

CAPÍTULO VI

CONSECUENCIAS EN LA CONTABILIDAD DEL USO DE LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL IASB

Jhon Searle, a través de su trabajo la construcción social de la realidad (1998), argumenta que existen hechos en la convivencia social cuya existencia se debe a convenciones y decisiones de los sujetos que hacen vida en ella. Reclama el estatus óntico de ésta realidad que aunque no tiene corporalidad o tangibilidad, existe. Las tesis básicas que defiende Searle son:

1. El supuesto del realismo externo, que establece que el mundo (las cosas) existen independientemente de las representaciones que los observadores realicen de éste.
2. Desde la perspectiva ontológica se puede distinguir entre hechos brutos (los cuales existen independientes de los estados mentales, es decir, de la consciencia de quien las observa, y las instituciones mentales) y los hechos institucionales (mentales), que para Searle son una sub-clase de los hechos sociales (que sí requieren estados mentales humanos para existir, es decir, dependen del pensamiento humano y la comunicación). El gráfico 8 permite visualizar la estructura general de la propuesta ontológica de Searle.

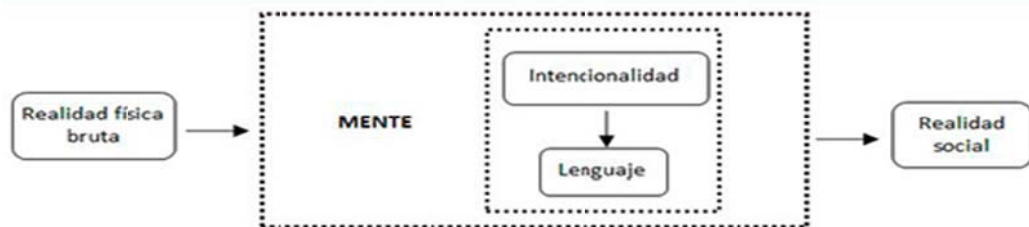


Gráfico 8. Estructura general que sostiene la propuesta ontológica de Searle. Venables (2013)

3. Los hechos institucionales se forjan a partir de tres enunciados:

3.1) *La intencionalidad colectiva*: definida como el tipo de estado mental intencional que existe solo en la medida en que sea compartido con y por otros individuos.

3.2) *La asignación de funciones de status*: imposición de una nueva función a algún hecho u objeto previamente existente, con la particularidad de que las características físicas del objeto no son suficientes, por sí solas, para cumplir con la nueva función asignada, por lo que se requiere la intencionalidad colectiva continuada a tal efecto. La referencia de este tipo de declaraciones son las expresiones performativas.

3.3) Reglas constitutivas: constituyen la condición de posibilidad de que se realicen ciertos actos o resultados, o se produzca un comportamiento. Las reglas constitutivas constituyen los hechos institucionales y se describen a partir de la fórmula: "X cuenta como Y en el contexto de C". Searle aclara que existen igualmente, las reglas regulativas, las cuales solo normatizan formas de comportamiento que previamente existían.

4. La aceptación de la regla crea poderes deónticos, que se definen como la imposición de derechos, requerimientos, obligaciones, prohibiciones, capacidades, que estructuran la realidad institucional.

5. Es necesario el lenguaje, como medio de capacidad de simbolización o representación para llevar a cabo esta asignación.

El gráfico 9 permite visualizar la esencia del proceso que rige la teoría de construcción social de la realidad presentada por Searle.

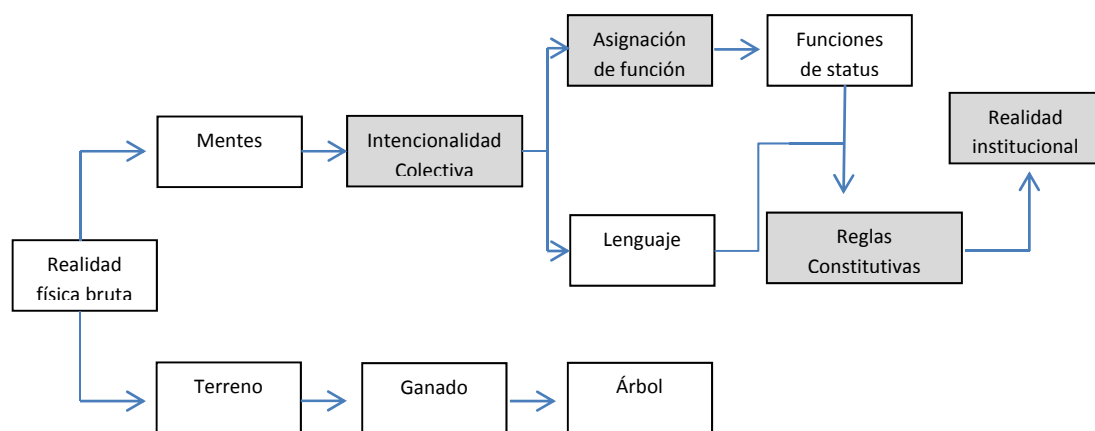


Gráfico 9. Proceso que rige la teoría de construcción social de la realidad presentada por Searle. Elaboración propia a partir del texto de Jhon Searle.

Distintos autores (Shapiro, 1997; Mouck, 2004; Lee, 2006a, 2006b, 2009) han utilizado el trabajo de Searle como base para explorar la relación entre la realidad económica y la contabilidad, especialmente respecto de la contabilidad financiera.

De acuerdo con Mouck, el primero en introducir el trabajo de la realidad institucional de Searle en la literatura contable fue Shapiro (1997, 1998), pero “...solo en el contexto del desarrollo de un modelo de debate racional y objetivo sobre las normas de contabilidad financiera” (Mouck, ob. cit., p. 528). Esto es porque Shapiro, en su trabajo *Objectivity, relativism, and truth in external financial reporting: what’s really at stake in the disputes?* no proporciona una revisión sistemática de la teoría de Searle con respecto a las características ontológicas de lo que representan las cifras contable - financieras en sí mismas.

Shapiro argumenta que la posición de Searle establece que el conocimiento es epistemológicamente objetivo en la medida en que una comunidad puede

ponerse de acuerdo sobre los criterios que deben aplicarse para la evaluación de la justificación o evidencia de las afirmaciones. Sobre esta base, sostiene el autor que los contadores deben depender de un juicio colectivo sobre qué métodos y pruebas son aceptables para el desarrollo de la contabilidad.

Por su parte Mouck, (ob. cit., p. 526) establece que el libro de Searle, "...ofrece herramientas útiles para reevaluar el estado de lo ontológico y epistemológico de las representaciones de contabilidad financiera". Destaca la importancia que Mouck le otorga al plano epistémico, cuando al trabajo de Searle se le reconoce, básicamente, por su aporte de propuesta de *ontología social*.

Establece el autor, que tres conjuntos de distinciones son necesarios considerar, pues resultan fundamentales para explicar la teoría de la realidad institucional de Searle. Estas distinciones se refieren a: la objetividad epistémica frente a la subjetividad epistémica; objetividad ontológica frente a la subjetividad ontológica y características intrínsecas del mundo en comparación con rasgos relativos al observador.

La distinción epistémica, se refiere a "predicados de juicio" (Mouck, ob. cit., p. 529) y tratan sobre los métodos de estudio que permitirán *representar* la realidad. Pueden ser: objetivos, a partir de los cuales, la verdad o falsedad no depende de actos o sentimientos de nadie respecto de ellos, y subjetivos, en los cuales, la verdad o falsedad dependen de actos o sentimientos de quien los observa.

Un enunciado epistemológicamente objetivo estaría representado por lo establecido en el artículo 13, numeral 1, literal b de la Ley que establece el

Impuesto al Valor Agregado (p. 5) respecto del reconocimiento de un ingreso, cuando establece que

se entenderán ocurridos o perfeccionados los hechos imponibles y nacida, en consecuencia, la obligación tributaria:

1. En la venta de bienes muebles corporales:

[...]

b) ...cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero.

