

CAPÍTULO III

EL APORTE DE JHON SEARLE A LA INVESTIGACIÓN

LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

El realismo “externo” patentizado en las obras de Jhon Searle se basa, en principio, en una postura realista de que las “cosas” existen independientemente de la consciencia de quien las observa, es decir, existen independientemente de que un sujeto las perciba o no. Sin embargo, argumenta que estas “cosas” pueden existir físicamente, tales como un árbol, una montaña o los metales y otras se pueden construir socialmente, como un “hecho institucional”. Searle se ha preocupado por dar respuestas a preguntas tales como: ¿cómo se relaciona la realidad social con los hechos físicos brutos? A esta inquietud, tradicionalmente, la respuesta ha sido: lo mental por un lado y lo físico por otro. Searle, por el contrario plantea (1997, p. 8) que

Vivimos exactamente en un mundo, no en dos, o en tres, o en diecisiete. Hasta donde sabemos, los rasgos más fundamentales de ese mundo están descritos por la física, la química y el resto de ciencias naturales. Pero la existencia de fenómenos que no son físicos o químicos en ningún sentido obvio da lugar a la perplejidad.

Es decir, no vivimos en mundos separados (mental y físico) sino en uno solo, y la realidad humana debe explicarse como parte de ese único mundo.

La perspectiva ontológica de Searle (1997) examina la existencia de la materia, comprendida como una realidad física e independiente de los sujetos y una realidad social que depende del pensamiento humano y la comunicación, por lo que declara "...hay porciones del mundo real, hechos objetivos en el mundo, que son hechos sólo merced al acuerdo humano" (p. 22). En palabras de Searle, hay cosas que existen porque creemos que existen, convenimos en denominarles y entenderlas de una forma en particular. A éstos hechos que surgen por convenciones humanas los denomina el autor como "hechos institucionales" y a los no institucionales los llama "hechos brutos" (lo que un realista ingenuo denominaría "cosas").

Los "hechos institucionales" surgen del consenso de los grupos o instituciones; por el contrario, los "hechos brutos" se enuncian a través del lenguaje pero su existencia no depende de una convención. Como ejemplo, se podría enunciar como "hechos institucionales" al consenso de los organismos emisores de normas de denominar "semovientes" al conjunto de animales semejantes en la producción pecuaria que tienen un valor razonable en la información financiera y como "hecho bruto" la existencia física, independiente de su "construcción contable" de los animales como organismos biológicos, que tienen vida, los incluya la contabilidad o no.

Pareciera entonces, que los seres humanos podemos crear una realidad social, que sirva a nuestros propósitos, que se ha vuelto imperceptible en función de nuestros objetivos, de forma consciente e intencional, entendida ésta última como la capacidad para enunciar y caracterizar los objetos y los estados de las cosas. La intencionalidad, en Searle, tiene el papel fundamental de, a través del lenguaje, crear un vínculo entre realidad y mente.

La pregunta que se formula Searle, luego de enunciar la posibilidad consciente e intencional de “crear” objetos que toman el estatus de “hechos brutos” es “¿cómo podemos dar cuenta de la existencia de hechos sociales dentro de esta ontología?” (ob. cit., p. 27). El filósofo plantea la discusión entre lo objetivo y lo subjetivo, desde la perspectiva ontológica como tipos de existencias. Para ello, distingue a las entidades subjetivas como las que dependen de los sentidos del sujeto, es decir, de sus percepciones, y las objetivas, como aquellas entidades cuya existencia es independiente de que el sujeto las perciba o de sus estados emocionales o juicios de valor. Para poder explicar la ontología de la realidad social, Searle se basa en tres enunciados fundamentales: intencionalidad colectiva, asignación de función y las reglas constitutivas.

Searle (1997), para explicar los “hechos sociales”, reflexiona sobre la intencionalidad colectiva. Expresa que los seres humanos, además de mostrar una conducta colectiva, de alguna forma comparten creencias, deseos e intenciones, por lo que existe una intencionalidad individual y una colectiva. Para el autor, “La intencionalidad colectiva es un fenómeno biológico primitivo que no puede ser reducido o eliminado en favor de otra cosa” (p. 42). En este contexto, la intencionalidad colectiva representa el “nosotros”, el deseo de hacer algo junto al otro, y define desde esta premisa a los “...hechos sociales como cualquier hecho que entraña intencionalidad colectiva” (p. 44).

El “nosotros”, como resultado de la intencionalidad colectiva es producto de la intersubjetividad, entendida como la afinidad del sujeto con sus semejantes y que estará propiciada por externalidades como el lenguaje/idioma, el contexto geográfico, las creencias e intereses comunes y,

por aspectos intrínsecos al sujeto como los afectos y, en muchos casos, verse reflejado en el otro (Uriz, 1994). Desde la perspectiva del “nosotros” los hechos sociales, como resultado de una intencionalidad colectiva, pueden ser de distintos tipos y un subgrupo de ellos se refieren a los que se originan de las instituciones humanas, las cuales no están en la naturaleza como “hechos brutos”, devienen de la interacción de los sujetos en función de un objetivo y a éstos hechos que son resultados de estas interacciones, Searle los denominó “hechos institucionales”.

