

CAPÍTULO VII

IMPLICACIONES EN LA CONSTRUCCIÓN DE LA REALIDAD CONTABLE DEL MODELO DE REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL DEL IASB

En términos generales, la contabilidad puede ser entendida de distintas formas, por ejemplo, y de acuerdo con la opinión del académico A1 (Anexo B, Guía de Discusión 2)

El término contabilidad se da en sentido amplio desde la perspectiva de su aplicabilidad, cuando digo amplio, porque cuando hablamos de contabilidad no nos estamos refiriendo exclusivamente a una materia en sí misma, es decir, a lo financiero, sino que el término contabilidad se refiere también a procedimientos, fases, requerimientos, principios y doctrinas.

mientras que en palabras del gremialista A1 (Anexo D, Entrevista 1)

Contabilidad es el proceso de reconocimiento y medición a nivel de los registros que en nuestro caso son obligatorios. [...] La contabilidad es la técnica de llevar los registros.

cuando en realidad, contabilidad es, igualmente, disciplina científica y ejercicio profesional. A la contabilidad financiera se le ha equiparado a contabilidad externa, lo que implica una contabilidad que, en el caso de la empresa de negocios, se configura con la intención de satisfacer las necesidades de los usuarios externos que no tienen poder para exigir información financiera de acuerdo con sus requerimientos, es decir, en el ámbito público más amplio. Así lo expresan los miembros del gremio, cuyas respuestas se muestran en la matriz de análisis 19.

Matriz de análisis 19

Opiniones de los gremialistas sobre la contabilidad y la contabilidad financiera

Gremialista	Opinión
G1 (Anexo D)	Son lo mismo...la contabilidad financiera se basa más en las hipótesis del devengo y del negocio en marcha. Sobre esta base no hay diferencia. Depende de cómo se entiendan.
G2 (Anexo E)	Yo lo entiendo igual...no le veo diferencia. Contabilidad financiera asociada a la presentación, incluido el registro. Contabilidad financiera lo engloba todo. Históricamente es que se ha hablado solo de contabilidad pero ahora es contabilidad financiera.
G4 (Anexo G)	En un principio pudiera pensarse que se habla de lo mismo, pero la contabilidad financiera va mucho más allá del registro, clasificar, plasmar y cumplir con un ordenamiento legal mercantil, por tanto va mucho más allá. Los EEEF son propios de la contabilidad financiera y de la contabilidad el registro. Los EEEF que sirvan para todos los usuarios.

Fuente: elaboración propia a partir de las entrevistas realizadas a los gremialistas

Solo que ahora, y en un uso común más estrecho, se entiende a la contabilidad financiera como externa y exclusivamente relacionada con el mercado financiero. Bajo este enfoque moderno, no solo se cercenan las funciones que tradicionalmente se le han reconocido a la contabilidad, sino que además se ha puesto al servicio de los mercados financieros, obligando a considerar todas las demás realidades asociadas con las distintas empresas en función de esta visión única.

Sin embargo, esta nueva realidad contable también tiene implicaciones, además, en la relación entre la contabilidad financiera y la información financiera. En algunos casos, se consideran iguales o, al menos, sustancialmente similares. El académico A8 (Anexo B, Guía de Discusión 2) lo expresó así

Si son equivalentes las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, entonces,

Contabilidad e Información financiera deben entenderse como iguales.

En otros casos, la contabilidad implica una actividad más amplia, y la presentación y revelación se entiende como una rama de la misma, en forma de sistema de información. Así lo expresa el gremialista G4 (Anexo G, Entrevista 4)

Si, lo que pienso es que la información financiera es una consecuencia de la contabilidad. La contabilidad yo la entiendo como el reconocimiento inicial de las operaciones; hay una serie de atributos para reconocer los elementos de los estados financieros y yo me ubico ahí en contabilidad y la información financiera es una consecuencia de ese reconocimiento inicial, en lo que se llama reconocimiento posterior, por tanto, presentación y revelación.

Para otras personas, la información financiera equivale a un reporte externo más amplio, que no tiene por qué limitarse a los estados financieros, mientras que la contabilidad financiera se entiende, por tanto, más restringida. El académico A2 (Anexo A, Guía de Discusión 1), en la discusión inicial expresó que

Definitivamente no es lo mismo hablar de contabilidad y de información financiera. Depende de dónde te ubiques, es más grande la contabilidad. Otros ven como el universo, es decir, más grande, a la información financiera, y que la contabilidad es un insumo para la información financiera. Para mí es más amplio el término información financiera, porque hay cosas en la información financiera que no necesariamente van para la contabilidad.

Pero la FCCPV, con la decisión tomada en el año 2004 de adoptar a las Normas Internacionales de Información Financiera como el modelo contable de aplicación obligatoria en Venezuela, equiparó ambos términos sin evaluar

no solo los matices, sino tampoco, las consecuencias que tal decisión tendría en el mundo contable venezolano. Sin embargo, la controversia no termina con los problemas de definición o delimitación de los términos.

El estudio de la contabilidad (sea que ésta es entendida en su sentido amplio o restringido) es el estudio de una realidad socialmente construida. La contabilidad es el resultado de la intencionalidad colectiva de un conjunto de personas, desarrollada en un contexto y a partir de los intereses comunes que configuraron tal intencionalidad. Por tanto, se entiende que su justificación es en términos del beneficio colectivo, es decir, del interés público.

