios mencionados y a los actos del pensamiento: Concepto, juicio y raciocinio -ampliados para el campo de la contabilidad en la *segunda fase*-. Pero dentro de esta primera fase es necesario recurrir a la *inducción*, especialmente a la *argumentación inductiva*, la cual existe dentro del pensamiento de Aristóteles (1982,1988) y la declaración hecha por los expertos entrevistados que expresaron su utilidad para esta fase.

En contabilidad, el *razonamiento inductivo* o *argumentación inductiva* puede ser entendido especialmente para la interpretación de las NIIF, como el método que

permite determinar del conocimiento particular de los fenómenos contables –hechos contables-, y de este modo lograr el conocimiento de los aspectos generales o comunes de dichos fenómenos, que conducen a identificar conceptos generales o universales útiles dentro de las normas contables, para el razonamiento deductivo posterior, facilitando el proceso de interpretación de las normas contables.

Para este método es imperante hacer uso de un proceso mental que va de la consideración de los aspectos particulares de cada hecho contable, de tal modo de inferir la parte de la norma contable que los regula y los principios o conceptos con los que se relacionan en contabilidad. Es probable que se logren identificar elementos conceptuales asociados a géneros o especies contables, tomando en cuenta las notas de los conceptos particulares validados por los *criterios externos de la verdad* los cuales fueron desarrollados previamente.

Los fundamentos de la *inducción contable* recaen en la experiencia del contador dentro de la actividad interpretativa de la norma contable. Esta experiencia busca dirigir al sujeto contable a los hechos contables o los datos fidedignos de estos –soportes documentos legales o contables válidos como fue mencionado- y si es posible, verificables por su propia capacidad física mediante la evidencia de las transacciones económicas financieras, que cumplan con las características cualitativas de la información financiera y los otros conceptos subyacentes relacionados con los elementos de la estructura financiera de una entidad, en énfasis del fin utilitario para la toma de decisiones económicas.

En relación con esto, es válido ese paso entre las cosas particulares a las cosas universales –verdades o conceptos universales- sobre la base de la experiencia –como punto de atención se debe tomar en cuenta el capítulo V- que contiene los principales conceptos “universales” para la contabilidad, para la interpretación de las NIIF, es decir, de cualquier evento económico particular se deben inducir conceptos generales catalogados en el *Marco Conceptual* de las NIIF (Aristóteles, 1982,1988; IFRS Foundation, 2020a; Ramis, 2006).

Biondi (2012) en mención del método inductivo refiere que “[...] En las investigaciones contables el método inductivo tiene mucha aplicación y generalmente se le concreta en encuestas, entrevistas, comentarios, paneles, observaciones personales, etc. [...]” (p. 85). Es decir, es un mecanismo utilizado en la producción de conocimiento científico en contabilidad a lo largo de los años, y que en este caso estaría referido a la observación personal del sujeto intérprete, en función de desarrollar la actividad interpretativa (sujeto-objeto).

En cuanto a la interpretación de la norma, es pertinente porque pone al sujeto intérprete en contacto directo o indirecto con los fenómenos particulares por contabilizar –con los hechos-, validados por los *criterios externos de verdad* y con los planteamientos de la norma –conceptos particulares del mundo contable-, para que con esto se puedan definir aspectos –o conceptos- generales en el lenguaje contable que faciliten su aprovechamiento interpretativo mediante los razonamientos –o argumentos-.

En atención a lo expuesto, Prieto (2017) muestra la utilidad del método inductivo y deductivo con fines de optimizar el procesamiento de evidencias digitales que se pueden involucrar con la auditoría forense –detección de delitos económicos y financieros-, pero refiere el problema que para obtener un “enunciado universal”, la sumatoria de los “enunciados particulares” deben conducir a la totalidad del universo, lo que significa una dificultad casi imposible -por no decir imposible-, llevando a apoyarse en la estadística para probar estos universales. Esto sería muy complejo en el proceso interpretativo de las normas contables ya que retrasaría el proceso, perdiendo celeridad y eficacia.

Es por esto que es necesario explicitar, que la inducción puede ser completa o incompleta –tal y como se ha explicado previamente-, la primera, es cuando se consideran todos los datos particulares para determinar un total –universal- de manera exhaustiva, esto es muy difícil de que ocurra. Para esta no deben ser muchos los casos singulares y deben ser conocidos apriorísticamente; como dice Ramis (2006) “[...] De ahí que toda inducción completa sea prácticamente equivalente a un silogismo: basta

colocar la conclusión en el lugar de la premisa mayor...en sentido impropio” (p.198). Además se agrega el desinterés por parte de las ciencias experimentales sobre este tipo de inducción.

En cuanto a contabilidad y NIIF se propone el siguiente ejemplo: Los derechos de autor son identificables –premisa mayor-; los derechos de autor son activos contractuales –premisa menor-; los activos contractuales son identificables -conclusión inductiva total-.

Por su parte, la inducción incompleta parte de asumir un conjunto de casos o datos válidos para concluir universalmente. La ciencia experimental se sustenta de este tipo de inducción. Según narra la historia Francis Bacon –filósofo empirista inglés- se atribuyó la paternidad de este método, pero “[...] ya Aristóteles lo había utilizado para algunas investigaciones [...]” (Ramis, 2006, p.199).

La inducción incompleta es distinta a un silogismo, tal como la anterior, pero para aceptarla como tal, se conviene en aceptar la universalidad de la conclusión. Por tanto, para ser considerada este tipo de inferencias como válidas debe fundarse sobre la base de los principios silogísticos, en los que se debe enfatizar el axioma de razón suficiente y el principio de causalidad: Causa-efecto (VER CAPÍTULO II). Es por esto, que se asume en función de estos criterios como parte necesaria dentro de la primera fase de interpretación de las Normas Contables para hallar o definir elementos contables generales que permitan interpretar consecuentemente –de modo argumentativo-.

En relación con lo anterior, es importante recurrir a las llamadas *leyes de la inducción* propuestas por Francis Bacon y luego ampliadas por John Stuart Mill, que permiten establecer la validez de los razonamientos inductivos. Se debe recurrir a los siguientes cánones: De la concordancia, de la diferencia, de los residuos y de las variaciones concomitantes (Ramis, 2006).

Al referir el *canon de la concordancia*, se menciona que al existir determinada “X”, se da determinado efecto “Y”. Esto se analiza cuando se comparan dos o más casos en la inferencia y al hallarse una circunstancia en común que tengan dichos elementos, se

considera como la causa o el efecto del fenómeno dado. Un ejemplo en contabilidad es, el caso de los pasivos que existan en la entidad (retenciones laborales, impuestos por pagar, etc.), se comparan con la intención de hallar una causa común la cual puede ser el carácter legal de dichas obligaciones. Por tanto, inductivamente se pueden denominar como obligaciones legales.

Similarmente, se encuentra el *canon de la diferencia*, este se desarrolla al comparar dos cosas, al haber un elemento en el que difieren, este se considera como la discrepancia que puede ser catalogada -o inducida- como la causa o efecto de una realidad. Por ejemplo en contabilidad, al comparar dos cuentas de pasivos (cuentas por pagar y retenciones laborales) se observa que estas poseen en común los caracteres identificadores de un pasivo; pero se induce una naturaleza legal en una y en la otra una naturaleza comercial.

El *canon de los residuos* permite hallar por descarte el factor causalístico de un fenómeno. Al pretender hacer un análisis de un fenómeno o cualidad, primeramente se deben identificar las causas y fenómenos comunes; luego, deben retirarse o restarse la causa con su respectiva consecuencia, al obtener un resultado final esa puede ser el factor de interés que se determina.

De este último, se plantea el siguiente ejemplo, en referencia a contabilidad de coberturas se puede hacer referencia al caso de presentarse un evento económico en el cual se dispone de activos o pasivos reconocidos -como partidas cubiertas, según corresponda-, estos de acuerdo a la NIC 39, su relación de cobertura puede ser contabilizada por el modelo contable del valor razonable o flujos de efectivo pero, al presentarse una transacción prevista altamente probable como referencia de una partida cubierta, *residualmente* la norma plantea la contabilización del subyacente instrumento de cobertura por el modelo del flujo de efectivo (IFRS Foundation, 2020a).

Por su parte el *canon de las variaciones concomitantes*, se induce un análisis que parte de: Al modificarse un factor de un fenómeno y otro se modifica, se determina cómo puede ser la causa o efecto que impulsa la afectación de ambos. Es importante

considerar que al referir una causa por analogía, se hace referencia a cualquier asociación lógica que se pueda presentar.

En contabilidad en cuanto a activos de propiedades, planta y equipos al surgir la modificación de algún factor relacionado con el costo capitalizable de dichos activos, su valor residual, su vida útil, entre otros factores, por la aplicación de variación concomitante se producirá una variación en el importe de depreciación y, por inducción, se ve afectado el valor según libros o valor contable de dicho recurso – propiedades, planta y equipos-.

Segunda fase: Razonamientos contables que conducen a interpretar la norma contable internacional

El razonamiento contable representa una actividad mental compleja, mediante esta, el contador formaliza un conjunto de razonamientos o uno de estos, que lo conducen a hacer planteamientos argumentativos: Deductivos, analógicos, categóricos, hipotéticos y/o disyuntivos –razonamientos de estas especies-, conducentes a interpretar la norma contable y por ende a dar solución a cualquier problema de interpretación. Es por esto, que la interpretación de la norma contable internacional, tiene por objeto establecer el sentido y alcance material de las normas contables, reproduciendo a partir del análisis lógico-gramatical lo que el texto normativo expresa, el fin utilitario de las normas con el propósito de proporcionar información financiera de calidad y transparente de la realidad contable –hechos contables- para un adecuado proceso de toma de decisiones económicas.

De acuerdo al diálogo surgido con los expertos en el área de interpretación jurídica y de las posibilidades que permite la lógica aristotélica, para materializar dicho proceso argumentativo, surge como un elemento importante conocer aspectos de la *analogía jurídica* –como un modelo conocido de argumentación analógica con vigencia para la contabilidad-. La analogía jurídica parte de que un hecho no considerado dentro de una norma se compare con otro semejante que sea considerado dentro de otras normas, de esto modo darle solución algún conflicto de intereses (Perdomo, 1986). En

contabilidad, es pertinente recurrir a estos modelos para contribuir y darle solución interpretativa a un evento económico. En el campo de interpretación jurídica es admisible esta necesidad.