Es así como el autor realiza una distinción entre los rasgos del mundo a los que llama “puros o brutos” y los rasgos que devienen de asuntos sociales. Los “hechos brutos” que existen independientemente de cualquier institución humana y los “hechos institucionales” que solo existen dentro de estas instituciones. Por su parte, los hechos brutos necesitan el lenguaje para poderlos enunciar, pero, existen a pesar de que no los pudiéramos enunciar. En contraste, los hechos institucionales, necesariamente para “existir” requieren de instituciones humanas y el lenguaje es la base de esas instituciones. Pero el propio Searle (2006, p. 108) advierte, en otra investigación, que “...el reconocimiento colectivo no es suficiente. Tiene que haber un reconocimiento oficial por alguna agencia, en sí misma sustentada por el reconocimiento colectivo, y tienen que existir indicadores de *status* emitidos por la agencia oficial”.

En el caso del desarrollo de la perspectiva de la información financiera, la sociedad ha creado “instituciones sociales” y les ha otorgado legitimidad por delegación de autoridad, para que emitan normas contables para el reconocimiento de los “hechos económicos y financieros” que se desarrollan

en un mercado financiero. Entre estas instituciones sociales se encuentran el FASB, como ente privado de actuación delegada por la SEC de los Estados Unidos de América y, el IASB como un organismo internacional que agrupa a un conjunto de países que han delegado la autoridad en esa institución con el fin de “Desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basadas en principios claramente articulados” (IASCF, 2010, p. v).

Existe, entonces, en contabilidad una “intencionalidad colectiva” de contar con normas contables globalmente aceptadas, de calidad y emitidas por un organismo reconocido. Esta intencionalidad colectiva se manifiesta al aclarar el párrafo 18 del Prólogo a las NIIF (2010, A.18) que

Las NIIF se elaboran siguiendo un procedimiento, a escala internacional, en el que participan la profesión contable, analistas financieros y otros usuarios de los estados financieros, la comunidad de negocios, bolsas de valores, autoridades normativas y reguladoras, académicos y otros individuos interesados, así como organizaciones de todo el mundo.

Adicionalmente, y de acuerdo con el IASB, la visión de los estándares globales de contabilidad ha sido apoyada públicamente por muchas organizaciones internacionales, incluido el G-20, el Banco Mundial, el FMI, el Comité de Basilea, IOSCO y la IFAC, así como por 109 otros países (jurisdicciones) que voluntariamente han adoptado las NIIF, o están en un programa hacia la adopción de éstas. Establecía el IASB en el párrafo 19 del Prólogo de las Normas Internacionales de Contabilidad (p. 5): “El éxito de los esfuerzos de la IASB depende del reconocimiento y soporte que a su trabajo

le den muchos grupos interesados diferentes actuando dentro de los límites de sus propias jurisdicciones”.

Adicionalmente, se crean a través del lenguaje normativo una serie de “hechos contables” (hechos institucionales) que son aceptados o reconocidos si cumplen con los requisitos normativos, independientemente de que existan otros “hechos contables brutos” que no cumplan tales requisitos y, por tanto, no se pueden informar. Un ejemplo de “hechos contables brutos” lo representa la Lista de Clientes, la cual existe, es parte del patrimonio organizacional, pero al no cumplir la intencionalidad colectiva y las convenciones sobre el “hecho contable institucional” no puede reflejarse en los estados financieros.

Si bien sería difícil afirmar que las normas de información financiera condicionan los aspectos económicos de un mercado o las externalidades que afectan la operatividad de las empresas, es necesario reconocer que cuando una norma contable establece criterios de reconocimiento puede crear gastos, pasivos o por el contrario disminuir activos e ingresos y esto modifica las condiciones financieras de la empresa, que a su vez influye en el mercado en donde se desenvuelve y esta es otra característica que refuerza el supuesto de que la contabilidad “crea” hechos institucionales con una intencionalidad colectiva.

Shapiro (1997, p. 175) expresa que

Las Normas contables financieras también pueden ayudar a crear consecuencias económicas indirectas, como la quiebra o de un mayor costo de capital para algunas entidades que reportan. La cuestión fundamental aquí no es si la información financiera puede o no influir en el cambio social, sino más bien que tipos de cambios ésta debería tratar de influir.

Por ejemplo, la NIC 16 en su párrafo 16 (p. A4) establece tres elementos del costo de las propiedades, planta y equipo (PPyE):

a) el precio de adquisición, b) los costos directamente atribuibles a la puesta en funcionamiento del activo y c) *la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo* (cursivas del investigador).

En este ejemplo claramente se asocian con el costo de la PPyE los elementos referentes al precio de compra y demás gastos relacionados con la puesta en funcionamiento del activo en las condiciones originales establecidas por la gerencia, es decir, componentes que resultan naturales, propios de la adquisición y preparación para el uso del activo, mientras que no deja de ser un convencionalismo o criterio contable que se considere igualmente, como parte del costo de la PPyE, un elemento futuro derivado de una estimación, no reconocido por todos los usuarios de la información financiera (por ejemplo, la autoridad fiscal).