En la construcción de la realidad social, el sujeto participa activa y fuertemente en la manera como se elabora y percibe tal realidad. El sujeto interviene, aportando para tal construcción, a partir de lo que su conciencia, racionalidad y conocimiento le permiten observar. Es así como en la construcción social de la realidad, los sujetos asignan funciones sociales especiales (a partir de la intencionalidad colectiva) para crear hechos institucionales con poder deóntico. En este sentido, la contabilidad como realidad socialmente construida, y por tanto los estados financieros como constructos, son determinados cada vez más, en su naturaleza y contenido, por los atributos que se le otorgan socialmente, basados en convenciones (control, imagen fiel, transparencia, relación esencia-forma, revelación de información), y en consecuencia, cada vez menos porque se refieran a hechos con correlatos en la realidad bruta o institucional.

Si se consideran y estudian las normas de información financiera desarrolladas en el marco regulativo contable internacional del IASB, se puede concluir que los estándares contables son el resultado más de

relaciones de poder social, representadas por las funciones de *status* deónticas (entendidas como la asignación de nuevas funciones de poder) y por las presiones de influencias políticas, económicas y sociales que dan origen a procesos de normalización contable postulados por “agencias de poder”, que como consecuencia del proceso “natural” que se deriva del desarrollo de una teoría general de la contabilidad. Como resultado, se producen normas sesgadas a la visión del emisor y no principios de contabilidad.

En consecuencia, el marco normativo internacional se orienta, a partir de un enfoque funcional, al cumplimiento del objetivo de satisfacción de las necesidades de información a partir de la realidad financiera que subyace en los mercados financieros (representación de objetivos), definiéndose desde allí lo que la contabilidad debe ser en términos de sus causas finales, así como los atributos del conocimiento, y no como consecuencia de la esencia del conjunto de hechos, como actos sociales, es decir, como representación de la realidad concreta de tales hechos.

El gremialista G3 (Anexo F, Entrevista G3) acuñó las siguientes palabras

La adopción de normas para informar no era una decisión del gremio, es una necesidad de la comunidad de negocios de tener información confiable.

Sin embargo, la FCCPV no consideró las implicaciones que tal decisión tendría en el contexto de la realidad de las organizaciones empresariales venezolanas. El mismo gremialista concluyó diciendo

En la mayoría de los casos de adopción de NIIF los ajustes por transición son muy pocos, debido a que las DPC y PT estuvieron orientadas por las NIIF desde su publicación inicial. Sin embargo la mayoría de los ajustes son correcciones de errores contables, por el hecho de no haber aplicado correctamente las DPC y los PT. Por lo tanto, desde mi perspectiva, la consecuencia en la contabilidad

de aplicar el modelo internacional es NINGUNA, pues el problema y consecuencias surgen, debido a que NO se estaban aplicando correctamente las DPC ni las PT.

Y a partir de esta declaración se entiende como, desde el gremio, se conciben equivalentes hacer contabilidad y presentar información financiera en los términos establecidos por el IASB, pues ya en Venezuela desde 1997 se aplicaban supletoriamente las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy de Información Financiera. Debe entenderse entonces, que tal cambio fue entendido por la FCCPV solo como semántico, y por tanto, no configurándose consecuencias que pudieran derivarse del mismo.

Pareciera que de forma rutinaria, la FCCPV aceptó los planteamientos del ente emisor internacional, y los adoptó como equivalentes de las Normas Internacionales de Contabilidad; pero la realidad se impone y termina por mostrar su verdadero rostro. La FCCPV convirtió un problema en una nueva realidad, sustituyendo a la contabilidad por normas orientadas a la preparación y presentación de información financiera en el contexto, solo, de los mercados financieros. Se configuró una nueva realidad.

Por otro lado, al no realizarse una clara conceptualización de la realidad económica, lo que debió haber obligado a una cuidadosa definición y explicación antes de cualquier decisión por parte de la FCCPV sobre la forma en que ésta se representaría en términos de su correspondencia con la verdad: a) se está desarrollando el trabajo (académica y profesionalmente) atendiendo solo a los asuntos epistemológicos relacionados con la aplicación de la norma y con la medición como representación de la actividad económica, dejando de lado los asuntos ontológicos relacionados con los objetos de su representación, pues lo que es objetivo es la representación contable de la

realidad y no la materia objeto de la contabilidad, considerando que ésta tiene que lidiar con hechos institucionales que son creación del hombre, por tanto, ontológicamente subjetivos; b) visión única de la realidad por parte del ente emisor, que permea a usuarios, académicos y gremialistas: la realidad es objetiva e independiente, entonces puede ser descrita y corroborada de forma empírica, y por tanto desde la contabilidad se representa esa realidad, obviando la existencia de una realidad socialmente construida que se crea y re-crea a partir de hechos institucionales respaldados desde la intencionalidad colectiva, concibiéndose a la contabilidad solo como representación, y tal representación es fiel solo en la medida en que se aplique la norma taxativamente, sacrificándose la realidad financiera, económica y, por tanto, patrimonial; c) la indefinición de la realidad que en definitiva se está representando: c.1) la realidad objetiva e independiente (el sujeto es un observador que convalida a las normas de información financiera pues representan lo que son, pues la realidad y por tanto el mundo “es lo que es”), c.2) la realidad financiera socialmente construida, o c.3) la percepción que de la realidad tienen los miembros de los órganos emisores.

Como consecuencia, la norma contable es entendida como un cuerpo de objetivos de información orientados a resolver, de manera individual, los problemas que asociados con la complejidad de los mercados financieros se van presentando. Si se acepta como cierto que el modelo de información financiera internacional es en esencia medición posterior, entonces la contabilidad parece entenderse más como una práctica preocupada por la medición y valoración, y no como una disciplina ocupada por la información, en los términos establecidos por Demkis, Fellingham, Ijiri, y Sunder. (2002).