En el mundo jurídico se conciben dos tipos de analogía jurídica: la analogía *legis* (singular) y la analogía *iuris* (general). En contabilidad, la primera se da cuando se busca un principio contable (norma) para un hecho particular, mientras que la segunda se presenta, cuando es necesario recurrir a un conjunto de principios contables (normas).

El sistema normativo NIIF busca definir principios necesarios sobre la base de la relación que los elementos contables presentan; por ejemplo: Instrumentos financieros, economías hiperinflacionarias, etc. En función de esto, existe una regulación de principios para esos elementos financieros comunes. En razón de lo anterior, surgen los argumentos de analogía jurídica que se describen en el cuadro siguiente:

Cuadro 12
Utilidad de la analogía jurídica para la interpretación de la norma contable internacional

Argumento de analogía jurídica:	Descripción jurídica:	Utilidad para la interpretación de la norma contable:	Ejemplo contable:
<p><i>Argumento “a pari” o “a simile ratione” –analogía-</i></p>	<p>Cuando se pretende aplicar normas similares a hechos similares. Es útil para la reconstrucción de hechos. Relacionado con el aforismo latino “a iguales hechos debe corresponder igual derecho”.</p>	<p>Mediante este modelo se pueden identificar datos particulares de un hecho contable semejante, por tanto, identificar y definir con los elementos contables extendidos en la normal contable internacional para un adecuado tratamiento contable, de este modo conseguir una posible solución al conflicto interpretativo.</p>	<p>Caso de las criptomonedas. ¿Cuál regulación aplica? Para dar respuesta a este problema se recurre a este tipo de analogía que los fundamentos inductivos previos -de la primera fase, nos aportan-, se puede tomar en cuenta como un activo intangible regulado por la NIC 38 o por la NIC 2 como inventario si el rubro se destina para la venta, pero habría que hacer otras consideraciones que se amplían en el texto.</p>

Continuación cuadro 12			
<p>Argumento “a contrario sensu” – sentido contrario-</p>	<p>Por vía de comparación se destacan las diferencias en vez de las semejanzas. Relacionado con el aforismo latino “Todo lo que no está expresamente permitido está prohibido”</p>	<p>En este sentido, para la contabilidad es pertinente este tipo de analogía ya que, se puede interpretar por oposición contradictoria a la que establece una norma.</p>	<p>Dentro de la NIC 12 en su párrafo 82 indica las razones por las cuales se debe revelar el importe por activos por impuestos diferidos –depende de las ganancias fiscales futuras o se haya experimentado una pérdida con respecto del activo por impuesto diferido-; <i>a contrario sensu</i> es entendido que todo aquello que no satisface la indicaciones mencionadas, es un indicio para señalar que no se debe revelar tal importe mencionado.</p>
<p>Argumento “a maiore a minus” –de mayor a menor)</p>	<p>Consiste en ampliar el sentido de la norma aplicable a un caso más limitado o restringido. Relacionado con el aforismo latino “quien puede lo más puede lo menos”</p>	<p>En atención a esto resulta un efecto contable necesario que dentro de un límite que prescriban las normas contables se puede materializar un hecho que no alcance dicho límite.</p>	<p>Dentro de la NIC 7 efectivo y equivalentes al efectivo se desarrolla una norma en el párrafo 7 que contienen la descripción que debe contener los equivalentes al efectivo, acotando que su plazo de convertibilidad en efectivo no debe ser superior a los tres meses-. Interpretando <i>a maiore ad minus</i> se puede determinar que un equivalente de efectivo con vencimiento corto; por ejemplo, un mes. Claramente se puede inferir que se trata de un equivalente del efectivo. Se involucra con este tipo de analogía.</p>

Continuación cuadro 12			
Argumento “a minore ad maius” – de menor a mayor-	Consiste en restringir el sentido de una norma, para que esta sea aplicada en cualquier otro caso donde sea más amplio el supuesto de hecho regulado. Relacionado con el aforismo latino “quien no puede lo menos, tampoco puede lo más”	En atención al anterior, es un efecto contable necesario que aquello que supere un límite fijado en la norma, no puede materializarse en la realidad como tal.	En continuación del ejemplo anterior, es claro que si un equivalente del efectivo no debe exceder de tres meses su convertibilidad en efectivo, al encontrarnos con una partida contable que sobrepase este límite temporal no puede ser considerado como equivalente de efectivo.

Fuente: Elaboración propia con base en los argumentos de la analogía jurídica y al criterio aristotélico de tipo inductivo.

De acuerdo a lo expresado en el cuadro anterior, se pretende que un razonamiento perfecto por analogía –con sus cualidades de concluyente-, ligado al criterio aristotélico parte de la existencia de una relación inductiva con silogismo, bajo el que se inicia de una premisa mayor (lograda por razonamiento inductivo), la premisa menor (en el campo contable es el hecho contable *semejante*) y como conclusión lo que se pretende sustentar por asentimiento de la voluntad del profesional contable (ver cuadro 13).

Cuadro 13

Estructura del razonamiento por analogía

P tiene las propiedades esenciales M1, M2, M3... Mn (premisa mayor)
S tiene las propiedades esenciales M1, M2, M3... Mn (premisa menor)
Por consiguiente, S es esencialmente P (conclusión analógica)

Fuente: Elaboración propia con base en Perdomo (1986)

Por consiguiente, en el esquema mencionado, en referencia a los detalles inmersos en el evento económico por contabilizar, se puede hacer un razonamiento inductivo que conduzca de la realidad del evento económico a determinar parte de los elementos esenciales. En el ejemplo del Cuadro 12 del *argumento a pari*, se busca discernir sobre la naturaleza de las *criptomonedas –monedas digitales-*, desarrolladas en redes o

infraestructuras denominadas *blockchain*. En caso de tener que interpretar una norma contable aplicable –no existe una NIIF que las regule de manera expresa y directa este rubro-; se puede recurrir al *argumento a pari*, para darle solución a la inquietud interpretativa.

Las criptomonedas no tienen una aceptación generalizada como moneda de circulación, además, no hay una entidad gubernamental de una jurisdicción que las respalde formalmente –por ahora, son válidas dentro de la República de El Salvador como medio de pago, entre otras jurisdicciones-, pero este simple análisis conduce que no puede aplicarse la NIC 7 *efectivo y equivalentes al efectivo*.

Al no ser las criptomonedas un derecho contractual de recibir o intercambiar efectivo u otro instrumento financiero, no se le pueden catalogar como reguladas por la NIIF 9 *instrumentos financieros*. En cuanto su regulación por parte de la NIC 2 *inventarios*, puede inferirse que carecen de la cualidad de tangibilidad, pero al ser destinadas muy probablemente a la venta pueden ser consideradas por esta regulación.

Por ende, partiendo de un análisis de *razonamiento analógico a pari*, se puede determinar que al carecer de sustancia física y no tener una vida útil definida pueden ser clasificadas como un activo intangible de vida útil indefinida regulado de la NIC 38. Por tanto, se pueden contrastar esas y otras notas distintivas de dichos *conceptos contables*. Para concluir lo del ejemplo planteado en el Cuadro 12.

Ahora bien, en razón de los argumentos analógicos *a pari* y *a contrario sensu*, se debe evitar defender un argumento *a pari* sobre una situación que puede conllevar una refutación mediante un argumento *a contrario sensu*, por ejemplo, la característica de la tangibilidad de una partida, no es un factor de reconocimiento de un activo. No es correcto decir, que un activo tangible se reconoce dentro de la información financiera (*a pari*) y un activo intangible no (*a contrario sensu*), solo por citar un ejemplo. Ya que esto los convertiría en inútiles o hasta llegar a la consideración de ser identificado como falacias. Ramis (2006) sugiere que se distingan con claridad las notas convenientes y discrepantes de los objetos de la realidad. Es prudente tener esto presente para la realidad contable-financiera.

Sobre el raciocinio *a maiore ad minus* y el argumento *a minore ad maius*, es pertinente señalar que deben entenderse sobre la base de una misma realidad. Si en el caso de un contrato de arrendamiento operativo, el arrendatario operativo se compromete a sufragar las reparaciones ordinarias de un activo, no significa por este razonamiento que las reparaciones extraordinarias se encuentran comprendidas y, por ende, se tienen que reconocer los decrementos de los beneficios económicos producto del activo. Para evaluar esto habría que contextualizar la realidad –condiciones del contrato o legales, etc.-.

En relación con los anteriores argumentos de analogía jurídica, la validez de los mismos depende de la relación que se consiga entre una proposición realmente normativa y otra hipotéticamente normativa. En efecto, la primera, tiene un valor apodíctico y la segunda, hace referencia a una proposición problemática. Estos tipos de argumentos desentrañan aspectos lógicos del lenguaje, pero en esencia se apoyan en mayor medida en el carácter escrito de la norma contable y no tanto en su racionalidad. Esto no se debe mal entender ya que en sentido directo es darse cumplimiento cabal a las indicaciones la norma. Si el intérprete al plantearse una proposición controvertida, cabe dentro del género o especie de una realmente normativa y estimada apodíctica en inclinación aristotélica, cumplirá su misión –aplicar la norma conforme a los criterios que exige la norma en sí- (Perdomo, 1986).

En el campo del derecho, los juristas se apoyan para razonar e interpretar las normas no solo en los mencionados argumentos analógicos; en tanto también existen otros tipos de argumentos, no necesariamente analógicos; que hacen prioritario que se base la interpretación normativa sobre lo que refiere el texto normativo, basándose de manera estricta en el sentido y significado de los términos.

Estos otros tipos de argumentos jurídicos pueden beneficiar el proceso interpretativo de la norma contable, así se tienen: el argumento *a generali sensu* –en sentido general, el argumento *a ratione legis stricta* –estricta razón legal-, el argumento *ab absurdo* –por absurdo- y el argumento a rúbrica. En consonancia con estos, se exponen además otros argumentos que pueden apoyar en algún momento la actividad interpretativa

como: El argumento *ab autoritate* –por autoridad-, el argumento *pro subjecta materia* –bases del legislador-, el argumento *a legum auctore* –interpretación subjetiva-, argumento *ex re* –objetivo-, argumento *ab ordinare* –sistemático-, y el argumento *ab amplum* –extensiva- y el argumento *a reducto* –restrictiva-. Estos últimos compaginan con un amplio proceso interpretativo (Perdomo, 1986; Ramis, 2006).

