

**UNA APROXIMACIÓN A LA TENSIÓN
ENTRE REALISMO Y REGULACIÓN
CONTABLE INTERNACIONAL**

XIX
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA

Área de investigación: Contabilidad

Carlos Mario Vargas Restrepo
Universidad Católica de Oriente,
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
cvargas@uco.edu.co

John Fernando Diossa Castro
Universidad Católica de Oriente,
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
jdiossa@uco.edu.co

Edgar de Jesús Lotero Ramirez
Universidad Católica de Oriente,
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
elotero@uco.edu.co



Octubre 8, 9 y 10 de 2014 ◆ Ciudad Universitaria ◆ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración



UNA APROXIMACIÓN A LA TENSIÓN ENTRE REALISMO Y REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

Resumen

Este trabajo devela la tensión entre realismo y regulación contable internacional, permitiendo abstraer que la contabilidad representa una porción de la realidad en procura de satisfacer requerimientos de información financiera para el mercado de capitales como principal usuario, contrariando los postulados fundamentales del realismo, excluyendo la posibilidad de representación fiel de otros fenómenos y evidenciando una verdad por coherencia y no por correspondencia. En efecto, la regulación contable excluye algunos fenómenos de la realidad, entre otras cuestiones, por la falta de fiabilidad en la medición de los mismos. Así, el proceso contable en las organizaciones se ha limitado hacia la medición, reconocimiento y revelación de hechos cuya valoración por los mecanismos de mercado resulta fácil y acorde con los requerimientos de éste, sustentado en métodos estocásticos-cuantitativos. El abordaje metodológico de este trabajo se efectuó con base en el método hermenéutico a fin de interpretar los fundamentos teóricos del realismo para contrastarlos con algunas disposiciones del marco conceptual de International Accounting Standard Board.

Palabras clave: realismo, representación, verdad, regulación contable.



UNA APROXIMACIÓN A LA TENSION ENTRE REALISMO Y REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

Introducción

Los fenómenos de globalización y de internacionalización de los mercados han impuesto la “necesidad” de un lenguaje contable común para los negocios, que posibilite la supuesta comparabilidad y uniformidad de la información financiera. Los estándares contables se orientan hacia el cumplimiento de este propósito, pretendiendo representar la realidad de los hechos económicos, lo que ha propicia diversos debates respecto a sí dichos estándares en verdad coadyuvan a la representación fiel de la realidad, máxime al considerar que la contabilidad como disciplina social tiene el compromiso de crear confianza a todos los grupos de interés respecto de la información que produce.

Ante esta perspectiva, el propósito de este trabajo es identificar la tensión entre realismo y regulación contable, y los efectos que esto tiene en la representación de la realidad. Para conseguirlo, se enmarcó esta investigación dentro del enfoque cualitativo con sustento en el método hermenéutico, bajo el cual se efectuó la revisión y análisis de documentos referentes a la realidad económica contable y disposiciones normativas con relación a los hechos representados en los estados financieros.

En este sentido, el trabajo se estructura en tres apartes. Inicialmente, se presentan algunos sustentos teóricos en torno al realismo y a la representación contable. En segundo lugar se describen algunas disposiciones contenidas en el marco conceptual de International Accounting Standard Board. Por último, se plantea una reflexión en torno a la tensión entre realismo y la regulación contable internacional, señalando que la contabilidad representa fragmentos de la realidad y satisface requerimientos de información de usuarios específicos, lo cual contraría los postulados fundamentales del realismo y pone de relieve una debilidad en el criterio de verdad respecto de lo representado.

Sustento teórico del realismo

El conocimiento surge de la capacidad de asombro propia del hombre, este hecho ha dado origen a preguntas trascendentales como las del hombre por el hombre, del hombre por el mundo. En este sentido, es vital para la supervivencia humana conocer el entorno que le rodea, razón por la cual puede inferirse la característica epistemológica del ser humano. Ante esta perspectiva, Gracia (1999) afirma: “Uno de los problemas fundamentales que interesa a todos los hombres es el problema de comprender el mundo, de conocernos a nosotros mismos y de saber cómo el conocimiento que elaboramos hace parte de esa realidad de la que hacemos parte y que continuamente transformamos” (p. 3).