Se desprende de aquí: a) el divorcio que existe entre académicos/investigadores y contadores en el ejercicio profesional, para la resolución de los problemas que le son propios a la contabilidad, siendo la orientación entonces a resolver problema a problema desde el ejercicio profesional, sin considerar la teoría contable. En este sentido, Laughlin (2011) en su libro *Bridging the Gap between Academic, Accounting Research and Professional Practice*, distingue la existencia de tres elementos en la profesión, a los que él denomina el mundo de la investigación, el mundo de la política y el mundo de la práctica. Destacan dos consideraciones en este trabajo: a.1) entre los mundos de la política y de la práctica, no necesariamente existe una relación y comunicación efectiva, pues no implica que "...sea una relación bienvenida [...] ni indica de que estén en un mundo juntos" (ob. cit., p. 22) y, a.2) destaca el autor como estos dos mundos independientes se comportan de forma similar al ignorar los esfuerzos de la investigación académica. De acuerdo con Laughlin "...estamos, por tanto, en una profesión en la que los elementos que la constituyen, por lo general, están trabajando como mundos separados" (ob. cit., p. 24), y b) la norma se concibe para construir información financiera que sirva para los usuarios de los mercados financieros y no para "hacer" contabilidad.

Por otra parte, las implicaciones de desarrollar un único juego de reportes financieros no sólo se configuran sobre la base de la armonización de las normas contables a aplicar, pues además supone "armonizar" todo tipo de comportamientos (empresarial, social, económico) situación que no solo no ocurre en la realidad, sino que se presume imposible. Se restringe, se condiciona, se cercena el desarrollo de principios contables que permitirían

adecuar, en atención a las condiciones del entorno de la organización, para potenciar el cumplimiento de la característica de comparabilidad mediante normas o convenciones, más como fin último, que como condición necesaria para evaluar el comportamiento de la empresa, históricamente hablando, y respecto de otras empresas de similares características en cualquier otra parte del país e incluso del mundo. Y esta comparabilidad absoluta es una utopía. El miembro del gremio G1 (Anexo D, Entrevista G1) lo establece en estos términos

La información financiera debe ser imparcial y comparable, y los principios no la garantizan. Por eso es necesaria la norma.

La aplicación del itinerario lógico deductivo, que nace del modelo teleológico como vertiente de la epistemología contable (la otra es la cognoscitiva), contempla como primer paso la definición e identificación de los rasgos y características del entorno que condicionan a la norma contable en una “relación biunívoca”, en palabras de Cañibano, Tua y López (1985, p. 301), pues en el sistema económico, los conceptos de valor, beneficio, riqueza y principalmente el de entidad, deberían resultar en determinantes fundamentales para el desarrollo de la orientación direccional del sistema contable.

Por otro lado, si bien es cierto que los objetivos asociados con la administración y la utilidad en la toma de decisiones son objetivos paralelos, pues tienen diferentes énfasis, no necesariamente se entienden como que entren en conflicto, por lo que antes de pensar en supeditar uno en función de otro, lo prudente sería definirlos como objetivos separados. Y es que la consideración del objetivo asociado con la administración, como un objetivo independiente de la información financiera, permitirá asegurar que el énfasis

adecuado es sobre el rendimiento empresarial en su conjunto y no solo sobre los posibles flujos de efectivo futuros.

Tal objeción ya había sido presentada por dos miembros del IASB, en el documento *Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information* del año 2006, a través de la cual dejaron evidencia de su inconformidad con la propuesta de subsumir a “la administración” dentro de un objetivo de utilidad en la toma de decisiones, pues manifestaron los constituyentes, que preferían que “la administración” fuese identificada como un objetivo independiente de la información financiera. El argumento central de su inconformidad establecía que:

La administración se refiere a la rendición de cuentas de los directores o consejo de administración, de una entidad de negocios a sus propietarios o titulares. Esto está en el corazón del proceso de información financiera en muchas jurisdicciones, en los que los estados financieros son presentados a los accionistas en una asamblea general anual, que aprueba los estados financieros, elige a los directores, aprueba los dividendos, y lleva a cabo otros asuntos importantes. Los estados financieros proporcionan información sobre estas decisiones, al proporcionar una cuenta de transacciones y eventos, y la situación financiera actual de la empresa en el pasado. Estas decisiones se refieren no sólo a la competencia de los administradores de la entidad (que es claramente una consideración importante en la asignación de recursos), sino también su integridad (p. 20).

En términos del resultado final, tal inconformidad no solo no fue considerada como un objetivo distinto dentro del Marco Conceptual al establecido en función de la utilidad de la información financiera para lo toma de decisiones, sino que se eliminó cualquier mención respecto de “la administración” en el cuerpo del referido marco de referencia.

Y es que no se debe ni se puede desconocer, que en la mayoría de las empresas, el control y la propiedad están separados, lo que en palabras de Kothari y Barone (2010), implica evidentes beneficios para ambas partes, pero también, riesgos; éstos últimos pueden controlarse o reducirse por diversos medios, siendo uno de los más obvios, y por tanto ampliamente utilizados, el requisito exigido a la administración de que rinda cuentas respecto de la empresa de forma regular para que estén disponibles para los accionistas. Por tanto, los estados financieros implican una condición fundamental para la existencia de una empresa moderna, pues resulta difícil imaginar cómo se gestionarían, no sólo las pequeñas y medianas entidades, pero con más razón, las empresas con capital en acciones diversificadas y comercializables, si los resultados contables creíbles no han sido preparados de propósito general.