El segundo enunciado fundamental de la ontología realista de Searle es la asignación de función, entendida como la percepción de los observadores de los usos de las entidades (objetivas o subjetivas), y estas percepciones se relacionan con el sistema de valores del observador. Expresa Searle (1997, p. 37) que “Las funciones nunca son intrínsecas; se asignan según los intereses de los usuarios y los observadores”. Ahora bien, se distinguen tres tipos de funciones:

1. Funciones no agentativas: explicadas como aquellas que se proporcionan de forma natural, por la observación del fenómeno. Por ejemplo, la respiración.
2. Funciones agentativas: explicadas por los usos que le den los sujetos a los objetos físicos. Por ejemplo, la de los aparatos electrónicos.
3. Funciones agentativas por intencionalidad: se explica desde la intencionalidad, es decir, las que representan, veraz o falazmente, el estado de las cosas.

La lección de Searle en este aspecto es que los sujetos cognoscentes tenemos la capacidad y la potestad de asignar una función a los objetos, distinta a la que naturalmente poseen y, además, podemos evaluar a esta función como buena o mala, dependiendo del cumplimiento de la misma y los propios objetivos del sujeto que lo utiliza, es decir, existen funciones de los entes que no se dan naturalmente (como las funciones no agentativas) sino que son “asignadas” o “construidas intencionalmente” por el hombre (funciones agentativas y agentativas intencionales), es decir, que existen porque el hombre les asigna esa función.

En contabilidad, es lugar común la asignación de funciones particulares a entidades comunes, a través del lenguaje normativo contable. Por ejemplo, existen entes que tienen funciones naturales como los árboles, en su ciclo vital de oxigenación (funciones agentativas); sin embargo, la contabilidad a los árboles en un espacio determinado y en una relación de derechos de propiedad, le asigna un enunciado como activo biológico (función agentativa) que representa un derecho y, al oxígeno que producen (independientemente, de que la contabilidad lo reconozca o no) el mercado financiero le asigna una

función intencional de inversión como “bonos de oxígeno” y la contabilidad le reconoce tal función como activo/pasivo financiero, susceptible a transacciones en los mercados.

Otro ejemplo, quizás más general, puede evidenciarse en la evolución que ha sufrido la contabilidad como disciplina a lo largo de la historia. La función original era la teneduría de libros, que luego se amplió a la generación de reportes para los dueños, quienes ya no estaban involucrados directamente con la administración de sus empresas. La contabilidad dejó de ser un elemento receptor de la memoria de los negocios y un medio probatorio de la mala o buena conducta de los comerciantes, sobre la base de la representación fiel (función no agentativa), a un medio para poder ofrecer información respecto del funcionamiento de un negocio, orientado hacia la utilidad para la toma de decisiones (función agentativa intencional).

Desde la perspectiva de la información financiera, los organismos emisores han asignado funciones, y se podría argumentar que han devenido en una realidad “socialmente construida”, que no existe independientemente de la percepción de los contadores, su existencia no es autónoma, sino que para que exista depende de la intencionalidad colectiva de una institución social, como por ejemplo el IASB. Lee (2009) expresa que la realidad social es creada cuando es percibida, se le da sentido lingüístico y se le asigna una función en la sociedad (por individuos, en primer lugar y, en segundo lugar, por grupos en donde existe consenso sobre sentido y función). Sostiene el mismo autor, que este proceso implica juicios valorativos y, que con el tiempo, estos juicios pueden transformarse en hechos institucionales, que difícilmente, podrán distinguirse de los hechos brutos. Por ejemplo, los procesos de auscultación

de las NIIF requieren juicios de la comunidad que participa en su elaboración, pero una vez culminado y entrada en vigencia la norma, los hechos institucionales que de ella se derivan son tan reales como los hechos brutos que existen fuera del sistema contable y de los mercados financieros.

El tercer elemento que aporta Searle a la discusión ontológica de la realidad es la distinción entre las “reglas constitutivas” y las “reglas regulativas”. Las reglas regulativas son aquellas que reglamentan actividades pre-existentes, y las reglas constitutivas, crean la posibilidad de que se realicen ciertas actividades o resultados, y los hechos institucionales se desenvuelven en el marco de estas reglas. Distingue también las reglas de las convenciones. Para el autor, una convención implica arbitrariedad y denota “intensidad”, lo cual a su juicio es un indicio de que los fenómenos representados son intencionales.

En este aspecto, la contabilidad desde sus inicios ha mantenido una regla constitutiva: La teoría de la Partida Doble, sistematizada y escrita formalmente por Luca Pacciolo, la cual ha permitido el registro de las causas y los efectos de las transacciones mercantiles. Para Mattessich (1998) desde los inicios de la contabilidad, la partida doble ha sido utilizada para regular los procesos de comercio, producción, fiscalidad y distribución de la utilidad, y a partir de ella se han generado nuevas reglas, nuevas prácticas y nuevos significados. La partida doble crea la posibilidad de que en su contexto se desenvuelva la actividad contable y se creen hechos institucionales en el marco de la misma.

A partir de este constructo de la partida doble, surgieron por distintas razones externas a la contabilidad tales como: el surgimiento de la banca,

empresas de capital, la producción a grandes escalas y el control de los mercados, nuevas reglas contables dirigidas principalmente a la determinación de beneficios y distribución de utilidades (Mouck, 2004). Estas reglas, en el sentido de Searle, se constituyen en reglas por convenciones, cuando los organismos emisores, como representantes de la intencionalidad colectiva, deciden de forma hasta arbitraria, los criterios de reconocimiento de un activo, pasivo o patrimonio, por ejemplo.