Ahora bien, la comprensión y explicación de la realidad es uno de los temas más debatidos a lo largo de la historia de la filosofía. Algunos antecedentes remotos de reflexiones en torno a la realidad se encuentran en Parménides (530 a.C. – 515 a.C.) para quien “las cosas son reales; [las] cosas que vemos, tocamos, sentimos y tenemos delante de nosotros poseen la plenitud del ser” (García, 2005, p. 88). Puede notarse que la realidad en este contexto conserva el principio de identidad, en razón del cual una cosa es lo que es; no puede ser lo contrario y no admite nada más como cierto, lo cual equivale al criterio de correspondencia



que se abordará posteriormente. No obstante, se presenta una situación especial en el pensamiento de Parménides al conjugar en una unidad indisoluble la existencia de la cosa con su consistencia. En palabras de Aristóteles (según la interpretación de Hirschberger, 2000: p. 165) confunde la substancia con la esencia.

Platón retoma la teoría de Parménides en torno a la realidad y la afina en lo que para éste era un error: la confusión, de la que se habló en el párrafo precedente. Así, Platón (1988) con un poco más de claridad, considerando además la existencia de dos mundos, el sensible y el inteligible, formula su teoría de las ideas planteando que éstas son realidades que existen; aún más, son las únicas realidades existentes toda vez que la realidad sensible, aquella que percibimos a través de los sentidos, son sombras (alegoría del mito de la caverna, libro VII de La República) que existen en tanto participan con las ideas. Por tanto, se antepone la realidad intelectual a la sensible.

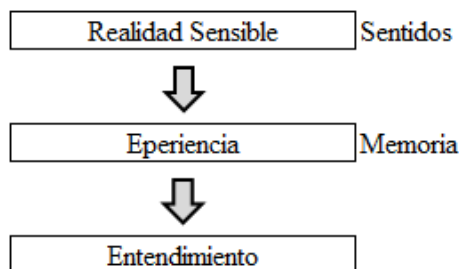
Aristóteles, *a contrario sensu*, expuso que no existe un mundo inteligible, un mundo de las ideas, que sea contrario y diferente del mundo sensible. El punto de partida en la construcción de conceptos son los sentidos, pero la realidad percibida “no es el verdadero ser, sino que es un ser puesto en interrogante: es un ser problemático que necesita una explicación” (García, 2005: p. 107).

Nótese entonces que con Aristóteles se modifica el concepto de realidad. Aunque el mundo inteligible sigue existiendo, este depende del mundo sensible en el cual inicia el proceso del conocimiento (de la realidad en sí). Lo real son cosas individuales y concretas, las cuales pertenecen siempre a la realidad sensible (ver gráfico 1). En efecto, respecto al origen del conocimiento en general, este filósofo consideró que “todo conocimiento arranca de una percepción sensible. El alma no puede pensar sin representaciones sensibles” (Hirschberger, 2000: p. 165).

Puede observarse que el conocimiento sensible es el punto de partida de todo conocimiento. Posteriormente, la sumatoria de actos en la memoria se convierte en experiencia. Una vez la experiencia toma el logo del discurso y se puede describir, la experiencia se convierte en concepto. La experiencia por tanto, tiene que trascender hacia el conocimiento abstracto, es decir, hacia las ideas.



Gráfico 1
Niveles del conocimiento en Aristóteles



Fuente: Construcción propia (2013)

Posteriormente, hacia el siglo XVII, Descartes (1641) plantea tres tipos de realidad:

- Realidad sensible: la que perciben los sentidos, la extensión, la “*res extensa*”.
- Realidad intelectual o inteligible: la que se conoce a través de la razón, la “*res cogitans*”.
- Realidad espiritual: la certeza de la existencia de un ser infinito, Dios; la “*res infinita*”.

Se puede colegir que la pregunta frente a la realidad ha sido bastante recurrente en la historia de la filosofía. No se abordan los planteamientos de otros muchos filósofos en este sentido, no por falta de interés sino por limitaciones de espacio en este escrito. Se plasmaron sólo algunas reflexiones para resaltar la necesidad que ha existido respecto del conocimiento del mundo.

Ahora bien, frente al conocimiento de la realidad, resulta inevitable la existencia de mínimo dos actores, de una parte, debe existir quien se interese en conocer (sujeto) y por otra, lo que se quiere conocer (objeto); no significa esto un orden jerárquico entre los actores del conocimiento, es decir, la intervención de uno sobre el otro, sino que puede darse una relación mutua entre ellos para la generación del conocimiento. Hessen (1997) argumenta:

En el conocimiento se hallan frente a frente la conciencia y el objeto, el sujeto y el objeto. El conocimiento se presenta como una relación entre estos dos miembros, que permanecen en ella eternamente separados el uno del otro. El dualismo de sujeto y objeto pertenece a la esencia del conocimiento. (pág. 13).

