

CAPÍTULO IV

LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL DE LA INVESTIGACIÓN

Toda investigación requiere de un mapa que guíe su construcción. En este capítulo se proporciona un contexto para la comprensión de la misma, tomando como base los supuestos de Searle (1997) sobre la construcción social del conocimiento, para realizar el análisis de la debatida relación entre realidad y contabilidad. En la discusión se explica la posición ontológica y epistémica del investigador y el contexto metodológico que guía, como un mapa, el transcurrir investigativo.

Posición epistemológica

La perspectiva epistemológica concierne a la postura del investigador para construir su investigación, con base en los postulados de Searle (1997 y 2006) sobre la creencia de que la realidad social existe de la misma forma que existen los objetos y entes en la naturaleza y, que los hechos sociales, son producto de las instituciones sociales. Se discute que la forma de crear estos hechos sociales (denominados por Searle como hechos institucionales) es subjetiva en el sentido de que son creados y aceptados por los sujetos cognoscentes. Su existencia depende de las observaciones y el consenso general, en cuanto al sentido y la función asignada, por los sujetos, a los entes u objetos.

Bajo este supuesto de subjetividad, "...el mundo (o la realidad o el universo) existe independientemente de nuestras representaciones" (Searle, 1997, p. 160), pero las formas de representar esta realidad depende de distintos factores y medios interconectados tales como: el lenguaje, las creencias, los deseos, las percepciones y de medios de representación como: mapas, escritos, ecuaciones o diagramas. A este conjunto de factores y medios de representación de la realidad Searle los denomina "representaciones", las cuales a su juicio poseen una intencionalidad sobre la "versión" de la realidad percibida. Estas formas de representar la realidad, es una construcción del conocimiento y será válida en la medida que refleje la verdad (como correspondencia de la verdad).

No existen representaciones o versiones de la realidad únicas, ya que al ser creaciones humanas, diferirán y tenderán a ser infinitas, por lo que los hallazgos mostrados en la tesis son una versión de la realidad social de las tensiones conceptuales presentes en el marco conceptual de las Normas de Información Financiera, basada en percepciones, creencias y un modo de representación a través de discusiones con otros sujetos cognoscentes; sin embargo aunque las conclusiones pudieran lucir arbitrarias, pues dependen de mi percepción sobre los hallazgos, tratan de corresponderse con los hechos en la realidad, es decir, en palabras de Searle "...estar en posesión de representaciones verdaderas..." (p. 160) que puedan comunicarse en un lenguaje público.

Desde esta visión, la investigación que tiene como intención examinar las consecuencias en la contabilidad por la aplicación del modelo de la regulación contable internacional, se desarrolla a partir de un enfoque

epistémico subjetivo, que permite la construcción social del conocimiento, debido a que la contabilidad, desde el enfoque de la información financiera, genera hechos institucionales a través de reglas constitutivas y convenciones que son representadas en los estados financieros utilizados como base de la toma de decisiones de los usuarios, que es la corriente dominante en la actualidad en el IASB.

Para Shapiro (1997), los organismos emisores suponen un realismo externo cuando emiten las normas, desarrollando un marco institucional a través de los enunciados performativos, que al ser comunicada a través del lenguaje de la información financiera crea un nuevo hecho institucional contable y, con cada enunciado performativo, de alguna manera legítima a los organismos emisores en una suerte de iteraciones sin fin.

En esta perspectiva construccionista, resulta importante la forma como las normas contables son creadas, institucionalizadas, conocidas y convertidas en convenciones para los contadores públicos y los usuarios de la información; es decir, cómo a través de las inter-relaciones de los sujetos se crea y re-crea el conocimiento contable, posicionando así la dimensión intersubjetiva de la realidad.

La intersubjetividad, como capacidad de los seres humanos para compartir intencionalmente sus conocimientos, sus creencias e intereses, implica la existencia de la comunicación sobre las percepciones y las interpretaciones de la realidad. Dussel (2000) explica como los hechos sociales se desarrollan en un contexto, donde los sentimientos, los conocimientos previos y las conductas compartidas se imbrican para darle sentido a la realidad, por lo que Gutiérrez Rey (1997, p. 117) afirma que “El conocimiento no se produce

por una acción instrumental que da lugar a una respuesta del sujeto estudiado, sino por una relación que da lugar a una construcción por parte del sujeto.”; es decir, se requiere de una reflexión colectiva para lograr los acuerdos. Un ejemplo de la intersubjetividad en la construcción de conocimientos contables, lo constituye el procedimiento del IASB para crear y validar una norma contable, incluido el marco conceptual; pues como se ha explicado actúan grupos de interés tanto en el proceso de creación, como de auscultación y revisión posterior. Y replicando éste procedimiento, la tesis busca nuevos aportes a través de las discusiones con otros sujetos investigadores que permitan llegar a acuerdos sobre la comprensión del marco conceptual y las consecuencias epistemológicas en su aplicación para la contabilidad.