Y es que como se demostró en el capítulo I, el objetivo asociado con la administración, fue originalmente, uno de los objetivos principales asociados con la función de comunicación asociada con la contabilidad, con el fin de asegurar que la gerencia rindiera cuentas acerca de su desempeño durante un período determinado, que permitiera demostrar cómo se habían utilizado los recursos que habían sido encomendados por los propietarios. Sin embargo, es con el desarrollo de los mercados de capitales que comienza a prestarse mayor atención sobre la información financiera que se prepara a partir de la generación de flujos de caja que ayudan en las decisiones financieras. En el caso de los accionistas de empresas que no cotizan en mercados financieros, el interés se centra, fundamentalmente, en el rendimiento de su inversión, basada en el desempeño de la gerencia y sobre: a) la forma cómo esta ha realizado la gestión en el pasado para que puedan medir su rendimiento

probable en el futuro, b) la capacidad de medir el grado en que las transacciones similares a las ya emprendidas podrían repetirse en el futuro, y c) cómo el desempeño de la gestión y de las operaciones realizadas, afectaron y pueden afectar al rendimiento de la entidad.

La consideración del objetivo de la administración en la construcción de la información financiera implicará que:

- a) Los accionistas dispondrán de información que les permita supervisar el comportamiento de la administración, entendiendo que los intereses de la gerencia y los accionistas pueden divergir (teoría de la agencia).
- b) La información presentada servirá para informar sobre el rendimiento y desarrollo del negocio (que sirve para asistirlos en el entendimiento de las perspectivas de estrategias alternativas, por ejemplo) y también será útil para controlar las acciones de la gerencia, lo que exige que las transacciones realmente realizadas se muestren con claridad, abandonándose la revelación de la situación financiera y el desempeño económico.
- c) Se potenciará la confianza entre gerencia y accionistas, con el fin de conseguir que la relación “principal-agente” se maximice, para lo que será importante rescatar la característica de confiabilidad asociada con la información financiera. Tan válida es la importancia como la pertinencia en términos de la información.
- d) La relación “principal-agente” se entiende se da en un diálogo continuo, por tanto los estados financieros son básicos para la comunicación, pues se entienden elaborados sobre normas reconocidas y válidas, lo que es fundamental para que se produzca el buen diálogo entre las partes.

e) Permitir mostrar la calidad de la gerencia, por ejemplo, en los resultados obtenidos como consecuencia de la realización del modelo de negocio y, comparativamente, respecto de otras compañías.

f) Desplazamiento de las referencias asociadas con la propiedad del capital financiero y el desarrollo de las estructuras financieras que lo configuran, propugnando las realidades asociadas con el capital real y operativo.

Otra implicación la representa la combinación en los estados financieros de valores que pretenden ser objetivos y valores futuros basados en expectativas, siendo en esencia, un problema sobre las magnitudes, pues no todas son observables y mensurables, e incluso siéndolo, no son necesariamente iguales al momento de medirlas, tensión que el marco regulatorio internacional ha potenciado, como resultado de la exaltación de la utilidad de la información financiera como objetivo primario y como consecuencia de su inconsistencia a nivel de la norma propiamente dicha.

Ya en el Marco Conceptual 1989, en su párrafo 15 (p. 59) se planteaban dos objetivos opuestos a satisfacer simultáneamente a partir de los mismos estados financieros, cuando éste establecía que

Las decisiones económicas, que toman los usuarios de los estados financieros, requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo u otros recursos equivalentes al efectivo para la misma, así como la proyección temporal y la certeza de tal generación de liquidez,

lo que implicaba la presentación de partidas a valores que permitieran realizar un diagnóstico y en consecuencia evaluar la capacidad desarrollada por la empresa para generar tales recursos y, adicionalmente, de manera prospectiva, permitir a partir de la misma

información, proyectar la capacidad para generar más recursos en el futuro.

Como consecuencia, las normas contienen principios de medición que se desarrollan a partir de diferentes métodos y por lo tanto son, a veces, inconsistentes. Por ejemplo: El IASB ha dado prioridad al método de la renta (ingresos/gastos) en el reconocimiento de las subvenciones oficiales y no al método del patrimonio (activo/pasivo), ya que el ingreso correspondiente se repartirá durante los periodos necesarios para compensarlas con los costos relacionados (NIC 20, párrafos 12 y 16). Sin embargo, en el caso de los activos biológicos, el IASB ha dado prioridad al método del patrimonio (activos/pasivos) porque los ingresos se reconocerán de forma independiente a partir de la contracción de los costos cuando un aumento de la riqueza (indicado por un incremento en el valor razonable del activo) haya tenido lugar (NIC 41, párrafos 12 y 26).

En cuanto al criterio de medición fiable, el IASB (2005) ya había alertado que "Las normas y prácticas de medición existentes son inconsistentes y un número significativo de problemas de medición siguen sin resolver o han sido tratados de forma insatisfactoria" (párrafo 8, p. 20). Además, "...las disposiciones sobre medición en los marcos conceptuales existentes son limitadas y des-actualizadas" (ob. cit., párrafo 9, p. 20) pues en lugar de proporcionar orientación sobre la manera de encontrar una medida apropiada para medir el atributo en una situación específica, el Marco Conceptual 1989, y ahora el del año 2010, solo enumeran varias bases de medición que se utilizan en la práctica de contabilidad, a saber, costo histórico, costo corriente, valor realizable (o de liquidación) y valor actual. El

valor razonable no está incluido en esta lista, a pesar de que se utiliza en varias normas. (Marco Conceptual, 2010, párrafo 4.55; IASB, 2005, párrafo 10, p. 20; IASB, 2013, párrafo 6.1, p. 106).

Propone el IASB, a través del Marco Conceptual, que se consideren valores que son determinados a través de métodos diferentes y que, en sí mismos, resultan distintos entre ellos y no equivalentes, pues representan precios de compra, de venta o valores de uso, determinados en diferentes momentos del tiempo (pasado, presente y futuro). En la matriz de análisis 20 se detallan los métodos de medición considerados por el IASB en el Marco Conceptual 2010.