Por consiguiente, con los *argumentos a generali sensu* se pretende que la norma contable es hecha en un sentido general. Asociado a la figura jurídica de que quien legisla lo hace para una generalidad de casos. Dentro de esta circunstancia se le puede dar ejecución a la actividad interpretativa. En este aspecto, desde el campo contable si la norma no plantea distinciones, el sujeto contable intérprete no puede hacerlas. Tal es el caso planteado en la NIC 16 *Propiedades, planta y equipos* que en su párrafo 12 determina los *costos posteriores* que no pueden ser reconocidos dentro del importe del activo, identificado como los ocasionados por el mantenimiento diario del activo y complementa que dada la esencia de estos elementos ha de reconocerse en el resultado del periodo de la entidad que informa –por consistir en partidas vinculadas a las reparaciones y conservación de dicho activo- . (IFRS Foudation, 2020a; Perdomo, 1986; Ramis, 2006). Bajo esta apreciación argumentativa se puede argüir elementos en sentido general de la norma ya que refiere un número indeterminado de posibilidades asociadas a estos rubros.

El *argumento a razione legis stricta*, denominado también a *speciali sensu* o a *stricto sensu*, este se basa sobre el sentido exacto y limitado del significado y sentido normativo. El intérprete no añade ni quita concepto de interés. Es decir, que sobre la base de un texto claro y preciso, el intérprete determina el sentido de los enunciados normativos. Perdomo (1986) en relación a esto lo vincula por lo expresado por Andrés Bello –escritor, jurista y docente venezolano, posteriormente nacionalizado chileno-, cuando mencionó: “Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal o pretexto de consultor su espíritu”. Interpretando las NIIF se puede mencionar el siguiente ejemplo, la NIC 19 *Beneficios a los empleados*, de acuerdo a lo que establece su párrafo 8, trata de todas las contraprestaciones que da una entidad a los

empleados por servicios prestados –incluye cese de sus funciones-. Dentro de esta acepción no cabe otra incorporación adicional.

El argumento *ab absurdo* implica reducir a la no aceptación de una norma porque la misma fundada en principios contables es inútil o desarticulada. Dado a esto se desbordaría la razón y naturaleza que el ente emisor quiso impregnar dentro de la norma. En otras palabras, sería necesario aceptar una interpretación determinada ya que en caso contrario se puede conducir a situaciones absurdas. Se propone en contabilidad el caso de consideración de las criptomonedas, al referirnos que su tratamiento contable se incline por la consideración de un activo intangible y estas en su cualidad de identificabilidad –asociadas a su carácter contractual- se pretendan relacionar con un instrumento financiero –un activo financiero-, vale decir que un instrumento financiero es un contrato con ciertas particularidades –esta apreciación nos puede conducir a un absurdo, ya que las criptomonedas no pueden ser consideradas como un activo financiero por no ser efectivo, ni da lugar a ningún derecho contractual del tenedor, entre otras apreciaciones. En conclusión, los instrumentos financieros – NIC 32, NIC 39, NIIF 9- son elementos distintos a un activo intangible –NIC 38- (IFRS Foundation, 2020a, p. 1894).

El argumento *a rúbrica* fortalece la determinación de validez de una norma frente a otras en la consideración de su título –rúbrica-, en los términos de su propia escritura. Continuando con el último ejemplo, sería inválido la aplicación de la normativa contable sobre instrumentos financieros a las criptomonedas por una simple apreciación de su título.

En consideraciones de Perdomo (1986) es prudente la consideración de otros argumentos jurídicos para coadyuvar a la interpretación clara de una norma, los cuales se consideran válidos para la interpretación de la norma contable internacional en criterios del investigador. Estos son: el argumento *ab autoritate* –por autoridad- entendido en este contexto, como la relación lógica que se puede vincular a un ente de autoridad como lo es en el campo contable, el Comité de Interpretaciones IFRS. En este sentido, se propone como ejemplo el caso producto de un acuerdo de servicios de

construcción, en el que se requiere que una entidad construya una carretera y la pavimente cuando esta lo amerite en un tiempo determinado, adicionalmente, se contempla que la entidad pueda cobrar peaje a los conductores que usen la carretera. Para este caso en particular, el comité de interpretaciones determina que la interpretación adecuada es que se hace necesario dividir esta actividad en dos elementos contables: Un activo financiero –por lo referente a la construcción de dicha carretera y su adecuación como un importe garantizado- y como un activo intangible por el efecto del cobro del peaje (IFRS Foundation, 2020b, p. 933).

Se encuentra también el argumento *pro subjecta materia* –bases del legislador-, el cual permite contemplar el trabajo preparatorio o bases que conllevan al ente emisor de la norma contable internacional para apoyarse en la determinación por dictar una norma contable, encontrándose de este modo todos los supuestos de los principios contables planteados en la norma. Implícitamente se ha venido tratando en esta tesis doctoral en algunos ejemplos, los planteamientos de la parte C del sistema normativo NIIF es decir los *fundamentos de la las conclusiones*. Sobre la base de este argumento reposaría el soporte de su uso en el campo interpretativo contable.

Adicionalmente y de un modo circundante, se encuentra el argumento *a legum auctore* –interpretación subjetiva- sobre este modo lógico de proceder se intenta conseguir la voluntad o intención del ente emisor. Aquellos motivos se encuentran plasmados en el propio texto normativo y en cada una de sus partes –como el alcance, definiciones, proyectos de norma, fundamentos, etc.-

En este mismo modo, se encuentra el argumento *ex re* –objetivo- el cual tiende a argüir el sentido de la norma en sí lo que sus palabras expresan dejando a un lado los motivos del ente emisor de la norma. Esto en virtud que, todo estaría en el propio planteamiento normativo contable sin recurrir a otros elementos distinto a esta. Este mecanismo argumentativo se ve favorecido cuando se contempla las perspectivas de los otros horizontes argumentativos favoreciendo la fijación clara de la norma contable.

Seguidamente, se puede encontrar el argumento *ab ordine* –sistemático-, el cual en el campo contable contempla la asunción de una relación o interpretación integral de

la norma contable, es decir, a partir de la vinculación de todas y cada una de sus partes –características cualitativas, principios contables, planteamientos normativos, etc.- se puede descifrar el hecho de la relación que puede haber por ejemplo entre el marco conceptual, la NIC 7 efectivo y equivalentes de efectivo, NIC 10 políticas contables, las NIC 32, 39 y NIIF 9 sobre instrumentos financieros, sobre el tema del efectivo o un elemento de este. Mediante la base de este argumento se desarrolla esa conjunción sistemática.

Desde otra perspectiva, se encuentra el argumento *ab amplum* –de interpretación extensiva-, que busca ampliar el tenor literal de la norma y de este modo proseguir la actividad contable a hechos económicos financieros no contemplados expresamente en el desarrollo del texto normativo, como es el ejemplo de las criptomonedas que se ha venido trabajando, extensivamente a lo que estipulan las normas se conciben una posible regulación.

Por último, para interpretar la norma contable se puede contemplar el argumento *a reducto* –interpretación restrictiva-, el cual consiste en la restricción del alcance de una norma a su contexto planteado sin buscar hacer mayores inferencias como ocurriría en el argumento sistemático. Para el desarrollo del argumento *a reducto* es prudente contemplar los elementos que genuinamente se tratarían de un hecho contable si fuese contabilizado por su esencia natural. Por ejemplo, si se encuentra en presencia de activos destinados para la venta –como inventarios- es conveniente tomar en cuenta las consideraciones de la NIC 2 para las fases contables que se susciten.

Para el entendimiento y comprensión de estas fases se presenta el gráfico el siguiente:

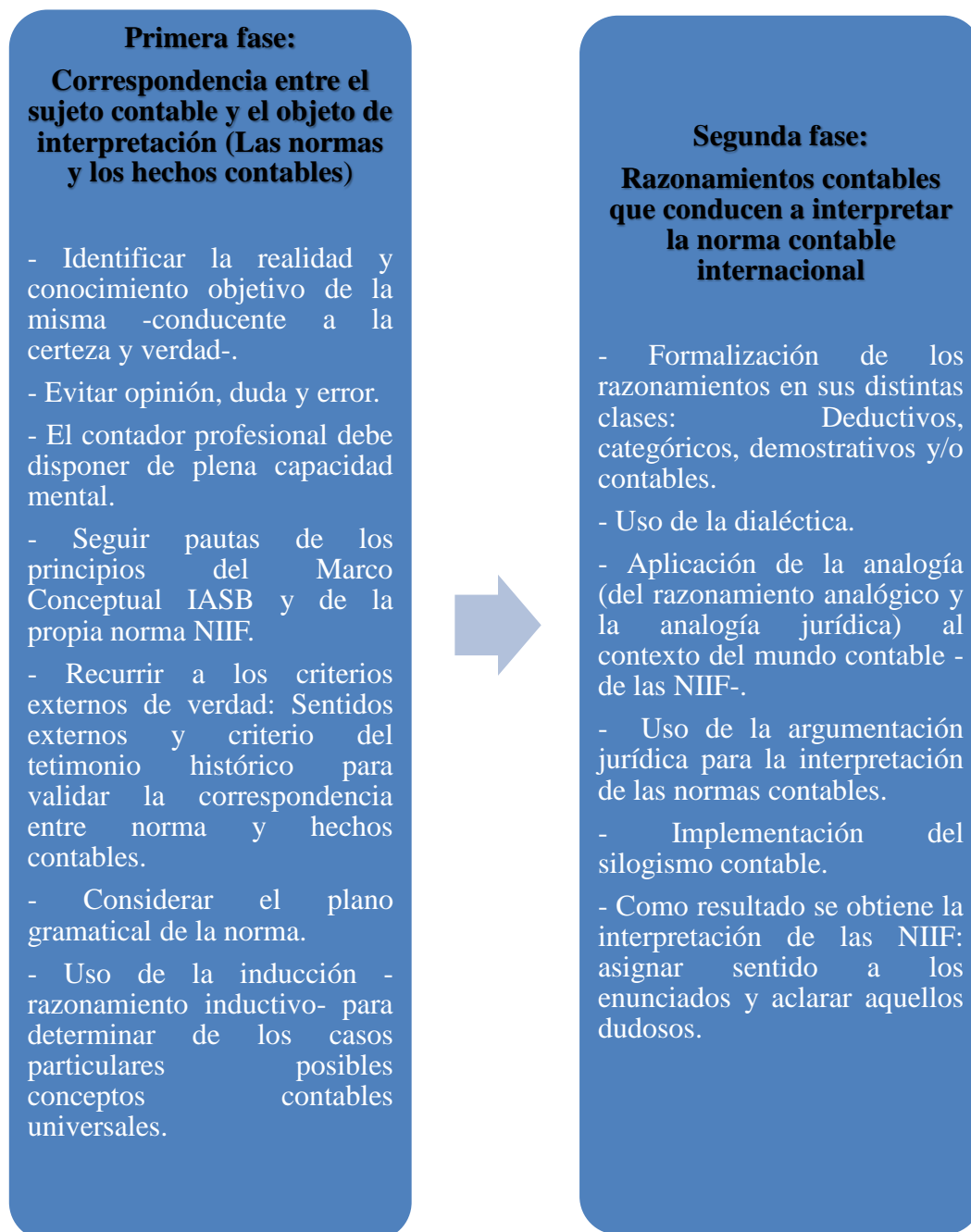


Gráfico 2. Fases de la Metodología de Interpretación de la Norma Contable Internacional a partir de la lógica de Aristóteles

Fuente: Elaboración propia.