Ahora bien, la construcción social de la realidad es un *continuum*, no un punto específico en el tiempo, y en este proceso los significados terminan convirtiéndose en hechos. Berger y Luckmann (2001) como los exponentes más reconocidos de este enfoque, explican que es el sujeto, quien crea “cosas” no en el sentido físico, sino en el de las ideas, los constructos y las teorías; afirman “...las acumulaciones específicas de "realidad" y "conocimiento" pertenecen a contextos sociales específicos” (p. 15). Esto ocurre, a juicio de los autores, en el momento que hacemos consciencia del mundo, en el aquí y el ahora, y luego en función de sus experiencias (pasado) y sus expectativas (futuro), comprende el significado de las “cosas”, pues el tiempo en la realidad cotidiana es continuo y limitado. “Toda mi existencia en este mundo está ordenada continuamente por su tiempo, está verdaderamente envuelta en él” (p. 45).

Para Berger y Luckmann (ob. cit.) es importante estudiar cómo el conocimiento se interpreta para construir una realidad y seguir aportando conocimientos. Destacan una tríada que coadyuva al desarrollo de esta idea: la realidad interpretada, el significado subjetivo y el mundo coherente. Estos tres aspectos confluyen para comprender la realidad y aportar conocimientos, es así como de acuerdo a la temporalidad, el sujeto interpreta un “hecho” o “fenómeno social” (partiendo desde el aquí y el ahora, rememora el pasado y visualiza el futuro), le da un significado (a través del lenguaje) que aunque subjetivo es aceptado por la comunidad y lo re-interpreta de acuerdo a un contexto que le es coherente a la realidad.

Proponen, Berger y Luckmann (ob. cit.) cinco elementos fundamentales que estructuran el proceso dialéctico de la construcción de la realidad y la generación de conocimiento: La consciencia: entendida como la intencionalidad, que “...se apunta o dirige a objetos” (p. 38); El mundo intersubjetivo: como el reconocer y compartir con “el otro” las percepciones, es el “...mundo que comparto con otros.” (p. 40); la temporalidad: como carácter de la consciencia y espacio/orden temporal, es una “...propiedad intrínseca a la consciencia. El torrente de la consciencia está siempre ordenado temporalmente” (p. 44); “...la interacción social: como esquema tipificador del orden social y cultural, permite “...interactuar y comunicarse continuamente con los otros. [...] Se corresponde a la actitud natural de otros, que también aceptan las objetivizaciones por las cuales este mundo se ordena” (p. 40) y el lenguaje como forma de estructuración del conocimiento, “...proporciona continuamente las objetivizaciones indispensables y dispone

el orden dentro del cual éstas adquieren sentido y dentro del cual la vida cotidiana tiene significado para mí” (p. 49).

La tesis que se propone, parte de una realidad construida socialmente, pero, ontológicamente objetiva, como lo es el marco conceptual 2010 emitido por el IASB; a partir de allí, estudio su pasado, presente y futuro, para explicar las tensiones conceptuales que genera su interpretación; luego el proceso de significados a esas tensiones, desde mi percepción como investigador deben ser discutidas, en un proceso de interacción, con una comunidad con intereses semejantes en esa realidad (aunque no necesariamente con las mismas opiniones), para finalmente re-interpretar los hallazgos y aportar un conocimiento que seguirá siendo discutido en otras iteraciones e interacciones con otros sujetos.

Este proceso de construcción de realidades y conocimientos de la tesis, se puede guiar bajo los fundamentos de Berger y Luckmann (ob. cit.) antes expuestos, es así como en el gráfico 6 se muestran cómo interactúan los fundamentos propuestos por los autores en la tesis.

En el gráfico 6 se presenta el primer aspecto: *La consciencia* es un proceso intrínseco al sujeto de aclarar su interés en un objeto (físico o mental). En la investigación representa el momento de explicar el núcleo investigativo, con el fin de profundizar en él y lograr interacciones e intersubjetividades que permitan ahondar o aportar nuevos conocimientos. En la investigación actual este núcleo investigativo es examinar las consecuencias en la contabilidad por la aplicación del modelo de la regulación contable internacional del IASB, a partir de la construcción social de la realidad financiera. El segundo aspecto, es la distinción del *Mundo intersubjetivo*, donde se desenvuelve el núcleo

investigativo y propicia la intersubjetividad. Este contexto de intersubjetividad permite la posibilidad de diálogo con los pares investigativos, interesados en la problemática de las NIIF, como una realidad consciente y real entre los contadores públicos y otros entes interesados, para que, más allá de la interacción de los interesados, en el reconocimiento del “nosotros”, se genere posibilidad de conocimiento.

El tercer aspecto, es *La temporalidad*, pues para comprender la realidad se requiere un orden temporal, partiendo del aquí y el ahora se extiende el espacio temporal donde se desarrolla el centro de la investigación. Como un acto consciente intencional de la investigación, se parte de la revisión del marco conceptual IASB aprobado para el 2010, sin embargo, los actos de interacción con otros investigadores se realizaron en el 2014 y, no se puede ignorar el pasado, es decir, el cómo por interacciones sociales se construyó tal marco conceptual.

El cuarto aspecto, es *La interacción social*, como el modo de acercarse a los otros interesados en el tema. Se hace por medio de entrevistas a profundidad y discusiones grupales entre quienes también aceptan como una realidad la existencia y aplicación de El Marco Conceptual de Información Financiera 2010.

Y, por último el quinto aspecto propuesto es *El lenguaje*, como medio que hace posible comprender la forma en que se derivan los hechos institucionales en la contabilidad y, para expresar las aproximaciones al conocimiento que surgen de la intersubjetividad en la investigación.

