

CAPÍTULO V

LA CONSTRUCCIÓN DE LA REALIDAD CONTABLE DESDE EL MODELO DE LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL IASB

Searle establece que se puede tener una ciencia objetiva que parta de un dominio que sea ontológicamente subjetivo. Y esto es posible porque la subjetividad ontológica de un campo de investigación no excluye la objetividad epistémica del resultado de tal investigación, y sostiene que es de esa forma cómo existen las ciencias sociales, y la contabilidad, como ciencia social es consecuencia de hechos institucionales que conforman la realidad institucional a través de las funciones de *status* impuestas de acuerdo a reglas y procedimientos constitutivos de la forma “X cuenta como Y en C”, y que tales hechos institucionales sólo existen en virtud de la aceptación colectiva de algo que tiene cierto *status*, donde este incorpora funciones que no pueden ser desempeñadas sin la aceptación colectiva del mismo, es decir, en función de Y, el cual conlleva un poder deóntico, por tanto, relaciones de poder que se manifiestan a través de “...derechos, deberes, obligaciones, autorizaciones, permisos, otorgamientos, necesidades y certificaciones” (Searle, 2009, p. 102).

Por tanto, una institución es cualquier sistema de reglas constitutivas de la forma “X cuenta como Y en C”. Una vez que una institución queda establecida, ésta proporciona entonces una estructura dentro de la cual se pueden crear hechos institucionales. Sin embargo, sostiene el autor que el

operador fundamental de creación de poder en la sociedad es que “*Nosotros aceptamos* (S tiene poder (S hace A)) (Searle, 2009, p. 110)”.

Así entonces, la relación entre las dos fórmulas propuestas por Searle, “X cuenta como Y en C” y “S tiene poder (S hace A)” se explica porque no sólo se acepta que alguien tiene poder, sino que tal aceptación implica que se le reconoce que lo tiene en virtud de su *status* institucional. Por ejemplo, considérese el caso del ente emisor de normas contables en Venezuela.

En Caracas, el 5 de diciembre de 1973 se publica en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Número 30.273, por parte del entonces Congreso de la República de Venezuela, la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública con el fin de establecer las disposiciones que regirían el ejercicio de la profesión de contador público. Se formaliza a través de la Ley, la creación de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (actualmente de la República Bolivariana de Venezuela) y sus funciones, dentro de las cuales se encuentra dictar los reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio de la profesión de contador público, según se establece en el numeral 8 del artículo 22 de la precitada Ley, y es a partir del año 1974 que ésta comienza a emitir la normativa que regula la práctica de la contaduría pública en Venezuela, a través de la aprobación de la Publicación Técnica Nro. 3, potestad que aún ejerce en la actualidad. Como consecuencia de la promulgación de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, “...para ejercer la profesión que regula la presente Ley, los profesionales que a ella se refiere deberán inscribir sus títulos en el Colegio respectivo...” (artículo 18), razón por la cual se obligan a acatar y respetar los

lineamientos establecidos en la Ley y a reconocer a los organismos ahí creados y, por extensión, sus decisiones.

La FCCPV decidió que la aplicación de VEN-NIF en la preparación y presentación de estados financieros, en el caso de las Grandes Entidades, sería para los ejercicios económicos que se iniciaran a partir del 01 de enero de 2008 y para las Pequeñas y Medianas Entidades, para los ejercicios económicos que se iniciaran a partir del 01 de enero de 2011, razón por la cual, todas las empresas deberían estar presentando su información financiera bajo este modelo contable en este momento.

Puede deducirse, a partir de la consideración de este proceso, el desarrollo de distintas funciones de *status* deónticas, que van desde los *poderes* ejercidos por el órgano legislativo, pasando por la asignación de *funciones* a la FCCPV; el *derecho*, la *obligación* y la *responsabilidad* de la FCCPV en la emisión de la norma contable; la potestad otorgada a la FCCPV para aplicar *sanciones*; la *obligación* a los contadores públicos de respetar y acatar las decisiones de la FCCPV; la *autorización* (o imposición) a los contadores públicos para la aplicación de la norma contable internacional de acuerdo con la modalidad decidida por la FCCPV.

Así entonces, aceptamos que la FCCPV tiene poder (S hace A) porque $S = X$, y ya se ha aceptado que la FCCPV (X) es el ente emisor de normas contables en Venezuela (Y), de acuerdo con la Ley de Ejercicio Profesional de la Contaduría Pública (C), y tal como se demostró, la función de *status* Y lleva consigo el reconocimiento de poderes deónticos.

Por su parte Shapiro (ob. cit., p. 179), quien desarrolla el tema de la legitimación, establece que "...el reconocimiento de que las normas contables

tienen consecuencias económicas[.] motiva la necesidad de evaluar si los emisores de normas tienen la legitimidad institucional para imponer las consecuencias a sus usuarios”, es decir, si los responsables políticos, como los define el mismo Shapiro, tienen legitimidad para imponer su realidad institucional por medio de expresiones performativas, y a partir de la emisión de reglas contables sobre la base de ciertas circunstancias preestablecidas.

El autor señala que tal requerimiento puede evaluarse a partir del examen de tres condiciones que fueron planteadas por Johnson y Solomons (1984), y que serán consideradas para evaluar la legitimación institucional de la que gozan o no el IASB y la FCCPV.

1) *Autoridad suficiente*: esta condición establece la necesidad asociada con un organismo normativo de que pueda imponer normas sobre sus componentes. Establece Shapiro (ob. cit.) que dos elementos deben confluir:

1.1.) que el organismo tenga un mandato claro de la autoridad de un organismo gubernamental y,

1.2) que tenga competencia e independencia suficiente para llevar a cabo su autoridad delegada.

Con respecto al primero de los dos elementos, el IASB, bajo la figura de IASC, nace como un órgano privado y no como consecuencia del mandato de un organismo gubernamental, lo que pareciera contraviene la primera condición para la configuración de la autoridad suficiente. Sin embargo, tal y como lo establece Shapiro (ob. cit., p. 180) “...la suficiente autoridad [...] en última instancia depende del grado en que los constituyentes aceptan los objetivos de los usuarios y se comprometen a seguir sus propios principios de racionalidad y objetividad”.

Al IASB debe reconocérsele el haberse ganado el apoyo de organismos nacionales de contabilidad, de emisores de normas nacionales, de reguladores en los principales mercados de capitales, así como de los preparadores y usuarios de los estados financieros alrededor del mundo.

De acuerdo a lo establecido en la página web del IFRS, distintos organismos a nivel internacional han apoyado la visión de normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB, tales como el G20, el Banco Mundial, el Comité de Basilea, IOSCO, IFAC, el Fondo Monetario Internacional, entre otros. Adicionalmente, señala el IASB que 130 jurisdicciones (países) usan las NIIF y destaca que de éstas: 122 jurisdicciones han comprometido públicamente el apoyo a un conjunto único de estándares globales de contabilidad de alta calidad; 124 jurisdicciones han hecho un compromiso público con las NIIF como el único conjunto de normas contables globales; 105 jurisdicciones requieren la NIIF para todas o la mayoría de las entidades responsables ante los ciudadanos nacionales (empresas cotizadas y las instituciones financieras) en sus mercados de capitales. Se entiende entonces que la autoridad del IASB se configura a través del reconocimiento que de éste hacen los organismos nacionales emisores de normas, órganos reguladores y demás usuarios que hacen uso de su cuerpo normativo.

Por su parte, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV), como ya se mencionó, se originó como consecuencia de la promulgación de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública por parte de El Congreso de la República de Venezuela, a través de la Gaceta Oficial de la República de Venezuela del 5 de diciembre

de 1973, Número 30.273, y por tanto, su autoridad viene dada a través de un mandato de un organismo gubernamental.

Tanto a los académicos como a los miembros de la FCCPV se les consultó sobre la forma cómo se legitiman los órganos emisores de normas. Ambos grupos reconocieron la legitimidad por adopción de la que goza el IASB por el reconocimiento individual que realiza la FCCPV como ente emisor de la norma contable internacional, y en el reconocimiento regional que hace el GLENNIIF, órgano del cual es miembro fundador Venezuela. Sin embargo, sólo los académicos reconocieron la legitimación legal de la que goza la FCCPV, a pesar de que la misma la otorgan las leyes especiales que generalmente son de derecho privado.

Destaca la opinión del académico (Anexo D, entrevista G1), quien argumenta que

La legitimidad de la FCCPV se la da la misma Ley y las normas nacionales. Y la legitimidad del IASB en Venezuela se la otorgó la FCCPV, apoyándose en la legitimidad otorgada a ésta por el Código de Comercio y las leyes especiales. Eso constituye la legitimidad de la FCCPV y ésta dio al IASB esta legitimidad, que en Venezuela no la tenía, porque tiene legitimidad institucional y no legitimidad legal. La legitimidad la otorga ese marco al que se hace alusión, qué o quiénes le otorgan esa legitimidad, ese poder para actuar, cuál es el instrumento? La legitimidad institucional tiene que ver con el actuar de la institución. Hay que distinguir entre legalidad y legitimidad. La legalidad se adhiere a la legitimidad.