De los tres enunciados: intencionalidad colectiva, reglas constitutivas y la imposición de función, inicia Searle (1998) la construcción de la realidad social a través de enunciar una serie de rasgos de hechos institucionales:

1. Autorreferenciabilidad de conceptos generales: Las definiciones de las palabras que enuncian algunos hechos sociales, requieren de que sean creídas, usadas y vistas en sí misma como si satisficieran la definición. Es importante, para las definiciones de estos hechos entender que "...la actitud que adoptamos respecto del fenómeno es parcialmente constitutiva del fenómeno" (1997, p. 51). Es decir, los miembros de la comunidad deben percibir y creer que las definiciones son ciertas y satisfacen a los usuarios. En el caso de la contabilidad, para promover la actitud adecuada hacia las normas de información financiera, las mismas se basan en un marco conceptual, "...que se refiere a conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósito general..." (párrafo 8 del prólogo NIIF, 2010, A.16), y así mismo, se incluyen instrucciones para su lectura e interpretación, como también un glosario de términos.

2. El uso de expresiones performativas en la creación de hechos institucionales: Los hechos institucionales, en gran medida son creados por expresiones performativas, entendidas como “declaraciones”. La declaración es una ejecución del acto del habla. Expresiones como por ejemplo: “Se aplaza la sesión” crean hechos institucionales y las cosas que representan, para Searle “...en todos los casos, el estado de las cosas es un hecho institucional” (1997, p. 52). En contabilidad abundan ejemplos relacionados con éste tipo de declaraciones, tales como “El objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para estos usuarios al tomar decisiones económicas” (prólogo NIIF, 2010, párrafo 10, p. A.17). En este caso, se le confiere a los estados financieros la capacidad de brindar información, y se declara su utilidad en la toma de decisiones, de allí se desprenden una serie de hechos institucionales, como elaboración de estados financieros, reconocimiento de sus elementos, valoración y sus usos posteriores. Otro ejemplo lo representa la siguiente declaración, “Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible” (Marco Conceptual 2010, párrafo 4.1). Se puede entender que una empresa se mantendrá en operaciones en el futuro, por lo que presenta la información contenida en los estados financieros de acuerdo con lo establecido en la norma contable, pues de lo contrario, en caso de que tuviese la intención o necesidad de modificar o cesar sus operaciones, la base de preparación y presentación de sus estados financieros tendría que cambiar.

3. La primacía lógica de los hechos brutos sobre los hechos institucionales: Los hechos sociales de forma lógica están jerarquizados y existen atados a un hecho bruto, se colocan en la cima de los hechos brutos. En principio, se trata de la relación directa entre la existencia física de un ente y los hechos institucionales que de él derivan, tal y como cuando un estado financiero presenta el mobiliario y equipo o los inventarios, está atado a un número de unidades físicas que existen tangiblemente; sin embargo, Searle (2006, p. 109) corrige esta exclusión de que debe existir un hecho bruto, para que existan hechos institucionales, al expresar "...podemos tener una función de *status*, pero sin ningún objeto físico sobre el que dicha función de *status* esté impuesta". Esta aclaratoria reconoce que, las declaraciones performativas permiten la existencia de hechos institucionales; por ejemplo, el valor de las acciones en un mercado financiero, se conforma por especulaciones, de manera subjetiva y sometidas a oscilaciones, y no necesariamente por los bienes o actividades que se dan en la corporación o las corporaciones que sólo existen en la web, sin instalaciones físicas o bienes, y sin que exista en el mercado precios de equilibrio que puedan determinarse de forma objetiva por un tercero. Otro ejemplo contable se relaciona con la plusvalía, definida como "un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada" (glosario de términos, NIIF 3). Se entiende entonces, que el comprador está dispuesto a pagar un monto mayor al valor de los activos registrados, reconociendo la existencia de activos no identificables, en gran medida desarrollados a partir

de la sinergia de las operaciones de la empresa adquirida, pero carentes de sustancia física.

4. Relaciones sistemáticas entre hechos institucionales: Los hechos institucionales no existen de forma aislada, por el contrario surgen de relaciones sistémicas con otros hechos, lo que conduce a una interrelación de hechos sociales que a su vez imbrica a un complejo de realidades institucionales. Las dependencias producto de la relación sistémica ocasionan derechos y responsabilidades, por lo que la acción u omisión altera la interrelación de los hechos sociales. En el contexto contable no sólo se crean reglas dentro de su propia “comunidad”, también otras instituciones legales incorporan reglas constitutivas que modifican las reglas por convención en contabilidad. Así, el mercado de valores introduce leyes, providencias, resoluciones que pueden flexibilizar o hacer más rígida la regla contable de las inversiones; o la Ley del Impuesto sobre la Renta puede considerar el costo histórico como base de cálculo para las depreciaciones y la norma contable aceptar el valor razonable. Estas interacciones crean otra realidad, otros hechos institucionales que son contruidos socialmente.