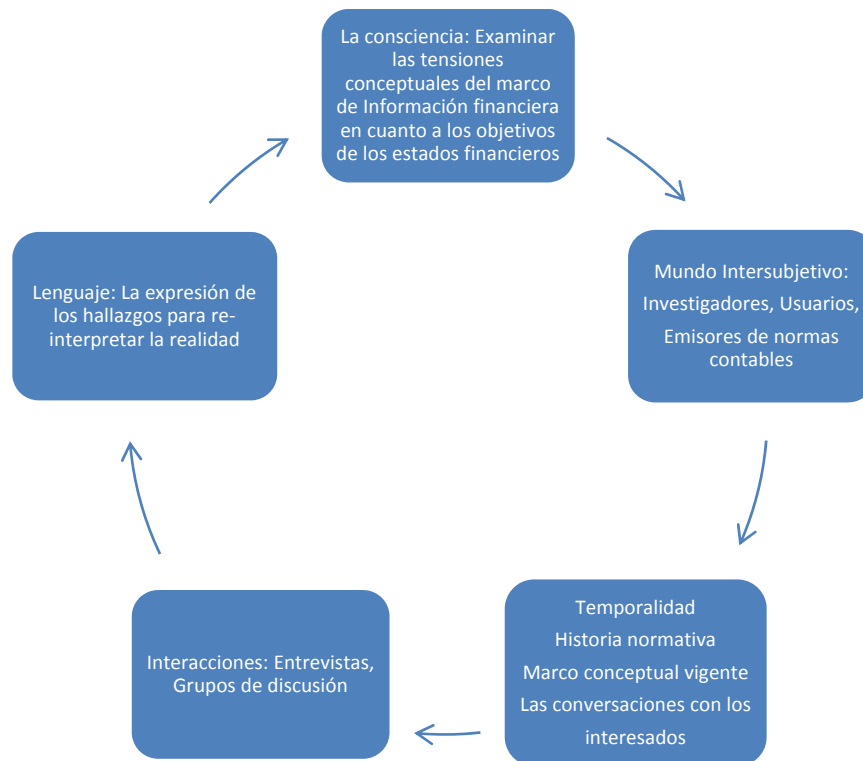


Gráfico 6. Construcción del conocimiento. Elaboración propia, con base a los fundamentos de Berger y Luckmann (2001)

Estos aspectos confluyen en iteraciones constantes, pues en la medida que se producen interacciones y se generan intersubjetividades, la intencionalidad de la investigación puede irse consolidando o modificando y, eso es parte del aprendizaje compartido.

Posición Ontológica de la Investigación

Para una mejor comprensión de la investigación es importante la aclaratoria sobre la posición ontológica del investigador en el cumplimiento de sus logros. La postura del investigador se basa en lo propuesto por Jhon Searle

sobre la realidad externa, es decir, los eventos y transacciones contables son productos de hechos institucionales y existen independientemente de que el contador los “registre” y “presente” en un estado financiero. Al respecto Mouck (2004, p. 533) expresa:

El contador, por otro lado, en la creación de representaciones de hechos institucionales, supone de un modo ontológicamente subjetivo la existencia de éstos. Los Terrenos, edificios, equipo, ganado, etc., tienen un modo físico de existencia, pero, la propiedad, reclamaciones, deudas, corporaciones y el dinero tienen un modo subjetivo de existencia. A diferencia de los artistas, los contadores no están tratando de crear representaciones de los objetos físicos como tal, sino representaciones de títulos de propiedad, obligaciones y valoraciones monetarias.

Para poder representar la información financiera, esta realidad que tiene un modo subjetivo de existencia (en palabras de Mouck) debe suponer una objetividad ontológica, que según Searle (1997, p. 165) “...implica realismo externo porque la independencia respecto de la mente implica la independencia respecto a la representación...”, es decir, aunque los eventos y transacciones contables no estén “atados” a un objeto que existe físicamente, los mismos deben reflejarse para que sean útiles a la toma de decisiones y derivarse como un “hecho institucional” de los organismos emisores normativos, como una convención entre los usuarios de la información.

La postura ontológica para examinar las consecuencias en la contabilidad por la aplicación del modelo de la regulación contable internacional del IASB, en cuanto a los objetivos de los estados financieros se basa, entonces, en que la realidad contable existe como hecho social y no requiere verificaciones adicionales de su existencia. Berger y Luckmann (ob. cit.), acerca de la discusión de las dudas de la realidad expresan: “Aun cuando pueda abrigar

dudas acerca de su realidad, estoy obligado a suspender esas dudas puesto que existo rutinariamente en la vida cotidiana” (p. 41) y por vida cotidiana debe entenderse, a la realidad conocida, donde se desenvuelve la vida del sujeto, en el caso contable, en el campo normativo.

En el caso de la presente tesis, el marco conceptual de información financiera, así como toda la normatividad contable que emite el IASB o cualquier otro ente emisor, se deriva de un conjunto de hechos institucionales que asignaron funciones a los *objetos* por ellos creados, por ejemplo, las cuentas o los estados financieros. Los estados financieros, no están de forma “natural” en el mundo, como el agua o el aire, se construyen con base a reglas constitutivas (la partida doble) y otras reglas de convención (normas) para cumplir con una intención consciente (ser útil a la toma de decisiones en un mercado financiero). Por tanto, su existencia depende de los sujetos y, en particular, de los sujetos contadores públicos. Lee (2009, p. 71) expresa que

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 en cuanto a la asignación de la función, la intencionalidad colectiva y reglas constitutivas.