Con respecto al segundo elemento, competencia e independencia suficiente, puede que la cita de Zeff (2012, p. 153) aporte elementos para dilucidar tal situación:

En octubre del 2008 [...] Los precios de mercado de los títulos valores se habían desplomado durante el tercer trimestre del año, y los bancos que habían clasificado sus deudas como “para la venta” se desesperaron ante la posibilidad de registrar grandes pérdidas no realizadas en sus utilidades trimestrales. Aunque no era posible bajo NIIF que las compañías reclasificaran títulos valores en su cartera comercial, tal reclasificación sí era posible bajo U.S. GAAP [...] Aun así, los bancos europeos se quejaron de que se les estaba poniendo en una desventaja competitiva [...] y presionaron al IASB para que les diera a los usuarios de NIIF la oportunidad de reclasificar sus deudas de “para la venta” a “mantenidas hasta el vencimiento”. Cuando las deudas se clasifican como “mantenidas hasta el vencimiento” no se necesita registrar ninguna ganancia o pérdida no realizada [...] La Comisión Europea notificó al IASB que debía emitir una norma inmediatamente, sin el debido proceso, para autorizar tal reclasificación, de lo contrario la Comisión tomaría alguna medida no especificada, que podría hacer que el IASB perdiera su franquicia para emitir normas en la UE [...] Tragando con dificultad, el IASB aprobó debidamente la norma, retroactiva (como lo exigió la Comisión) hasta julio 1 del 2008, cuando los valores de mercado de sus deudas no pudieron ser más bajos (o al menos no mucho más) que sus valores en libros.

Dos situaciones se pueden destacar a partir de la cita anterior. Primero, el reconocimiento de la competencia del IASB por parte de la Comisión Europea como el ente emisor de la norma, y segundo, la falta de independencia por parte del ente emisor. Tal y como lo establece Kyeso y Weygandt (ob. cit., p. 31) son los diferentes grupos de usuarios la “...fuerza ambiental...” que más influye en la creación de normas de contabilidad, pues como se evidencia claramente a partir de la cita de Zeff, éstos, los grupos de usuarios, pueden querer que determinados acontecimientos económicos particulares, sean contabilizados de una

manera específica. Destaca el mismo autor (ob. cit., p. 20), que estos grupos de usuarios desempeñan un papel importante porque

...la fijación de normas de contabilidad es una decisión social; es decir, que **las normas de contabilidad son producto de la acción política en la misma proporción que lo son de una lógica cuidadosa o de descubrimientos empíricos** (negritas en el texto original).

Se puede concluir que el IASB goza de autoridad y competencia, pero no necesariamente de independencia para cumplir con su tarea de producir normas que permitan la representación de los hechos de una manera objetiva.

Con respecto a la FCCPV, a pesar de las objeciones realizadas por la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela en sendas circulares enviadas al Vicepresidente Ejecutivo de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 02 de noviembre de 2009, y al Presidente y demás miembros de la Junta Directiva de los entes descentralizados funcionalmente de la Administración Nacional Descentralizada de fecha 09 de marzo de 2010, en las que se instaba a no reconocer el proceso de adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y, por tanto, la aplicación de la normativa antes referida como requisito para la presentación de estados financieros, por parte de las personas naturales o jurídicas, para efectos de su inscripción o actualización en el Servicio Nacional de Contratistas, la FCCPV mantuvo su decisión de utilizar el marco normativo contable internacional como base del marco normativo contable venezolano.

Sin embargo, no deja de ser significativo el hecho de que, a pesar del carácter legal de la FCCPV, su reconocimiento a partir de leyes nacionales, como por ejemplo lo establecido en el artículo 90 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, que establece que “Los contribuyentes están obligados a llevar en

forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen” (p. 31) mientras que el párrafo segundo del artículo 209 del Reglamento de esta Ley refiere que “Se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela...”, y reconociendo que es la FCCPV el órgano emisor de normas contables en Venezuela, de 1.075 empresas inscritas en el Servicio Nacional de Contratistas (SNC), durante el período enero-marzo 2014, solo 19 de estas empresas presentaron sus estados financieros bajo ambiente VEN-NIF, el único modelo contable vigente en Venezuela por decisión de la FCCPV.

Si bien se reconoce la autoridad legal, competencia e independencia del órgano emisor de normas en Venezuela, se generan dudas respecto de su autoridad por aceptación, lo que condiciona la legitimidad que a ésta le confieren los usuarios de la información financiera. Cabría preguntarse entonces, si no se produce un proceso de desinstitucionalización de la FCCPV en términos del alcance de sus acciones institucionalizadas.

2) *Debido Proceso Sustantivo*: de acuerdo con Shapiro (ob. cit., p. 180), el debido proceso sustantivo implica: a) que un organismo de reglamentación proporcione justificación y razón de ser adecuada para cada regla que promulga, y b) aplicarse a las primeras etapas del proceso de formulación de normas, como la exposición del memorando de discusión y los proyectos de las fases de exposición.

En septiembre de 2010, el IASB promulgó El Marco Conceptual para la Información Financiera 2010 y adicionalmente publicó documentos para acompañar al Marco Conceptual, pero que no formaban parte de este. Así entonces, se presentaron los Fundamentos de las Conclusiones de los Capítulos 1 y 3. Los párrafos FC 1.1 y FC 3.2 establecen que estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para alcanzar las conclusiones del *Capítulo 1 El objetivo de la información financiera con propósito general* y del *Capítulo 3 Características cualitativas de la información financiera útil*. Establecen los párrafos que ambos documentos “...incluye las razones para aceptar algunas alternativas y rechazar otras. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores” (p. B4 y p. B14).

En julio de 2009, y como consecuencia de la promulgación por parte del órgano emisor de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), el organismo emisor publicó, adicionalmente, los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan, pero no forman parte integrante de esta NIIF, con el fin de que establezcan “...las principales cuestiones identificadas por el Consejo, las alternativas consideradas y las razones del Consejo para aceptar algunas alternativas y rechazar otras” (párrafo FC 35, p. 18).

Tal y como puede observarse a partir de los ejemplos antes señalados, el IASB produce documentos que acompañan a las normas con el fin de comunicar a sus usuarios las razones que justifican la norma, las cuestiones identificadas y la justificación para aceptar y/o rechazar algunas alternativas.

Por otra parte, la formulación de la norma contable sigue el procedimiento que se detalla a continuación: de acuerdo con el párrafo 18 del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (2013), 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. El IASB consulta con el Consejo Asesor de Normas (SAC por sus siglas en inglés), en reuniones abiertas al público, sobre los proyectos más importantes y las decisiones de agenda y prioridad en el trabajo, y además discute los asuntos técnicos en reuniones abiertas a la observación pública.

El Manual del Procedimiento a Seguir para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en su párrafo 18 (p. 30), establece las seis fases que se siguen en el proceso de emisión de normas:

- Fase 1: Fijar la agenda
- Fase 2: Planificación del proyecto
- Fase 3: Desarrollo y publicación de un documento de discusión
- Fase 4: Desarrollo y publicación de un proyecto de norma
- Fase 5: Desarrollo y publicación de una NIIF
- Fase 6: Procedimientos posteriores a la emisión de una NIIF

Fase 1: Fijar la agenda: el IASB evalúa los beneficios de incorporar temas potenciales en su agenda, principalmente por referencia a las necesidades de los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad (párrafo 19), y

los cuales pueden surgir como consecuencia: de las inquietudes del IASB; de un cambio en el Marco Conceptual para la Información Financiera del IASB; en vista de los comentarios de otros emisores de normas y de otras partes interesadas, del Consejo Asesor de las NIIF y del Comité de Interpretaciones de las NIIF, así como de la investigación del personal técnico y de otras recomendaciones (párrafo 22).

Antes de tomar decisiones, el IASB consulta al Comité Asesor de las NIIF y a los organismos emisores de normas contables sobre los puntos propuestos en la agenda y las prioridades de emisión, y así tanto la discusión del IASB sobre proyectos potenciales, como sus decisiones de adopción de nuevos proyectos tienen lugar en reuniones públicas (párrafo 24).

Por ejemplo, el párrafo 3 del documento sobre aspectos preliminares del proyecto conjunto para desarrollar un marco conceptual común para Información Financiera (2006), establece claramente que ese proyecto había nacido como objetivo compartido por parte de las Juntas (IASB-FASB) y por sus constituyentes, por tanto confluyen tres razones que justifican su surgimiento: interés del IASB, interés de otro emisor de normas (FASB) y cambio en el Marco Conceptual.