5. La primacía de los actos sociales sobre los objetos sociales: Los objetos sociales están contruidos por hechos sociales, y aclara Searle (2006, p. 54) “El objeto es la posibilidad continuada de la actividad...”, y no un ente con presencia independiente, como una montaña o una molécula. Los hechos institucionales contables parten de la premisa de continuidad; el negocio en marcha, permite caracterizar los hechos institucionales de determinada manera y condicionan a los mismos hechos si la organización tiene posibilidades de liquidación o terminación de su actividad económica.

6. El componente lingüístico de muchos hechos institucionales: El sistema de lenguaje permite la representación de los hechos institucionales y es parte constitutiva del mismo hecho. Así como se requiere del acoplamiento de la intencionalidad individual en la colectiva con la finalidad para conformar un hecho institucional, a través de las funciones agentivas, en primera instancia [cuando un grupo de personas deciden las funciones de los objetos físicos o sociales], también se requiere de la imposición colectiva de funciones a los objetos que por su propia naturaleza “física” son usados con distintos fines. Esta función “impuesta” por los hombres, como consecuencia de una decisión colectiva se convierte en un pilar fundamental para crear hechos institucionales, que aceptan símbolos y representaciones como un *status* de las cosas y, al imponer un *status*, colectivamente reconocido al que se le asigna una función, surge una sub-clase de funciones agentivas, a la que Searle denomina funciones de *status*.

Ahora bien, la designación de un *status* cumple una serie de atributos:

1. Al término que enuncia el hecho institucional se le asigna un *status* que no poseía previamente como objeto físico. Su función no se cumple solamente por sus rasgos físicos intrínsecos, sino por la función asignada. Por ejemplo, en una empresa que vende equipos de computación, la partida de inventarios no sólo se clasifica así por las condiciones de tangibilidad de los computadores, sino por la función de estar disponibles para la venta. En contabilidad pueden existir dos bienes exactamente iguales en la organización a los que se les asignan funciones distintas y por tanto tendrán un *status* distinto en el balance general, tal es el caso de, por ejemplo, los locales, que de acuerdo a su función asignada pueden presentarse como

propiedades, planta y equipos (si están siendo utilizados por la empresa) o como propiedades de inversión (si la empresa los arrienda a terceros).

2. El acuerdo previo y colectivo para aceptar el nuevo *status*, con respecto a la función que se le asignó y que crean hechos institucionales. El hecho de que se asignen funciones a los entes, más allá de su *status* físico, en contabilidad deriva en hechos institucionales distintos. Retomando el ejemplo de los locales, la forma de registro, medición y presentación, en caso de que la función sea disponible para la venta (NIC 2), para su uso (NIC 16) o para alquilar (NIC 40), produce hechos institucionales totalmente distintos para la toma de decisiones. Sin embargo, no bastan los atributos mencionados de forma puntual, pues debe darse un reconocimiento continuado para dar validez a la asignación.

Searle (1997, p. 63) propone que "...la nueva función de *status* puede representarse por la fórmula X cuenta como Y en C", donde "X" representa algún fenómeno u objeto en posesión del *status*; la expresión "cuenta como" denota el cumplimiento de una función más allá de los rasgos físicos intrínsecos del objeto y requiere de una intención colectiva de aceptación de función y, "Y" representa las funciones colectivamente aceptadas, en un contexto "C". Advierte, el autor que culturalmente hemos aceptado las instituciones y los hechos institucionales, por lo que no estamos conscientes de su existencia, simplemente los usamos, por lo que

En tanto la gente continúa reconociendo en la X la función de *status* Y, el hecho institucional se crea y se mantiene. No tienen por qué reconocer, además, que lo reconocen así, y pueden albergar toda clase de falsas creencias ulteriores acerca de lo que están haciendo y por qué lo están haciendo (1997, p. 65).

En este caso, se podría ejemplificar la propuesta de Searle como sigue: El arrendamiento financiero cuenta como activo en el contexto de la información financiera, siempre que el IASB, los organismos reguladores del mercado, los contadores y los usuarios así lo reconozcan. Se requiere entonces, del reconocimiento formal, aunque no siempre consciente de los hechos institucionales para que perduren en el tiempo.

Los hechos institucionales y sus reglas constitutivas pueden crear abusos, que imposibiliten el cumplimiento de la función “Y”, por lo que se requieren reglas de convención: ¿qué es permitido?, ¿qué no es permitido? en el marco de las reglas constitutivas. La contabilidad también ha enunciado reglas de convención relacionadas con los límites a los “abusos” contables, por ejemplo en el párrafo 10 del Prólogo de las NIIF se expresa “En consecuencia, el IASB pretende que no haya posibilidad de elección de tratamientos contables” (A.17). Igualmente, el párrafo 59 de la NIC 40 establece “El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros”. De esta forma se busca que no se utilicen de forma inadecuada las normas contables, mediante el establecimiento de un código de ética o de leyes que establezcan normas regulativas para el desarrollo de la profesión, y penas para los contadores que “abusan” de la misma. Los artículos 50 y 51 de la Ley de Mercados de Valores (Gaceta Oficial N° 39.489 del 17 de agosto de 2010), tipifican las sanciones administrativas y penales a las que serán sometidos los profesionales de la contaduría pública que falseen la información por ellos presentada.