El *onto* o en palabras de Berger y Luckmann, la intencionalidad de la investigación es el examinar las consecuencias en la contabilidad por la aplicación del modelo de la regulación contable internacional del IASB, a partir de la construcción social de la realidad financiera. Los estados financieros se construyen con base a las normas de convención establecidas y su objetivo es servir a la toma de decisiones de los usuarios en los mercados financieros, por lo que otros usuarios e intereses quedan excluidos. Esta

posición del organismo emisor genera tensiones conceptuales y, en esas tensiones es que se enfoca la investigación.

Posición Metodológica

La socialización de las convenciones utilizadas para desarrollar las ideas, en un contexto investigativo formal, puede ser comprendida como las estrategias utilizadas que permiten, en un ciclo continuo de iteraciones, a otros sujetos interesados, seguir de forma coherente la investigación, discutir los hallazgos y las re-interpretaciones de la realidad.

Enfoque investigativo

Desde la postura epistémica de una realidad que puede ser representada desde la percepción de los sujetos y que es socialmente construida por las interacciones e intersubjetividad presente en un contexto, el enfoque cualitativo resulta pertinente. Para Sandín (2003, p. 124) “La investigación cualitativa es un conjunto de *prácticas interpretativas de investigación*, pero, también *un espacio de discusión o discurso metateórico*” (cursivas en el texto original). En el enfoque cualitativo, el ejercicio hermenéutico es crucial para interpretar y re-interpretar la realidad y esa posibilidad se logra a través de las interacciones con los otros sujetos cognoscentes, hasta llegar a la intersubjetividad como espacio de discusión que aporta conocimiento.

El diseño de la investigación cualitativa es flexible, en tanto que en la medida que se hacen las interacciones con los otros sujetos, se reorganizan las ideas y se requiere el acoplamiento de las estrategias investigativas a la realidad que se va encontrando. Así mismo, es contextualizado e integral,

(Sandín, ob. cit.), es decir, estudia una realidad en un contexto y temporalidad, y de forma íntegra y no como respuestas o sujetos aislados. Berger y Luckmann (ob. cit., p. 14) expresan acerca del contexto "...las acumulaciones específicas de "realidad" y "conocimiento" pertenecen a contextos sociales específicos".

La investigación que se presenta se contextualiza en el marco normativo internacional de información financiera, haciendo énfasis en el marco conceptual y los objetivos de los estados financieros. El estudio puede distinguirse como cualitativo por la intención del autor de propiciar interacciones con otros contadores públicos, usuarios generales y organismos locales emisores de normas sobre las tensiones conceptuales de los objetivos de los estados financieros, para interpretar la realidad socialmente construida y, a través de la intersubjetividad, aportar a las discusiones futuras conocimiento contable.

Mundo intersubjetivo

El espacio o contexto investigativo es entendido como mundo donde comparto mis experiencias y conocimientos con otros sujetos. El reconocer la realidad que comparto con un grupo de personas y que se hace cotidiana y diferente a la realidad que comparto con otras personas, es lo que llaman Berger y Luckmann (ob. cit.) *mundo intersubjetivo*.

Una tarea importante al escoger "la realidad" que se investiga, es identificar a los sujetos que comparten las objetivizaciones de esa realidad, con los cuales la comunicación es continua y coadyuvan a interpretar el aquí y el ahora. Aunque se debe destacar, que cada persona interactuante en la

investigación tendrá posturas distintas, y hasta en conflictos con la postura personal, de estas confrontaciones surgen puntos en común que crean conocimientos (Berger y Luckmann, ob. cit.).

En esta investigación el contexto investigativo, aunque parte del análisis de los documentos emitidos por el IASB como organismo emisor, con mayor aceptación en el ámbito global y de obligatorio cumplimiento en Venezuela, se requiere de un conjunto de sujetos con los cuales es importante interactuar sobre las tensiones conceptuales del marco conceptual en relación con los objetivos de los estados financieros, buscando los puntos de encuentro y desencuentro con los argumentos, tratando de aportar aproximaciones teóricas sobre el reconocimiento de las mismas, para contribuir al acervo del conocimiento contable.

Los sujetos con los cuales se interactuará en la búsqueda de la conjunción de realidades y conocimientos se describen en la matriz de análisis 7. La matriz describe la categoría de los sujetos y los criterios de inclusión, en función de la realidad compartida como contadores públicos, que basan su actividad profesional en el cumplimiento normativo, así como también en contadores públicos que hacen de la investigación y la academia su profesión, por lo que pueden estudiar con mucha más profundidad y menos prisa, las bases conceptuales de las normas contables.

Matriz de análisis 7

Sujetos interactuantes en la investigación

Sujetos	Características
Investigadores	Representado por 10 investigadores que hacen vida en el grupo de estudio de NIIF de la Universidad de Los Andes. El grupo ha sido reconocido por el organismo emisor de Normas de Venezuela como “Grupo asociado al Comité de VEN NIF”

Matriz de análisis 7 (cont.)