Ante esta relación sujeto-objeto han surgido varias teorías que han pretendido explicar cómo se genera el conocimiento. Por un lado, el objetivismo, justifica la postura ontológica del realismo dando preponderancia al objeto como realidad. Plantea que el objeto existe independiente de quien lo quiere conocer, es decir, el objeto está ahí, existe, es y no requiere de la observación o del interés del sujeto por conocerlo y comprenderlo; en este contexto, el objeto no depende del sujeto. Existe solo una relación dada a través de la percepción que tiene de él el sujeto a través de los sentidos, pero éstos engañan y solo generan una percepción ligera y apresurada que no implica necesariamente un



conocimiento y comprensión del objeto denominado realismo ingenuo. Según Pantoja y Zúñiga (2013) “el conocimiento es una reproducción exacta de la realidad, este tipo de realismo no obedece a una concepción científica del conocimiento del mundo”. (pág. 430)

No obstante lo anterior, en el realismo se propone otra alternativa: el realismo crítico, que establece la necesidad de ir más allá de la simple percepción del objeto, y que implica una comprensión más profunda de éste.

Por otro lado, está la postura del subjetivismo bajo la cual el objeto existe en la medida en que el sujeto lo quiere conocer, es decir, el objeto es en tanto existe un sujeto que se interesa en él. En este sentido Bermejo (2008), referenciando a Goodman en la interpretación de Wheeler, expresa que “el universo no existe «ahí afuera» independientemente de nosotros. Tomamos parte inevitablemente en la producción de aquello que parece acontecer: No somos solo observadores. Somos parte activa... en la creación tanto del pasado como del presente y del futuro” (pág. 15).

En este entendido, el objeto necesita necesariamente del sujeto que lo quiera conocer, por lo tanto el objeto es —ontológicamente hablando— cuando el sujeto puede conocerlo, comprenderlo y por lo tanto describirlo. Al respecto, Bermejo (2008) opina: “no se puede hablar de la realidad fuera de las interpretaciones, la realidad es siempre ya realidad interpretada” (pág. 16). Según esto, la realidad existe dependiendo de quien la conozca y la interprete. Es así como pudiera pensarse en un acercamiento al objeto, que origina una percepción inicial a través de la cual el sujeto construye unas imágenes de esa realidad.

De todo lo anterior es fundamental el hecho de que no solo basta con la percepción, interpretación y comprensión de la realidad (objeto), sino que esta percepción debe ser representada, otorgando relevancia al lenguaje a partir del cual se puede objetivizar y describir los fenómenos de la realidad. En efecto, el lenguaje tiene un papel trascendente en el conocimiento de la realidad. Así, el conocimiento que tenga un sujeto respecto de un objeto se manifiesta en los enunciados y juicios que formule frente al mismo. Como señala De Barros (2012), “conocer, aunque experimente más de una acepción, significa saber proposiciones sobre” (p. 31).

Señalado lo anterior y frente a la pregunta sobre ¿Qué es la realidad?, se puede entonces apelar a la definición de Perilla y Valderrama (1996) quienes aceptan como realidad “el conjunto de objetos[,] fenómenos y procesos cuya existencia en la naturaleza o en la sociedad se puede verificar, constatar, cuantificar o cualificar” (p. 16), significando que lo susceptible de representación no se debe limitar exclusivamente a lo cuantificable y medible, sino que se debe recurrir a otras metodologías que permitan también leer e interpretar los hechos de la realidad de difícil medición económica.

Así, en materia contable, se considera desde la perspectiva realista, que las organizaciones y su contexto histórico-social existen independiente de la conciencia de los contables, sustento éste del realismo contable bajo el cual se basa la representación de los hechos y fenómenos de la realidad. De ahí que el Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera (2008) –FASB por sus siglas en inglés-, en sus pronunciamientos originales sobre las normas de contabilidad financiera, describa: “En la contabilidad, los fenómenos que se



representan son los recursos económicos y las obligaciones y las transacciones y eventos que cambian esos recursos y obligaciones” (FASB, 2008, p. CON2-18).