Esta perspectiva investigativa ha sido estudiada por distintos autores como Shapiro (1997), Mouck (2004), Lee (2006a, 2006b y 2009) y en algunos aspectos

Mattessich (2009¹), entre otros. Lee (2009, p. 71) justifica este enfoque de los investigadores en el hecho de que “enfatisa el proceso subjetivo de conseguir el consenso social en la asignación de función, la intencionalidad colectiva y reglas constitutivas asociadas con la realidad social” y más adelante expresa “La ontología de la realidad social en la contabilidad es una cuestión de la atención de todos los intereses creados con el fin de lograr nuevos consensos”.

Por su parte, investigadores como Macintosh, Shearer, Thornton y Welker (2000) se oponen a esta posibilidad de construcción social, pues al argumentar que la realidad no existe de plano, se distancia de la posición realista de Searle. Macintosh et al. (ob. cit) basa sus argumentos en un exponente del postmodernismo como lo fue Jean Baudrillard (1929-2007), quien plantea que la realidad es un simulacro, al cual define como el signo, imagen o modelo de *algo*, y propone como concepto a la *hiperrealidad*, como una condición donde los signos se desligaron de sus referentes, por lo que vivimos en un mundo donde la ilusión se ha fusionado con la realidad y no somos capaces de distinguirlos (Baudrillard, 1998).

Para Baudrillard (ob. cit.) los simulacros son producidos, consumidos y circulan libremente como cualquier objeto físico o bien. Los signos no reflejan la realidad, ésta es solo un simulacro, es decir, en palabras de Searle es “anti-realista”. Argumenta, Baudrillard (ob. cit., p. 5) que

La simulación no corresponde a un territorio, a una referencia, a una sustancia, sino que es la generación por los modelos de algo real sin origen ni realidad: lo hiperreal. El territorio ya no precede

¹ Mattessich (2009) En su trabajo FASB and Social Reality—An Alternate Realist View coincide con Searle en que la gente trata a la realidad social como si se tratara de un objeto tangible y visible, aunque rechaza el hecho de que la realidad depende del sujeto, siendo proclive a argumentar que las personas la reconstruyen y de alguna forma la heredan.

al mapa ni le sobrevive En adelante será el mapa el que preceda al territorio.

La simulación, entonces es una proyección de signos, que a su vez no refleja hechos preexistentes en ninguna realidad y, para poder sustentar las representaciones se crean y recrean sucesivas imágenes artificiales de una realidad. Por lo que para Baudrillard, desapareció la diferencia entre realidad y simulación.

Plantea que existen cuatro fases por las que el signo pierde relación con su referente. En la primera fase se establece que el signo es una buena apariencia del referente; en la segunda fase se desnaturaliza el signo y empieza aparecer una imagen distorsionada; en la tercera fase, el signo se convierte en apariencia, y en la cuarta fase el signo no tiene ninguna relación con la realidad y en algunos casos la precede.

Distingue el autor dos conceptos: el de fingir y el simular. Fingir es disimular, no tener lo que se tiene (engañar, frente a un hecho que existe y es real) y, simular es fingir tener lo que no se tiene (no importa la realidad se simulan los hechos). Al simular, no sólo se eliminan los referentes sino que surgen referentes nuevos pero, artificiales, con sistemas de equivalencias que no imitan la realidad, simplemente la suplantán, la representan con sucesivas interpretaciones, por lo que la realidad no es importante de ser observada.

En lograr una transición creíble de los signos que remiten a la verdad y los que inauguran los simulacros, está el éxito de los que simulan la verdad. Surge, entonces, una lógica de la simulación que no tiene nada que ver con la lógica de los hechos. Los hechos simulados nacen de modelos, y los modelos son anteriores a ellos. Se confunde hecho y modelo, por lo que todas las

interpretaciones son posibles, hasta las contradictorias y todas pueden ser verdaderas porque al cambiar el modelo cambia el hecho.

Por otra parte, todos los referentes se mezclan y la cuestión se transforma, de probar lo real con lo imaginario, por ejemplo: la ley con las transgresiones, el capital con revolución y así sucesivamente, enfrentando cada referente con su contraparte, pero desposeyéndola de su contexto y objeto. Lo importante en las simulaciones es intentar que el “asunto resulte verdadero” y, para ello, necesita algunos elementos de la realidad que lo hagan creíble.

Es importante destacar, que resulta imposible aislar las simulaciones de otras simulaciones o del orden imperante. Una vez iniciadas las simulaciones no escapan de por ejemplo, el peso de la ley. La ley siempre va actuar frente a los “hechos” reales o simulados que se le presenten de una forma determinada, y por tanto, hay consecuencias: se pueden castigar simulacros o por el contrario no se distingue la verdad y no castigarlos. Se debe reconocer, entonces, que los simulacros no son inofensivos, por el contrario al ser un conjunto signos auto-referenciados, que generan sucesos hiperreales llegan a ser incontrolables para el orden legal y racional que sólo conoce de causas y consecuencias, perdiéndose toda noción de la realidad.