CAPÍTULO VII

FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA LÓGICA DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL

Para el desarrollo de una adecuada actividad interpretativa de la norma contable internacional es importante desplegar la tarea dialéctica de razonar, por ende debe tomarse en cuenta la argumentación –el razonamiento lógico- como base esencial en la asignación de sentido de los enunciados contables normativos. Desde la lógica aristotélica como ha sido sustentado en los capítulos previos, se plantean distintos elementos teóricos que se deben tomar en consideración.

El razonamiento contable (el silogismo contable) en la interpretación de la norma contable internacional

El razonamiento contable se entiende como un acto complejo del pensamiento, desplegado por el contador, que implica el desarrollo de la actividad silogística en razonamientos en sus distintas clases y de este modo proponer, desarrollar y ejecutar una solución a la actividad interpretativa de la norma contable internacional, dando sentido lógico a cada enunciado y favoreciendo los procesos o sistemas contables.

Para esta actividad, el contador debe desenvolverse de un modo natural, siguiendo las directrices que la lógica aristotélica aporta. La lógica aristotélica representa la lógica tridimensional que en el pensar y el obrar ha permitido descifrar soluciones sobre la base de la realidad; en este caso, en el campo interpretativo de las normas contables, como una actividad exegética fundamental para la práctica profesional.

La lógica de Aristóteles en beneficio de la actividad interpretativa de las normas contables, introduce al sujeto contable –intérprete- en la conciencia del lenguaje. Previamente se ha constituido –o creado- la norma contable –como un objeto cultural- La norma contable contiene los enunciados –la regulación-, fundados sobre una base de principios contables aplicables a una generalidad de casos o situaciones en las que priva la necesidad de preparar información financiera útil a usuarios interesados.

El acto interpretativo de la norma contable resulta en un hecho complejo; para este acto el contador se debe apoyar directamente en el significado –imagen mental de un concepto contable- y el sentido de las palabras asociado con su significante –imagen de la forma fónica de los conceptos contables-, además de considerar cada elemento teórico con el que la lógica aristotélica contribuya al hecho interpretativo contable; permitiendo en la mayoría de los casos una interpretación correcta, ya que se atiende a los parámetros gramaticales del texto, que convergen con esta lógica tridimensional.

Para lo anterior, es prudente tomar en cuenta el propósito del ente emisor en la elaboración de las normas de contabilidad –el objetivo y alcance de las normas-, así se garantiza que la aplicación normativa, se traduzca en la elaboración de información financiera útil para la toma de decisiones económicas; sobre la base de la realidad objetiva de los eventos por contabilizar y sustentado en el contenido de la propia norma; evitando ambigüedades semánticas y sintácticas, así como cualquier problema lógico de interpretación como: Contradicciones, redundancias normativas, entre otros casos.

Cuando se interpreta en contabilidad se busca establecer sentido de lo que guarda el objeto de interpretación –las normas y los hechos contables-, de este modo se insta una inferencia coherente y lógica sobre dicho objeto. En principio es necesario establecer cuál es el supuesto de la norma que encaja dentro el hecho contable, esto va en conjunto con la materialización de una proposición (sujeto+cópula+predicado) que consiste en: El supuesto de hecho de la norma o hipótesis de la norma –representando al sujeto en cuanto a la voluntad del ente emisor, en este caso puede involucrar al elemento contable del cual se trate-, la cópula –enlace contable que determina un hacer

o no hacer determinado procedimiento contable- y el predicado –representado por la consecuencia contable a establecer por cumplir o no con la norma contable-.

Por ejemplo, en relación a la NIC 2 *Inventarios*, esta indica que los inventarios deben medirse al costo o a su valor neto realizable –importe neto por el que se espera vender dicho activo en su mercado principal o el más ventajoso-, y agrega la condición que dicha asignación de valor debe tomar en cuenta el importe que sea menor.

Al encontrarse un evento económico con las características de este rubro –activos destinados para la venta-; es inminente relacionarlo a estas bases de medición según las que se fija un dato cuantitativo –el importe menor entre los elementos mencionados: Costo o valor neto realizable-. Esto genera una proposición como se señala en el párrafo previo con los datos que provee la norma. Si en correspondencia con la realidad del evento económico indica una medición al costo, se inicia una proposición confirmatoria establecida en el párrafo 10 de la NIC 2 (hecho-norma), de la siguiente forma: “El costo de los inventarios” -siendo este el sujeto o sustantivo de dicha proposición-, luego la cópula nos da paso a indicar la vinculación entre el sujeto y el predicado –con una relación de hacer-, en este caso “comprenderá todos los costos derivados” y como consecuencia contable –el predicado- la norma indica “de su adquisición, transformación así como otros costos [...]” (IFRS Foundation, 2020^a, p.1278). Esto muestra que la base normativa, en función del criterio de su enunciado, da la pauta con la que se debe contrastar la realidad por contabilizar. Si ambos extremos encajan, se debe proceder a verificar y validar el contenido del texto –inicio de la interpretación en su primera fase-.

De lo anterior, se define claramente el sentido gramatical del contenido normativo. Ya se ha manifestado que entre más clara sea la percepción de la realidad más rápida será la fijación de conceptos contables oportunos –generales o universales- que contribuyan al proceso interpretativo. A la luz de esto se obtiene los detalles de los significados y/o significantes de los términos –o conceptos- contables.

Luego, mediante la correlación de juicios y razonamientos válidos –inductivos, deductivos, categóricos, etc.-, que correspondan a la primera y segunda fase, a los que

la perspectiva jurídico-argumentativa –los argumentos jurídicos (VER CAPÍTULO VI)- favorece y complementa, en el énfasis lógico de los elementos que participan en el proceso de instaurar o descifrar el mensaje de la norma contable, se obtiene la razón de ser de dicha norma en cuestión. Esa base argumentativa mencionada permite la ampliación, delimitación y/o fijación de elementos contables válidos y suficientemente claros para interpretar –conceptos, juicios y razonamientos contables- que confirmen la adecuada implementación de la norma contable dentro de la actividad profesional, en función de su sentido objetivo.

Es por esto que la actividad interpretativa de la norma contable internacional es una actividad práctica del momento actual. No busca especular, ni caer en una opinión, una duda o un error. Simplemente, sobre la base de los *criterios externos de verdad* – explicados en el capítulo anterior-, se puede obtener una percepción de la realidad que auspicie el hecho interpretativo en el campo lógico del texto, en el que se toma en cuenta el sentido gramatical-semántico de los enunciados. Y, de esta forma, se infiere el objetivo y alcance plasmado en la norma, y por ende, en su consecuente aplicación.

Dentro de un proceso de razonamiento –argumentación- para interpretar en contabilidad, no hay un patrón único de razonamientos; debe expresarse la habilidad mental del sujeto intérprete por medio del asentimiento de su voluntad en el querer desarrollar distintas clases de razonamientos válidos –o uno solo de estos que convalide la interpretación de la norma-, ceñidas a los fundamentos lógicos de Aristóteles y a las diversas perspectivas que han acompañado a la doctrina aristotélica, a partir de la cual se suma el componente contable de esta tesis. Para esto es prudente concatenarlo con los elementos argumentativos jurídicos que tienen cabida en los principios lógicos. De un modo amplio apoyan la actividad interpretativa de la norma contable internacional.

Debido a que los planteamientos lógicos para interpretar llevan consigo la determinación y explicación de conceptos contables claros con sustento en la realidad, es propio, evitar la ambigüedad o equivocidad de cada término que forme parte de una proposición. Se debe evitar introducir términos que puedan ser entendidos subjetivamente. Lo que podría conducir, a dilatar el proceso interpretativo en cuestión

–suspendiéndolo o hasta interrumpiéndolo- afectando la fluidez que debe poseer un sistema contable óptimo. Ya que esto último, podría conducir al entretenimiento –o la pérdida de tiempo- explicando términos que pueden ser suficientemente claros de sí mismos – a menos que la complejidad del hecho contable lo amerite-.

A pesar de lo previo, Cañibano (2021) refiere que dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) hay términos –o conceptos- indeterminados y refiere dos (2) ejemplos de la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, en la que se distingue el término compuesto “altamente probable” y refiere el caso de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración*, en la cual se expresan los términos “prolongado o significativo”. Es de mencionar que las normas que antecedieron a la NIIF 15 fijaban el criterio de reconocimiento de ingresos cuando su consecución era “probable”, pero la mencionada norma plantea que se deben considerar cuando sean “altamente probable” –no debe haber una reversión sustancial de los ingresos-.

Interesa de lo anterior, que estas normas contables son dirigidas a una amplia cantidad de países como acervo contable propicio para la actividad contable, no identificadas como reglas, sino como principios contables. En lo que la diferencia al orden interpretativo es establecida a que el segundo esquema –el de principios contables- permite una mayor amplitud o aplicación de los planteamientos normativos a hechos contables contextualizados a esos países. Pero, esto no limita que el desarrollo y alcance de la actividad interpretativa del texto contable normativo deba regirse por un compendio teórico lógico, que justamente encause el horizonte interpretativo a su sentido o razón de ser; cerrando o disminuyendo las posibilidades subjetivas.