Fase 2: Planificación del proyecto: esta fase implica que el IASB decide si ejecutará el proyecto en solitario o junto con otro emisor de normas y, adicionalmente, determinar si el proyecto o elemento cumple los criterios para ser incluido en el proceso de mejoras, que de acuerdo con el párrafo 27A (p. B2171) tiene como principal objetivo “...incrementar la calidad de las NIIF mediante la modificación de las NIIF existentes para aclarar guías y redactar,

o corregir consecuencias de importancia menor no previstas, conflictos u omisiones.”

En esta fase se establece, por parte de los directores y el personal técnico, la designación de un grupo de trabajo o proyecto, y el administrador de éste elabora un plan bajo la supervisión de los mencionados directores (párrafo 28).

Considerando el mismo ejemplo utilizado para la Fase 1, se observa que el proyecto para desarrollar un marco conceptual común para Información Financiera, lo desarrolla el IASB de manera conjunta con el FASB sobre la base de “...un enfoque que se centra principalmente en la mejora del marco, dando prioridad a las cuestiones que puedan producir beneficios normativos en el corto plazo” (IASB-FASB, 2006, párrafo 7, p. vii). El proyecto fue presentado en la reunión conjunta IASB/FASB, celebrada en Norwalk en Octubre del año 2004, a través de un documento titulado Marco Conceptual y referenciado como IASB *Agenda Paper* 10, en el que figuraban como miembros del grupo de trabajo por el IASB: Kimberley Crook, y por el FASB: Halsey Bullen, y Todd Johnson.

Por su parte, la FCCPV, a diferencia del IASB, no produce un documento que justifique la adopción de la norma internacional, pues, tal y como está establecido en el BA VEN-NIF-0 (2011, versión cinco), el comité de principios de contabilidad informa sobre la incorporación, modificación o eliminación de la NIIF, que es responsabilidad del IASB. Sin embargo, cuando como consecuencia del análisis técnico realizado por el comité de principios se entiende la necesidad de emitir un Boletín de Aplicación, que si es responsabilidad directa de éste, y por tanto de la FCCPV, el mismo se

estructura distinguiendo: considerandos, antecedentes, propósito, alcance, acuerdos, disposiciones derogatorias (en caso de que existan) y consulta pública, aprobación y vigencia.

Por otra parte, para el desarrollo de las actividades programadas del Comité Permanente de Principios de Contabilidad, cada una de ellas le es asignada, al menos, a uno de los quince miembros del comité, con el fin de que presenten a consideración de la plenaria, los aspectos que pudieran ser importantes para el desarrollo de su discusión, y que luego puedan ser incorporados en el borrador del proyecto a presentar a consideración pública.

3) *El debido proceso procedimental*: es un foro para que todas las partes interesadas puedan manifestar sus puntos de vista de una manera razonable y bien fundamentada, y por lo tanto la oportunidad de influir en el proceso de elaboración de normas. Sirve al órgano emisor, pues proporciona pruebas competentes para evaluar si ciertos criterios de reconocimiento y medición son adecuadamente satisfechos. Sin embargo, el debido proceso procedimental no garantiza que todos los puntos de vista sean considerados en términos del resultado final, pues no solo es imposible, sino que en palabras de Shapiro, tampoco sería aconsejable.

Las fases 3 y 4 del procedimiento que se sigue en el proceso de emisión de normas evidencian esta condición de la legitimidad.

Fase 3: Desarrollo y publicación de un documento de discusión: aunque el desarrollo de un documento de discusión no es considerado un paso obligatorio en el procedimiento a seguir, el IASB publica normalmente un documento de discusión como su primera publicación sobre cualquier tema nuevo de importancia, como un medio para exponer "...la visión global de la

cuestión, posibles enfoques para abordar la cuestión, opiniones preliminares de sus autores o del IASB” (párrafo 31, p. B2172).

Los documentos de discusión pueden proceder tanto de un proyecto de investigación dirigido por otro organismo emisor de normas contables, en cuyo caso, el IASB revisa el proyecto del documento de discusión para asegurarse de que su análisis es una base apropiada para invitar a los comentarios públicos; como de la primera fase de un proyecto activo llevado a cabo por el IASB e incluido en su agenda, para el cual, el IASB desarrolla el documento o sus opiniones sobre la base del análisis extraído de la investigación y las recomendaciones del personal técnico, así como de sugerencias hechas por el Consejo Asesor de las NIIF, grupos de trabajo y organismos emisores de normas contables y presentaciones de partes invitadas (párrafo 32). Una vez ha finalizado el proyecto y el IASB lo ha aprobado para su publicación, el documento de discusión se publica por un periodo de 120 días para invitar al comentario público (párrafos 34 y 35).

Al término del período de consulta pública, el equipo del proyecto analiza y resume las respuestas obtenidas para su consideración por parte del IASB. Las comunicaciones recibidas se exponen en el sitio web, además de un resumen de los comentarios como parte de las notas para los observadores de las reuniones del IASB. Si las condiciones así lo requieren, el IASB puede decidir solicitar comentarios y sugerencias adicionales manteniendo visitas de campo u organizando audiencias públicas y mesas redondas (párrafos 36 y 37).

Para dar cumplimiento a esta etapa, el IASB publicó un papel de discusión en julio del año 2006, dentro del proyecto conjunto para desarrollar un marco

conceptual común para Información Financiera, en el que se establecían puntos de vista preliminares de ambas Juntas sobre los dos primeros capítulos del marco común propuesto. Aclaraba el documento que las opiniones contenidas en él, podían modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de ser publicadas como proyecto de exposición. Se establecía como fecha máxima para recibir comentarios el 3 de noviembre de ese mismo año.

Fase 4: Desarrollo y publicación de un proyecto de norma: a diferencia de la publicación de un documento de discusión, la publicación de un proyecto de norma es un paso obligatorio del procedimiento a seguir, pues representa “...el principal medio del IASB para consultar al público [...] un proyecto de norma expone una propuesta específica en forma de una NIIF propuesta (o de una modificación de una NIIF)” (párrafo 38, p. B2173).

De acuerdo con el párrafo 39 (p. B2173):

El desarrollo de un proyecto de norma comienza con la consideración de cuestiones, por parte del IASB, sobre la base de la investigación y de las recomendaciones del personal técnico, de los comentarios recibidos sobre cualquier documento de discusión, y de las sugerencias formuladas por el Consejo Asesor de las NIIF, por grupos de trabajo y por organismos emisores de normas contables, así como las surgidas de sesiones públicas de educación.

El IASB, tras su discusión, da instrucciones al personal técnico para redactar el proyecto de norma o sobre modificación de una norma, que propone requerimientos sobre reconocimiento, medición e información a revelar (párrafo 40). Cuando el proyecto ha sido finalizado, y el IASB ha votado sobre el mismo, éste lo publica para comentario público por un periodo de 120 días (párrafo 42), y una vez finalizado este período, el equipo

del proyecto recoge, resume y analiza los comentarios recibidos, y junto con los resultados de otras consultas, y los presenta para la deliberación del IASB. Un resumen de los comentarios es expuesto en el sitio web como parte de las notas para los observadores de las reuniones del IASB (párrafo 43).

Con el fin de profundizar en el tema, el IASB puede realizar pruebas de campo u organizar audiencias públicas y mesas redondas, y solicitar comentarios y sugerencias adicionales. Se requiere que el IASB consulte al Consejo Asesor de las NIIF y mantenga contacto con varios grupos de constituyentes (párrafo 44).

El proyecto de norma correspondiente al proyecto conjunto para desarrollar un marco conceptual común para Información Financiera fue presentado en mayo del año 2008. Establecía el documento que los comentarios serían de gran ayuda si: a) indicaban el párrafo o párrafos específicos con los que se relacionaban las observaciones, b) contenían una justificación clara, y c) incluían cualquier alternativa que las Juntas debían tener en cuenta. Los encuestados debían presentar sus observaciones por escrito antes del 29 de septiembre de 2008.

De acuerdo con el documento *Project Summary and Feedback Statement, Conceptual Framework for Financial Reporting* de septiembre de 2010, los órganos emisores de forma conjunta recibieron 321 cartas de comentarios sobre sus propuestas, tanto en el papel de discusión como en el proyecto de norma. Participaron inversionistas, analistas financieros, preparadores de informes financieros (contadores), organizaciones profesionales, organismos normativos, académicos, organizaciones sin fines de lucro, organismos reguladores, firmas de auditoría, de todo el mundo.

Se entiende del procedimiento descrito, que el IASB a través de la publicación de un papel de discusión y del proyecto de norma, con el fin de que sean comentadas sus posiciones preliminares sobre cierto asunto contable en particular, por parte de los distintos interesados, busca construir una norma que nazca del consenso, y sobre la base del conocimiento, de todos aquellos que sientan tienen interés directo, real o potencial, sobre el asunto en discusión, generando conocimiento institucionalizado. Pero el cumplimiento del debido proceso procedimental, también involucra la fase 6 del procedimiento a seguir para la emisión de normas.