Así entonces, la verdad o falsedad respecto del perfeccionamiento de la operación generadora de la obligación tributaria (ingreso por venta de bienes muebles corporales) no depende de las actitudes, sentimientos, percepciones o creencias de nadie. Están definidos en el artículo respecto de tres hechos específicos y en atención al orden o momento de ocurrencia del hecho, en todo caso, el que suceda primero.

Una representación epistemológicamente subjetiva sería lo establecido en el párrafo 18 de la NIC 18 Ingreso de Actividades Ordinarias (p. 5) cuando establece que:

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre.

En este caso, la verdad o falsedad respecto al perfeccionamiento de la transacción de venta y, por tanto, del cumplimiento de las condiciones para su reconocimiento, quedan sujetas a la evaluación que el observador realice de, por ejemplo, la *probabilidad* de obtención de beneficios económicos futuros, o la existencia o no de una *incertidumbre* que condicione a la

operación. En todo caso, la transacción, en términos de su ocurrencia o no, está sujeta a la percepción, entendimiento, interpretación que el contador haga de ésta.

Respecto de la función ontológica, Mouck (ob. cit., p. 529) establece que ésta se refiere a “predicados de entidades”, es decir, al estudio de la realidad. Esta función el autor también la sub-divide en objetiva (existe independientemente del estado mental o del observador) y subjetiva (depende del estado mental del observador). La tercera función identificada está directamente relacionada con la función ontológica y está asociada con los rasgos intrínsecos del mundo (características propias, no condicionadas al reconocimiento o estado mental del observador) y los rasgos relativos al observador (asociados con actitudes del observador).

En el sentido ontológicamente objetivo, la uva es, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (DRAE) en su versión electrónica, una “baya o grano más o menos redondo y jugoso, fruto de la vid, que forma racimos”. Por tanto, es una fruta que puede definirse e identificarse desde sus características intrínsecas, aquellas que le son propias. Sin embargo, la uva puede ser definida, y tratada contablemente, de acuerdo con la NIC 41 Agricultura, como un producto agrícola, pero solo hasta el punto de su cosecha o recolección, pues como un producto resultante del procesamiento tras la cosecha o recolección, su tratamiento contable estará regido a través de la NIC 2 Inventarios, es decir, que como hecho contable, su tratamiento será en atención y dependiendo del uso, condiciones y momento en que se esté considerando. En este caso, como priva la función y lo que la *uva* representa para la entidad, se configura un hecho ontológicamente

subjetivo. Destaca Mouck (ob. cit., p. 530) que, “Esta subjetividad ontológica no impide que las afirmaciones sobre las características relativas al observador sean epistémicamente objetivas”.

Por su parte, los trabajos de Lee, se orientan a examinar las nociones filosóficas de la realidad social en función del trabajo de Searle y la correspondencia de la realidad a la luz de las normas contables, sobre la base y en atención a una mejor comprensión de la construcción y la representación de la realidad social por parte de todos los interesados en el mundo de la contabilidad financiera.

Lee (2006a) plantea que el modelo *serleliano* de realidad establece que el mundo existe como hechos que son ontológicamente objetivos (hechos brutos o físicos, que se explican en términos de ciencia y a los cuales se les asocian características intrínsecas), o subjetivos (hechos sociales contruidos por el hombre, aunque pueden tener base en hechos físicos, a partir de sus creencias, deseos, intenciones y su representación epistemológica puede ser objetiva y subjetiva).

Reconocen los autores (Mouck, ob. cit., Lee, 2006a) los tres elementos necesarios para tener en cuenta para el “aparato de la realidad social”: asignación de función, intencionalidad colectiva y reglas constitutivas, de acuerdo con la fórmula: “X cuenta como Y en el contexto de C”, como formas específicas de reconocimiento, aceptación y acuse de recibo de un nuevo estado al que se le asigna la función. Por su parte Shapiro (ob. cit.) hace uso de la fórmula de Searle para justificar, a través del reconocimiento de declaraciones performativas que, como “cuenta lingüística, del tipo de cambio que los emisores de normas crean cuando dictan nuevas normas, es

consistente con el realismo externo” (p. 179) que los órganos emisores de normas contables poseen legitimidad institucional para imponer tal realidad a través del cambio que se consigue a través de tales expresiones performativas.

Mouck (ob. cit.) destaca que, tanto la realidad institucional como los hechos institucionales requieren el reconocimiento colectivo de, lo que Searle llama, funciones de status, y destaca que el lenguaje es la más importante función de status por dos razones:

1. “El idioma proporciona un medio para la representación pública de otras funciones de estado, facilitando así el reconocimiento colectivo de un estado único” (p. 530). Así, lo que es reconocido como una camioneta, que es un vehículo que sirve para el transporte de toda clase de mercancías, es representado en el medio contable, a través del reconocimiento de la comunidad de emisores, usuarios y entes reguladores, cuando se tienen para el uso por parte de la entidad en las operaciones de la empresa y no para la venta, como un *equipo de reparto* dentro de la Propiedad, Planta y Equipo.
2. “El lenguaje tiene una capacidad única para generar nuevas funciones de estado, nuevos hechos institucionales” (p. 530). Se configuran así, lo que Searle denominó declaraciones performativas, las cuales constituyen, literalmente, los hechos institucionales que declaran. De acuerdo con Mouck (ob. cit.), “...este tipo de hechos institucionales son la base de enormes porciones de nuestra realidad social” (p. 531). Por ejemplo, cuando se hace referencia a las *características cualitativas de la información financiera útil*, se sobre-entiende que se hace referencia a las particularidades o condiciones (tales como relevancia o representación fiel) que deben estar presentes en la

información financiera, si se quiere que ésta pueda servir para cumplir con el objetivo de la información financiera.

Otra característica que resalta Mouck (ob. cit.), sobre las funciones de *status*, es su condición de interacción, lo que implica que la realidad institucional puede ser concebida como una estructura de relaciones de poder. Considérese de nuevo la fórmula “X cuenta como Y en el contexto de C”:

1. Un mismo elemento X puede recibir distintas funciones:

- Un terreno (X) cuenta como Propiedad de Inversión (Y) cuando se tiene para un uso futuro no determinado, pues se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalía (C).
- Un terreno (X) cuenta como Propiedad, Planta y Equipo (Y) cuando se ha destinado para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos (C).

Puede observarse como el mismo objeto (X), el terreno, adquiere funciones distintas (Y), en atención a contextos diferentes.

2. El término “Y” en una función de *status* puede ser el término “X” en otra función de *status*:

- La Propiedad de Inversión (X) cuenta como activo no corriente (Y) pues no cumple con ninguno de los literales establecidos en el párrafo 66 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, para identificar los activos corrientes (C).

En este ejemplo, el objeto (X) la propiedad de inversión, se usó como función (Y) en la primera oración del numeral 1.

Es así que, tal y como lo hace Searle, Mouck (ob. cit.) también reconoce que la creación de funciones de *status* implica asignar nuevas funciones de poder, por lo que estas funciones pueden ser caracterizadas como funciones de *status* deónticas, ya que imponen obligaciones, derechos, sanciones, responsabilidades, privilegios, permisos, autorizaciones. Por ejemplo:

1. El párrafo 29 de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo establece que “La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de la revaluación (p. 1021)”. Se entiende entonces, que la norma *permite* a la gerencia seleccionar la política contable de medición posterior de los activos tangibles que posee la empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, que permita presentar más pertinente y fielmente la realidad de tales activos.

El modelo del costo o el de la revaluación (X) pueden ser usados como métodos de medición posterior (Y) de acuerdo con la NIC 16 (C).

2. El párrafo 19 de la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones Contables y Errores, en su literal b) establece que “cuando la entidad cambie una política contable [...], aplicará dicho cambio retroactivamente (p. 894)”. La norma impone la *obligación* de aplicar el tratamiento retroactivo para materializar un cambio en política contable.