Continuando con este hilo discursivo, se evidencia el desarrollo de cinco posturas frente al realismo en la doctrina contable planteando cuestiones diferentes en términos de representación de la realidad (ver gráfico 2).

Gráfico 2
Supuestos del realismo contable



Fuente: Rebaza (2007)

Aparece en primer lugar el supuesto del realismo externo en el que “la realidad externa existe independientemente de la representación contable que la describe” (Rebaza, 2007: p. 21) lo cual es coherente con los planteamientos que desde la filosofía se han elaborado en torno al realismo. No obstante, se debe tener en cuenta que en la representación contable de la realidad intervienen constructos que son socialmente formulados a partir de intereses económicos, legales o fiscales.

En segundo lugar aparece la representación fidedigna que refiere a la correspondencia entre la representación contable y la realidad objeto de representación –verdad por correspondencia-. Puede señalarse que este es uno de los principales sustentos de la escuela latina en la que la construcción de pruebas es un asunto de capital importancia. No ocurre lo mismo en la escuela anglosajona de donde derivan los estándares internacionales de información financiera, en la que interesa más la información construida a partir de los intereses y expectativas de los usuarios –verdad por coherencia-.

El tercer supuesto del realismo contable se refiere al relativismo conceptual de los esquemas informativos según el cual “los esquemas conceptuales que representan la realidad económica son construidos socialmente y, en última instancia, reposan en normas y valores no verificables empíricamente” (Rebaza, 2007: p. 22). Este supuesto junto con el cuarto, que tiene relación con los juicios de valor contable, tienen mayor aplicación en la escuela anglosajona por lo enunciado en el párrafo precedente. Los juicios de valor que dan cabida a las discrecionalidades y al criterio profesional en la aplicación de los estándares internacionales de información financiera por parte de los contables, conducen a la

transformación de la realidad y por ende a la transformación de la verdad respecto de lo representado.

Por último, aparece la postura de compromiso con el realismo según la cual los conceptos contables bajo los cuales se representa la realidad son objetivos en la medida en que sean aceptados por la comunidad científica contable (Rebaza, 2007). En este sentido, existe necesidad de trabajar en este supuesto del realismo contable a fin de asegurar la multidimensionalidad de la contabilidad, a partir de la cual se pueden representar varias realidades de acuerdo con los requerimientos y expectativas de diferentes usuarios. Así se podrán tener informes de hechos con base en el costo histórico, informes de pronósticos, informes para efectos tributarios, informes de fenómenos sociales, ambientales o culturales, entre otros.

Como se expuso anteriormente, el conocimiento de la realidad se logra a través de dos vías: la percepción y la construcción. La percepción se da sobre la realidad sensible (a través de los sentidos) pero además está lo social. El hombre es un ser social por naturaleza y, por tanto, la convivencia en comunidad posibilita la construcción social de la realidad, lo cual en materia contable, resulta trascendental toda vez que permite intervenir la realidad desde diferentes perspectivas, cuantitativas y cualitativas, potenciando sus posibilidades de transformación de la realidad social y organizacional.

Según lo enunciado y ante la perspectiva de cómo se representa la realidad, Machado (2011) propone varias alternativas de representación: una representación como reflejo, en la cual la realidad se representa de manera mecánica, reflejar el mundo tal y como es (realismo ingenuo); otra forma de representación es la sustitución, mediante ésta, la imagen sustituye a la realidad. Otra posibilidad puede darse con la construcción, en donde la realidad se construye por medio de imágenes y; finalmente, la representación mediante la simulación según la cual la realidad es una simulación, es una imagen.

Ahora bien, surge un problema con respecto a la representación de la realidad. ¿Cómo saber que lo que se percibe es verdad? La realidad que percibimos está limitada por los sentidos, bien porque estos tienen limitaciones o bien porque hay una parte de la realidad que no es posible para el hombre. Así, lo que se percibe como realidad no es la realidad misma sino tan solo una parte de ella.

En este sentido, Kant (citado por Bunge, 2008) expuso dos conceptos que guardan estrecha relación con lo anterior: el fenómeno y el *noúmeno*. El primero corresponde a lo que se nos muestra, es decir, lo que percibimos de la realidad, que no es lo que es. El segundo, hace referencia a la cosa en sí, aquello que el hombre nunca podrá conocer. Se colige entonces que la representación de la realidad puede ser un proceso complejo y la contabilidad se inserta en la problemática de que representar y cómo hacerlo.