Matriz de análisis 20

Métodos de medición considerados en el Marco Conceptual 2010

Método de medición	Definición	Implicación
Costo histórico	Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a las ganancias), por los importes de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo, en el curso normal de la operación.	Precio de compra pasado
Costo corriente	Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar la obligación en el momento presente.	Precio de compra actual

Matriz de análisis 20 (Cont.)

Método de medición	Definición	Implicación
Valor realizable (o de liquidación)	Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo, que se espera pagar para cancelar los pasivos, en el curso normal de la operación.	Precio de venta actual
Valor presente	Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas de efectivo netas futuras que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas de efectivo netas futuras que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.	Valor de uso futuro

Fuente: elaboración propia sobre las bases de medición del Marco Conceptual 2010

Reconoce el IASB, que tal situación se debe a "...la falta de un acuerdo,[en] la teoría de la medición coherente..." (2005, párrafo 8, p. 20) generando: a) normas que permiten una elección entre bases de medición fundamentalmente diferentes, tal es el caso de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, que establece que la medición en el momento del reconocimiento se realiza al costo, y la medición posterior al reconocimiento sobre la base del modelo del costo o de la revaluación, y la NIC 40 que plantea que la medición inicial se realiza al costo, y la medición posterior al reconocimiento sobre la base del modelo del valor razonable o del costo, y b) que algunas normas reflejan compromisos de medición mixtas, más o menos arbitrarias pues resultan de convenciones, cuya resolución depende de puntos de vista contradictorios sobre los criterios de valoración adecuados, como en las normas vigentes sobre Instrumentos Financieros (NIC 39), la cual establece que, la medición inicial de los pasivos financieros deberá hacerse por su

“...valor razonable menos, en el caso de un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión del mismo” (párrafo 43, p. A15), mientras que después del reconocimiento inicial, una entidad medirá los pasivos financieros al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva, excepto por los pasivos financieros que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados, los cuales se medirán al valor razonable, incluyendo los derivados que sean pasivos; los pasivos financieros que surjan por una transferencia de activos financieros que no cumpla con los requisitos para su baja en cuentas o que se contabilicen utilizando el enfoque de la implicación continuada, al valor de la contraprestación recibida; y, tanto los contratos de garantía financiera, como los compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado, ambos por el mayor de: “(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y (ii) el importe inicialmente reconocido (véase el párrafo 43) menos, cuando proceda, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NIC 18” (párrafo 47, A16). Adicionalmente, en la misma norma, se establecen las consideraciones respecto a la medición del valor razonable (párrafo 48A), en forma de jerarquía, así expresada:

- 1) Precios cotizados en un mercado activo.
- 2) Si el mercado para un instrumento financiero no es activo, la entidad establecerá el valor razonable utilizando una técnica de valoración.

2.1) El uso de transacciones de mercado recientes entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua, si estuvieran disponibles.

2.2) Las referencias al valor razonable de otro instrumento financiero sustancialmente igual.

2.3) El descuento de flujos de efectivo y los modelos de fijación de precios de opciones.

Con el fin de eliminar las discrepancias existentes en relación con la medición sobre los objetivos de medición, el IASB concluyó, provisionalmente, que el valor razonable es la base de medición más deseable en el reconocimiento inicial (2005, p. 7), coincidentalmente, en los términos en los que SEC supone que la adopción de normas basadas en principios (objetivos) implicarían el uso del valor razonable como el atributo de medición (SEC, 2003, III.I.i).

En el año 2013, el IASB sometió a discusión el papel de trabajo “Una revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera” en el que deja claro que el objetivo de la información financiera y las características cualitativas fundamentales de utilidad de la información financiera en que se fundamenta ese objetivo, proporcionan la base para los conceptos de medición (párrafo 6.1). Así entonces, debe entenderse que el objetivo de la medición es contribuir a la representación fiel de la información que es relevante, acerca de los recursos de la entidad, los derechos de los acreedores (reclamaciones) y los cambios en los recursos y reclamaciones, y sobre cómo, de manera eficiente y eficaz, la gestión y el gobierno corporativo de la entidad han desempeñado sus funciones al utilizar los recursos de la entidad.

Significa esto que, como el objetivo de medición del valor de mercado refleja el precio en un mercado competitivo, abierto y activo, representado en el valor razonable, y dado que el objetivo de medición basado en flujos

específicos de la entidad refleja supuestos de gestión y expectativas, que pueden diferir de las implícitas en los precios de mercado, y por tanto en los mercados financieros, el IASB concluye, consistentemente, que el objetivo de la medición del valor de mercado tiene cualidades importantes que la hacen superior a los objetivos de medición basados en flujos específicos de la entidad.

En esos términos lo deja establecido el ente emisor internacional, cuando en la NIIF 13 establece que “El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad” (2013, párrafo 2, p. 489), pues la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo no es relevante al medir el valor razonable (2013, párrafo 3, p. 489). Y así se configura una contradicción respecto del objetivo de la información financiera con propósito general, como lo establece el Marco Conceptual 2010, pues si bien el objetivo es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa, las bases de elaboración no la consideran y la información se construye sobre la base de las necesidades de información financiera que requiere un tercero, como actor del mercado financiero.

¿Debe entenderse que el objetivo basado en la entidad no será condicionante para determinar las bases de medición en el marco regulatorio internacional? La respuesta es no. El modelo basado en flujos específicos de la entidad podría ser pertinente para únicos y altamente inciertos flujos de caja que pueden indicar mejor los flujos de efectivo finales si la entidad cuenta con planes que resultan diferentes de los planes de los participantes típicos del mercado, o tiene más o mejor información. Por tanto, no solo se seguirán

presentando magnitudes medidas a través de distintos métodos, sino además como consecuencia de objetivos diferentes.