Un cambio en política (X) debe ser tratado como un cambio retroactivo (Y) de acuerdo con lo establecido en la NIC 8 (Z).

3. El párrafo 13 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, dispone que “Se presume que la aplicación de las NIIF [...], dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable (p. 793)”. Sin

embargo, indica la misma NIC 1 en el párrafo 17 que “En la circunstancia extremadamente rara de que la gerencia concluyera que cumplir con un requisito [...], llevaría a un error [...], la entidad no lo aplicará (p. 793)”. Significa que la misma norma *autoriza* a la gerencia a violar el marco normativo existente en las condiciones previstas.

Si el cumplimiento de un requisito de una norma (X) produce un error a criterio de la gerencia (Y) entonces la entidad no lo aplicará pues atenta contra la presentación razonable (C).

4. En el párrafo 7, la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias, señala que “No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar (p. 1353). Por tanto, desde la norma se *limita* a la entidad a presentar estados financieros sin reexpresar solo como parte de las notas y no como un juego de estados financieros por separado que acompañen a los estados financieros reexpresados.

La información financiera antes de su reexpresión (X) cuenta solo como información a revelar (Y) en el contexto de la información financiera en economías hiperinflacionarias (C).

5. En el párrafo 40 de la NIC 29, se establece que “Esta Norma exige que se revele la información necesaria para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la inflación en los estados financieros [...] para comprender estas bases y las cantidades resultantes (p. 1357)”. Si la gerencia es responsable por la información que se prepara y presenta a través de los estados financieros, es *responsable* entonces por la revelación de la

información que permita comprender el proceso de ajuste por inflación desarrollado por la empresa.

La revelación de información financiera (X) como parte del proceso de preparar y presentar información financiera (Y) que es responsabilidad de la gerencia (C).

Es así como la realidad institucional se construye a partir de “nuestro” desarrollo de un conjunto intencionado e interrelacionado de funciones de *status* con poder.

Y es a partir de esta consideración que los autores (Mouck, ob. cit.; Lee, 2006a, 2006b) presentan argumentos para intentar resolver la disyuntiva sobre si la contabilidad, a través de sus prácticas contables, construye la realidad o si solo se limita a hacer una representación de ésta. Plantean que la orientación inicial pasa por la exploración de las relaciones entre las normas de contabilidad, las representaciones de la contabilidad y la realidad económica.

Mouck (ob. cit., p. 532) se pregunta “¿si la realidad económica se construye socialmente en virtud de la existencia de reglas constitutivas?”. Responder esta pregunta exige, al menos, un ejercicio sencillo que permita recordar cómo ha sido el desarrollo de la economía a lo largo del tiempo. Así, en el principio, la economía solo era de subsistencia y de autoconsumo. El hombre por su condición primitiva, se alimentaba directamente de la naturaleza: cazando, pescando y recolectando frutos. No existía la propiedad privada, y los medios de producción eran de todos. Esta forma de actividad económica no poseía las condiciones para el desarrollo de una actividad contable, aunque se reconozca la existencia de representaciones, que a la distancia, pudieran entenderse como registros. Y es que en palabras de Gertz (ob. cit.),

tres elementos tienen que darse para que se pueda configurar el objeto de la actividad contable (p. 17-18):

1. Que el hombre constituya una unidad social y que por lo tanto esté vinculado con otros hombres por necesidades comunes,
2. Que concurren actividades económicas en tal número e importancia que haya sido preciso auxiliarse de un testimonio de naturaleza perenne en la conservación de la información, y
3. Que exista un medio generalmente aceptado mediante el cual se pueda conservar la información sobre la narración de los hechos ocurridos en el pasado y que sea susceptible de medición.

Con la aparición de la época antigua, se comienzan a establecer viviendas y puntos sedentarios, surgiendo las primeras poblaciones. La humanidad comenzó a utilizar más eficientemente los recursos de la naturaleza, y se desarrolló la agricultura y la ganadería. Comenzaron a producirse bienes que excedían sus necesidades, por lo que hubo la oportunidad de comenzar a intercambiar con otras aldeas o tribus. Se creó la primera forma de comercio, el trueque, aunque hacia su última fase se usa ya la moneda. El registro se desarrolla para reflejar los bienes poseídos, la fiscalidad y la distribución por parte del estado, todos con referentes objetivos en la realidad, por lo que se realizan representaciones objetivas de ésta.

Con la llegada de la edad media, se producen cambios a nivel social, político, cultural y económico. Se crean centros urbanos en los que se comercializan los productos, la agricultura deja de ser la única forma de actividad económica, solo que las personas trabajan la tierra de su “Señor Feudal” a cambio de protección, vivienda y alimento, y comienza a

desarrollarse la manufactura a nivel de textiles y arte, y los intercambios comerciales que se producen, no solo involucran operaciones entre habitantes de la misma ciudad o de ciudades cercanas; los excedentes comienzan a transportarse por vía terrestre y marítima a otros países.

El aumento del comercio se relacionó con un aumento del uso de la moneda y del dinero circulante. Algunos comerciantes se dedican a los negocios del dinero y se desarrolla la necesidad de mantener registros sobre los bienes, con referentes objetivos, y a partir de este momento, de derechos poseídos y obligaciones adquiridas, y se desarrollan nuevas reglas para la determinación de los beneficios y de la distribución de utilidades, hechos subjetivos nacidos de la convención colectiva de aquel entonces. Esta forma de hacer contabilidad se desarrolla a través de esta época, mediante el cumplimiento de la principal regla constitutiva que rige el modelo contable de aplicación actual, la teoría de la partida doble.

El auge del comercio no solo incrementó los volúmenes de mercancía, sino que sentó las bases para la expansión geográfica de los negocios, lo que obligó a los dueños a encomendar el cuidado de éstas a terceros en calidad de mayordomía.

Con la Revolución Industrial, disminuye la producción manual de los artesanos y la actividad agrícola y, se da inicio a la producción a gran escala o en serie y se expande el comercio como consecuencia de la construcción de vías férreas, canales o carreteras. Quienes crean o adquieren capital permanecen como sus propietarios (accionistas) durante el proceso de producción, y la rentabilidad del capital invertido en un libre mercado de productos y servicios es el eje central de la vida económica. Nuevas reglas

para regular conceptos como superávit, capital, y ganancias por acción son considerados, cambios substanciales en el fondo y la forma del desarrollo de las nuevas prácticas contables, nacidas al amparo de agrupaciones profesionales, centros docentes y mandatos legales sobre la disciplina contable. La contabilidad deja de ser entendida como la contabilidad del dueño, y se desarrolla para responder a la cada vez más creciente necesidad de información por parte de diferentes usuarios, dando origen a la división de la contabilidad en atención a sus destinatarios, en contabilidad administrativa y contabilidad financiera.

En la actualidad, entendida como la era de la globalización, la realidad económica que se aplica para efectos de la contabilidad, a nivel internacional y más específicamente en el contexto venezolano, que se impone a través del modelo contable internacional, es el referente al conjunto de actividades que se desarrollan a través de los mercados financieros, basados en la información como factor creador de riqueza y valor, en función de su utilidad en la toma de decisiones, sobre la base de un modelo normativo orientado a la realización de predicciones necesarias para proyectar tales decisiones. Es un modelo caracterizado por valores razonables, futuros, opciones, beneficios económicos futuros, eventos todos que dejan de tener referentes en hechos físicos u objetivos y que se desarrollan a partir de convenciones y asignaciones de funciones que un conjunto de personas interesadas convienen en aceptar y usar, por lo que los hechos resultan de un proceso de construcción ontológicamente subjetivo.

Tal y como se puede deducir de la breve revisión histórica realizada sobre la evolución de la actividad económica, en cada una de estas épocas ha

habido una historia de interacción mediante la cual nuevas prácticas de reglamentación han provocado la construcción de nuevas normas contables, nuevos estados y nuevos significados. Y esto es porque “los hechos” dejaron de reconocerse desde sus referentes objetivos, para comenzar a reconocer las características percibidas de los objetos. En la matriz de análisis 12 se presenta un resumen que relaciona las actividades económicas por época, con el fin de caracterizar el registro contable en atención a la clasificación de realidad explicada por Searle.