Fase 6: Procedimientos posteriores a la emisión de una NIIF: Después de la emisión de una NIIF, el personal técnico y los miembros del IASB mantienen reuniones regulares con las partes interesadas, incluyendo otros organismos emisores de normas (párrafo 50). El IASB lleva a cabo una revisión posterior a la implementación de cada NIIF nueva o modificación importante, normalmente cada dos años después de que los nuevos requerimientos hayan pasado a ser obligatorios e implementados. Generalmente, estas revisiones se limitan a cuestiones importantes identificadas como controvertidas durante el desarrollo del pronunciamiento y la consideración de cualquier costo no previsto o problemas de implementación encontrados, pero también por (párrafo 53, p. B2176) "...cambios en el entorno de la información financiera y requerimientos normativos, y comentarios del Consejo Asesor de las NIIF, el Comité de Interpretaciones de las NIIF, organismos emisores de normas y partes constituyentes sobre la calidad de las NIIF". El IASB también puede mantener consultas informales a lo largo de la implementación de la NIIF o de su modificación.

El gráfico 7 resume el proceso que constituye el debido proceso, de acuerdo con el IASB, para la elaboración de las NIIF.

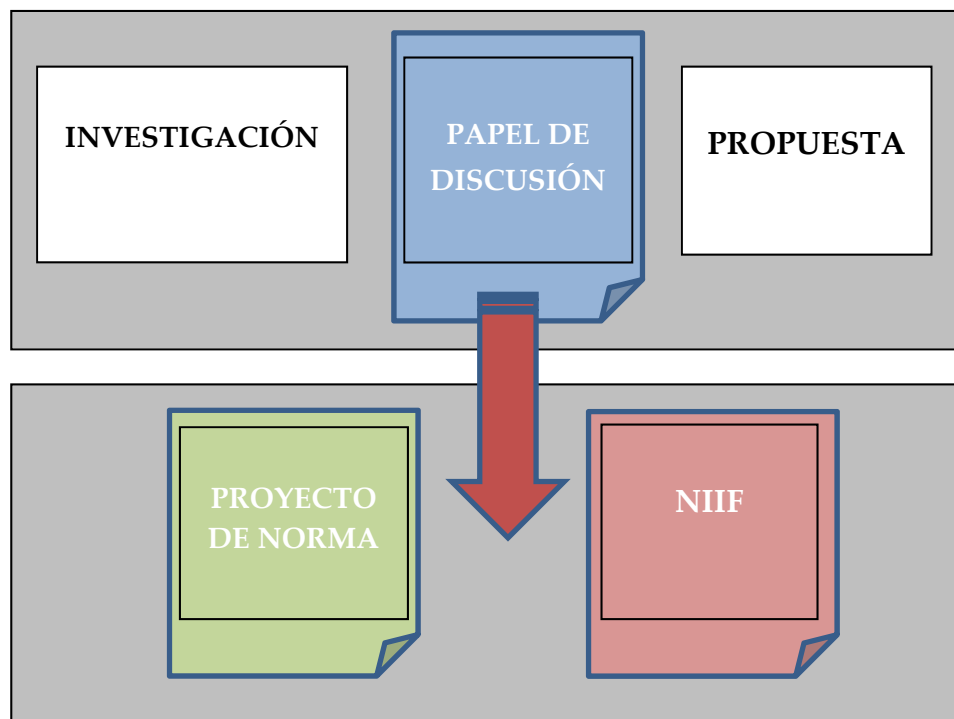


Gráfico 7. Procedimiento del debido proceso para la emisión de NIIF. Fuente: Elaboración propia a partir del documento Quiénes somos y qué hacemos del (2014), disponible en www.ifrs.org

En el caso de la FCCPV, el procedimiento está establecido en los párrafos 10 y 11 del BA VEN-NIF-0 (2011, versión cinco), y establece que para la adopción con carácter de principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela de las NIIF emitidas o modificadas por el IASB, deberán someterse a un análisis técnico respecto a los impactos de aplicabilidad en el entorno venezolano, por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) de la FCCPV y sometidas a consulta pública por un lapso no menor a 30 días.

Establece igualmente el boletín, que sobre la base de los análisis técnicos de la norma contable internacional y en atención a los comentarios recibidos y evaluados para cada norma, el CPPC desarrollará los proyectos de los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), para indicar las condiciones de aplicación de cualquiera NIIF. Los BA VEN-NIF se someterán a consulta pública por un lapso no menor a 30 días, como paso previo a su aprobación en un Directorio Nacional Ampliado y posterior publicación en la página Web de la FCCPV.

De la consideración de ambos procedimientos, se concluye que la emisión de normas contables es la consecuencia de un proceso de interacción que permite la construcción de consensos en torno a la realidad contable.

Aunque la fase 5, que representa la aprobación de la norma en discusión, no forma parte del proceso de legitimación propiamente dicho, sí merece una consideración especial por las implicaciones que tiene en la construcción de la realidad social que dimensiona al proceso de elaboración de normas contables.

Fase 5: Desarrollo y publicación de una NIIF: una vez el IASB ha resuelto las cuestiones planteadas en el proyecto de norma, éste considera si debe exponer sus propuestas revisadas para comentario público, por ejemplo publicando un segundo proyecto de norma. Si se decide que es necesaria una nueva exposición, el procedimiento a seguir es el mismo que para el primer proyecto de norma, es decir, el cumplimiento de la fase 4 (párrafo 46, 48).

En la medida en que el IASB está conforme con la conclusión alcanzada para las cuestiones planteadas por el proyecto de norma, ordena al personal técnico la redacción del proyecto de NIIF. Un borrador previo a la votación,

está generalmente sujeto a revisión externa, normalmente por el Comité de Interpretaciones de las NIIF. Poco antes de que el IASB vote la norma, se expone en su sitio web un proyecto casi definitivo de acceso limitado para suscriptores de pago. Finalmente, después de completarse el procedimiento a seguir, se resuelven todas las cuestiones pendientes, y si los miembros del IASB han votado a favor de la publicación, se emite la NIIF, seguida de la publicación del resumen del proyecto y documento de respuestas y el análisis de efectos (párrafo 49).

Si bien es cierto, durante esta fase el proceso de consulta aún se sigue considerando, aunque de manera limitada, lo más destacable es que, al final, solo diez personas, si están presentes en la reunión los dieciséis miembros del IASB, o nueve personas, en caso de que estén presentes un número menor a la composición total del cuerpo, deciden los términos en los que será publicada la Norma Internacional de Información Financiera.

Ya se demostró en este trabajo la forma como son electos los miembros del IASB, quienes los eligen, que perfil se demanda y quienes los promueven. Y tal y como dicen Kyeso y Weygandt (ob. cit.), si bien la fijación de normas es un proceso enmarcado en el mundo en que vivimos, caracterizado por la política y las presiones políticas, lo que hace entendible la presencia de grupos de intereses especiales, el órgano emisor debería basar sus decisiones sobre las normas “contables” en función de la realidad económica que pretende representar, en atención a sus consecuencias económicas y no políticas.

Lee, (2006a), en el mismo orden de ideas, establece que, a pesar de los procesos de consulta de los órganos emisores de normas, las decisiones

finales sobre éstas son adoptadas por un número reducido de seleccionados, "...que representan a un estrato muy estrecho y egoísta de la sociedad afectada por la información contable publicada..." (p. 17), en lugar de individuos democráticamente electos.

En otras palabras, de una manera totalmente autoritaria, el IASB no sólo impone normas y reglas para representar un mundo económico socialmente construido, sino que, en términos prácticos, también construye esa realidad social desde la visión de sus miembros. Al final, a través de las NIIF, se termina por reflejar la percepción de la realidad de los miembros de la Junta y de sus propios intereses (como fue el caso planteado por Zeff sobre la Comisión Europea) y no el reflejo de la realidad social construida en términos de la actividad y, por tanto, de la realidad económica en la que se desenvuelven las organizaciones.

Queda evidenciado que la construcción de la norma contable es el resultado de consensos de la realidad social de los mercados financieros, que se realizan a través del compartir del "conocimiento contable común" en términos de información financiera, por parte del conjunto de interesados (emisores, inversionistas, auditores, reguladores), y por medio de varios procesos sociales, tales como la institucionalización (IASB) y la legitimación (en términos de la autoridad suficiente conferida y en atención al cumplimiento del debido proceso sustantivo y procedimental), que organizan esta realidad y la hacen objetiva a través del lenguaje contable.

La realidad respecto de la adopción final de una norma contable en la FCCPV no es distinta. Una vez el Comité Permanente de Principios de Contabilidad aprueba una norma, la somete a consideración del Directorio

Nacional Ampliado para que sea aprobada vía votación. En este proceso participan los miembros del Directorio Nacional, los presidentes de los colegios federados, el contralor nacional, entre otros. No deja de ser la visión del CPPC la que se plasma en la norma contable en Venezuela, pues la elaboración de la norma se realiza independientemente del número de interesados que participen en el proceso de auscultación.