Otras conclusiones preliminares que destacan del papel de trabajo son:

- 1) Una única base de medición de todos los activos y pasivos no puede proporcionar la información más relevante para los usuarios de los estados financieros.
- 2) La selección de una medición: a) de un activo concreto dependerá del grado de ese activo contribuye a los flujos de efectivo futuros, y b) para un pasivo en particular dependerá del grado de la entidad resolver o cumplir con esa responsabilidad.
- 3) El número de diferentes medidas utilizadas debe ser el más pequeño número necesario para proporcionar información relevante. Sin embargo, la norma contempla tres categorías de medición: a) mediciones basadas en los costos, b) precios actuales del mercado, incluyendo el valor razonable, y c) otras medidas basadas en el flujo de efectivo.

Pareciera inferirse entonces, que la adopción del valor razonable como única medida de medición de atributos daría lugar a la coherencia, ya que el valor razonable de cualquier activo o pasivo en particular, resultaría igual, para cada entidad en relación con un mercado específico. Sin embargo, los valores de mercado son resultado de apreciaciones subjetivas y están sometidos a enormes oscilaciones, por lo que su aplicación a efectos contables eliminaría gran parte de la claridad, seguridad e información que actualmente conllevan los estados financieros, y harían éstos en gran medida incomprensibles e inservibles para los agentes económicos. Además, la volatilidad propia de los valores de mercado, sobre todo a lo largo del ciclo

económico, hace que la contabilidad basada en los “nuevos principios” pierda gran parte de su virtualidad como guía de acción para los administradores de la empresa.

No obstante en la práctica, y ante la ausencia de precios de mercado altamente fiables, parece muy poco probable que las empresas puedan calcular los mismos valores en idénticas circunstancias, y que a pesar de la consistencia en la aplicación de los procedimientos establecidos en la norma, los estados financieros puedan ser considerados comparables. Por otro lado, las normas de contabilidad actualmente vigentes, a través de las correspondientes notas adicionales a los estados financieros, ya se preocupan de que a una fecha determinada se informe a los accionistas de cuál sería el valor de mercado de los activos más importantes, pero sin que ello afecte para nada a la estabilidad, basada en criterios de validez y verificabilidad, que exige toda valoración contable de las diferentes partidas de los estados financieros.

Por tanto, cuatro implicaciones importantes se desprenden: a) que la provisión de reglas no hace, de forma automática, crear consistencia, b) que la referencia de los conceptos de medición establecidos en el Marco Conceptual, no tutelan adecuadamente el juicio de los directivos de las empresas en la elección de un atributo de medición, c) a pesar de que la información financiera es de la entidad que informa, lo importante es cuán relevante sea la información para justificar, no solo su reconocimiento, sino también la forma cómo los atributos de tal información deben ser medidos, y d) los valores de los elementos propios de las entidades se están afectando como consecuencia

de decisiones de terceros que interactúan en un mercado financiero, en el que la entidad no necesariamente está interviniendo.

Abandonar el objetivo asociado con la administración, que condiciona los valores de presentación de las partidas reflejadas en los informes financieros, cercena la posibilidad de que éstos puedan ser vistos como consecuencia de decisiones, compromisos, y acontecimientos que han ocurrido ya. Y este registro es esencial para establecer la responsabilidad para crear, re-crear y hacer funcionar organizaciones (historicidad), y ayudar a formar expectativas útiles sobre el comportamiento y acontecimientos del futuro. Si el registro histórico está ausente, en palabras de Ijiri (1975), la contabilidad no servirá a su función de comunicación y realización de los contratos sociales que constituyen a las organizaciones, ni proporcionarán una base de datos validada que podrían ayudar a tomar mejores decisiones para el futuro y, al menos, reducir la repetición de errores del pasado, pues al fin de cuentas, vivimos en un mundo que retiene un poco de continuidad y persistencia durante el tiempo (es decir, no se inventa de nuevo continua y totalmente).

En este sentido, la totalidad de los usuarios entrevistados reconoció que la información financiera les resulta útil si les permite evaluar, diagnosticar y controlar el resultado de las operaciones que realiza la empresa, y eso se consigue solo si los valores de presentación son a costos históricos.

Y cabría preguntarse, si los estados financieros así preparados y presentados sirven para satisfacer, equitativamente, las necesidades de los distintos usuarios, y cómo a partir de objetivos de información financiera basados en usuarios específicos, que obligan a concebir a “la contabilidad” como sistema de información que permite recoger los supuestos valores

“razonables” (en todo caso subjetivos y que se determinan y varían cada día en los correspondientes mercados) so pretexto de alcanzar la “transparencia contable”, se satisfacen intereses de propósito general más orientados a evaluar el comportamiento de la empresa y su capacidad para evitar el consumo de capital, mediante la aplicación de criterios confiables y pertinentes que garanticen, en todo momento, que el beneficio repartible proviene de un remanente seguro cuya distribución, en forma alguna, pone en peligro la viabilidad y capitalización futura de la empresa.

De acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual 1989, para que la información financiera que se transmitiera a través de los estados financieros fuese fiable, la información en los estados financieros debía ser “completa” dentro de los límites de la importancia relativa y el costo, pues una omisión podía causar que la información fuese falsa o equívoca, y por tanto deficiente en términos de relevancia.

Sin embargo, tal condición y característica en el Marco Conceptual 2010, se circunscribe solo a realizar una descripción de “toda” la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias, sacrificando el reconocimiento integral de la información financiera que asociada con la empresa, pudiera resultar útil para un amplio espectro de usuarios y no solo de algunos usuarios específicos.

Pero tal limitación produce una consecuencia aún mayor, en términos de los objetivos de los otros usuarios distintos a aquellos asociados con los mercados financieros, y es que en el Marco Conceptual derogado se establecía que los estados financieros debían captar o presentar la información, de tal

manera que no influyeran en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, a fin de conseguir un resultado o desenlace predeterminado, mientras que en el Marco Conceptual 2010, y a pesar de que se reconoce que la presentación de la información financiera no debe realizarse "...sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios" (párrafo CC14, p. 13), destaca que "Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento. Por el contrario, información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios" (párrafo CC14, p. 13).