En el caso de la disciplina contable el problema de verdad resulta un poco más complejo dado su carácter social y racional, en la cual el fundamento de verdad no está determinado mediante procesos de comprobación a través de los sentidos, si no que se hace necesario pasar por procesos de validación y construcción social de la realidad a través de la razón y de las condiciones socio-históricas de un contexto determinado. Situación contraria sucede



en las ciencias formales en las que la construcción de verdad puede resultar menos complejo en la medida en que la realidad estudiada por las mismas puede darse fácilmente desde la comprobación de los fenómenos, empleando técnicas cuantitativas y modelos estocásticos, propios del positivismo.

Es así como conviene la reflexión sobre si la representación contable de los fenómenos de la realidad, refieren a una verdad por correspondencia o por coherencia. Puede decirse que la verdad por correspondencia se presenta cuando coincide la representación del fenómeno estudiado con el fenómeno mismo; entre tanto, la verdad por coherencia está dada no desde la representación fiel del fenómeno sino desde la construcción que se quiere de la realidad, es decir, que la verdad es la coherencia de lo construido con las teorías y proposiciones que la sustentan, pudiera entenderse entonces como una verdad acomodada a las teorizaciones y no a la realidad en sí. Frente a esto Habermas citado por Ryan, Scapens y Theobald (2004) con respecto a las ciencias sociales expresa que “los datos no se pueden separar de la teoría, y los hechos se pueden reconstruir a la luz de la teoría” (p. 48).

Algunas disposiciones del marco conceptual emitido por International Accounting Standard Board –IASB-

La evolución del mercado accionario y de capitales en el mundo, ha generado un nuevo enfoque de la información financiera requerida por los *stakeholders* respecto a las organizaciones, por tal razón, bajo el enfoque de la nueva arquitectura financiera internacional se hace necesaria la estandarización de criterios, reconocimiento y valoración de los elementos financieros correspondientes al desarrollo empresarial, en una transformación del sector productivo al sector inmaterial como finalidad del negocio de las nuevas empresas.

La intangibilidad de la nueva era de la producción como empresas de la web, ha llevado al mercado de capitales a tranzar acciones que no están soportadas en la materialización del producto como se venía referenciando hasta hace unas décadas, obligando a la normalización contable a adaptarse a una economía basada en el pronóstico más que en los hechos como referente de la realidad.

Es así, que organismos internacionales como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, el G20, el Comité de Basilea, la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) y la Federación Internacional de Contadores apoyen la normalización global en materia contable a través de los Estándares Internacionales de Información Financiera y por ello la creación de instituciones como la International Financial Reporting Standards –IFRS- Foundation quien tiene como objetivo principal desarrollar un conjunto de normas contables globales que aseguren información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros que apoye a inversores en la toma de decisiones (IFRS Foundation, s.f.).

Enmarcado en estos estándares la unificación global de conceptos, tratamientos, reconocimientos y valoraciones, indistintamente del objeto desarrollado por las organizaciones y si participan o no en el mercado bursátil de capitales, se pretende generar un marco regulatorio unificado para todas las naciones que aceptan la convergencia a



Estándares Internacionales, y la transformación de las normas locales y domésticas de contabilidad a unos principios de revelación mundial.

De esta manera, se encuentran unas concepciones generales de obligatorio cumplimiento en la preparación de reportes financieros bajo un marco conceptual que refiere las necesidades de la información financiera frente a los usuarios y resalta la toma de decisiones, consolidando el paradigma de utilidad de dicha información bajo el cual, se satisface los requerimientos de un reducido grupo de informados: los inversionistas, prestamistas y otros acreedores potenciales. Por ello las decisiones surtidas a partir de la información preparada por la contabilidad están orientadas hacia lo siguiente:

comprar, mantener o vender inversiones en patrimonio, evaluar la administración o rendición de cuentas de la gerencia, evaluar la capacidad de la entidad para pagar y suministrar otros beneficios a sus empleados, evaluar la seguridad de los importes prestados a la entidad, determinar políticas impositivas, determinar las ganancias distribuibles y los dividendos, preparar y usar las estadísticas de la renta nacional, regular las actividades de las entidades. (IASB, 2010, p. A24).