Matriz de análisis 12

Actividad económica, época y hechos base del registro contable

Época	Actividad Económica	Registro
Primitiva	Modos de producción de alimentos no intensificables. Subsistencia y autoconsumo.	Se reconoce la existencia de representaciones que se pueden entender como registros, sin que existan las condiciones para que se desarrolle la actividad contable.
Antigua	Modos de producción de alimentos intensificables; agricultura y ganadería; comercio basado en el trueque; factor de producción: la tierra.	Registro basado en referentes objetivos. La contabilidad registra representaciones desde la forma, es decir, en atención a sus características ónticas propias.
Media	Comercio; agricultura y ganadería; desarrollo de negocios basados en el dinero (bancos); factor de producción: tierra y trabajo.	Registro basado en referentes objetivos físicos e institucionales.
Revolución Industrial	Expansión del comercio; paso de una economía fundamentalmente agrícola a una economía industrial; factores de producción: trabajo y capital.	Registro basado en referentes objetivos físicos e institucionales y convenciones (referentes subjetivos).
Globalización	Factor de producción: información útil para la toma de decisiones.	Registro basado en hechos institucionales (subjetivos).

Fuente: elaboración propia a partir del estudio de las actividades económicas por épocas.

En palabras de Mouck (ob. cit.), la contabilidad sin duda ha influido en la evolución de la actividad económica contemporánea, pero estrictamente

hablando, no se crea la realidad económica cuando se elaboran los informes de la realidad económica. Así que la respuesta a la pregunta sobre si la realidad económica se construye socialmente en virtud de la existencia de reglas constitutivas, desde la perspectiva de Mouck, es no. La contabilidad no construye realidad económica; lo que permite es construir reportes en forma de estados financieros acerca de la realidad económica-financiera asociada con la entidad que reporta.

Shapiro (ob. cit.), por su parte argumenta que, a menos que se esté dispuesto a rechazar la existencia del realismo externo, resulta difícil defender la opinión de que los emisores de normas crean las características económicas que las entidades que reportan deben reconocer en sus estados financieros, y sin embargo, resulta igualmente difícil defender la afirmación de que la información financiera sólo representa características seleccionadas de la realidad externa. Establece también Shapiro (ob. cit., p. 175) que

la mayoría estaría de acuerdo en que la información financiera también parcialmente influye y tal vez incluso promueve las instituciones sociales en las que se informa. Las normas contables financieras también pueden ayudar a crear consecuencias económicas indirectas, como la quiebra o de un mayor costo de capital para algunas entidades que reportan.

En estos mismos términos se expresa el académico A3 (Anexo 2, Guía de Discusión 2) cuando establece que

Podemos influir en el mercado (ej: en cuánto está el precio de negociación); podemos influir con las apreciaciones en los mercados, con nuestras conductas y palabras. Podemos tener un efecto importante en el mercado. Lo que se termina generando es lo que la gente quiere que se genere.

Reconoce el académico, que con la aplicación de la norma contable se puede modificar el resultado, la realidad que se representa a través de los estados financieros, con el fin de que ésta se perciba como quiere y necesita la empresa que reporta.

Esto significa que el contador termina realizando creación de representaciones de hechos institucionales de carácter económico que existen de un modo ontológicamente subjetivo, pues los terrenos, los edificios, los vehículos, los semovientes, etc., no interesan desde su modo objetivo o físico, sino como propiedades, derechos, obligaciones, reclamaciones, deudas. Es la función social de la actividad económica, devenida solo en realidad financiera, lo que es objeto de la representación sobre la cual existe un acuerdo colectivo, con la intención de representar de la manera más veraz, en un sentido de correspondencia con la verdad, pues la realidad financiera de los mercados financieros se entiende como objetiva e independiente.

Por ejemplo, de acuerdo con El Marco Conceptual para la Información Financiera 2010, párrafo 4.4, literal a, “un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos” (p. 18). Puede observarse que se reconocen tres características para definir la condición del activo sin que ninguna haga referencia a las características objetivas de los activos. Estas son: 1) capacidad de generar beneficios económicos en forma de flujos de caja futuros, 2) entidad que controla y restringe tal capacidad, y 3) que surge de sucesos pasados y, por tanto otorga a la empresa el derecho a la explotación del recurso.

Por su parte Lee (2006a, p. 3) establece que

...la realidad económica es un subconjunto de una realidad social más amplia construido por los seres humanos, y distinta de la realidad física basada en las leyes naturales e independientes de los seres humanos [...] la realidad social es subjetiva y depende de la observación humana, el consenso y la comunicación de su existencia.

A través de esta afirmación, Lee, pero además Shapiro (ob. cit.), reconocen que, dado que la contabilidad es una actividad humana que tiene como objetivo representar los hechos institucionales acerca de la actividad económica, por definición, implica intencionalidad colectiva acerca de su función social.

Sin embargo, como consecuencia de la consideración que Lee (2006a) realiza sobre la diferenciación que Searle hace entre reglas constitutivas, (las que crean la posibilidad de que se realicen ciertas actividades o resultados, como por ejemplo lo establecido en el párrafo 15 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, respecto de la *presentación razonable* de la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una Entidad, cuando establece que ésta requiere "...la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos" (p. 5)) y reglas regulativas (reglas normativas que regulan actividades pre-existentes, tal es el caso de lo establecido en el Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 2 Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de Acuerdo con VEN-NIF (BA VEN-NIF 2) en el que la FCCPV, reconociendo el efecto que la inflación ejerce sobre la información financiera que se presenta a valores históricos, condicionando su *presentación razonable*, y a pesar de lo establecido en la

norma contable internacional sobre información financiera en economías (hiper)inflacionarias, señala en su párrafo 13 (p. 6) que en Venezuela, las entidades reconocerán los efectos de la inflación en sus estados financieros preparados y presentados de acuerdo con VEN-NIF, "...cuando el porcentaje acumulado de inflación durante su ejercicio económico sobrepase un (1) dígito" y que cuando la inflación sea de un (1) dígito, será la gerencia quien evalúe sus efectos en la información financiera y si, en función de su relevancia, deba reconocerla), y la importancia que ambas tienen en el campo de la generación de las normas contables, este autor manifiesta su desacuerdo respecto de la postura de Mouck (ob. cit.), quien partiendo del hecho de que la contabilidad existe, básicamente, para representar la realidad económica, argumenta que las reglas que se le acomodan son regulativas, pues son éstas las que permiten la construcción de tales representaciones.

En primeria instancia llama la atención tal circunstancia, pues Mouck (ob. cit.) reconoce, que una de las aportaciones más importantes respecto de la resolución del conflicto de la realidad y la contabilidad se responde desde la teoría de Searle, dado que, si bien se reconoce que existen hechos que no poseen referentes objetivos ni en la realidad física bruta, ni en la realidad institucional, se reconocen representaciones financieras de la contabilidad que solo tienen existencia en un conjunto de reglas, normas de contabilidad financiera, basadas sobre hechos epistemológicamente objetivos pero consecuencia de una intencionalidad colectiva, lo que les confiere una dimensión ontológicamente subjetiva, tal es el caso del resultado integral del ejercicio, el total activo, total pasivo, entre otros.

Sin embargo, lo realmente importante es que tal consideración permite entender que la contabilidad abandonó su única función de la representación de los efectos económicos de las operaciones realizadas por una empresa dentro de un contexto económico específico, para "...producir prácticas contables financieras implicadas en la construcción y reproducción del mundo social"(Hines citado por Lee 2006a, p. 15).

Se entiende entonces, que los entes emisores de normas deberían producir prácticas contables que siendo ontológicamente subjetivas, puedan ser representadas de forma epistemológicamente objetiva, de manera que puedan existir representaciones verosímiles de la realidad social en las que los usuarios crean, pues representan la realidad con suficiente precisión.