Sujetos	Características
Usuarios	Representado por las nueve organizaciones que presentaron sus estados financieros bajo ambiente VEN-NIF ante el Servicio Nacional de Contratistas en el primer trimestre del año 2014, sede Mérida, edo. Mérida, Venezuela, y que tienen su domicilio fiscal en la ciudad de Mérida.
Organismo Emisor	En Venezuela el organismo emisor de Normas Contables es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, cuya delegación de autoridad se realiza a través de Colegios, por Estados. Los sujetos escogidos están representados, entonces, por el miembro del Comité de Principios de la FCCPV perteneciente al Colegio de Contadores Públicos del estado Mérida, 2 miembros de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del estado Mérida y el responsable nacional por el proceso de adopción de NIIF de la FCCPV.

Fuente: Elaboración propia con base a los criterios de inclusión de los sujetos interactuantes

Para resguardar la confidencialidad de los entrevistados, y que sus respuestas reflejaran sus verdaderas posiciones y opiniones, sin que se sesgaran por la posibilidad de que sus nombres se vieran reflejados en el trabajo, se tomó la decisión de codificar a cada persona entrevistada y sus respuestas en el texto de esta investigación se identificarán mediante la utilización de ese código.

Matriz de análisis 8

Codificación de los sujetos pertenecientes al gremio

Gremialista	Identificación
G1	Miembro del Comité de Principios de la FCCPV perteneciente al Colegio de Contadores Públicos del estado Mérida
G2	Miembro de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del estado Mérida
G3	Responsable nacional por el proceso de adopción de NIIF de la FCCPV
G4	Miembro de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del estado Mérida

Fuente: elaboración propia en base a la codificación de los sujetos entrevistados

Matriz de análisis 9

Codificación de los sujetos pertenecientes al Grupo de estudio

Académicos	Identificación
A1	Profesor Titular. Área de Contabilidad Superior.
A2	Profesor Asociado. Área de Contabilidad del Sector Público.
A3	Profesor Asistente. Área de Tributos.
A4	Instructor. Área de Contabilidad General.
A5	Profesor Agregado. Área de Administración Financiera.
A6	Profesor Asistente. Área de Contabilidad General y Superior.
A7	Instructor. Área de Auditoría.
A8	Profesor Asistente. Área de Administración Financiera.
A9	Profesor Asociado. Área de Contabilidad del Sector Público.
A10	Profesor Titular. Área de Tecnologías de la Información.

Fuente: elaboración propia en base a la codificación de los sujetos entrevistados

Matriz de análisis 10

Codificación de los sujetos definidos como usuarios

Usuarios	Identificación
U1	Empresa con dos años de actividad, cuyo objeto social es el ejercicio de ingeniería en cualquiera de sus especialidades, estudios, proyectos, trabajos de topografía en general, construcción, mantenimiento, inspección y asesoramiento técnico de todo tipo de obras civiles.
U2	Empresa con dos años de actividad dedicada a todo lo relacionado con el ramo de la arquitectura en general, y la construcción, ejecución y mantenimiento de obras civiles, eléctricas, hidráulicas, mecánicas, industriales y comerciales, de tipo público o privado dentro del territorio nacional o fuera de él
U3	Empresa con cuatro años de actividad, dedicada a la distribución y comercialización de productos y materiales en general relacionados con el ramo de la construcción, como también el servicio de exportación e importación de maquinaria y artículos para la construcción
U4	Empresa con seis años de actividad, que tiene por objeto: a) ejecutar toda clase de trabajo de construcción, arquitectura y urbanismo b) comprar, vender, gravar, administrar, arrendar, toda clase de bienes muebles o inmuebles, así como, comprar, vender y distribuir, materiales de construcción y maquinarias, y realizar instalaciones y equipos de construcción, c) participar o asumir participaciones con intereses, en las operaciones mercantiles de otras sociedades o consorcios.

Matriz de análisis 10 (cont.)

Usuarios	Identificación
U5	Empresa con cuatro años de actividad, dedicada a todo lo relacionado con la importación, exportación y venta al mayor y detal, así como la distribución de materiales e insumos médicos en todas sus clases, pudiendo además realizar las siguientes actividades: 1- fabricación de material médico descartable es decir: uniformes, batas, tapabocas y sus similares, 2- la representación y comercialización de empresas nacionales o extranjeras y sus productos.
U6	Empresa con tres años de actividad, dedicada a la elaboración y ejecución de estudios, tramitación de factibilidades y permisologías, valuaciones, inspecciones contratadas, anteproyectos, cálculos y presupuestos, maquetas, decoraciones, avalúos de bienes muebles e inmuebles, construcción de obras civiles en el campo de la ingeniería civil y eléctrica, asesoramientos técnicos.
U7	Empresa con seis años de actividad, que tiene por objeto: 1) la elaboración y ejecución de proyectos de construcción y mantenimiento. 2.- La importación, exportación, distribución y comercialización de materiales, herramientas y equipos de ingeniería, de medición y la construcción. 3. Elaboración, análisis y preparación de cómputos, planos valuaciones, y análisis de costo de precios.
U8	Empresa con dos años de actividad, el objeto principal de la compañía será: prestar servicio de transporte terrestre de pasajeros dentro y fuera del territorio nacional. Transporte aéreo y acuático de pasajeros en unidades especiales, propias o alquiladas. Alquiler de vehículos con o sin chofer dentro del territorio nacional. Servicio de encomienda y transporte de mercancía de lícito comercio. así mismo la empresa podrá dedicarse a la importación, exportación, compra, venta y distribución de vehículos y repuestos en general
U9	Empresa con cuarenta años de actividad, dedicada a la construcción de obras de vialidad y obras civiles, y a la producción y colocación de asfalto.