Por otra parte, el Marco conceptual emitido por IASB (2010), basado en las necesidades de los usuarios de la información financiera plantea como objetivo básico de la información financiera: “proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad”. (IASB, 2010, p. A27).

Así, para dar cumplimiento a la preparación de la información de propósito general, se requiere de características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar.

Las características cualitativas de la Información Financiera planteadas en el Marco Conceptual tienen alto grado de incidencia en el reconocimiento, medición y posteriormente la revelación que infieren en la representación contable de la realidad material de las organizaciones, por lo cual, estas características contables tienen definida como finalidad una información útil, así, se considera que una información es relevante – primera característica- si permite influenciar la toma de decisiones porque tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos (IASB, 2010). Seguidamente propone la materialidad o importancia relativa que determina el grado en que su omisión o inadecuada expresión puede influir en las decisiones y comprensiones de los estados financieros.

Como tercera característica de la información financiera se encuentra la representación fiel, la cual es tomada como la fidelidad en la representación de los eventos y fenómenos relevantes, y para lograr este grado de representación debe ser completa, neutral y libre de error (IASB, 2010), de forma tal que permita el establecimiento de umbrales de calidad en la información. Reconoce que no alcanza la perfección pero se es completa cuando no hay omisión de ningún evento y su representación es suficiente, tanto de forma cuantitativa y cualitativa. Es neutral cuando no está sesgada, atenuada o manipulada, favoreciendo hechos u omitiendo realidades que influyan en la toma de decisiones; la libertad de errores es



principalmente la garantía de aseguramiento en los procesos de cálculo, valoración y revelación, aunque se contempla que la representación fiel no refleja exactitud fiel en todos los aspectos, si debe acercarse a una imagen de la realidad que garantice la continuidad del negocio.

Ahora bien, para ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto), deberá existir la probabilidad de generación de beneficios económicos futuros además de que se pueda medir con fiabilidad (IASB, 2010). No obstante contempla el marco conceptual, que en ocasiones no es posible determinar el valor real y se hace necesaria una estimación del valor de manera razonable en tanto influya en los estados financieros considerando el grado de incertidumbre que caracteriza el medio que rodea la organización. Por otra parte, aunque el Marco Conceptual no define el valor razonable, es indispensable considerarlo para la estimación de valor para el reconocimiento de los hechos económicos y eventos financieros, de acuerdo con las condiciones normales del mercado y suficiente información entre las partes interesadas.

Principales tensiones entre el realismo y algunas disposiciones del marco conceptual de IASB

Se debe considerar que la normativa contable prescrita por los actuales emisores de estándares internacionales de información financiera se formulan a partir de la realidad de mercado desconociendo otros hechos y fenómenos de la realidad (sociales, ambientales, culturales, entre otros) que también deberían ser intervenidos por la contabilidad.

Así, los análisis efectuados en torno al problema de la realidad, su representación y la postura ontológica del realismo, permiten evidenciar algunas limitaciones en la representación de los fenómenos sobre los que interviene la contabilidad a la luz de la regulación internacional emitida por IASB, la cual se ve afectada por la disposición expresa de satisfacer requerimientos de información financiera de un único grupo de agentes sociales: los inversores y prestamistas. Esto significa que se condiciona la información financiera a los intereses y expectativas del mercado de capitales invisibilizando el accionar de la gestión empresarial y excluyendo las posibilidades de información para otros usuarios (sociedad, Estado, empleados, etc.).

Bajo esta perspectiva, se puede evidenciar que se está haciendo una representación de la realidad bajo la base del criterio de verdad por coherencia, por cuanto la realidad se construye desde una regulación que deja por fuera muchos fenómenos que debieran también ser intervenidos por la contabilidad. Así, en términos de Machado (2011), se efectúa una representación de la realidad por sustitución, es decir, se está sustituyendo la esencia de los fenómenos por imágenes creadas desde los intereses del mercado financiero. En la misma línea de pensamiento, Carrizo y León (2007) plantean que “la «realidad» que la contabilidad «representa» queda definitivamente atada a los propósitos que persigue quien elabora, diseña y trasmite la información” (p. 25) o también bajo los propósitos de quien requiere la información financiera.