En atención del caso de términos planteados en la NIC 39 según Cañibano (2021), se debe indicar que para determinar el deterioro de valor de un instrumento financiero al que aplique esta condición, debe darse dicho deterioro en un plazo *prolongado* y producirse una pérdida de valor *significativa*. Lo que se puede delimitar –cuantitativamente- como conceptos; conforme a posibles pautas legales o normativas

contables que una jurisdicción indique –como ocurre en España-, no logrando un alcance internacional dicha delimitación cuantitativa. Por tanto, es pertinente recurrir a los dictámenes normativos del Comité de Interpretaciones del ente emisor de la norma. Pero, producto de la reciente entrada en vigencia de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* –como sustituta de la NIC 39-. Hay una salida a esta distinción de conceptos indeterminados, donde se prevé reflejar en “otro resultado global”-integral-, las variaciones suscitadas en el instrumento financiero a que aplique esta condición.

En función de lo mencionado, y producto de la constante evolución y ampliación del lenguaje de los negocios plasmado en las NIIF, es prudente hacer hincapié en cualquier desarrollo sustancial o adjetivo que prevea el Comité de Interpretaciones – CINIIF-; tal y como ocurre en el caso mencionado por Cañibano (2021), el comité no ejerció en el marco de su competencia un límite único –cuantitativo- y lo dejó abierto a la pluralidad práctica que puede conllevar a una entidad fijar un límite al alcance de “prologado o significativo”, tomándose en cuenta el juicio del profesional contable para el hallazgo y determinación de un límite –cuantitativo- a estos conceptos. Con la intención de respetar el sentido lógico del texto es prudente acudir a los principios contables fundamentales (VER CAPÍTULO V) y a esta metodología que se acuñe en el pensamiento lógico aristotélico.

Con respecto a los conceptos de “probable y altamente probable”, Cañibano (2021) plantea las limitaciones que la propia NIIF 15 contiene sobre las contraprestaciones – ingresos- variables, donde se acota la exigencia de que este debe ser altamente probable para que se logre su estimación –medición- e indica la norma –lo cual debe ser entendido a *contario sensu-*; los elementos que pueden incrementar la probabilidad de reversión del ingreso, por consiguiente, contrario al criterio de altamente probable, desarrolla que: Factores ajenos o que no dependan de la entidad –volatilidad de un mercado, condiciones de obsolescencia o climáticas, etc.-, evidencia de la entidad, entre otros factores, constituyen factores que se toman en cuenta para no encajar en dicho concepto “altamente probable”. Como solución, se conduce a la discrecionalidad

del contador en la aplicación de su criterio profesional, lo que debe apoyarse en el desarrollo teórico planteado aquí.

Es relevante insistir que en el pensamiento aristotélico tiene cabida la inducción y la deducción, es por esto, que se consideran pertinentes para el momento que el sujeto intérprete de la norma –contador- cuyo producto interpretativo conduce a un raciocinio deductivo, categórico... y ahora contable. Previamente determinó elementos concluyentes que partieron de un raciocinio inductivo –explicado en las fases de interpretación de la norma contable internacional desde de la perspectiva lógica aristotélica-. Por esto, al determinar conceptos contables –o principios- que contribuyan a dar solución a un problema de interpretación, se aplica la inducción, y al concluir la actividad interpretativa mediante razonamientos –argumentación- se hace mediante la deducción.

En la ejecución de una metodología de interpretación de la norma contable internacional es fundamental traer a colación las disposiciones de la lógica aristotélica. Partiendo de la esencia de los axiomas de la lógica y todos los elementos contables que influyan en el hecho interpretativo.

Se hace mención al *principio de contradicción* –que partiendo de la base de la realidad y de unas circunstancias determinadas- indica que un elemento contable no puede ser y no ser al mismo tiempo. No puede poseer las cualidades de verdadero y falso un elemento de la realidad. Por mencionar un ejemplo, se distingue un elemento de activo y gasto, que con su naturaleza contable deudora, no hay lugar para prestarse a confusión en la identificación de alguno de estos. Estos son conceptos contables con explicaciones distintas enunciadas en las disposiciones y principios contables.

En conjunción al anterior, el *principio de identidad* para el campo contable se refiere a la connotación que cada cosa representa en sí mismo. No cabe duda al distinguir un activo y un gasto, o cualquier otro elemento de que se trate. Por consiguiente, un gasto es un gasto. Al reconocerse dentro de un proceso de ajuste de una activo –por ejemplo, mobiliario y equipo- la porción del costo que corresponda en la distribución del mismo

en su vida útil –depreciación-; estos se distinguen el uno del otro a pesar de existir una vinculación estrecha dentro del hecho contable que se representa.

En atención de lo anterior, el *principio de exclusión de un tercero* define que algún elemento contable de la realidad es o no es. No debe haber posibilidad a confundir un principio contable, ya que sobre la base de las notas esenciales –descripciones o explicaciones de un concepto contable- no procede la duda. En caso de haberla se debe insistir en profundizar el proceso de captación de la realidad sobre la base de la verdad, para detallar y lograr inferir el elemento del cual se trate –aplicación de la inducción contable-.

Con respecto del *principio de razón suficiente*, es prudente en contabilidad, ya que todo efecto tiene su causa, pudiéndose argumentar cada detalle del proceder contable hasta demostrar conforme a la realidad, cualquier evento interpretativo de la norma; tanto el supuesto de hecho planteado en la norma como el hecho contable que se contabiliza y se convierte en información financiera útil. Pueden existir múltiples perspectivas para ejemplificar este axioma lógico, pero desde la esencia contable, de un modo simple se puede percibir en la afectación de la ecuación patrimonial que se origina en algún elemento por *partida doble*, ya que todo deudor tiene su acreedor.

Con la intención de contribuir a los aspectos teóricos desarrollados hasta ahora y en función de esos mismos lineamientos teóricos epistemológicos, se desarrollan algunos aspectos necesarios para el *silogismo contable* de acuerdo al criterio del investigador, conforme con las ideas aristotélicas para la interpretación de las normas de contabilidad y otros detalles tomados en cuenta para el silogismo jurídico (Perdomo, 1986).

Por esto, se considera que hay bases suficientes para señalar al acto interpretativo de la norma contable, como un *silogismo aristotélico* obviamente con particularidades, dada la naturaleza especial de esta actividad desarrollada en la contabilidad, en la cual se puede determinar que el *término mayor* es representado por la consecuencia que se deriva de la indicación y aplicación de la norma contable a un hecho económico-financiero. Por su parte, el *término menor* está representado por el elemento de la estructura financiera –partida o cuenta afectada a nivel contable-; y el *término medio*

representa los hechos contables –eventos económicos financieros o transacciones de la realidad-, en abstracto sobre la base de la norma.

Como resultado, se afirma que dentro de la norma contable internacional aparecen esos tres términos desde una perspectiva en abstracto, ya que no se define su postura o sentido real de la norma hasta que se manifiesta el hecho contable que forma parte en el ciclo de la contabilidad y se constituye en información financiera útil. Por lo mencionado, se procede a desarrollar la estructura silogística contable en este campo, en el cuadro siguiente:

Cuadro 14

El silogismo contable para la interpretación de la norma contable internacional

Proposiciones	Explicación:
<p>A1 es L1 (Premisa mayor) Se constituye como una proposición, por lo general de carácter complejo debido a la combinación de distintos elementos asociados a términos compuestos. Esta proposición o juicio contable en su mayor medida trae a colación la disposición de la norma contable internacional.</p>	<p>A1: está representado por los hechos contables en abstracto plasmados dentro de la Norma Contable Internacional. L1: representa el tratamiento contable en abstracto dictaminado en la Norma Contable Internacional a dicho hecho contable.</p>
<p>D1 es A2 (premisa menor) Esta proposición se estructura del mismo modo que la anterior en su carácter complejo –uso de términos compuestos: sujeto, cópula y predicado compuesto-. De este juicio contable se infiere el hecho contable acaecido en la realidad.</p>	<p>D1: se identifica como el elemento de la estructura financiera –o los elementos de la estructura financiera- afectado o involucrados dentro del hecho contable, en abstracto. A2: corresponde a los hechos contables en concreto que se dieron en la realidad susceptible de contabilizar.</p>
<p>D2 es L2 (conclusión) Desde una perspectiva argumentativa o de razonamiento, en esta proposición recae el resultado de la inferencia interpretativa sobre la que existe algún interés. De este modo se demuestra el horizonte de una interpretación correcta de la norma contable.</p>	<p>D2: se identifica como el elemento de la estructura financiera –o los elementos de la estructura financiera- afectado o involucrados dentro del hecho contable, en concreto –de base en la realidad-. L2: se identifica como el tratamiento contable aplicable al hecho contable producto de la actividad interpretativa.</p>

Fuente: Elaboración propia

Con la intención de que lo anterior sea entendible se plantea el siguiente ejemplo:

Hecho contable: Una entidad que cuenta con un vehículo a motor, el cual ha sido usado en las operaciones –actividades cotidianas- de la entidad, alcanzó su vida útil (quinientos mil kilómetros de acuerdo a su odómetro), por tanto, se le realiza una reparación extraordinaria al motor de dicho activo –una sustitución del motor por uno nuevo-. ¿Cuál sería la correcta interpretación de la norma contable internacional de acuerdo a la lógica aristotélica con respecto a esta situación por contabilizar?

Para dar respuesta a esta inquietud interpretativa es importante ceñirnos a las fases explicadas. Tal y como fue planteada la *primera fase* de la actividad interpretativa se debe tomar en cuenta la correspondencia del sujeto contable con el objeto de interpretación (normas –hechos contables), para esto es imprescindible identificar las particularidades de estos dos objetos.

Desde el horizonte aristotélico, descifrar la relación entre la norma y los hechos acaecidos y susceptibles de ser contabilizados, es una fase primordial. En vista de que la norma contable ha sido desarrollada conforme a un orden lógico y sistemático, al verificar su índice se encuentra una primera orientación que refiere a una generalidad de casos contables –conceptos contables-, ordenados por sus caracteres comunes, por ejemplo: NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de información Financiera...* NIC 2 *Inventarios...* NIC 16 *Propiedades, planta y equipos,* etc.