Fuente: elaboración propia en base a la codificación de los sujetos entrevistados

Otro aspecto importante del contexto investigativo es la temporalidad. En el caso de la regla por convención estudiada, el marco conceptual ha sido modificado una vez desde 1989.

Si bien es cierto el primer marco conceptual no se publicó hasta el año 1989, el primer paso para un acercamiento a la construcción de los conceptos básicos a partir de los cuales se preparan los estados financieros se visualizan en la Norma Internacional de Contabilidad 1, Revelación de Políticas Contables (1974), en la que se plantea en su párrafo 1, además de su objetivo sobre “...la revelación de todas las políticas significativas de contabilidad que hayan sido adoptadas en la preparación y presentación de *estados financieros*” (cursivas del autor), la definición de estados financieros (párrafo 3, p. 33), los supuestos contables fundamentales (párrafos 6 y 7, pp. 33-34) y los usuarios de los estados financieros (párrafos 11 y 12, p. 35) en los que se reconoce que los estados financieros proporcionan información a diferentes usuarios, especialmente *accionistas, acreedores y empleados* (cursiva del autor), pero además, proveedores, clientes, sindicatos, economistas, autoridades fiscales, entre otros.

Sin embargo, el IASC entendió la necesidad de emitir un pronunciamiento que sirviera de guía para que se desarrollaran los estándares de contabilidad y como guía para resolver los problemas de contabilidad que no fuesen tratados directamente en una Norma Internacional de Contabilidad, y por tanto, reuniera “los conceptos relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros, para ser utilizados por usuarios externos” (IASB, marco conceptual, párrafo 1), para lo cual publicó en julio de 1989 el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

De acuerdo con el párrafo 6 (p. 2), el Marco Conceptual de 1989 se refiere a “...los estados financieros elaborados con propósitos de información general, los cuales se preparan, presentan y dirigen a cubrir las necesidades comunes

de información de una amplia gama de usuarios, muchos de los cuales confían en los estados contables como su principal fuente de información financiera” y, por tanto, estos estados financieros deben ser preparados y presentados teniendo en cuenta las necesidades de los citados usuarios. Luego de la transformación del IASC por IASB, este último lo adoptó en abril del año 2001.

Como consecuencia de la crisis financiera mundial y de numerosos escándalos corporativos, y a solicitud de la SEC, el órgano regulador contable americano FASB y el IASB, decidieron emprender un proyecto conjunto de armonización de cuerpos normativos, que incluyó la elaboración de un nuevo marco normativo que sirviera de "sistema coherente de objetivos relacionados entre sí y los fundamentos que pueden conducir a normas consistentes y que prescriba la naturaleza, la función y los límites de la contabilidad financiera y los estados financieros” (FASB, 1976, p. 2).

Nace así El Marco Conceptual para la Información Financiera 2010 que incluye los dos primeros capítulos que publicó el Consejo como resultado de la primera fase de su proyecto de marco conceptual (Capítulo 1 El objetivo de la información financiera con propósito general y el Capítulo 3 Características cualitativas de la información financiera útil) y el Capítulo 4 que contiene el texto restante del Marco Conceptual (1989). Destacan como parte de su contenido el énfasis en la información financiera y ya no en los estados financieros, la determinación de un conjunto de usuarios primarios representados por inversionistas, prestamistas y acreedores y sus intereses asociados con la toma decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad,

así como la modificación de las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil.

La experiencia, análisis y discusión se centra en el marco conceptual de 2010 emitido por el IASB, siendo necesario revisar el componente histórico del mismo para entender las posturas actuales. En cuanto a los encuentros con los investigadores y miembros de los organismos emisores, se iniciaron desde 2013 y continuaron en el 2014, como una forma de lograr las convergencias necesarias para comprender el problema.

Las Interacciones

Como una forma de generar conocimientos dentro de una realidad estudiada es importante interactuar con otros sujetos, que aunque pueden pensar distinto al investigador, desde las convergencias y divergencias, conceptuales aportan nuevas ideas y caminos a recorrer. Para Berger y Luckmann (ob. cit.) la mejor forma de experimentar con los otros la vida cotidiana es "...la situación cara a cara, que es el prototipo de interacción social y del que se derivan los demás casos" (p. 46). El contacto con los otros sujetos, con la intención clara de compartir las experiencias acerca de la realidad que les es común, posibilita una accesibilidad "real" a sus percepciones. Observar sus gestos, el lenguaje corporal y lograr que aflore la subjetividad e intersubjetividad, es prioritario para el proceso reflexivo del investigador.