Del análisis realizado queda evidenciado que los organismos emisores de normas, tanto nacionales como internacionales, construyen una realidad financiera a través de una intencionalidad colectiva por medio de funciones de *status* con poderes deónticos, y en la medida en que los contadores y usuarios las aceptan y las acatan, configuran “hechos institucionales” que ontológicamente tienen los mismos rasgos como si se tratara de un “hecho bruto”.

Adicionalmente, de las interrelaciones entre los organismos reguladores-emisores, los organismos emisores-preparadores de información, los preparadores de información-usuarios de la información, se genera un proceso de retroalimentación que, a través de las diversas interpretaciones y aplicaciones por parte de los distintos actores que participan en la realidad financiera, produce conocimiento. A este proceso se le conoce como intersubjetividad.

Tal y como establece Rizo (ob. cit.), no se puede abordar el significado de intersubjetividad, sin antes comenzar por definir a la subjetividad, la cual se entiende como la propia interpretación de la realidad. Desde la perspectiva de la subjetividad, el sujeto se relaciona con el objeto, y a través de un proceso mental propio, muy ligado a su experiencia cognitiva y cultural, lo interpreta.

Por tanto, la intersubjetividad vendría siendo el proceso en el que compartimos “nuestros” conocimientos con otras personas (Rizo, ob. cit.). Así entonces, puede entenderse a la intersubjetividad como el proceso de formación de las relaciones interpersonales mediante la generación de normas, actitudes, valores, que generen cohesión social en un determinado grupo de individuos, lo que implica que el problema del significado conlleva las vivencias propias y ajenas.

De acuerdo con Hernández y Galindo (2007), sobre la base de lo escrito por Schultz, el significado es, por tanto, intersubjetivo; es decir, se construye considerando al otro y en interacción con el otro, lo que ocurre en el mundo de la vida cotidiana.

Schutz (1973, p. 25), para explicar la intersubjetividad establece que

El mundo de la vida cotidiana es la región de la realidad en que el hombre puede intervenir y que puede modificar mientras opera en ella mediante su organismo animado. Al mismo tiempo, las objetividades y sucesos que se encuentran ya en este ámbito (incluyendo los actos y los resultados de las acciones de otros hombres) limitan su libertad de acción. Lo ponen ante obstáculos que pueden ser superados, así como ante barreras que son insuperables. Además, sólo dentro de este ámbito podemos ser comprendidos por nuestros semejantes, y sólo en él podemos actuar junto con ellos. Únicamente en el mundo de la vida cotidiana puede constituirse un mundo circundante, común y comunicativo. El mundo de la vida cotidiana es por consiguiente, la realidad fundamental y eminente del hombre.

Es entonces, en el mundo de la vida cotidiana donde se construyen los significados; es un mundo, de acuerdo con Rizo (ob. cit., en línea) “...ordenado mediante significados compartidos por la comunidad...” que el hombre entiende, como fruto de su percepción, como formado naturalmente,

y en el que "...la actitud natural se caracteriza por el supuesto de que el mundo de la vida que yo acepto como dado es también aceptado como dado por mis semejantes" (Hernández y Galindo, ob. cit., p. 235).

Es así como los seres humanos vivimos la intersubjetividad desde el momento mismo en que nacemos, pues pasamos a formar parte de un mundo desarrollado a partir de significados socialmente establecidos, y de los cuales nos apropiamos a través de la socialización.

Pero para que el proceso se pueda desarrollar, es fundamental el lenguaje, pues permite tipificar la realidad, esto es, asignar nombres a las cosas con base en los tipos creados socialmente y, además, por ser creados así, permite que los individuos interactúen, existiendo la probabilidad de que se dé el entendimiento, pues facilita el acceso a la subjetividad ajena. Por tanto, la realidad se presenta ya objetivada y es el lenguaje el que provee tanto las objetivaciones necesarias como "...el orden dentro del cual éstas adquieren sentido y dentro del cual la vida cotidiana tiene significado para mi" (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 39).

Destacan los autores, que una forma especial de objetivación es la significación, es decir, "...la producción humana de signos" (ob. cit., p. 54). Y en contabilidad, un ejemplo típico de significación lo representa el uso de la llamada cuenta T. Esta herramienta permite, representar de forma sencilla el folio correspondiente a una cuenta en particular respecto del libro mayor, y determinar el saldo final de tal cuenta en función de las operaciones que hayan supuesto "movimiento" de ésta. Así, el lado izquierdo de la cuenta T representa *el debe*, mientras el lado derecho representa *el haber*.

Los significados sociales son aprendidos de manera indirecta, pues dentro del mundo de la vida cotidiana las acciones regularmente son repetitivas, por lo que, básicamente, se constituyen en una forma de conocimiento pragmático y automatizado, es decir, tal y como establece Vilorio (2001, p. 66) “...con un lenguaje simbólico y afectivo particular, por lo que normalmente no se percibe”. Sin embargo, en la medida en que las necesidades de las comunidades, y por tanto éstas, evolucionan, los niveles de complejidad aumentan en intensidad, surgiendo nuevas relaciones entre los individuos, y los nuevos significados sociales pueden ser elaborados de manera directa a través de un proceso de aprendizaje, de ensayo y error.

Cuando los seres humanos transitan hacia nuevas relaciones distintas de las familiares, relaciones que implican una organización intencional en función de un objetivo/sujeto explícito, se abandona la intersubjetividad cotidiana y se camina dentro de la intersubjetividad institucionalizada (Viloria, ob. cit.). Es así como la intersubjetividad no se reduce al encuentro cara a cara, “...que es el prototipo de la interacción social y del que se derivan todos los demás casos” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 46), sino que se amplía, tal y como lo establece Rizo (ob. cit.), a todas las dimensiones de la vida social. En este caso, el lenguaje es capaz de trascender la realidad de la vida cotidiana y puede referirse a experiencias que corresponden a “...zonas limitadas de significado” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 58). Por tanto, cualquier elemento significativo que trascienda de una realidad a otra se define como símbolo y “...el modo lingüístico por el cual se alcanza esta trascendencia puede denominarse lenguaje simbólico” (p. 59).

Por ejemplo, la cuenta es el elemento básico y central en la contabilidad y es la representación, valorada en unidades monetarias, de cada uno de los elementos que componen el patrimonio de una empresa y el resultado de la misma. El título o nombre otorgado a cada cuenta se hace en atención a la naturaleza del elemento que se pretenda representar. Así, la cuenta Banco hace referencia a la cantidad de dinero disponible que una empresa tiene en una institución financiera. Sin embargo, para la institución financiera, la cuenta es un contrato financiero en virtud del cual se registran el saldo y los subsiguientes movimientos de dinero del cliente. Incluso, el término “banco”, fuera del contexto contable puede entenderse como asiento en el que pueden sentarse una o varias personas, o como sinónimo de institución financiera.

En el siguiente ejemplo se evidencia como a través del proceso de divulgación del IASB, se establecen esquemas tipificadores recíprocos en los que los usuarios son definidos como grupos de interés o interesados, y los miembros del IASB como emisores, permitiendo lo que los autores denominan “negociación continua” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 49), desarrollándose así, la intersubjetividad institucional.

El IFRS como ente emisor realiza un conjunto de actividades de comunicación hacia los interesados, con la finalidad de informar y educar, y para explicar y aclarar sus propuestas y proporcionar oportunidades para que las partes interesadas puedan discutir y debatir con ellos, y adicionalmente, para que los miembros del organismo internacional puedan entender mejor las implicaciones de sus propuestas y recibir directamente las opiniones de los interesados, al hablar con los grupos de interés y escuchar sus comentarios, desarrollando así un proceso intersubjetivo institucional.

Algunas de esas actividades, las cuales complementan los eventos formales del debido proceso, son: reuniones individuales con organizaciones u organismos representativos y webcasts en vivo, con sesiones interactivas de preguntas y respuestas.

Sin embargo, esta intersubjetividad institucionalizada se desenvuelve igualmente en el campo de la vida cotidiana, pues crea una realidad interpretada por los hombres, para los cuales tiene "...significado subjetivo de un mundo coherente..." (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 33) y nace a partir de sus pensamientos y acciones, al que además, los hombres le otorgan sustento real. Esta realidad se divide en sectores, unos que se aprenden de forma rutinaria y otros que producen problemas, en tanto lo que parece un problema no corresponda a una realidad distinta.