En relación con lo mencionado, es pertinente que el contador active los mecanismos que lo conduzcan a la verdad del hecho contable y de la norma vigente; lo que en vinculación con su *plena capacidad mental* y la aplicación de los denominados *criterios externos de verdad* se recurre a los sentidos externos o al criterio del testimonio histórico –mediante los órganos humanos de los sentidos se puede determinar objetos del conocimiento sensible propio y sensibles comunes-; del hecho planteado, se puede percibir la existencia de un activo denominado “vehículo a motor”, del cual se puede especificar una marca, un modelo, un color, el kilometraje recorrido, las características intrínsecas o extrínsecas referente a la falla del vehículo por haber alcanzado su vida útil.

Es probable que del departamento de operaciones de la entidad –o cualquier otro órgano de la misma- surja un reporte sobre la información acerca de este evento que puede conllevar a verificar la posible incidencia contable. Como la intención de la presente tesis doctoral es abordar el hecho interpretativo de la norma, del proceso previo se puede inferir un conjunto de elementos útiles que permitan materializar el mismo.

Con los datos inherentes a dicho evento, es posible determinar inductivamente que se trata de un recurso contralado por la empresa, derivado de hechos pasados y del cual se espera obtener beneficios económicos futuros –un activo-. En este caso particular, dicho beneficio económico se fue materializando en flujos de efectivo durante la vida útil del activo, pero ahora, puede obtenerse también con la disposición o venta de dicho activo.

Las particularidades del uso dado al activo –destinado a las operaciones de la entidad, entre otras características propias del activo que puedan surgir-, nos refiere dentro de esta *primera fase* a contemplar el contenido lógico-semántico que establece la NIIF 16 *Propiedades, planta y equipo*; y en esencia corresponde a tomar en consideración esta parte de las normas contables, más aún en la indicación de que es un activo tangible y corresponde con aquellos que se “[...] poseen para ser utilizados en la producción y suministro de bienes y servicios [...]” (IFRS Foundation, 2020a, p. 1422).

Además, se puede señalar que debió haberse usado por más de un periodo –o ejercicio económico-, por el efecto real de dichas indicaciones técnicas que pueden expresarse para el alcance de dicho kilometraje –para kilómetros 500.000 de circulación es necesario el uso del vehículo a motor por un periodo de tiempo considerable-. Desde el punto de vista semántico es posible abordar la interpretación de la norma, al ser identificados los cuatros (4) elementos que hacen parte de los *signos lingüísticos* que refieren las palabras de un texto: La cosa, la imagen acústica, el concepto y la palabra –desarrollados en el CAPÍTULO VI-.

En el alcance de este proceso interpretativo de la *primera fase* se ha venido materializando un proceso de inducción convalidado por la *argumentación o razonamiento inductivo*. El contador en relación con su experiencia puede manifestar una correlación directa con los objetos que se interpretan (desde lo particular a lo general), argumentando inductivamente como se menciona –datos particulares que describen el hecho contable y la norma contable; asociándose con conceptos contables-

En este caso, mediante las siguientes premisas, al describir las particularidades del activo –recurso controlado, hechos pasados y beneficios económicos- se materializa la inducción contable al indicar que se trata de un activo y que con respecto de la norma contable; hay factores como: El ser destinado a las actividades de operaciones de la entidad –utilizado en la producción y/o suministro de bienes...- son caracteres particulares suficientemente claros que llevan a inducir el *concepto contable* de *Propiedades, planta y equipos* (P,PyE) en el que recae la regulación contable correspondiente.

Lo mencionado refiere a una inducción que indica la contabilización de dicho activo conforme a la norma indicada –NIC 16- y todos los elementos accesorios que van de la mano con este objeto de la realidad contable. En si involucra las etapas contables de reconocimiento, medición, presentación, revelación y de baja en cuentas; a su vez, se asumen los principios contables fundamentales presentes en las características cualitativas del marco conceptual y, por ende, en todo hecho por contabilizar que implica proveer información financiera que satisfaga el denominado paradigma de la utilidad.

De este apartado en adelante, se expresan rasgos concernientes a la *segunda fase* del proceso de interpretación –razonamientos que conducen a interpretar la norma contable-, mediante la fijación de un proceso de contabilización para determinar factores para el reconocimiento –o cualquier otra etapa contable- del activo y el cálculo del importe de esta partida contable, circunscribiéndose a lo que contempla la propia norma.

Para la determinación del importe en libros de los activos de propiedades, planta y equipo, se toma en consideración el valor de su medición inicial y/o posterior -costo capitalizable inicial y/o posterior- para luego restarle en términos matemáticos, la depreciación acumulada y el deterioro de valor que haya afectado la partida en cuestión.

Cada uno de estos elementos es producido por un razonamiento continuo que lleva a considerar cada uno de estos factores que hacen parte de este hecho –importe en libros, costo, importe depreciable, depreciación, valor específico para una entidad, valor razonable, pérdida por deterioro, importe recuperable, valor residual, vida útil, etc.-, debidamente explicados en la propia norma.

En simetría con lo planteado en la NIC 16 “[...] se requiere de la relación de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento [...]” (IFRS Foundation, 2020a, p. 1423). También dichos juicios favorecerán el raciocinio contable en todas las etapas contables con la intención de interpretar la norma –aclarar aquellos dudosos y asignar sentido a los enunciados-.

Para efecto de este caso, no se trata de un reconocimiento inicial, sino de un proceso contable posterior –ya que el activo alcanzó su vida útil-. La norma de modo lógico-deductivo nos va guiando en el desarrollo de la actividad contable –desde lo general a lo particular, ya sea un periodo inicial o posterior- referente a la naturaleza del hecho que se contabiliza.

Como se ha manifestado en la presente investigación, entre más clara sea la percepción o apreciación de la realidad –hechos y normas contables-, hay más ventajas que favorezcan la determinación de notas esenciales sobre conceptos contables vinculados. De modo que, no se pretende agotar de manera exhaustiva todos los elementos del caso, solo se enuncian algunos datos que permiten ejemplificar, aspectos teóricos y prácticos de esta metodología silogística para interpretar normas de contabilidad.

La norma contable –NIC 16- indica en su párrafo 12 que la entidad no incluirá en el importe de un activo de propiedades, planta y equipos, cualquier costo que se produzca

por el *mantenimiento diario* del equipo, lo que lleva a indicar que las reparaciones ordinarias no son susceptibles de capitalización en el activo – no se incluyen en el costo de dicho activo-, refiriendo expresamente que dichos importes se incorporan en el resultado de periodo, como un gasto correspondiente debido a su naturaleza o función.

El ejemplo desarrollado, técnicamente es una *reparación extraordinaria* –también puede considerarse la baja en cuentas de dicha partida, ya que el activo no tiene más vida útil, este ejemplo no representa este caso- por esto, es probable tomar en consideración lo siguiente, la reparación técnica del motor o la sustitución del motor por uno en buen estado; ambos casos producen la determinación de una nueva vida útil del activo.

La norma contempla “[...] ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares [...] hacer una sustitución recurrente menos frecuente [...]” y abre la posibilidad de que sea reconocido dentro del importe de estos activos, los costos en los cuales se incurra por los hechos planteados en este párrafo, siempre y cuando se cumplan las condiciones de reconocimiento (IFRS Foundation, 2020a, p. 1424).

Las condiciones para el reconocimiento en el costo de estos activos plantea, que sí y solo sí: (a) es probable obtener beneficios económicos futuros que se deriven del hecho contable y (b) el costo pueda medirse con fiabilidad; es factible tal consideración contable, por ende en caso contrario no procede. A lo cual, se puede contemplar que deba darse de baja en cuentas en los libros contables las partes que se sustituyan, por no existir expectativa de recibir beneficios económicos.

En relación a la baja en cuentas de la partida, las NIIF consideran que debe producirse esta etapa contable para estos activos cuando se produzca su disposición – por venta, por haberse dado en calidad de arrendamiento financiero, donación o cualquier otra forma que derive en la transmisión del control del activo-. También se materializa esta etapa contable cuando no se espera obtener beneficios económicos por el uso de estos activos.

Ahora bien, al ser reconocido el costo de la sustitución realizada a una parte del activo –de acuerdo al ejemplo: El motor-. Debe producirse la baja en cuentas de la porción correspondiente de la parte del activo sustituido, en tanto, si resulta complejo determinar dicho importe. Se podrá relacionar con respecto del costo de sustitución una proporción. Al surgir una ganancia o pérdida de esta operación financiera se determina como la diferencia del importe neto en libros y el importe de su disposición.

Si el activo ha requerido una inspección técnica -de modo periódico o recurrente- para continuar operando, el importe de este costo también debe ser tomado en cuenta dentro del valor del activo, si cumple con las condiciones de reconocimiento mencionadas.

La norma prevé el hecho con respecto a la depreciación del activo, la cual corresponde con la distribución del costo del activo durante su vida útil por su patrón de consumo, por lo general, reflejo de la consecuencia de las características de estos activos. Producto de un razonamiento deductivo –que se expone adelante-. Se acota que una entidad puede optar por depreciar por separado las partes de un elemento familia de estos activos -Propiedad, Planta y Equipo (PPyE.)-.

Adicionalmente, los conceptos de *valor residual* y *vida útil*, surgen como otro elemento deductivo, anunciando la revisión de los importes de estos conceptos contables, por lo menos una vez al año. Se expone que “[...] Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación [...]”. Para esta descripción aplica la delimitación de que la depreciación inicia cuando el activo se encuentre disponible para su uso, pero cesa cuando el activo se clasifique como mantenido para la venta o se produzca su baja en cuentas (IFRS Foundation, 2020a, p.1434).

En vinculación con su vida útil, la norma indica que se debe tomar en cuenta el uso previsto del activo, el desgaste esperado, la obsolescencia técnica, límites legales –por lo general establecidos en normas tributarias-. Es importante mencionar que estos conceptos mencionados pueden contemplar que la vida útil –valor estimado para el que se espera que el activo es útil a la entidad-; sea menor que la vida económica del activo

–valor máximo estimado de utilidad del activo en cuanto a su uso-. Para el caso en cuestión, la vida económica se equipará a la vida útil del activo. Para estos cálculos es pertinente la aplicación de los principios contables fundamentales –características cualitativas-, a su vez, relacionados con las leyes del país del cual se trate.

Ahora con respecto del concepto *deterioro de valor del activo* implica que se deba reconocer en una cuenta correctora; cuando el *importe recuperable* –valor máximo esperado por la disposición de dicho activo, entre otros factores-, sea menor que el importe en libros del activo, identificado como una pérdida por deterioro de valor. En caso contrario, se deben revertir las pérdidas causadas.