Para Baudrillard (ob. cit.), la espiral de hiperrealidad ha alcanzado a todos los niveles de la sociedad, y quizás un punto álgido ha sido la economía y el capital que por ella fluye. El capital se mueve sin fronteras ni restricciones, el valor de uso no se refiere a su equivalencia en la producción, sino en las simulaciones del poder sobre las crisis económicas (que diluyen en valor adquisitivo de una moneda), las crisis políticas y las sociales. Igualmente, ha alterado las referencias de la fuerza laboral, la necesidad, el papel de la

política, entre otros aspectos que hacen pensar que vivimos en una gran hiperrealidad.

Macintosh et al. (ob. cit.) a partir de las cuatro fases de Baudrillard (1998) sobre la relación del signo y sus referentes, las asocia con las fases por las que ha pasado la contabilidad para demostrar que se ha llegado a una hiperrealidad contable. Explica que la contabilidad en sus inicios mostró una relación transparente entre el registro y la realidad física y social en un contexto; con los cambios en las estructuras de la sociedad surgieron también cambios en la contabilidad y en su relación signo-referente, es decir entre lo registrado y la realidad que registraban, llegándose en la actualidad según lo afirma Macintosh et al. (ob. cit.) a que los signos contables no reflejen la realidad, sino que se creó una hiperrealidad, un simulacro que es más verdadero que la propia realidad, cuestionando el principio de representación fiel, el cual es un axioma altamente influyente en la configuración de la disciplina contable, y expresa "...ni el signo contable ni el signo del mercado financiero parecen estar basados en cualquier realidad externa [...] los signos se convierten en imágenes de sí mismos en un embrollo de la simulación autoreferencial sin base" (Macintosh, ob. cit., p. 75). Desde esta perspectiva, los signos contables, ya no reflejan las transacciones de la organización, sino las continuas simulaciones de las operaciones organizacionales.

Siguiendo a Baudrillard (1978 y 1998), se apoya Macintosh et al. (ob. cit.) en las órdenes de simulación y determina cuatro etapas: la feudal, la de falsificación, la de producción y la de simulación. Estas etapas las relaciona con la evolución histórica de las empresas y los cambios en la contabilidad.

Macintosh et al. (ob. cit.) agrega la etapa feudal, donde explica los inicios de la contabilidad.

Etapas Feudal

En sus inicios la relación signo-referente contable, es decir, registro *versus* realidad era transparente. Las primeras organizaciones, casi siempre agrícolas, mostraban registros sencillos de los bienes poseídos, su incremento y la contrapartida de los gastos. Resalta que la información se refería exactamente al bien adquirido, cedido o intercambiado y el gastado o entregado. La información podía presentarse en unidades de bienes o combinando en algún numerario, sin ninguna diferencia tangible. En esta etapa que Macintosh et al. (ob. cit.) ha llamado feudal, existía en el registro contable una relación directa entre la realidad física en un momento del tiempo y la información que se emitía. Con el avance del comercio, sobre todo en Venecia se empezaron a comercializar los excedentes, más allá de una relación de “mayordomía” (administración), surgen los socios de las ganancias y la necesidad de registros mucho más exactos. Sin embargo, la relación registro-realidad física se mantenía.

Etapas del orden de falsificación

La imitación de los signos contables u orden de falsificación surge con los cambios en la sociedad, el nacimiento de la burguesía, que se dedicó activamente al comercio y la penetración y expansión del comercio por distintos países, que obligó a la fijación de “precios”, los cuales no eran ya una contrapartida física, sino que dependían del juicio subjetivo de los individuos sobre la utilidad y necesidad del bien a comprar (mercado).

Otro factor, de la orden de falsificación, es el reconocimiento de las unidades de negocios como independientes por sí mismas que requerían un seguimiento mayor a los cambios de capital, la integración de otros socios, el flujo de los ingresos y cuánto de éstos era ganancia “real”. La contabilidad empezó a registrar entonces el flujo de actividad de la empresa y las cuentas, como las de “utilidad”, registraron semejanzas de “ganancias”, entrando en el orden de la falsificación.

Etapas de la orden de producción

La posibilidad de la producción en masa y la tecnología que aporta la Revolución Industrial propicia transformaciones en la relación de signo y referente. “La muestra” del producto absorbió al referente, es decir los productos son idénticos, se producen masivamente, y representan al objeto de la misma manera, y para Macintosh (ob. cit., p. 62) “...son imágenes del resto de los objetos”. Esta forma de producción, también se reflejó en las compañías: los trabajadores y las acciones son productos semejantes y se pueden hacer de forma ilimitada. Aparece un nuevo código basado en reglas y leyes, y se des-naturaliza al sujeto, ahora es una clase trabajadora que es semejante y reemplazable. El precio en los mercados se constituye por el valor de intercambio, que a su vez es influenciado por la economía política.

En la orden de producción, crecen las corporaciones y se separa la propiedad del control de las empresas y los dueños no se pueden individualizar. Ya no son propietarios de bienes sino de derechos sobre los bienes. La contabilidad entonces, debe reflejar estos derechos y sus ganancias. En una primera etapa de la orden de producción, la contabilidad seguía reflejando como prioritario el beneficio económico en un período

determinado y los incrementos de capital durante la inversión; en una segunda etapa (más adentrado el siglo XX) se establecen períodos de divulgación financieras arbitrarios y las imputaciones de ingresos o gastos al mismo, resultan cruciales en la determinación del beneficio, como utilidad y no como ingresos, lo que para Macintosh (ob. cit.), hace que la contabilidad se deslice lejos de su referente.