Por ejemplo, la contabilidad como realidad, nació para responder a las necesidades de registro y comunicación de información de las organizaciones en general, y como las actividades realizadas resultaban comunes a todas ellas, las operaciones se trataban de la misma forma y de manera rutinaria, hasta que como consecuencia de la diversificación de la actividad económica, las organizaciones tuvieron que especializarse para responder mejor a este nuevo mundo en el cual se desarrollaban, por ejemplo, agropecuario, bancario, seguros, recursos minerales, lo que produjo "problemas" en la contabilidad, que se resolvieron incorporando conocimientos y habilidades que permitieron desarrollar contabilidades especializadas que dieron respuesta a las nuevas necesidades, desarrollándose entonces la contabilidad agropecuaria, la contabilidad bancaria, la contabilidad de seguros, entre otras.

En la actualidad, no deja de ser cierto, las organizaciones se enfrentan a un nuevo problema como consecuencia de la globalización, la internalización de los mercados, las nuevas tecnologías de información y su influencia sobre la forma de negocios. Se ha desarrollado el mercado financiero a nivel mundial, se conforman cada vez más consorcios internacionales que hacen vida alrededor de estos mercados y, por tanto, la contabilidad, como disciplina y profesión, está en la obligación de dar respuesta a las necesidades de estas organizaciones. Reconociendo el problema, seguramente la solución era desarrollar una contabilidad especializada que pudiera aplicarse a estas empresas cuando lo necesitasen y no, convertir un problema en una *nueva realidad*, sustituyendo a la contabilidad por reglas orientadas a la preparación y presentación de información financiera en el contexto, solo, de los mercados financieros. Se produjo una “desviación radical” que se apartó del orden institucional, entiéndase, del conocimiento que proveían las reglas consideradas institucionalmente apropiadas, configurándose una “desviación de la realidad”.

El gremialista (Anexo D, entrevista G1) lo define de la siguiente forma,

Se trata de acomodar la información en atención a lo que la sociedad requiere. La información financiera debe ser imparcial y comparable, y los principios no la garantizan. Por eso es necesaria la norma. La contabilidad es consecuencia de la decisión de alguien de hacerlo de una forma.

Reconocen Berger y Luckmann (ob. cit.), que la sociedad se descubre como una realidad objetiva, es decir, exteriorizada y objetivada. Es este doble proceso de exteriorización y objetivación, proceso dialéctico continuo, en la medida en que se apoya en el conocimiento común tipificador y en las interacciones sociales, lo que alimenta los procesos de producción y

construcción del mundo institucional y de la institucionalización en sentido amplio, ambos como consecuencia de la actividad humana que los produjo. Sin embargo, sin la internalización, tercer momento del proceso dialéctico continuo, a través de la cual "...el mundo social objetivado vuelve a proyectarse en la conciencia durante la socialización" (ob. cit., p. 83), y que se consigue a través de la transferencia del mundo social a una nueva generación, no es posible conseguir la "...dialéctica social fundamental en su totalidad" (ob. cit., p. 86).

De acuerdo con el investigador, sobre la base del trabajo de Berger y Luckmann (ob. cit.), destacan algunas características que deben configurarse para el desarrollo de las instituciones:

- 1) La institucionalización se manifiesta cada vez que las clases de actores efectúan una tipificación recíproca de las acciones habitualizadas.
- 2) La propia institución (que supone un cuerpo de conocimiento objetivado, un cuerpo de verdades válidas en general acerca de la realidad) tipifica a la vez a los actores y a las acciones individuales.
- 3) Las instituciones implican historicidad (cristalización de las tipificaciones y los hábitos, y de su sedimentación en el curso del tiempo) y control (establecimiento de pautas, definidas de manera previa, que lo canalizan en una dirección determinada).
- 4) Las instituciones deben especializarse en un proceso de división de trabajo, y los propios actores desempeñan, en función de cada institución, roles (formas de acción tipificadas) sociales diferenciados.
- 5) Requiere legitimación de orden cognitivo y normativo, pues "...no solo indica al individuo por qué *debe* realizar una acción y no otra; también le

indica por qué las cosas *son* lo que son (cursiva en el texto original)” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 122).

Así entonces, la condición primaria para que se cree una institución, es la configuración de hechos institucionales que se derivan de la intencionalidad colectiva de construir realidad en función de un objetivo/sujeto explícito. Como producto humano de la externalización, el hecho institucional existe solamente como resultado de la actividad humana, de la interacción social y se origina, entre otros aspectos, como consecuencia del proceso de acumulación común de conocimientos que contiene “tipificaciones recíprocas de comportamiento”. La integración es consecuencia, entonces, de la derivación de acciones discontinuas, entendidas como “...partes conexas de un universo subjetivamente significativo cuyos significados no son específicos para el individuo, sino que están articulados y se comportan socialmente” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 88). Solo en la medida en que los individuos reflexionan acerca de ciertas cuestiones, es que se plantean encarar el problema a partir de un todo coherente que tenga sentido.

En el caso del desarrollo normativo en contabilidad, de acuerdo con Zeff (2012), luego de la Segunda Guerra Mundial, cada país tenía sus propios Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA); incluso, destaca la bibliografía que trata sobre la evolución histórica de los entes reguladores en el mundo (Zeff, 2007; Zeff, 2012; Hendricksen, 1973) que, para la época, los países con mercados de capitales activos en los que las compañías cotizantes dependían fuertemente de la financiación, tenían diferencias importantes respecto de las normas contables que regían, por

tanto, la práctica contable mundial era altamente diversa, y comparar estados financieros de un país a otro era muy difícil.

Henry Benson, socio senior en la firma de Reino Unido Cooper Brothers & Co. y el presidente del *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW), lideraron un movimiento que buscaba "...afrontar el problema de las prácticas contables diversas" (Zeff, 2012, p. 123). Benson, luego de reuniones y conversaciones con líderes de organismos de contabilidad de todo el mundo, creó en 1973 el *International Accounting Standards Committee* (IASC), con el fin de que "...promoviera la armonización internacional de normas de contabilidad, para disminuir las diferencias en las prácticas contables entre países" (Zeff, 2007, p. 30).

Los países cuyos organismos de contabilidad se unieron al IASC fueron: Alemania, Australia, Canadá, EE. UU., Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido e Irlanda (unidos). Cada país estaba representado por una delegación y cada delegación representaba un voto. Los delegados asistían a las reuniones de la junta del IASC tres o cuatro veces anualmente y leían la documentación proporcionada por el personal técnico de tiempo completo de dos personas, quienes trabajaban con comités directivos voluntarios para elaborar las normas. A lo largo del tiempo otros países, organismos internacionales y empresas, decidieron adscribirse al IASC y usar las NIC como modelo contable para la preparación y presentación de su información financiera.

Como puede observarse, a partir del propósito de emitir normas "básicas" (intencionalidad colectiva) que permitieran llevar a la armonización de las normas de contabilidad en todo el mundo (universos de significado

socialmente compartidos), se reunieron un grupo de personas interesadas y conformaron el ente emisor responsable de la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad (integración institucional).

Tal y como se establece en el párrafo anterior, los organismos emisores de normas se constituyen en instituciones. El conocimiento que en ellas se genera es producto de la intersubjetividad institucionalizada como consecuencia del proceso continuo dialéctico entre los actores que participan en la elaboración de la norma.

La primera característica de la institucionalización, se genera a partir de las acciones repetidas, que se convierten en típicas. Entonces, se considera a *el hábito* como el elemento básico en el proceso de institucionalización, pues “...economiza esfuerzos y es aprehendida como pauta por el que la ejecuta” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 74); es el mecanismo para explicar el orden social y permite restringir las opciones. Adicionalmente, la habituación provee “...el rumbo y la especialización de la actividad [...] y proporciona un trasfondo estable en el que la actividad humana pueda desenvolverse con un margen mínimo de decisiones las más de las veces” (ob. cit., p. 75).

Es así como, si se revisan los objetivos del IASB en el Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (párrafo 6), se observa que éste se orienta a, desarrollar un *único* conjunto de normas contables de carácter mundial, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas; y a promover el *uso y la aplicación rigurosa* de tales normas, por lo que se pretende que las transacciones y sucesos similares sean contabilizados e informados de manera similar, y que las transacciones y sucesos distintos sean

contabilizados e informados de forma diferente. En consecuencia, el IASB pretende que no haya posibilidad de elección de tratamientos contables (párrafo 13).

Por tanto, se pretende no solo institucionalizar a las NIIF como el único conjunto de reglas contables a nivel mundial, sino que también siempre se utilicen las mismas reglas para tratar las mismas transacciones, eliminando la posibilidad de aplicación de distintos tratamientos contables, lo que garantiza que se vuelvan a ejecutar en el futuro de la misma manera y con idéntica economía de esfuerzo, potenciando adicionalmente la comparabilidad.

Con este enfoque, el ente emisor entiende que no solo se puede lograr el tan anhelado objetivo de armonización, sino que además servirá para reducir, tanto el tiempo como los costos asociados con el desarrollo requerido para una norma de carácter nacional, e incluso para su actualización, teniendo como efecto, el desarrollo de *el hábito* entre los preparadores y usuarios de la información financiera.