Sí contribuye la contabilidad "...a facilitar una coordinación más eficaz y el control de la actividad económica" (ob. cit., p. 534), tal y como lo establece Crosby citado por Mouck (ob. cit., p. 533), y "...no la realidad, sino algo más sutil: la percepción de la realidad", lo que involucra observar y registrar la actividad económica.

Contempla Lee que para que esto sea el norte que guíe el desarrollo de las normas contables por parte de los órganos emisores, deben eliminar de sus pronunciamientos cualquier inferencia o implicación de que los contadores representan una realidad económica independiente y objetiva. Los contadores no tratan con hechos físicos brutos, excepto en el sentido más indirecto, pues los referentes se conciben desde las características del observador y no a partir de sus características intrínsecas (2006a, 2006b).

En última instancia, lo que es objetivo es la representación contable de la realidad y no la materia objeto de la contabilidad, considerando que la

contabilidad tiene que lidiar con hechos institucionales que son creación del hombre, por tanto, ontológicamente subjetivos.

Sin embargo, tal concepción no es exclusiva del IASB. Como consecuencia de las entrevistas realizadas a miembros de la FCCPV se pudo observar que 75% de los mismos entiende que el trabajo contable se reduce a procesar datos y a producir información a través de la aplicación de la norma, por lo que para éstos la realidad es objetiva e independiente del contador público, y la representación fiel de la realidad está en función de la aplicación rigurosa de la norma. Por su parte, el entrevistado G1 (Anexo D, Entrevista G1) entiende que

...si lo financiero es cambiante, entonces la realidad financiera es subjetiva. Entonces, si se construye la realidad.

En la matriz de análisis 13 se resumen las opiniones de los miembros del gremio que sostienen que la realidad no se construye, pues solo se representa.

Matriz de análisis 13

Opiniones de los gremialistas sobre la construcción de la realidad financiera

Gremialista	Opinión
G2 (Anexo 5, Entrevista G2)	- La norma es clara cuando dice que la representación fiel se consigue solo si se cumple con ella, así que lo correcto es no violarla para que se muestre la realidad de las organizaciones.
G3 (Anexo 6, Entrevista G3)	- No se construye. Se procesan datos para entregar información.
G4 (Anexo 7, Entrevista G4)	- No....lo que me dice el IASB, no. La realidad la impone el ente emisor y no siento que considere todas las condiciones del entorno. Los cambios en la norma se dan para resolver problemas.

Fuente: elaboración propia con base en las entrevistas realizadas.

Por su parte, los académicos entienden que la realidad se construye como consecuencia de la aplicación de la norma, cuando ésta se usa para conseguir un resultado específico y como efecto de la flexibilidad de la misma. La única excepción a esta posición la representa el académico A2 (Anexo B, Guía de Discusión 2), quien establece que

Cuando hablamos de construir, hablamos de diseñar. Entonces no tiene que ver mucho con el producto final, la información, tiene que ver con el proceso. Es decir, cuál fue el criterio aplicado para construir la realidad.

En la matriz de análisis 14, se presentan las opiniones expresadas y que soportan el análisis presentado.

Matriz de análisis 14

Opiniones de los académicos sobre la construcción de la realidad financiera

Académico	Opinión
A8	- La subjetividad de la norma ayuda a crear resultados. La forma de construir a través de la norma viene dada por las opciones de políticas contables existentes en ella.
A6	- Cuando el banco llama para cambiar los EEEF él mismo la está construyendo. Depende de los requerimientos, el banco pide EEEF históricos. La flexibilidad y permisibilidad de la norma permite que participemos de la construcción de la realidad financiera en el país.
	- Si yo tengo un fin en particular, yo puedo construirla desde el principio, a través de la aplicación de la norma.
A4	- La misma norma nos da la potestad para construir la realidad, por su flexibilidad.

Fuente: elaboración propia a partir de la Guía de Discusión con los académicos (Anexo 2)

Los usuarios (Anexo 3, Guía de Entrevista a Usuarios), por su parte entienden que los estados financieros reflejan la realidad de la empresa como consecuencia del cumplimiento de la norma. La contabilidad es, por tanto

para ellos, representación. Y resulta hasta lógica esta posición pues, tanto la administración como los contadores (preparadores) usan la norma para tratar contablemente las diferentes transacciones que se realizan en la empresa, con la intención de que se refleje su realidad, como consecuencia de la representación fiel.

Solo que esa realidad que pretende plasmarse a través de la información financiera, obedece, como consecuencia del modelo teleológico que impera en la elaboración de la norma, al objetivo que se hubiera definido para su construcción. Hendricksen (ob. cit.), establece que los objetivos de la contabilidad pueden explicarse desde dos enfoques principales:

1. suponer que los estados financieros se preparan para un grupo de usuarios desconocidos que tienen objetivos múltiples, o
2. proporcionar información pertinente a modelos para decisiones de usuarios específicos.

La decisión del IASB como responsable por la emisión de las Normas Internacionales de Información Financiera, y por extensión la FCCPV, parece que se fundamentó en el segundo modelo, tal y como se puede deducir de lo establecido en el párrafo FC 1.16, literal b del Fundamentos de las Conclusiones del Capítulo 1: el objetivo de la información financiera con propósito general (p. 7), que dice: “Las responsabilidades del Consejo y del FASB requieren que se centren en las necesidades de los participantes en los mercados de capitales, lo que incluye no solo a los inversores existentes sino también a los potenciales y a los prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales”.

La implicación de tal decisión, tal y como se evidencia, supone definir clara y específicamente los usuarios externos (constreñimiento de los usuarios) y sus necesidades de información, o, a través de las prácticas contables desarrolladas, orientar la información que se debe producir o tener para que tales usuarios puedan hacer las predicciones para las decisiones que necesiten tomar.

Si se acepta como cierta la premisa de que la contabilidad tiene como objetivo la representación contable de los hechos institucionales, desde la noción de correspondencia veraz en el sentido de la objetividad epistémica, debería considerarse evaluar con más profundidad la función de la contabilidad, y en palabras de Lee (ob. cit.), lo que los contadores pueden o no pueden hacer en términos de representación de la realidad social.

Si los objetivos de la contabilidad se van a condicionar en función de un grupo particular de usuarios, asociados con una actividad económica específica, cabría preguntarse, de la manera más objetiva, qué deberíamos esperar, naturalmente, que la contabilidad produjera como resultado final de manera que sirviera para los intereses y objetivos de tales usuarios. Por ejemplo: un inversionista desea tomar la decisión de adquirir acciones comunes en una organización para conservarlas como inversión a largo plazo. Si se parte del hecho de que la decisión a tomar por el inversionista es de tipo financiero, entonces ésta se basa, principalmente, en predicciones respecto de los dividendos futuros que se espera esta empresa pueda pagar. Para determinar esa información, deberá presentarse al inversionista el historial del comportamiento de los dividendos de la organización, proyecciones respecto de ventas de bienes y servicios, restricciones de pagos

de dividendos, entre otras informaciones. Estas informaciones no se derivan del proceso contable como tal.

Ante tal situación, la inquietud es ¿cuáles son los límites de la contabilidad para satisfacer necesidades particulares de usuarios en el proceso de toma de decisiones, ya no desde los estados financieros, pero sí desde los *reportes financieros*? El modelo contable internacional pretende entonces, que desde la satisfacción de las necesidades de información de usuarios particulares, se dé respuesta a las necesidades de los demás usuarios, sin considerar que la información que sirve para los primeros, no necesariamente es útil, equitativa y pertinente para otros usuarios.