El proceso de interacciones en la investigación se dirige a dos formas:

1. Entrevista a profundidad: La entrevista a profundidad puede comprenderse como "...un intercambio de visiones entre dos personas sobre

un tema común...” y más adelante expresa “...es un lugar donde se construye conocimiento.” (Kvale, 2011, p. 27 y p. 30). El intercambio de visiones va más allá de una conversación sin intencionalidad, se trata de compartir una realidad con la finalidad de aprender y reflexionar. La entrevista que se plantea se enfoca en descubrir las posturas de los investigadores y emisores acerca de las tensiones conceptuales, como consecuencia del marco conceptual, producto de los objetivos de los estados financieros allí expresados. La pauta o guión de la entrevista se basa en una serie de apreciaciones sobre el marco conceptual y a partir de los conflictos enunciados en el Capítulo I, pudiendo el investigador re-preguntar o modificar la apreciación a lo largo de la conversación. Las preguntas para la discusión fueron: 1) A su juicio, ¿existe diferencia tangible entre Información Financiera y Contabilidad? 2) ¿Usted cree que las funciones naturales de la contabilidad tales como registro, control, evaluación, diagnóstico, rendiciones de cuenta, se pueden cumplir desde la perspectiva actual de la contabilidad en Venezuela? 3) Respecto a la Contabilidad y la Contabilidad Financiera, ¿existe diferencia? 4) Si la contabilidad financiera está asociada con las necesidades de información de todos los usuarios y ahora su interés se centra en usuarios específicos (mercados financieros), cómo entendemos este cambio? Nuevo concepto, una sub-especialidad....5) NIIF no contempla a la administración como un usuario, ¿comparte Usted esta posición? 6) En términos prácticos, ¿qué efecto tiene la aplicación de la característica de la esencia sobre la norma? 7) ¿Considera Usted que los estados financieros deben presentar igualmente cifras históricas basadas en costo, como consecuencia de los hechos, y valores predictivos basados en flujos asociados

con expectativas? 8) En el proceso de adopción, ¿cómo se escogió al IASB como ente emisor? ¿Y cómo se reconoce, otorga, la legitimidad del ente? 9) Socialmente hablando, ¿construimos realidad financiera? ¿En qué momento? 10) ¿Cuáles fueron los criterios decisión para tomar la decisión de equivaler contabilidad con normas, y ahora con información financiera? 11) ¿Desde el gremio se estudiaron las consecuencias de esas decisiones?

Respecto de la entrevista a los usuarios, la misma estuvo orientada, a partir de las apreciaciones obtenidas en el desarrollo de los capítulos I, II y III, a determinar quiénes son los usuarios de la información financiera que se prepara en las organizaciones, el uso que éstos hacen de la información contenida en los estados financieros, las implicaciones de la aplicación de la norma contable vigente en Venezuela.

1. Grupo de discusión: Otra estrategia utilizada para el intercambio de concepciones sobre la normatividad del contador público fue el grupo de discusión con los investigadores de la Universidad de Los Andes. Esta discusión se realizó en dos momentos, en el primer momento, como parte de la sustentación del problema y un segundo momento para reflexionar sobre los hallazgos y lograr a través de la intersubjetividad, las intencionalidades propuestas. Para el grupo de discusión inicial, se preparó una exposición sobre los elementos del marco conceptual que sufrieron los mayores cambios, y se presentaron al grupo las siguientes apreciaciones para iniciar la discusión: 1) objetivos del ente regulador: ¿cuáles implicaciones se desprenden del hecho que los entes emisores hayan migrado su interés de los estados financieros a la información financiera?, d) ¿qué se entiende por información financiera?, e) ¿qué se entiende por reportes financieros?, f) ¿es

responsabilidad de la contabilidad presentar informes financieros - información financiera - más allá de la contenida en los estados financieros?, ¿el objetivo fundamental de utilidad se cumple solo por el hecho de que la información financiera sirva para tomar decisiones?; 2) objetivos del marco conceptual: ¿cuáles son los objetivos de un marco conceptual?, ¿sobre qué base deberían establecerse éstos objetivos?; 3) usuarios-utilidad: ¿debe la contabilidad, a través de los estados financieros, presentar “tanta” información como se pueda para atender las necesidades del grupo principal en detrimento de las necesidades de los otros usuarios?, ¿cuál medio tienen los otros usuarios para satisfacer sus necesidades de información?, ¿cómo se cumple el objetivo de rendición de cuentas o de control de la gerencia?; 4) función contable vs. función información financiera: ¿deben los estados financieros, más allá de presentar información que sirva para tomar decisiones, proporcionar predicciones o interpretaciones acerca del futuro?, ¿cómo debe hacerse desde la norma para segregar estas funciones? Las reacciones se grabaron en medios electrónicos, se transcribieron y forman parte del problema de investigación.

El segundo grupo de apreciaciones que se llevaron a los investigadores se refirieron a: ¿entiende usted similares o diferentes los términos contabilidad e información financiera, contabilidad y contabilidad financiera? ¿La gerencia es un usuario de la información financiera en los términos establecidos por las NIIF (VEN-NIF)?, La norma hace énfasis en la medición posterior, ¿se necesitan, al menos, dos sistemas de información separados para satisfacer las distintas necesidades de los usuarios de la información financiera?, ¿Pueden convivir datos que intentan ser objetivos y precisos con datos subjetivos e

interpretativos, y en su combinación ser útiles para las funciones de la contabilidad (control, rendición de cuentas, comunicación, toma de decisiones)?, ¿Debe privilegiar la información financiera la esencia económica y por tanto privilegiar la relevancia en detrimento de la fiabilidad?, ¿Cómo es de propósito general la información financiera que, *ex profeso*, se construye para usuarios con necesidades específicas y asociadas solo con los mercados financieros?, ¿Es responsabilidad de la contabilidad producir reportes financieros que no estados financieros?.