La segunda característica supone que la propia institución presume dos condiciones, la tipología de los actantes y la tipificación de las acciones individuales. En cuanto a la tipología, se refiere a los roles sociales de quienes interactúan, e involucran dos dimensiones: a) la dimensión social (como consecuencia de la participación en un mundo social) y, b) la dimensión individual (como efecto de la internalización del rol social). Por su parte, la tipificación de acciones implica la asignación de funciones a cada individuo.

Por ejemplo, de acuerdo con el Prólogo de la Constitución del IFRSF (la fundación), el gobierno de la Fundación IASC es ejercido por veintidós miembros. Entre las responsabilidades de éstos, se encuentran el

nombramiento de los miembros del IASB y de los consejos y comités asociados al mismo, así como la consecución de fondos para financiar la organización (tipificación de acciones). Así entonces, a los individuos con conocimiento en finanzas, perceptivos de los desafíos asociados con la adopción y aplicación de normas contables globales, desarrolladas para su empleo en los mercados de capitales de todo el mundo, el IFRSF los define como *Fideicomisarios o Consejeros* (tipología del actor), les asigna funciones y obligaciones, y éstos a su vez se comprometen a cumplir con el compromiso temporal adquirido con la Fundación IFRS y con el IASB.

El párrafo FC 1.9 de los Fundamentos de las Conclusiones del Capítulo 1: El Objetivo de la Información Financiera con Propósito General, establece que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales son los beneficiarios previstos para la información financiera con propósito general, razón por la que el IASB los define como *usuarios principales* (tipología del actor). Adicionalmente, como tales usuarios principales necesitan la información financiera, desde su posición de actores en los mercados financieros, y el párrafo FC 1.16, literal b del mismo documento sostiene que “las responsabilidades del Consejo [...] requieren que se centren en las necesidades de los participantes en los mercados de capitales” (p. B7), el ente emisor, a través de El Consejo, decidió que la utilidad para la toma de decisiones es el objetivo de la información financiera, y por tanto el objetivo de su Marco Conceptual 2010 (tipificación de acciones).

La tercera característica implica que las instituciones adquieren cierta solidez y estabilidad gracias a la acción de la historia, a través de la cual alcanzan su potencial de objetivación, pues solamente como mundo

institucional pueden las formaciones sociales transmitirse a las nuevas generaciones, que, por otra parte, nacen en un mundo institucionalizado en el que las conductas están pautadas en torno a roles sociales. Con la historicidad de las instituciones surge también la necesidad de desarrollar controles sociales específicos para las nuevas generaciones, pues “...es más probable que uno se desvíe de programas fijados por otros, que de los que uno mismo ha contribuido a establecer” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 85).

Tal y como se estableció anteriormente, con la historicidad, se afina una característica fundamental para las instituciones: la objetividad. Significa esto que en la medida en que el mundo construido es transmitido a nuevas generaciones, éste, el mundo objetivado, logra firmeza en la conciencia y se experimenta como existente más allá de los individuos responsables por personificarlo en ese momento. En palabras de Berger y Luckmann (ob. cit.), las instituciones se experimentan como si ahora fueran poseedoras de una realidad propia, que se presentan a los individuos como un hecho externo y coercitivo.

Por ejemplo: es probable que un joven estudiante, que recién comience a tener contacto con la norma internacional emitida por el IASB, pueda saber poco o nada sobre su predecesor, el IASC. Como lo establece Zeff (2012), sin el carácter pionero del IASC, hoy no existiría el IASB. Nació como el primer emisor de normas internacionales; “...tuvo que construir un récord de amplias consultas procedimentales y una producción de normas competentes, incluyendo una atención a la necesidad de mejorar la calidad de sus normas generales iniciales” (Zeff, ob. cit., p. 160); consiguió el apoyo de emisores de normas nacionales, reguladores del mercado de capitales, el

Banco Mundial, y por último, y fundamentalmente, la Comisión Europea. Hoy, gracias a todo eso, existe el IASB.

Una de las respuestas que se obtuvieron del grupo de discusión respecto de la legitimación de los entes emisores, se relacionó con la coerción. La opinión de A5 (Anexo B, Guía de discusión 2) resulta en un buen referente de la discusión desarrollada. Establece el académico que

La aplicación de las NIIF toma fuerza por la resolución del Servicio Autónomo de Registros y Notarías o el Servicio Nacional de Contratistas, cuando rechazan los estados financieros que no están de acuerdo con normas VEN-NIF y/o ajustadas por inflación. El GLENIIF también da legitimidad al IASB.

Sin embargo, la historicidad también permite colocar en perspectiva los acontecimientos que ayudan a entender las decisiones tomadas por las organizaciones, y en consecuencia, los efectos que éstas pueden desencadenar. Los tres eventos que se señalan a continuación permiten distinguir, probablemente, la razón más importante que condiciona al IASB a centrar sus intereses en el desarrollo de un cuerpo de normas de información financiera orientadas a satisfacer las necesidades de usuarios particulares en un contexto específico, lo que obliga al órgano emisor a moldear la realidad institucional para acomodarla al tenor y en atención a los usuarios que la demandan, pues ciertas características económicas que no han sido previamente reconocidas o reveladas, deberán ahora ser reconocidas o reveladas a través de las reglas por él emitidas. El conocimiento contable así construido, adquiere su sentido en un contexto de intencionalidad (propósito, utilidad, uso).

El primer evento data de 1987, y se dio cuando la IOSCO (la confederación de reguladores del mercado de valores) se acercó al IASC con "...una

tentadora propuesta de que, si la junta hacía mejoras significativas en sus normas, eventualmente la IOSCO consideraría aprobarlas para que las usaran sus miembros reguladores” (Zeff, 2012, p. 131).

El segundo evento se da en 1996, cuando la SEC (el ente regulador del principal mercado financiero del mundo) decidió hacer su primer pronunciamiento público (es decir, no a través de la IOSCO) sobre los atributos que debían poseer las normas del IASC si iban a ser aceptables para la preparación de estados financieros en ofertas de valores transfronterizas. En palabras de Zeff, (2012, p. 135) “...el objetivo de la SEC era presentar cuáles atributos generales buscaría cuando participara en la evaluación de la IOSCO de las normas básicas del IASC”.

El tercer evento sucedió en junio del 2000, cuando la Comisión Europea anunció su estrategia de que a las compañías cotizantes en la Unión Europea se les debería exigir adoptar las NIC en sus estados consolidados para el año 2005.

Los tres eventos están asociados con organismos reguladores de mercados financieros, por lo que la decisión del IASB fue desarrollar sus normas contables para satisfacer las necesidades de este nicho en particular. La realidad institucional así construida se fundamenta en un contexto de intencionalidad y explica el sesgo que orienta las decisiones del ente emisor.

Adicionalmente, las normas internacionales actuales son el resultado del proceso de ajuste a que han sido sometidas a lo largo del tiempo, como consecuencia de las condiciones cambiantes en la actividad económica, en los intereses de los usuarios y, fundamentalmente, en el objetivo del ente emisor.

En la matriz de análisis 11 se presenta un resumen de la evolución histórica de la NIC 1.

Matriz de análisis 11

Resumen de la evolución histórica de la NIC 1

Fecha	Acontecimiento
Marzo 1974	Borrador para discusión pública E1 Revelación de las políticas de contabilidad.
Enero 1975	NIC 1 Revelación de las políticas de contabilidad.
Junio 1975	E5 Información a ser revelada en los estados financieros.
Octubre 1976	NIC 5 Información a ser revelada en los estados financieros.
Julio 1978	E14 Activos corrientes y pasivos corrientes.
Noviembre 1979	NIC 13 Presentación de activos corrientes y pasivos corrientes.
Enero 1994	Fueron reformateadas las NIC 1, NIC 5 y NIC 13.
Agosto 1997	La NIC 1 (1997) Presentación de estados financieros reemplaza a las NIC 1 (1975), NIC 5, y NIC 13 (1979).
Julio 1998	Fecha efectiva de la NIC 1 (1997).
Diciembre 2003	Versión revisada de la NIC 1 es emitida por IASB.
Enero 2005	Fecha efectiva de la NIC 1 (Revisada 2003).
Agosto 2005	La NIC 1 es enmendada para agregar las revelaciones sobre el capital.
Marzo 2006	Borrador para discusión pública de las Enmiendas propuestas a la NIC 1 Presentación de estados financieros.
Enero 2007	Fecha efectiva de las enmiendas realizadas en agosto 2005 a la NIC 1.
Septiembre 2007	Emitida la NIC 1 Revisada.
Enero 2009	La NIC 1 Revisada es efectiva para los períodos anuales que comienzan en o después del 1 enero 2009.
Enero de 2012	Incluye las NIIF con fecha de vigencia posterior al 1 de enero de 2012 pero no las NIIF que serán sustituidas.

Fuente: elaboración propia con base en NIC 1 2013.