Por otra parte, un problema que se evidencia claramente en Venezuela, y que Lee (2006a, 2006b) lo señala en el desarrollo de sus trabajos, tiene que ver con la conceptualización de la realidad económica, lo que debió haber obligado a una cuidadosa definición y explicación antes de cualquier decisión sobre la forma en que ésta se representaría en términos de su correspondencia con la verdad. En la medida en que la FCCPV no reconozca, por un lado el sesgo marcado hacia los mercados financieros sobre el que el IASB produce la norma contable, en contraposición con la realidad económica que caracteriza a las entidades empresariales en el país, no se tendrán prácticas contables que permitan la representación de la realidad social de las organizaciones venezolanas, que parta de un acuerdo con respecto a la intención colectiva.

El miembro del gremio G4 (Anexo G, Entrevista G4) comparte esta posición cuando establece que

No, lo que me dice el IASB, no es la realidad de las organizaciones.
La realidad la impone el ente emisor y no siento que considere

todas las condiciones del entorno. Los cambios en la norma se dan para resolver problemas.

Mientras esta siga siendo la posición del ente emisor, tanto en el campo profesional como en el académico, tal y como lo establece Lee (2006a, 2006b), se estará desarrollando el trabajo atendiendo solo a los asuntos relacionados con la aplicación de la norma y los juicios de valor asociados con ésta, dejando de lado los asuntos ontológicos relacionados con la contabilidad.

La consecuencia más evidente es que el énfasis de la contabilidad seguirá estando asociado con la medición como representación de la actividad financiera, y no con los objetos de su representación, configurándose la esencia sobre la forma.

Resulta importante precisar la implicación de tal situación. Considerada como Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado, el énfasis en el aspecto económico debía entenderse, de acuerdo con la derogada Declaración de Principios de Contabilidad 0 (DPC-0), en el sentido de que

La contabilidad financiera enfatiza el aspecto económico de las transacciones y eventos, aun cuando la forma legal pueda discrepar y sugerir tratamiento diferente. En consecuencia, las transacciones y eventos deben ser considerados, registrados y revelados en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente en su forma legal.

Significa que las transacciones y los demás acontecimientos de la vida de la empresa deben registrarse y presentarse conforme a su naturaleza y a la realidad económica, sin atenerse únicamente a su representación jurídica.

Por otro lado, y de acuerdo con el párrafo FC 3.26 del Fundamento de las conclusiones del Capítulo 3: Características cualitativas de la Información Financiera útil (ob. cit.), la característica de esencia sobre la forma,

considerada como una característica individual de los estados financieros en el Marco Conceptual del año 1989, no se supone un componente separado de la representación fiel porque sería redundante, de acuerdo con el Marco Conceptual 2010 (p. B18), el cual establece que

La representación fiel significa que la información financiera representa la esencia de un fenómeno económico (hecho) en lugar de meramente representar su forma legal. La representación de una forma legal que difiere de la esencia económica que subyace en el fenómeno económico podría no dar lugar a una representación fiel.

Por tanto, a partir de la “representación fiel” debe entenderse que los reportes financieros son el resultado de la representación de numerosos fenómenos económicos, entendidos como derechos y obligaciones y ya no como actos o hechos, y por lo tanto la información financiera debe ser capaz de presentar fielmente lo que pretende representar. Significa que la contabilidad, que históricamente ha sido concebida desde la consideración del umbral de su naturaleza esencialmente económica, ahora se preocupa por representar el hecho tal y como es percibido y no como realmente existe, es decir, en relación con su correlato bruto o institucional, potenciando principalmente la realización de valores en el futuro de la entidad que reporta.

Sin embargo, tal consideración se explica solo desde la intencionalidad con la que se desarrollaron las características cualitativas de la información financiera útil, pues están orientadas a identificar los tipos de información que resultarán probablemente más pertinentes para la toma de decisiones por parte de los usuarios principales, entendido como dato significado, y que por tanto necesita ser relevante y fielmente representado.

Un buen ejemplo lo observamos en la apreciación del gremialista G1 (Anexo D, Entrevista G1) cuando establece que

La contabilidad es consecuencia de la decisión de alguien de hacerlo de una forma. La contabilidad son convencionalismos que no deben estar anclados a sus posturas tradicionales. Cualquier postura tiene sus pro y sus contras y hay una realidad que atender. Las finanzas no son distintas...

y además reconoce que la contabilidad obedece a una necesidad, por tanto solo se justifica si informa, porque si no, para que serviría ésta.

En este sentido, el párrafo CC 18 del Marco Conceptual 2010 (ob. cit., p. 14), establece el procedimiento de aplicación de las características cualitativas fundamentales de la siguiente manera, y que se muestra en el gráfico 10:

Primero, identificar un fenómeno económico que tiene el potencial de ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de información sobre ese fenómeno que sería más relevante si se encontrara disponible y pudiera ser representada fielmente. Tercero, determinar si esa información está disponible y puede ser representada fielmente. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información más relevante.

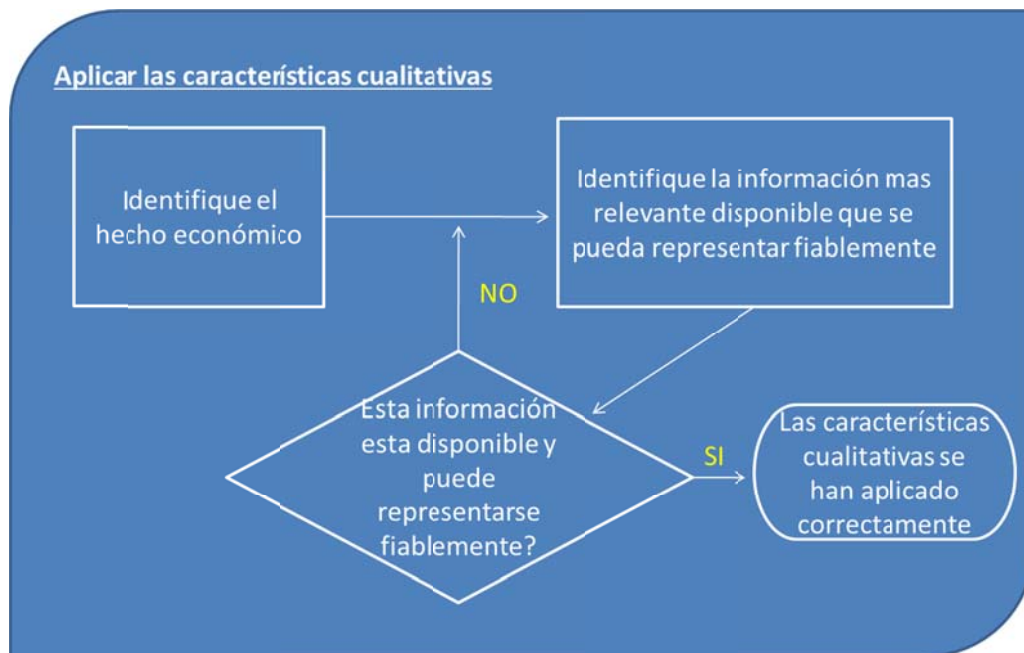


Gráfico 10. Aplicación de las características cualitativas fundamentales. Fuente: Pontificia Universidad Javeriana (2010).

Implica el procedimiento que de forma prospectiva, el método de medición más importante será seleccionado en una primera etapa, es decir, primero debe identificarse el fenómeno económico que es útil en la toma de decisiones económicas y luego el tipo más relevante de esa información. Solo en el caso de que la información no esté disponible o no se pueda representar con fidelidad, el proceso deberá repetirse con la siguiente información más relevante. Dado que por la relevancia se requiere la elección del método que mejor corresponda al fenómeno que se pretende representar, un conflicto entre la pertinencia y la representación fiel es difícilmente imaginable.

Es así como el IASB prioriza la pertinencia sobre la representación fiel, ya que la elección final será sobre la información financiera más relevante si la representación del hecho es lo suficientemente fiel, incluso si hay otros métodos (menos) pertinentes que más fielmente representen el elemento. Se

entiende entonces que, ahora, representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos.