Por tanto, la contabilidad financiera en los términos del Marco Conceptual 2010 no es neutral, ni aséptica. Su aplicación lleva de forma implícita o explícita una intencionalidad sujeta a una racionalidad. Si se reconoce la importancia de la definición del entorno para el desarrollo de un sistema contable, no resulta menos importante la definición de los rasgos de éste, por cuanto especifican claramente sus elementos. Son rasgos del sistema; a) los objetivos, b) la característica de la información financiera, y c) la especificación de los requisitos de la misma con el fin de garantizar su eficacia y neutralidad.

Así entonces, si el objetivo del IASB es el desarrollo de un único conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera que sirva a los intereses de quienes participan en los mercados financieros, resulta "lógico" que tales estándares se orienten a determinar el tratamiento específico que permita garantizar el cumplimiento y la salvaguarda de los intereses de tales

usuarios. De esta forma se explica y entiende que las normas se modifiquen y adecúen a las características del entorno con el cual se vinculan.

Parece entonces, que no solo el contador, además gremialistas, académicos y usuarios, no siempre son conscientes de la racionalidad a la que obedece el modelo contable que se aplica en el campo de la práctica cotidiana. La razón de tal desconocimiento puede explicarse en la formación, en ocasiones centrada casi exclusivamente, en los procedimientos técnicos, olvidando elementos básicos del desempeño como análisis, crítica, opinión e interpretación.

CAPÍTULO VIII

REFLEXIONES FINALES

La Contabilidad, como disciplina ocupada de la información empresarial, a lo largo de su historia ha buscado satisfacer los requerimientos de historicidad de los hechos y transacciones a sus usuarios internos y externos, teniendo así la responsabilidad, no sólo, de procesar datos sino de presentarlos en forma de estados financieros que permitan el control y la toma de decisiones.

La empresa como una unidad económica pertenece a un subsistema social (interno) que la obliga a registrar y divulgar con transparencia su información financiera en cumplimiento de las aspiraciones y demandas de la colectividad interesada: empleados, administración tributaria, proveedores, comunidad, accionistas y otros; pero, por otro lado, también puede pertenecer a un subsistema financiero (externo) que requiere de información con otros fines, distintos al control, cuya información debe estar presentada en función de expectativas futuras para que sirva a la toma de decisión, básicamente, de los inversionistas potenciales, por lo que abandona la función de control y se centra en la valoración prospectiva para ser útil a este nuevo subsistema.

Esta dualidad de funciones ha devenido en una divergencia de los objetivos de la información financiera, pues los organismos emisores han privilegiado una función sobre otra, es decir, han decidido que el objetivo de

la información financiera es la utilidad en la toma de decisiones para el mercado financiero y, a partir de allí, se tomaron una serie de decisiones que condicionan la preparación y presentación de la misma, al punto que se pretende que con la información que es útil para un caso particular (el mercado financiero) se derive otro tipo de información para otros usuarios. Se pretende entonces, que los estados financieros revelen la situación “presente” de la empresa, (obviando) a partir de la información acerca de lo ocurrido en el pasado (hechos y valores históricos) de manera que potencien las decisiones que se deben tomar a futuro (hechos y valores futuros), pero sobre la base de valores predictivos, estimados, proyectados, bien basados en las apreciaciones de terceros o en el comportamiento futuro de los flujos de fondos.

El IASB, como ente emisor de normas de información internacional, desarrolló un único conjunto de normas de contabilidad de carácter global y de cumplimiento obligatorio, que permitieran a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, tomar decisiones económicas. Esta decisión trae como consecuencia en la práctica contable lo siguiente: la disminución de la importancia de la gerencia como usuario de la información financiera; la mezcla de valores objetivos y subjetivos; la esencia sobre la forma y la conciliación de los objetivos de los inversionistas con otros objetivos, entre otras.

Epistemológicamente, también tiene consecuencias la decisión y es que se configura, en palabras de Bergen y Luckmann (2001) una desviación radical de la realidad existente, al punto de configurar una nueva realidad que pretende que todos los aspectos económicos de las distintas formas de

negocio en el mundo, se juzguen y traten a partir de la única visión de los mercados financieros y, en atención a sus usuarios particulares, aunque declaren que buscan el interés público. Al desplazarse el núcleo del conocimiento a otra realidad se observan las siguientes implicaciones:

1) La concentración de la atención sobre el reconocimiento de la medición posterior, acumulación y resumen de los datos económicos que son significativos y, por tanto, importantes para la toma de decisiones, que se obtienen como consecuencia de procedimientos altamente subjetivos y que comprenden incertidumbres, estimaciones y juicios, en detrimento de la historicidad de los hechos y transacciones de la empresa, pues se reconocerá, valorará y presentará sólo la información que sea útil, por el numerario que mejor represente tal utilidad.

2) Consideración de un conjunto de usuarios principales, representados por los acreedores, prestamistas, pero principalmente por los inversionistas, asociado con el suministro de información para el funcionamiento eficaz y eficiente del mercado financiero internacional como el objetivo primario. Como consecuencia, el objetivo de los estados financieros deja de concebirse desde la contabilidad (historia), para considerarse desde las necesidades de información para la toma de decisiones útiles por parte de los usuarios, por tanto, un objetivo de la información financiera como causa final y no como resultado del proceso contable, que la empresa tiene que satisfacer a través de reportes financieros, desde el reconocimiento de la importancia de que tal información sea transparente como derivación de la utilización de valores de mercado, en detrimento del uso de valores específicos asociados con la entidad que reporta. Significa esto que la contabilidad debe alejarse de datos

“objetivos” pero no pertinentes, en orden de conseguir lo más importante y significativo. Sin embargo, es importante destacar, que es responsabilidad de cada usuario evaluar e interpretar la información en el curso de tomar su propia decisión, no siendo objetivo de la contabilidad proporcionar predicciones o interpretaciones del futuro, pues esto es función del usuario en su papel de asumir riesgos. Por tanto, no debería permitirse que los valores determinados por terceros influyan en la información usada para decidir acerca de dichos valores.