En términos de control los organismos reguladores establecen garantías a los usuarios de la información, exigiéndoles a los preparadores de la información el estricto apego a la *versión oficial* de la realidad financiera mediante el cumplimiento de las normas del IASB. A su vez las normas emitidas por IASB, establecen límites de aplicabilidad para los preparadores de la información. Por ejemplo, NIC 1 establece que una entidad, cuyos estados financieros cumplan las NIIF, efectuará en las notas una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento y, por el contrario, una entidad *no* señalará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de éstas.

Otro ejemplo de los límites para los preparadores de la información lo representa el calendario de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, expuesto en la Constitución del IFRSF, en su párrafo 20 (p. 65) que establece “Las NIIF se aplican desde la fecha especificada en el documento. Las NIIF nuevas o revisada pueden establecer disposiciones transitorias relativas al momento de su aplicación inicial”.

Puede observarse, como el ente regulador establece pautas que le permiten controlar, y por tanto regular, por ejemplo, el momento de aplicación inicial de la NIIF (en términos de su uso) y/o la revelación sobre el cumplimiento por parte de la empresa del cuerpo normativo internacional (declaración de fiel cumplimiento).

La cuarta característica establece que las instituciones, como colectividades que abarcan cantidades de individuos, deben especializarse en un proceso de división del trabajo, el cual, junto con las innovaciones, llevarán a nuevas habituaciones, construyendo el trasfondo común de rutina a los individuos,

en otras palabras, "...estará en vía de construcción un mundo social que contendrá en su interior las raíces de un orden institucional en expansión" (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 79).

Un caso que ilustra esta característica es la estructura organizativa del IFRSF, la cual establece que existen cuatro órganos bien definidos, a saber: el gobierno de la Fundación IASC, que tiene entre sus responsabilidades, a través de los Fideicomisarios, el nombramiento de los miembros del IASB y de los consejos y comités asociados al mismo, así como la consecución de fondos para financiar la organización; el IASB que tiene por responsabilidad, la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los documentos que se relacionan con ellas, tales como el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, los Proyectos de Norma y otros documentos de discusión; el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), responsable de preparar interpretaciones de las NIIF para que sean aprobadas por el IASB y, dentro del contexto del Marco Conceptual, el de suministrar las guías oportunas sobre problemas de información financiera; el Consejo Asesor de las NIIF (Consejo Asesor) que tiene como objetivo asesorar al IASB sobre las prioridades y sobre los proyectos importantes para el establecimiento de normas contables. Por tanto, para cada cuerpo se forma un bloque de conocimiento referido a la actividad particular que se trata.

El IASB claramente diferenció, a través de sus órganos constituyentes, la ejecución de las funciones administrativas, de aquellas relacionadas con su propósito como órgano emisor de normas, y adicionalmente creó un Consejo Asesor de las NIIF que garantiza la participación de individuos y

organizaciones interesadas en la información financiera internacional, estableciendo un vínculo directo con los reales y potenciales usuarios que permite la reciprocidad entre los individuos que hacen vida alrededor de la institución.

La quinta característica establece que las instituciones requieren legitimaciones, es decir, modos con los que pueda explicarse y justificarse.

De acuerdo con Berger y Luckmann (ob. cit.), existen cuatro niveles diferentes de legitimación:

- 1) La legitimación incipiente, es la que se produce como consecuencia de las afirmaciones tradicionales sencillas sobre el “así se hacen las cosas”.
- 2) La legitimación rudimentaria, basada en esquemas pragmáticos, relacionados con acciones concretas.
- 3) La legitimación en términos de un cuerpo de conocimiento diferenciado, sobre la base de teorías explícitas y especializadas y que permiten la evolución de la aplicación pragmática a “teoría pura”.
- 4) La legitimación de los universos simbólicos, basada en “totalidades simbólicas” que no se refieren a realidades de la experiencia cotidiana. Este nivel de legitimación exige el más alto nivel de integración, a través de un marco de referencia general que constituye un universo dentro del cual se desarrollan “...todos los significados objetivados socialmente y subjetivamente reales” (Berger y Luckmann, ob. cit., p. 125).

Si bien es cierto, la norma internacional contiene un marco de referencia que busca presentar los conceptos fundamentales, de manera tal que se presenten en forma de estructura sólida, integral e internamente consistente, no es menos cierto que el marco conceptual es para la preparación y

presentación de información financiera y no el desarrollo de una teoría general de la contabilidad, que por tanto representa a todo el mundo de la contabilidad como un universo. Tal y como lo establece el párrafo S1 del *Preliminary Views. Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information* (2006, p. ix):

El Marco Conceptual para la Información Financiera establece los conceptos que subyacen en la información financiera. El marco es un sistema coherente de conceptos que se desprenden de un objetivo. El objetivo identifica el propósito de la información financiera. Los otros conceptos proporcionan una guía para identificar los límites de la información financiera, la selección de las transacciones, otros eventos y circunstancias que deben estar representadas, cómo deben ser reconocidos y medidos (o reveladas), y cómo deben ser resumidos y reportados.

Así entonces, el modelo contable internacional, como cuerpo de normas adoptadas en su conjunto para dar lugar a la información financiera coherente, se entiende como una perspectiva especial de fenómenos que representa un ámbito del mundo de la contabilidad, el de la información financiera en mercados financieros, y que obtiene su nivel de legitimación como cuerpo de conocimiento diferenciado.

Berger y Luckmann (ob. cit.) establecen que el conocimiento permite ordenar la forma como la externalización produce un mundo objetivo; objetiviza ese mundo mediante el lenguaje y del "...aparato cognoscitivo basado en el lenguaje" (p. 88) convirtiéndolo en objeto de conocimiento accesible en general, y se internaliza como verdad objetivamente válida en el curso de la socialización. Constituye "...la dinámica motivadora del comportamiento institucionalizado, define las áreas institucionalizadas del

comportamiento y designa todas las situaciones que en ellas caben” (ob. cit., p. 90), pues se entiende como un cuerpo de verdades válidas en general acerca de la realidad, es decir, como conocimiento objetivado socialmente. Así entonces, preparar y presentar información financiera, permite a través del debido proceso sustantivo, la construcción de un cuerpo de conocimiento que permita el desarrollo de la “actividad contable”, pues implica:

1. Desarrollo de vocabulario. Por ejemplo: activo, pasivo, patrimonio, resultado integral, instrumentos financieros, gastos, costos, ingresos ordinarios, impuesto a las ganancias, negocios conjuntos, subvenciones del gobierno.
2. Cuerpo de guías que garantizan el buen desempeño, y canaliza la construcción de la información financiera. En el caso venezolano, los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF) están conformados, de acuerdo con el BA VEN-NIF 8, para grandes entidades por: veintiocho Normas Internacionales de Contabilidad, doce Normas Internacionales de Información Financiera, dieciséis Interpretaciones sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, siete Interpretaciones sobre las Normas Internacionales de Contabilidad; para Pequeñas y Medianas Entidades por la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), y en forma conjunta para los dos grupos por ocho Boletines de Aplicación.
3. Conocimiento como fuerza controladora: solo a través del cumplimiento de la norma en los términos establecidos por ésta, y dentro de los lapsos instaurados, se podrá afirmar y garantizar que la información financiera así

construida se presenta de acuerdo con NIIF, a nivel internacional, o como VEN-NIF en Venezuela. Dentro de la norma, todo; fuera de la norma, nada.

4. Como la institución emisora de normas persiste en el tiempo, ese mismo cuerpo de conocimiento sirve como descripción objetiva, y por tanto, mediante este conocimiento se objetiva todo el ámbito contable internacional (como sector del mundo social).

5. A su vez esta realidad permite formar al individuo. Produce tipos específicos de personas que se desarrollan en forma de roles, como emisores, transmisores o usuarios, cuya identidad tiene significado solo dentro del universo constituido por el cuerpo de conocimiento en normas internacionales.

Desde esta perspectiva se busca la organización del conocimiento de la realidad financiera que surge de una construcción social propiciada por entes reguladores como SEC, IOSCO, la Comisión Europea, entre otros. Sin embargo, aunque su objetivo es armonizar la realidad financiera, ésta no es única, y coexisten en la actualidad cuerpos normativos alternativos tales como FASB (normas contables de Estados Unidos de América) e ICAEW (cuerpo normativo de Inglaterra y Gales).

En su intención de consolidar toda la realidad financiera a través de un único juego de normas de obligatorio cumplimiento a nivel mundial, y un pensamiento hegemónico de los reguladores, anulan la historicidad necesaria para la apropiación del conocimiento por parte de los preparadores de la información y por tanto, limitan el acceso al mismo. Es así entonces como, en vez de lograr legitimidad porque se trata de un conocimiento diferenciado que permite la práctica de forma consciente, se da cabida al proceso de

legitimación incipiente, es decir, a la aceptación de la norma porque “así se hacen las cosas”.