Por consiguiente, de acuerdo al caso planteado se procede a materializar la argumentación silogística a que haya lugar, que contribuya a la interpretación de la norma contable internacional. Para esto, el *silogismo contable* se puede formar mediante las consideraciones siguientes. En una circunstancia real –evento económico- el contador contará con todos los datos necesarios para interpretar, tanto los datos en abstracto –planteamiento de la norma- y lo datos en concreto del evento por contabilizar –de la realidad-

Cuadro 15
Descripción del silogismo contable aplicable a la interpretación de la norma contable internacional

Premisas	Descripción	Aplicación	Explicación
A1 es L1	A1: Ciertos componentes de algunos elementos de P,PyE pueden necesitar ser reemplazados. L1: La entidad reconocerá dentro del importe en libros de este elemento, el costo de sustitución de este elemento, siempre que se cumpla el criterio para reconocer	Se forma la proposición siguiente: Ciertos componentes de algunos elementos de P,PyE pueden necesitar ser reemplazados (Sujeto), por tanto (cópula), la entidad reconocerá dentro del importe en libros de este elemento, el costo de sustitución de este elemento siempre que se cumpla el criterio para reconocer (predicado)	Surge una proposición compuesta del hecho contable en abstracto, la premisa mayor –planteamientos de la norma: NIC 16, este caso-

Continuación cuadro 15			
D1 es A2	D1: Un activo de P,PyE (en abstracto) A2: Se le sustituye el motor debido a que alcanzó su vida útil (hecho contable en concreto)	Se constituye la siguiente proposición: A un activo de P,PyE (sujeto) le fue (cópula) sustituido el motor (predicado)	La premisa menor, se formó de datos parte en abstracto y parte en concreto.
D2 es L2	D2: Un vehículo a motor al que se le sustituye el motor –una reparación extraordinaria- L2: se reconoce dentro del importe en libros del costo del activo, ya que cumple el criterio de reconocimiento	Se determina la siguiente proposición: Un vehículo motor al que se le sustituye el motor –una reparación extraordinaria- (sujeto), por esto (cópula), se reconoce dentro del importe en libros del costo del activo, ya que cumple el criterio de reconocimiento (predicado).	Representa la conclusión del silogismo contable, indicador fundamental del acto interpretativo de la norma contable internacional, sobre la base de los datos en concreto del hecho contable –la realidad-.

Fuente: Elaboración propia con base en el silogismo aristotélico y su aplicación jurídica.

Se debe insistir que el desarrollo interpretativo de la norma contable mediante la lógica aristotélica, implica la elaboración de razonamientos compuestos, los cuales se pueden acompañar de los distintos tipos válidos de estos, para complementar el hecho de aplicar cualquier aspecto de la norma. Por esto se complementa con los siguientes razonamientos.

Cuadro 16
Un silogismo deductivo para interpretar las NIIF

Proposición	Descripción
El costo de un elemento de P,PyE se reconoce al esperar recibir beneficios económicos y se mide con fiabilidad.	Representa la premisa mayor –de modo general-
La reparación extraordinaria –sustitución del motor- es un elemento de P,PyE que genera beneficios económicos y se mide con fiabilidad	Representa la premisa menor –de modo particular-
La sustitución del motor forma parte del costo del activo vehículo.	Representa la conclusión deductiva

Fuente: Elaboración propia.

Por su parte se plantea un ejemplo de un razonamiento categórico –no tienen condición-.

Cuadro 17
Razonamiento categórico contable

Proposición	Descripción
Las propiedades, planta y equipo se deprecian	Premisa mayor
El motor de un vehículo es un componente de P,PyE	Premisa menor
El motor de un vehículo se deprecia	Conclusión

Fuente: Elaboración con base en el razonamiento categórico aristotélico.

Para los juicios que forman parte de un razonamiento categórico no debe existir alguna condición. Pero deben compaginar con alguno de los modos válidos, referenciando los modos mnemotécnicos que fueron identificados como válidos por Aristóteles, en un número de catorce (14), ampliados por Galeno de Pérgamo y los lógicos medievales a un número de diecinueve (19), expuestos en el CAPÍTULO II.

Vale resaltar que, dentro de las formas silogísticas, se debe cumplir con las reglas mencionadas en el CAPÍTULO II. Estas se llevan al campo contable con algunas distinciones por López (1999) y ahora planteadas al proceso interpretativo de las normas contables:

Primera regla: En todo silogismo válido solo existen tres términos (mayor, menor y medio) –simples o compuestos-, durante el razonamiento cada término debe expresar el mismo sentido para evitar contradicción. Como ejemplo al campo interpretativo y en el marco de las NIIF se refiere el siguiente silogismo:

*Todas las provisiones son pasivos de cuantía o vencimiento incierto (**premisa mayor**).*

*Las cuentas por cobrar tienen su provisión (**premisa menor**)*

*Las cuentas por cobrar son de cuantía o vencimiento incierto (**Conclusión inválida**).*

El silogismo mencionado incumple la regla mencionada, ya que el concepto provisión se usa en dos sentidos, como pasivo y como cuenta correctora del activo “cuentas por cobrar”.

Segunda regla: La conclusión hace referencia a términos que se incluyen o forman parte de las premisas –una menor extensión-. Para su comprensión se propone el siguiente ejemplo:

*Todos los cambios de una estimación contable son prospectivos (**premisa mayor**)
Ningún cambio de una política contable es un cambio de una estimación contable (**premisa menor**)
Ningún cambio de una política contable es prospectivo (**conclusión inválida**)*

El presente razonamiento no es válido ya que el término “prospectivo” se usa con una mayor extensión en la conclusión y de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (2020) es posible generar una afectación contable prospectiva a ciertos cambios de políticas contables.

Tercera regla: el término medio es considerado de modo universal o distribuido – por lo menos una vez-. Se ofrece el siguiente ejemplo:

*Algunos activos siempre generan beneficios económicos (**premisa mayor**)
Algunos activos contingentes son activos (**premisa menor**)
Algunos activos contingentes siempre generan beneficios económicos (**conclusión inválida**)*

En este caso no se usó el término medio “activo” universalmente, por lo que derivó en un silogismo no válido.

Cuarta regla: el término medio no forma parte de la conclusión. A continuación, se muestra un ejemplo:

*Toda partida cubierta de una relación de cobertura es un activo o pasivo reconocido; un compromiso en firme o una transacción altamente probable (**premisa mayor**).
Algunos compromisos en firme son una partida cubierta (**premisa menor**)
Algún compromiso en firme es un activo o pasivo reconocido o una transacción altamente probable (**conclusión inválida**)*

Se determina que el concepto compromiso en firme (como término medio) entró en la conclusión ocasionando un esquema silogístico no válido.

Quinta regla: solo una de las premisas puede estar en negativo. Se propone el siguiente ejemplo:

*El patrimonio no es un activo (**premisa mayor**)
Los pasivos no son patrimonio (**premisa menor**)
Los pasivos son activos (**conclusión inválida**)*

En atención del ejemplo se vislumbra como a partir de dos premisas negativas se determina una conclusión no válida.

Sexta regla: premisas entendidas de modo particular conducen a una conclusión inválida. Se presenta a continuación un ejemplo:

*Algunos compromisos en firme se convierten en transacciones altamente probables (**premisa mayor**)
Algunas operaciones cambiarias son compromisos en firme (**premisa menor**)
Las operaciones cambiarias se convierten en transacciones altamente probables (**conclusión inválida**)*

Séptima regla: de premisas afirmativas no se puede derivar una conclusión negativa. Como ejemplo se tiene:

*Todos los arrendamientos a largo plazo son arrendamientos financieros (**premisa mayor**)
Todos los arrendamientos a corto plazo son arrendamientos operativos (**premisa menor**)
Luego, algún arrendamiento operativo no es un arrendamiento a largo plazo (**conclusión inválida**)*

Octava regla: Una conclusión negativa se deriva de al menos una premisa negativa. Como ejemplo se propone:

*Ningún contrato de arrendamiento es gratuito (**premisa mayor**)
Algunos contratos son de arrendamiento (**premisa menor**)
Algunos contratos no son gratuitos (**conclusión válida**)*

Novena regla: una conclusión particular no se desprende de dos premisas universales.

*Todos los cargos diferidos son activos (**premisa mayor**)
Todos los cargos diferidos se reconocen (**premisa menor**)
Algunos reconocimientos de cargos diferidos no son activos (**conclusión inválida**)*

Décima regla: El término mayor y medio forman parte de la conclusión.

*Todo aumento en el importe de un activo se carga (**premisa mayor**)
Todo aumento de los inventarios se carga (**premisa menor**)
El aumento en el importe de un activo se puede asociar con el aumento del inventario (**conclusión válida**)*

CAPÍTULO VIII

REFLEXIONES FINALES

La interpretación de la norma contable internacional es una actividad esencial que se desarrolla dentro de la práctica profesional del contador; en este sentido, desde la perspectiva de la lógica aristotélica, se vislumbran un conjunto de aspectos de la doctrina del filósofo estagirita, llamada realismo –medio o moderado-.

Desde esta postura del pensamiento, basada en que la realidad es externa e independiente al sujeto cognoscente, todas las cosas que existen en la realidad corresponden al logos -la lógica de las cosas mismas-, en la que se incluyen las normas contables y el ser humano propiamente. Este último mediante la percepción de la realidad y a través de los actos del pensamiento: Concepto, juicio y raciocinio, materializa el uso de la razón con la intención de conseguir la verdad –el conocimiento acorde con la realidad-.

Para esto rige un conjunto de axiomas, principios y/o reglas que permiten coordinar razonamientos válidos –en sus distintas clases- en pro del entendimiento claro y eficaz de la realidad –en este caso las normas contables-, es decir, permiten regular los actos del pensamiento y a su vez mantener una rectitud de pensamiento, exteriorizado en el discurso interpretativo de dichas normas.

Por esto, la doctrina de Aristóteles para el campo interpretativo de las normas contables, proveen aspectos teóricos y prácticos contenidos en el Órganon aristotélico –obra maestra de Aristóteles-, que han sido base para la relación entre el ser y el conocer a lo largo de los años por aquellos que siguen u orientan su perspectiva de

pensamiento, con fundamento en esta lógica tridimensional del mundo –tanto en el pensar como en el obrar-.