3) El desconocimiento del objetivo de los estados financieros asociado con la administración, por considerarlo contrario y conflictivo respecto del objetivo sobre utilidad para la toma de decisiones de los usuarios, asegurándose que el énfasis adecuado sea sobre los posibles flujos de efectivo futuros y no sobre el rendimiento empresarial en su conjunto. Al no considerar el objetivo de la administración, la contabilidad no podrá cumplir con su función de comunicación y realización de los contratos sociales que constituyen a las empresas. Es decir, disminuye su ámbito de acción, su contexto.

4) Énfasis en el reconocimiento de reglas profesionales y de una autorregulación profesional, y no como consecuencia del desarrollo de principios de contabilidad que involucren el juicio profesional, que consideren el reconocimiento de las características del entorno dentro del proceso de construcción de la norma.

5) Modificación a un enfoque o modelo de decisiones de usuarios específicos, los actores de los mercados financieros, pero que pretende atender a las necesidades múltiples de los otros usuarios de la información financiera. Pero en la medida en que no se garantice el cumplimiento de la comprensibilidad

de la información financiera asociada a los estados financieros, lo que implica comprender los objetivos de los estados financieros (ahora información financiera): a) no se podrá utilizar esa información para la toma de decisiones inteligente, y b) si solo una minoría selecta entiende lo que se comunica, no solo tendrán una ventaja sobre el resto de los usuarios, pero además no se garantizará el cumplimiento del objetivo de propósito general.

6) La disposición para ir más allá de la forma legal superficial, configurándose la sustancia por sobre la forma, como postulado general del modelo en términos de medición, y no solo como característica asociada con la información que se pretende comunicar. Se potencia así, la preparación y presentación de información financiera relevante, y por tanto importante, orientada a partir de principios de medición y valoración, que no necesariamente pertinente y confiable, respecto de las necesidades utilitarias del resto de los reales y potenciales usuarios de la información financiera. A partir de la adopción del modelo contable internacional, el énfasis se coloca en la “correcta” aplicación de la norma, lo que garantizaría la representación fiel, obviando la esencia ontológica de los hechos que configuran las actividades, que en el marco de su razón de ser, realizan las empresas.

Adicionalmente, la contabilidad como un “hecho institucional”, desarrolla reglas constitutivas, reglas regulativas y convenciones, como consecuencia de la intencionalidad colectiva y de la asignación de funciones de *status* con poderes deónticos, por lo que en principio, podría no extrañar, que lo que se pretenda “representar”, al menos (pues también pudiera ser la realidad fruto de la percepción de los responsables de la emisión de la norma) sea la realidad de los mercados financieros. La objeción a esta pretensión es que las

empresas no viven en mundos separados, es decir, la realidad interna (desarrollo del objeto “social” que da origen a éstas) y la de los mercados financieros (participación en los mercados como medio de financiamiento y ganancias por especulación), las empresas tienen una única realidad y la contabilidad debe dar respuesta a ella, permitiendo obtener otra información de interés a los externos u usuarios específicos. Por lo que ontológicamente, la decisión del IASB tiene consecuencias al pretender construir dos mundos separados en las empresas.

Pareciera entonces, que los organismos contables emisores internacionales y nacionales crearon una realidad social, que sirve a sus propósitos, que actúa de forma imperceptible, cociente e intencional, pero que se aleja de la premisa del “interés público” y del ámbito de acción de la contabilidad, que es la empresa como un todo y no como parcialidad en función de una actividad financiera que puede estar alejada de su objeto social, su para qué existe.

Es entendible que un organismo privado como el IASB pretenda garantizar su continuidad y desarrollo en términos del tiempo, atendiendo a las necesidades de información financiera relacionadas con un mercado específico, en todo caso el mercado financiero internacional, pero no resulta igualmente entendible que se pretenda obligar a todas las organizaciones, a nivel mundial, a construir su información financiera desde esta perspectiva única, sin considerar las características operativas, las actividades de negocio que le resulten propias a cada una de las entidades que reporta. Así entonces, en términos reales, se tiene un juego de normas internacionales de información financiera, de aplicación solo para aquellas empresas que hacen

vida alrededor de los mercados financieros, y que solo les servirá para participar en tales mercados.

En el caso venezolano, la FCCPV tiene que comenzar por reconocer que, si bien es cierto que nuestra relación con el ente emisor de normas contables data de más de 15 años atrás, internacionalmente ya no se producen normas de contabilidad, sino normas de información financiera, cambio que no solo es semántico y semiótico, y que implica el reconocimiento de una realidad en la que no se desarrollan el mayor número de las empresas que hacen vida en Venezuela.

Como consecuencia, la FCCPV debería reconsiderar la decisión de adopción tomada en el año 2004, desarrollar normas que permitan “hacer” contabilidad y no construir información financiera, considerando la realidad cultural, legal, económica venezolana, y recomendar el uso del marco normativo internacional para aquellas empresas que participen en los mercados financieros o pertenezcan a grupos transnacionales que participen en los mercados financieros internacionales, lo que le permitirá cumplir con su objetivo de establecer un marco claro y coherente para la emisión y actualización del nuevo modelo de “contabilidad” venezolano.