Representación fiel en este contexto significa que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores, y libre de error implica que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno. Por ejemplo, una estimación de un precio o valor no observable no puede señalarse que sea exacto o inexacto. Sin embargo, una representación de esa estimación puede ser útil si el importe se describe con claridad y exactitud como que es una estimación, se explican la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para desarrollar la estimación.

Sin embargo, el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas, los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado, los derechos de comercialización, que son recursos sin corporeidad, que pueden ser generadores de riqueza y valor para las organizaciones como parte de su capital intelectual, no son reconocidos necesariamente como activo intangible, por parte de la contabilidad, si no cumplen con la definición que el mundo institucional construyó, a pesar de ser entendidos como un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Y esto es

porque tales elementos, cuando son desarrollados internamente, no se les puede reconocer un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad

Significa que la representación fiel queda subsumida a la relevancia, destacándose la importancia en términos de la información financiera y configurando a la representación fiel, desde la visión del objetivo de la utilidad en la toma de decisiones, solo en función de las mejores alternativas de medición y valoración, y no desde el reflejo de los hechos y transacciones tal y como son.

Y es que tal y como se establecía en el Marco Conceptual 1989, buena parte de la información financiera puede no ser el reflejo fiel de lo que pretende representar, y esto en función de los riesgos inherentes asociados con la misma información como consecuencia de "...la identificación de los transacciones y demás sucesos que deben captarse, ya sea al proyectar y aplicar las técnicas de medida y presentación que pueden producir los mensajes que se relacionan con esas transacciones y sucesos" (2001, pp. 63-64), y no debido al sesgo o prejuicio.

En relación con esta consideración, la NIC 1 (2013) establece en el párrafo 15 que los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad, lo que requiere la *presentación fidedigna* de los efectos de las transacciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento en el Marco Conceptual, presumiendo que tal presentación razonable se alcanzará en la práctica totalidad de las circunstancias (NIC 1, párrafo 17) cumpliendo con las NIIF aplicables.

Pero, en circunstancias extremadamente raras, la gerencia deberá apartarse de los requerimientos de una NIIF si concluye que el cumplimiento de la norma, produce conflicto con el objetivo de utilidad en la toma de decisiones y por lo tanto sería engañoso (NIC 1, párrafo 19), aclarando en el párrafo 24 de la precitada norma que "...una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase fielmente las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, [...] y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas". Finalmente, se resalta en consecuencia que la representación fiel no siempre resulta en información útil, siendo este el objetivo primario de la información financiera.

Resulta interesante percatarse como esta visión permeó tanto a los académicos, como a los gremialistas objeto de la investigación. Destacan apreciaciones de los miembros del gremio, respecto de la esencia sobre la forma, en los términos mostrados en la matriz de análisis 15.

Matriz de análisis 15

Opiniones de los gremialistas sobre representación fiel y esencia sobre forma

Gremialista	Opinión
G3 (Anexo F)	Criterio de reconocimiento de elementos, por tanto, entendido como característica.
G2 (Anexo E)	Representación desde la necesidad del usuario para que muestre la realidad de la entidad que reporta. Realiza una relación con la presentación en los estados financieros de valores objetivos y basados en expectativas, y lo asocia como principio de medición.
G1 (Anexo D)	Permite la comparabilidad y la imparcialidad, pues viene de la norma.
G4 (Anexo G)	Criterios subjetivos que se hacen objetivos al aplicar la norma.

Fuente: elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a los gremialistas.

Casi exactamente se expresan los académicos para justificar la aplicación de tal condición, tal y como se muestra en la matriz de análisis 16.

Matriz de análisis 16

Opiniones de los académicos sobre representación fiel y esencia sobre forma

Académico	Opinión
A9 (Anexo B)	Criterios de reconocimiento establecido en la norma.
A4 (Anexo B)	Proceso de medición necesaria para conseguir la imagen fiel.
A8 (Anexo B)	Ya que el objetivo es la satisfacción del usuario, la información debe ser relevante y no necesariamente confiable.

Fuente: elaboración propia sobre la base de la discusión con los académicos.

Así entonces, ambos grupos justifican la característica de esencia sobre la forma como condición deseable para que la información que nace del proceso contable sirva para sus propósitos, pero igualmente argumentan a su favor como principio que rige el reconocimiento posterior, por tanto valoración, de las partidas presentadas en los estados financieros y que se necesita potencien las decisiones de los usuarios relacionados con los mercados financieros, por lo que se pasa de un punto de vista informativo a una perspectiva de medición, según la cual la información financiera es un atributo relevante del valor de los instrumentos financieros y de capital.

Se evidencia desde el marco normativo internacional que la esencia sobre la forma, entendida como principio básico de ésta, configura a la contabilidad como una práctica preocupada por la medición y valoración y por tanto como un cuerpo de objetivos y características de la información financiera que puede ser presentada de forma resumida, y no asociada con la naturaleza ontológica de los hechos o transacciones que configuran su objeto.

Desde esta perspectiva, a la contabilidad se le reduce a un sistema de información, cuya utilidad está limitada por las mejores alternativas de

medición y valoración como formas de representación, siendo el interés principal la determinación de valores materiales respecto del futuro de la entidad económica que reporta.

Tal posición se entiende mejor cuando se conoce la forma como los miembros del gremio conciben a la contabilidad actualmente. Establecen que como actividad, a la contabilidad se le reconoce como registro (reconocimiento inicial) y como ejercicio profesional, como presentación y revelación de información financiera (reconocimiento posterior), aunque derivada ésta desde la contabilidad. Esta realidad se evidencia aún más cuando se entiende que a la contabilidad y a la contabilidad financiera la entienden como similares, siendo responsabilidad de la segunda, ofrecer a través de los estados financieros, toda la información financiera que los usuarios puedan demandar para satisfacer sus necesidades, operando, por tanto, como un sistema de información basado en las necesidades del usuario externo, y cuyo fin último es la información *per se*.

Sin embargo, tal realidad no se compagina con las necesidades expresadas por los usuarios entrevistados (Anexo C, Guía de Entrevista a Usuarios) quienes reconociendo la importancia de la información financiera como herramienta útil para tomar decisiones, la conciben en relación con la realidad histórica de sus respectivas empresas (basada en hechos pasados), por lo que la contabilidad es útil como medio de comunicación de tal información, y no entendida como información financiera, desde el modelo IASB, que por naturaleza es predictiva.

Esta visión de la realidad, no solo se evidencia respecto de los valores de presentación de las partidas que se reflejan en los estados financieros, sino

que igualmente reflejan un distanciamiento entre las posturas de los académicos y gremialistas con respecto a los usuarios de la información.

Con respecto a la combinación de valores que pretenden ser objetivos (pasado) y valores basados en expectativas (futuros), los académicos los justifican porque así lo contempla la norma, pero además, porque es condición necesaria para se pueda configurar la representación más veraz de la información financiera, sobre la base de la esencia sobre la forma.

La opinión del académico A9 (Anexo B, Guía de Discusión 2), sintetiza la visión de buena parte del grupo de investigadores cuando establece que

Yo pienso que no son valores diferentes, aunque se obtengan a través de métodos distintos de medición. Por tanto, como en Venezuela es obligatorio el ajuste por inflación, los valores que se presentan se entienden que se presentan en moneda de mismo poder adquisitivo.

Por su parte, los integrantes del gremio también justifican la combinación de valores, destacando las opiniones de dos de los miembros del gremio entrevistados. Argumenta el primero G1 (Anexo D, Entrevista G1) que

La norma dice que es útil pues es un valor agregado, mientras que el segundo G2 (Anexo E, Entrevista G2) establece que

El mundo cambia, por tanto se debe ajustar la contabilidad aunque implique juicios subjetivos. Esencia a partir de métodos de medición.

Veamos a través de un ejemplo las implicaciones de tal aseveración. Una empresa, que encarga la elaboración de una maquinaria según sus necesidades, puede suponer que representa la capacidad de obtener beneficio significativo de mejor manera si utiliza valores específicos asociados con la entidad, como costo histórico reexpresado o valor de uso.