No en vano, el marco conceptual plantea que inversores, prestamistas y otros acreedores existentes “son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con



propósito general”. (p. A28). Posteriormente y confirmando este planteamiento, señala el mismo marco conceptual que “otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos (p. A28), con lo cual se pierde el carácter de universalidad bajo el cual se valida este tipo de conocimiento a la luz del supuesto de compromiso con el realismo enunciado anteriormente. Esto evidencia como la realidad se desdibuja en su representación por parte de la contabilidad, además que si se constituye como información de propósito general, se excluye a los mismos usuarios internos.

Respecto de que la información financiera no representa completamente la realidad económica de una organización toda vez que excluye otros fenómenos, el mismo marco conceptual lo reconoce cuando plantea: “los informes financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales” (IASB, 2010, p. A28), reconociendo la existencia de otro tipo de información referente a hechos y fenómenos vinculados a las empresas. Bajo esta perspectiva, urge eliminar la concepción reduccionista de la contabilidad, en el sentido de considerar la satisfacción de necesidades de información para un grupo mínimo de usuarios y trascender hacia una concepción multidimensional de ésta, considerando sus potencialidades para proporcionar información a múltiples agentes sociales, en términos cuantitativos y cualitativos, sobre diferentes bases, respecto de diferentes hechos, acorde con los intereses y expectativas de cada uno de ellos. En este sentido, surge la necesidad de repensar la representación contable en términos de buscar una verdad por correspondencia, que represente los fenómenos de acuerdo con su realidad y no de manera sesgada por intereses particulares.

Otro aspecto que limita la representación contable de la realidad desde las prescripciones contenidas en el marco conceptual emitido por IASB (2010), es que dicho marco conceptual contempla que los “estados financieros se basan en gran medida en estimaciones, juicios y modelos, en lugar de representaciones exactas” (p. A28) de la realidad. Lo anterior ratifica de alguna manera la representación de la realidad desde el enfoque de verdad por coherencia e implica una transformación de la realidad en términos de lo representando frente a lo real-material, a lo que se suma la permisibilidad del juicio profesional y los tratamientos discrecionales para diferentes hechos afectando la esencia o realidad económica de los fenómenos y la pretendida confiabilidad y comparabilidad de la información financiera. En este sentido, Cea (2005) anota:

la información contable corre el riesgo de no ser un reflejo fiel de lo que pretende representar, no por causa de sesgos deliberados o prejuicios, sino a veces por dificultades intrínsecas de identificación de las transacciones o sucesos que deben captarse, por la aplicación de determinadas reglas de valoración o de presentación, por la incertidumbre excesiva que pudiera rodear el cálculo de determinados efectos financieros de ciertas partidas contables que puede aconsejar su no reconocimiento. (p. 63)

De otro lado, se evidencia cierto grado de incoherencia en el marco conceptual de los estándares internacionales al disponer que la información financiera debe ser útil y para



conseguirlo, “debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar [...]”. La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios” (IASB, 2010, p. A33). Como puede notarse, se presenta cierta inconsistencia por cuanto el marco conceptual expresa la necesidad de una representación fiel que no resulta lógica bajo las valoraciones sustentadas en pronósticos como contemplan los estándares internacionales en consideración de que la representación fiel ha de basarse en hechos. En efecto, Glover, Ijiri, Levine y Jinghong (2008) respecto a la necesidad de separar hechos de pronósticos en los estados financieros, sostienen:

las revaluaciones basadas en los precios de mercado representan pronósticos de transacciones (hipotéticas) supuestas, y en el lenguaje de nuestras reglas de clasificación, la incertidumbre existe sobre el valor del intercambio supuesto. Continuando con esta línea del pensamiento, se podría plantear que todos los valores razonables son pronósticos de transacciones supuestas, puesto que la entidad reportante por sí misma no ha llevado a cabo un intercambio. Desde esta perspectiva, nuestras reglas de clasificación catalogarían todas las revaluaciones como pronósticos, pues éstas contienen incertidumbre de valor. (p. 144).

En este mismo sentido Cea (2005) plantea “estamos de nuevo frente afirmaciones que son puro acto de fe sin demostrar con argumentos sólidos la capacidad predictiva de la información retrospectiva IASB” (p. 59).

Otra debilidad que limita la representación fiel se denota en el marco conceptual así: “Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitiendo métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico, ello disminuye la comparabilidad” (IASB, 2010, p. A36) y por tanto la confiabilidad de la información. Por ello, para que exista la representación fiel y una verdad por correspondencia, debería existir un única forma de representación y no métodos alternativos.