Otra razón que aleja a la contabilidad de sus referentes en esta etapa es el concepto de futuro, es decir, la corporación deja de pensar en el presente y comienza a tomar decisiones basadas en el futuro; expresa Macintosh (ob. cit., p. 64) "...las características tangibles, mercancías, y las obligaciones se consideran como obtenidas en el pasado pero, disponibles para funcionar en el futuro". Este supuesto significó, que el costo histórico, el costo de liquidación o comercial actual, perdiera vigencia como medio de valoración y se inicia el concepto del valor futuro de la inversión.

Este supuesto de futuro impulsa cambios en la contabilidad como la introducción del principio contable de realización, para lograr imputar a cada ingreso los costos asociados, como una forma de perfeccionar el cálculo de la utilidad. El balance de cuentas es desplazado como foco de atención por el estado de resultados, considerado como más importante para los accionistas, que ahora lucen despersonalizados.

Los accionistas, que también se producen en masa, requieren valorar su capital bajo otras perspectivas distintas a la inversión inicial más un retorno, así que las leyes mercantiles dictan las pautas de valoración y más tarde los mercados financieros. Ya no se valora el esfuerzo de la empresa sino los mecanismos de dominación de algún interesado. (Macintosh, ob. cit.)

Etapas de la orden de simulación

La característica más evidente de esta etapa es la importancia que cobra lo inmaterial. Los códigos y los modelos sustituyen a los objetos. En los mercados surgen operaciones no relacionadas con entidades u operaciones respaldadas por producción, por ejemplo: opciones de compra/venta de minerales no extraídos; derivados; coberturas, opciones de riesgo, factoring y otras inversiones que se han generado en los mercados. Los participantes no compran y venden derechos asociados a empresa sino riesgos, advierte Macintosh (ob. cit.), por lo que ahora los referentes contables se basan en transacciones que se generan en un mundo hiperreal.

Es justo aclarar que Macintosh (ob. cit.), expresa que existe en la normativa contable arraigo por la realidad (ontológica) y que quedan vestigios de las otras etapas, donde la transparencia, la fiabilidad y la confianza persisten, pero advierte que se avanza rápidamente hacia la hiperrealidad, al contabilizar expectativas y no hechos. Esta situación la demuestra con un ejemplo: Una empresa puede ser modelo en el mercado, sin embargo, su estrategia financiera se basa en adquisiciones, desincorporaciones y reestructuraciones que anuncia, pero no ha llevado a cabo; como consecuencia del anuncio el valor de sus acciones en el mercado se mueve positiva o negativamente, entonces, esto es un caso donde en palabras de Baudrillard el mapa precede al territorio y la contabilidad registra e informa tales movimientos; adicionalmente, la contabilidad informa sobre decisiones que devienen de los anuncios y de sus consecuencias y *genera* otros hechos sin referentes, que a su vez generan otros hechos, en un ciclo sin fin.

Desde la perspectiva abordada por Macintosh (ob. cit.) la realidad que construye la contabilidad precede a los objetos que pretende representar, es una simulación pura, de autoreferencias de modelos que ella propone, en función básicamente de los mercados financieros. En este punto, se podría afirmar que Macintosh supone que no existe ningún fenómeno económico/financiero a representar por convenciones contables, sino que surgen las convenciones para crear el fenómeno a representar, como respuesta de la contabilidad a las necesidades de información de los mercados financieros, aun contraviniendo sus propios argumentos. La postura de Macintosh se contrapone a la propuesta de Lee (2009) y otros que explican la posibilidad de la construcción social del conocimiento contable, pues los fenómenos existen institucionalmente y deben ser representados por las convenciones contables.

Del trabajo de Searle y otros investigadores contables, se puede concluir como un aporte a la tesis doctoral que la contabilidad desde la perspectiva Searleliana, expresa “hechos institucionales”, es decir, una convención de narración de las actividades económicas y financieras de las entidades comerciales, que conviven en la sociedad. La contabilidad es parte de la realidad social. Entre las convenciones sociales para su realidad están: los elementos jurídicos (Códigos de Comercio, Tributarios y otras leyes y reglamentos), los elementos financieros (Ingresos, Egresos, Capital), elementos económicos (tasas de inflación o de interés) y los propios elementos contables. En este último grupo, destaca como objeto de estudio de la tesis, El Marco Conceptual de Información Financiera (MC). Este marco conceptual, es una convención entre los contadores públicos y otras

organizaciones y permite, a través del lenguaje, el enunciar distintos hechos institucionales contables. Así mismo, las normas de información financiera se constituyen en reglas constitutivas convencionales, que permiten el desenvolvimiento de la información en el marco de la partida doble y de otras reglas constitutivas que provienen del orden jurídico de los países.

Al considerar a los hechos contables, como hechos institucionales que ontológicamente existen, en tanto son colectivamente aceptados, también se reconoce la subjetividad de los juicios que permiten el reconocimiento de tales hechos y enriquece la perspectiva de este estudio, sobre las consecuencias en la contabilidad por la aplicación del marco normativo internacional del IASB.