Aquí la primera consideración: si se trata de la información sobre la entidad que reporta, lo correcto sería valorar en atención a la realidad de la empresa y no desde la perspectiva del usuario, pero existen intereses contrapuestos que el ente emisor resolvió en favor de la utilidad de la información. Segunda consideración: el costo histórico reexpresado es el costo histórico ajustado por inflación en términos del valor de la moneda en que se presenta la información, pero en todo caso, un valor pasado. Por su parte, el valor de uso es el valor presente que se obtiene de actualizar los flujos de fondos estimados de la máquina en los años que la empresa considera pueda serle útil, por tanto, un valor futuro; ¿cómo pueden ser equivalentes un valor pasado reexpresado (base histórica) y un valor futuro actualizado (base predictiva)?

Siguiendo con el ejemplo. Un objetivo basado en la utilidad para la toma de decisiones en cambio podría indicar que un valor de salida, basado en el mercado se debería utilizar, pues éste informa el valor que los participantes en el mercado le adjudican a la máquina. Y esta es la base del valor razonable según lo establece la NIIF 13 Medición del Valor Razonable, la cual sugiere que el valor actual de reposición puede ser usado para representar el valor razonable. Tercera consideración: si se reconoce que el valor de mercado está asociado con las expectativas de los participantes del mercado, las cuales son subjetivas, y se parte del hecho que la máquina fue ordenada por la empresa según sus necesidades, ¿cabría pensar que otros participantes del mercado valoren sobre la misma base de beneficio a la maquinaria en cuestión? ¿Y cómo se hacen equivalentes un costo histórico reexpresado (pasado), un valor de reposición corriente (presente) y un valor de uso (futuro)? Cuarta

consideración: ¿por qué la entidad que informa debe presentar su posición financiera sobre la base de un valor hipotético asociado con un tercero? ¿por qué debería suponerse que la venta hipotética tendría lugar al precio máximo?

En contraste, los usuarios entrevistados no conciben como lógica la combinación de valores pasados y futuros en la información financiera, pues no les resulta útil para su proceso de toma de decisiones relacionado con control, rendición de cuentas, uso fiscal, entre otros. En la matriz de análisis 17 se recogen las opiniones de los usuarios sobre esta consideración (Anexo C, Guía de Entrevista a Usuarios).

Matriz de análisis 17

Opiniones de los usuarios sobre la combinación de valores pasados y futuros en la información financiera

Usuarios	Opinión
U1 (Anexo C)	La contabilidad se usa a partir de costo histórico porque así es válida y sirve para las decisiones que se toman en la empresa a partir de ellos.
U2 (Anexo 3)	Pensar que la contabilidad se va a llevar en términos de otros valores no, porque en esta economía eso es costoso y además, arriesgado. Lo mejor es tener información en la que se pueda confiar, consecuencia de lo que pasó.
U3 (Anexo 3)	Si los valores futuros son incorporados en la contabilidad, dejaría de tener una base real, conocida, verificable, y se produciría una suerte de “contaminación” de las cifras contables que probablemente no servirían ni para mirar hacia atrás y usarlas como base, ni como base de decisiones futuras.
U5 (Anexo 3)	Los registros deben hacerse históricos para que reflejen la realidad de la empresa, sirvan desde el punto de vista fiscal y sirvan para los bancos.

Fuente: elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a los usuarios.

Con respecto a los usuarios de la información financiera todos los gremialistas entrevistados reconocieron que la administración o la gerencia

es un usuario natural de la información financiera, aunque no resulte en un usuario externo, y por tanto entiendan a la contabilidad como contabilidad financiera. Una de las opiniones más resaltantes corresponde a G3 (Anexo F, Entrevista G3), quien ante la pregunta sobre la administración considerada como usuario, respondió en los siguientes términos

Los estados financieros aplicando NIIF son de propósito general, por lo tanto incluye a TODOS los usuarios.

Sin embargo, utilizando el ejemplo de los efectos de la combinación de valores, en atención al objetivo de rendición de cuentas por parte de la gerencia, y en aplicación de la norma vigente, no se cumpliría pues, al condicionar los valores predictivos para que la información sea útil para la toma de decisiones en los mercados financieros, dejaría de ser útil para la rendición de cuentas.

De hecho, si se revisa la literatura contable venezolana, se podrá visualizar la posición de la FCCPV al respecto. La derogada DPC-0 (ob. cit., párrafo 7, p. 3) establecía que

La contabilidad financiera [...] es definida como la rama de la contabilidad centrada en la preparación y presentación de un juego de estados contables con el propósito de suministrar información que es útil en la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de la mayoría de los usuarios, especialmente los externos (propietarios, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, gobierno y entidades gubernamentales, trabajadores y público en general).

aunque aclaraba que la gerencia tiene igualmente interés en la información contenida en los estados financieros y tiene, adicionalmente, acceso a información que la ayuda a tomar decisiones en sus actividades de planeación y control de la operaciones de la entidad.

La FCCPV en el párrafo 9 del BA VEN-NIF 0 versión 5 (ob. cit., p. 3) establece que “Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela serán aplicados por toda entidad que prepare sus estados financieros para usuarios externos o requeridos por cualquier disposición legal venezolana”. Se evidencia entonces que el objetivo de la preparación y presentación de información financiera ha estado orientado a usuarios externos, a pesar de las posiciones individuales de los miembros del gremio entrevistados respecto de la consideración de la gerencia como usuario de los estados financieros.

Los académicos, por su parte, en proporciones casi iguales, están a favor y en contra de tal consideración. Quienes no apoyan la apreciación argumentan que: a) existe la contabilidad administrativa, b) la gerencia es la responsable por la información financiera, y c) la información financiera no es completa.

Matriz de análisis 18

Opiniones de los académicos sobre la consideración de la gerencia como usuario de la información financiera

A favor		En contra	
Académico	Opinión	Académico	Opinión
A3 (Anexo B)	La gerencia de alguna manera es un usuario. La gerencia usa la información financiera y toma decisiones.	A2 (Anexo B)	Algunos interpretan que es responsabilidad de la administración hacer la contabilidad, y si es así, entonces siendo responsables por la contabilidad no deberían ser usuarios, porque son quienes la elaboran.
A4 (Anexo B)	La información financiera presenta las decisiones tomadas en el pasado por la gerencia, y le permite tomar decisiones futuras.	A9 (Anexo B)	La taxonomía de los usuarios de la información excluye a los administradores, a los auditores externos y a todos los relacionados con la empresa.

Matriz de análisis 18 (Cont.)

A favor		En contra	
A7 (Anexo B)	La gerencia es parte de la generación de información financiera, pero también es usuaria.	A5 (Anexo B)	En el Marco Conceptual del 89 se establecía que la gerencia, como responsable de la información, tiene acceso a ilimitado a ella, por lo que no debe depender de la información presentada a los usuarios externos.

Fuente: elaboración propia sobre la base de la discusión realizada con los académicos.

Sin embargo, los usuarios (Anexo 3, Guía de Entrevista a Usuarios) en su totalidad acuerdan que la administración es el usuario natural de la información contenida en los estados financieros, y la misma se debe elaborar solo a partir de valores históricos para que sea útil a sus necesidades de información.

Pero lo más significativo de las respuestas de los académicos y gremialistas es que ambos obvian la consideración de un objetivo asociado con la gerencia o la administración, y solo se centran en reconocer, o no, su papel como usuario. Considerar un objetivo asociado con la administración, significará que el desarrollo del marco regulativo contable deberá considerar, dentro de todos sus rasgos, los intereses de la administración para reflejarlos dentro de la construcción de la norma, incluida la consideración de los principios de medición, y hasta ahora, el IASB los ha juzgado contrarios a sus propios objetivos como institución, al punto que no hace referencia al usuario interno a lo largo de todo el Marco Conceptual 2010.