Continuando con esta reflexión en torno a la representación fiel, se puede evidenciar una inconsistencia más en el marco conceptual cuando se señala:

Algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no puede hacerse fácil su comprensión. La exclusión de información sobre esos fenómenos en los informes financieros puede hacer la información de dichos informes financieros más fácil de comprender. Sin embargo, esos informes estarían incompletos y por ello potencialmente engañosos. (IASB, 2010, p. A37).

Ahora bien, como se expuso en el aparte anterior son objeto de reconocimiento los elementos de los estados financieros siempre que sea probable cualquier beneficio económico futuro y la asignación de un costo fiablemente medible. Señala el marco conceptual que de no poderse efectuar una estimación fiable la partida no se reconoce en los estados financieros (IASB, 2010). Es de anotar que la información contable no debería descartar fenómenos de la realidad por su imposibilidad de medición. Como ya se resaltó, es necesario explorar otras metodologías que permitan su representación.



Comentarios finales

En el entendido que la contabilidad debe representar fielmente la realidad sobre la que interviene, es necesario pensar en alternativas de modelos contables de representación que den cuenta de una verdad por correspondencia, satisfaciendo las necesidades de múltiples usuarios de la información, tanto internos como externos, además que involucre todos los fenómenos sobre los que interviene (sociales, culturales, ambientales, fiscales, económicos, financieros, de gestión, entre otros).

También es de resaltar la potencialidad de la contabilidad para interpretar y transformar la realidad social y organizacional desde perspectivas sociocríticas, trascendiendo del enfoque cuantitativo a visiones más cualitativas e integrales de los fenómenos de la realidad.

Por último, se insta a otorgar mayor relevancia a los procesos investigativos que se puedan desarrollar para la disciplina contable, a efectos de consolidar su estatus epistemológico e incrementar el acervo del conocimiento científico.

Referencias:

- Bermejo, D. (2008). *En las fronteras de la ciencia*. Barcelona (España): Anthropos.
- Bunge, M. (2008). *A la caza de la realidad. La controversia sobre el realismo*. Barcelona (España): Editorial Gedisa.
- Carrizo, W. y León, S. (2007). ¿Qué realidad representa la contabilidad? *Pecunia*, 5, pp. 17-27.
- Cea, J.L. (2005). *El marco conceptual del modelo contable IASB: una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Madrid (España): Centro de Estudios Financieros.
- De Barros, P. (2012). Entre la forma y el contenido en la anulación de los negocios jurídicos simulados para fines tributarios. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 66, 29-57.
- Descartes, R. (1641). *Meditaciones Metafísicas*. Recuperado de: http://www.rosariosantodomingo.edu.co/contenido/tarea_2628.pdf
- Financial Accounting Standards Board, (2008). “*Original Pronouncements as Amended: Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, (as amended)*”. Recuperado de: http://www.fasb.org/pdf/aop_CON2.pdf
- García, M. (2005). *Lecciones preliminares de filosofía*. Bogotá: Graficas Modernas.



- Glover, J., Ijiri, Y., Levine, C. y Jinghong, P. (2008). Separación de los hechos y los pronósticos en los estados financieros. *Innovar. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 18(31), 135-146.
- Gracia, E. (1999). *Epistemología contable*. Bogotá: Fundación Universitaria San Martín.
- Hessen, J. (1997). *Teoría del conocimiento*. México: Losada Océano.
- Hirschberger, J. (2000). *Historia de la Filosofía*. Tomo I y II. (15ª Ed). Barcelona, España: Herder.
- International Accounting Standard Board –IASB-. (2010). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Recuperado el 25 de febrero de 2014 de: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2012/Framework.pdf>
- International Financial Reporting Standard Foundation. (s.f.). *Que es el IASB*. Recuperado el 12 de noviembre de 2013 de: <http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>
- Machado, M.A. (2011). Representación Contable: De la revelación de los hechos a la construcción de la realidad. *Lúmina*, 12, 152-171.
- Pantoja, H., y Zúñiga, G. (2013). *Diccionario filosófico*. Bogotá: Nika.
- Perilla, E. y Valderrama, M.A. (1996). *Realidad económica contable en Colombia*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Platón (1988). *Diálogos. República*. Madrid (España): Editorial Gredos.
- Rebaza, I. (2007). *Fundamentos para el desarrollo de una investigación contable*. Lima: Idefonso Rebaza Carpio.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona (España): Deusto.