La lógica silogística permite al sujeto contable involucrarse directamente con la conciencia del lenguaje de las normas: Los significantes y significados de los conceptos contables que forman parte de las proposiciones normativas contables. En definitiva, mediante razonamientos inductivos, analógicos, deductivos, categóricos, demostrativos y también contables, se facilita hallar la correspondencia entre el sujeto contable, la norma y los hechos contables –o viceversa-. Esto suscita la materialización de las etapas contables de: Reconocimiento, medición, presentación, revelación o baja en cuentas conforme a la realidad de los eventos económicos-financieros que se contabilizan. Por ende, interpretando la norma contable a partir de la lógica aristotélica, se asigna sentido al texto normativo o se aclaran aquellos dudosos.

De este modo se consigue una interpretación lógica, que va de la mano con el contexto gramatical de las proposiciones normativas contables. A su vez, se consigue una aplicación eficiente y eficaz de la norma, contribuyendo a la fluidez de los sistemas contables, que permiten preparar información financiera útil para los usuarios interesados. De esa manera, se sustenta un proceso de toma de decisiones económicas que deriva de un acto interpretativo de la norma coherente con la realidad, de donde surge la información financiera y que no solo sirve como un mecanismo de control de hechos pasados sino también como un mecanismo prospectivo –predictivo- el cual considera datos contables útiles para decidir; en consecuencia, hilar cada uno de los principios contables de orden internacional –características cualitativas de la información financiera- con el propósito de la norma.

Estos fundamentos teóricos de una metodología de interpretación de la norma contable internacional conducen al contador al logro de una interpretación objetiva del texto normativo, disminuyendo o reduciendo las posibilidades subjetivas como sujeto intérprete. Este debe disponer de su plena capacidad mental además de cumplir con todos los códigos deontológicos que regulen el comportamiento profesional. De este modo, el contador puede desarrollar el acto de razonar para interpretar, previendo los

aspectos teóricos que aportan la lógica silogística en la determinación del *silogismo contable* en el cual tiene cabida la inducción y la deducción. Y, en este sentido, la presente investigación no tiene carácter concluyente, simplemente se hace una modesta contribución teórica sobre la cual puede complementarse desde otras posturas de pensamiento.

REFERENCIAS

- Álvarez, Á. (2005). Interpretación y texto. El modelo de Gadamer ante el modelo de Aristóteles y sus comentadores. *Endoxa: Series Filosóficas*, 20, 87-136.
- Aristóteles (1982). *Tratados de Lógica (Órganon) I*. Madrid: Gredos.
- Aristóteles (1988). *Tratados de Lógica (Órganon) II*. Madrid: Gredos.
- Bares, J. (2020). La actualidad hermenéutica de Aristóteles. *SCIO Revista de Filosofía*, 18, 29-54.
- Beuchot, M. (2007). Retórica y Hermenéutica en Aristóteles. *Noua tellus*, 25(1), 217-234.
- Biondi, M. (2012). Algunos temas vinculados con la metodología de la investigación científica sobre teoría contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 81-93.
- Bunge, M. (2004). *La investigación científica*. México: Siglo XXI Editores.
- Campos, V. (2018). Peligroso suplemento: Dialéctica y retórica en Aristóteles, *Byzantion Nea Hellás*, 37, 27-48.
- Cañibano, L. (2021). Margen interpretativo de algunos conceptos indeterminados en las Normas Internacionales de Información Financiera: “prologado o significativo” “probable o altamente probable”. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 135, 8-10.
- Cañibano, L., Tua, J. y López, J. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 15(47), 293-355.
- Casas, V. (2012). *Historia de las representaciones gráficas y diagramáticas en Lógica*. (Tesis de máster inédita). Universidad Nacional de Educación a Distancia, España.
- Coronel, C. (2008). Los seis errores más comunes en la interpretación jurídica ecuatoriana. *Ius Humani Revista de Derecho*, 1, 201-228. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4999981.pdf> Consulta: 2020, diciembre 02.
- Correia, M. (2003). *La lógica de Aristóteles*. Santiago de Chile: Ediciones Universidad Católica de Chile.

- Correia, M. (2017). La lógica aristotélica y sus perspectivas. *Pensamiento*, 73(275), 5-19. Doi: pen.v73.i275.y2017.001
- De Angelis, R. (2013). Retórica y Dialéctica. Reflexiones sobre su relación en Retórica de Aristóteles. *Stylos*, 22, 25-41.
- Farfán Liévano, M. (2016). *Diseño de un sistema contable de direccionamiento estratégico aplicable a las pequeñas y medianas empresas latinoamericanas*. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Buenos Aires, Argentina.
- Gambra, J.M. (1999). El razonamiento sofístico (privado) y la teoría de los predicables, *Tópicos*, 17, 33-69.
- Gómez, O., De La Hoz, A. y De La Hoz, B. (2011). Armonización de las NIC/NIIF en las prácticas contables de entes emisores no financieros que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, Venezuela. *Contaduría y Administración*, 233, 149-175.
- González, P. (2009). La hermenéutica jurídica en el contexto contable y tributario. *Visión Contable*, 4(7), 51-74.
- Guastini, R. (1999). *Estudios sobre la interpretación jurídica* (M. Gascón y M. Carbonell, trads.). México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Horngren, C.T. y Harrison, W.T. (1991). *Contabilidad* (Trad, Coro, J). México: Prentice-Hall Hispanoamericana.
- IFRS Foundation. (2020a). *Las Normas NIIF Ilustradas Parte A*. Londres: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- IFRS Foundation. (2020b). *Las Normas NIIF Ilustradas Parte B*. Londres: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- IFRS Foundation. (2020c). *Las Normas NIIF Ilustradas Parte C*. Londres: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Jiménez, R. y Vargas, C. (2012). Representación en los estándares internacionales de información financiera. *Lúmina*, 13, 128-151.
- Lell, H. M. (2017). Las palabras de la ley y la interpretación normativa: el clásico problema del derecho y el lenguaje. *Derecho y Ciencia Sociales*, 17, 164-184.
- Lloyd, G. (1968). *Aristóteles: Desarrollo y Estructura de su pensamiento* (O. Velásquez, Trad.). Cambridge: Cambridge University Press.

- López, M. (1999). *Captación e Interpretación en Contabilidad*. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Granada, España.
- Mans, J. (1985). *Lógica para juristas*. Barcelona: Bosch.
- Molina, V. (2019). *El concepto de razonabilidad a la luz de los postulados de René Descartes*. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Los Andes, Venezuela.
- Molina, H. y Tua, J. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 146(39), 259-287.
- Montes, C.; Montilla, O. y Mejía, E. (2006). Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB. *Estudios Gerenciales*, 22(101), 61-83.
- Núñez, A. (2016). Breve ejercicio de teoría (realista) de la interpretación: veintitrés problemas interpretativos sobre la regulación del Código Civil chileno sobre la interpretación. *Revista Ius et Praxis*, 22 (1). 129-164.
- Olaso, L. (2007). *Curso de introducción al Derecho: Introducción Filosófica al Estudio del Derecho* (t. I). Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Olaso, L. y Casal, J. (2007). *Curso de introducción al Derecho: Introducción a la Teoría General del Derecho* (t. II). Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Ospina, J. (2015). Medidas dinámicas de predictibilidad en el índice S&P 500 y sus determinantes. *Innovar*, 25(56), 69-82.
- Patiño, R.; Sepúlveda, Y. y Balcázar, A. (2015). Marco Conceptual de los Estándares Internacionales de Información Financiera y su relación con el Gobierno Corporativo. *Lúmina*, 15, 136-167.
- Perdomo Márquez, R. (1986). *Introducción a la lógica jurídica*. Mérida: Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes.
- Pereira, G. (2016). *La prescripción extintiva tributaria en Venezuela. Un análisis de su procedencia a la luz del Código Orgánico Tributario (2014) y de las decisiones del SENIAT – Mérida*. (Tesis de especialista inédita). Universidad de Los Andes: Mérida.
- Prieto, B. (2017). El uso de los métodos deductivo e inductivo para aumentar la eficiencia del procesamiento de adquisición de evidencias digitales. *Cuadernos de Contabilidad*. 18(46), 1-27.

- Ramis, P. (1989). *Lógica y crítica del discurso*. Mérida: Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes.
- Ramis, P. (2006). *Lógica y crítica del discurso*. Mérida: Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes.
- Rodríguez, J. (2017). Análisis de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. ¿Postulados y/o normas? Caso: Venezuela. *Sapienza Organizacional*, 4(7), 159-184.
- Rosch, E. y Mervis, C. (1975). Family Resemblances: Studies in the Internal Structure of Categories, *Cognitive Psychology*, (7), 573-605.
- Rujano, L. (2007). *Analytica Posteriora y el uso del silogismo en la ciencia de Aristóteles (Demostración y Ciencia en Aristóteles)*. (Tesis doctoral inédita). Universidad Autónoma de Barcelona, España.
- Sánchez, J. (2006). Las consecuencias de las NIC/NIIF para el análisis financiero. *Análisis Financiero*, 100, 10-23.
- Scarano, E. (2009). El carácter empírico y lógico de la contabilidad. *Pecunia*, (9), 225-245.
- Smith, R. (2017). *Aristotle`s Logic*. En E.N. Zalta (ed.). The Stanford Encyclopedia of Philosophy. Stanford, CA: Stanford University. Disponible en: <https://plato.stanford.edu/entries/aristotle-logic/>
- Tagliavia, A. (1995). *La interpretación desde la teoría del derecho*. (Tesis doctoral inédita). Universidad Complutense de Madrid, España.
- Tua, J. (1988). *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 13, 9-74.
- Tua, J. (1989). *Los principios contables en el ordenamiento jurídico*. Madrid: AECA.
- Tua, J. (2003). España reflexiona sobre las normas internacionales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 13, 93-153.
- Tua, J. (2004). El marco conceptual para la información financiera: *Monografía 2*. Madrid: Recoletos.
- Tua, J. (2009, Octubre). *Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos de contables de predicción*. Especial Referencia a las NIC´s. Ponencia presentada en el Simposio “Análisis y propuestas creativas ante los retos del nuevo entorno empresarial, Cali.

Villacorta, M. (2012). Alternativas para mejorar las propuestas de marco conceptual contable. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(33), 361-394.

Wirth, M. C. (1999). *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Buenos Aires, Argentina.