Es necesario, entonces, para construir conocimiento desde esta postura, un proceso dialéctico con los sujetos inmersos en la problemática contable y luego, interpretar éstos hallazgos para comprender y explicar la realidad a través del conocimiento.

La Intersubjetividad como Reflexión Colectiva

El resultado de las interacciones con los otros sujetos que comparten la realidad y las convenciones contables es un proceso de reflexión colectiva. El reconocer al otro, el “leer” sus expresiones, sus desacuerdos y sus acuerdos, aporta al conocimiento, no como un producto acabado sino como un proceso de iteraciones continuas de los supuestos teóricos y su uso cotidiano.

La intersubjetividad es “...el proceso en el que compartimos nuestros conocimientos con otros en el mundo de la vida” (Rizo, 2005, p. 1). Este compartir experiencias brinda las señales para interpretar las distintas posturas de las personas que comparten una realidad. La observación del lenguaje corporal y el estar atentos a sus aportes a través de las interacciones, proporciona elementos para interpretar y de alguna forma teorizar el

conocimiento. El ejercicio hermenéutico, entonces, está presente en la intersubjetividad como una forma de interpretación posible de la realidad.

La reflexión, según Rizo (ob. cit., p. 1) "...se centra en las relaciones intersubjetivas, bajo el ángulo de la interacción y se otorga un rol relevante a los elementos de negociación y de comunicación en la construcción social de los contextos de sentido". La intersubjetividad permite la dialéctica como punto de partida de la construcción social de conocimiento y utiliza la hermenéutica como herramienta para su interpretación.

En este sentido, la intersubjetividad aporta a la tesis la posibilidad de construir conocimiento significado a través del reconocimiento del otro, a partir de las conversaciones a profundidad y las discusiones grupales, y el ejercicio hermenéutico aporta una forma de interpretar la realidad observada tanto en los textos como en las interacciones con los otros sujetos.

La hermenéutica, como método de análisis de las interacciones sociales y los textos es, según Gutiérrez (1986, p. 57) "...el entendimiento crítico y objetivo del sentido de las cosas". Váldes (2000, p. 113) por su parte aclara que "...la interpretación amplía el horizonte de la experiencia y de conocimiento del hombre, y sugiere un campo de aplicaciones y posibilidades más amplio que la pura tecnicidad aplicada a un texto para comprender su mensaje."; se trata de comprender la realidad a través de las experiencias y las percepciones de las personas. Como método de investigación permite la comprensión y la interpretación de los hechos sociales, desde los propios valores del investigador en conjunción con otros sujetos interactuantes, para más que descubrir causalidades lineales, tratar de aproximarse al conocimiento.

En la investigación propuesta, se interpreta el “hecho institucional contable” en la realidad socialmente construida en las normas de información financiera, la cual está sujeta a múltiples interpretaciones de los distintos interesados. La interpretación coadyuva a la emisión de juicios de valor (subjetivos) sobre las tensiones conceptuales en el marco conceptual, el cual lleva implícito aspectos de la realidad objetiva como percepciones sobre el momento histórico, la ideología, la cultura y la intencionalidad tanto de los que prescriben la norma como de quienes la usan.

La subjetividad como objetividad: Credibilidad de la investigación

El juicio de valor sobre subjetividad (en el sentido de que las percepciones resulten falsas) u objetividad (como las percepciones que resulten aceptadas como verdaderas) inciden en que los hechos sociales creados subjetivamente (por las percepciones del sujeto) se conviertan en objetivos o subjetivos y, esto necesariamente afecta la construcción del conocimiento. Searle (ob. cit., p. 27) expresa que:

Epistémicamente hablando, «objetivo» y «subjetivo» son básicamente predicados de juicios. A menudo hablamos de juicios que nos resultan subjetivos cuando queremos decir que su verdad o falsedad no puede fijarse «objetivamente» porque la verdad o falsedad no es una simple cuestión de hecho, sino que depende de ciertas actitudes, sentimientos y puntos de vista de los proferidores o de los oyentes del juicio en cuestión.

Es decir, del hecho de que el conocimiento se puede construir subjetivamente (desde el sujeto) no se infiere que puedan ser falsos o carentes de sentido, pues para que estos hechos o conocimientos sean aceptados, deben ser objetivos (como juicio de valor de verdaderos). En este sentido, la

postura subjetiva de la investigación no pierde valor en la medida en que logre convertir los conocimientos presentados en un *hecho objetivo* que se corresponda con la credibilidad y replicabilidad de los mismos.

Los hallazgos investigativos de la tesis, aunque son relativos a la percepción de la realidad de la “intencionalidad colectiva” de un grupo de sujetos entrevistados, y de mi propia percepción como investigador, puede que no agreguen nuevos elementos a la realidad social de la información financiera construida por los organismos emisores y sus procesos de auscultación, pero serán relevantes epistémicamente, en la medida en que los hallazgos sean identificados y objetivos para los participantes y usuarios (entendidos como cualquier persona interesada en el tema de investigación) de los resultados obtenidos.