REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES

LA REPRESENTACIÓN EN CONTABILIDAD, A PARTIR DE LA CONCEPCIÓN DE COMUNICACIÓN EFECTIVA SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Su significado basado en el enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle

(Tesis Doctoral)

Autor: Esp. Jorge Xavier Córdoba Martínez
Tutora: Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez

Mérida, marzo de 2025

ACTA – VEREDICTO

TESIS DOCTORAL

Los suscritos, designados miembros para integrar el jurado examinador de la tesis Doctoral, según agenda ordinaria No. 07/2024, del Consejo de Estudios de Postgrado de la Universidad de Los Andes, como requisito para obtener el título de **Doctor (a) en Ciencias Contables,** del candidato Esp. **CORDOBA MARTINEZ JORGE XAVIER, identificación CC98215637 pasaporte BF932215,** participante de la décima cohorte de este Programa Doctoral adscrito a la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la **UNIVERSIDAD DE LOS ANDES;** reunidos el día veintidós (22) del mes de abril de dos mil veinticinco (2025), Conjunto Liria Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Edif. F Planta Baja Salón de Doctorado del Postgrado en Ciencias Contables, a las 9:00 a.m. Luego de haber leído el manuscrito presentado titulado: **"LA REPRESENTACIÓN EN CONTABILIDAD, A PARTIR DE LA CONCEPCIÓN DE COMUNICACIÓN EFECTIVA SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA Su significado basado en el enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle** escuchada la exposición oral y las respuestas del participante a las preguntas que se le formularon en el transcurso de la defensa pública, declaramos que la Tesis ha sido **Aprobada, se otorga mención publicación.**

En la ciudad de Mérida – Venezuela a los veintidós (22) días del mes de abril de dos mil veinticinco (2025).

Dra. Aura Elena Peña
V- 8.074.510
Coordinador – Tutor

Dra. Rubiela Jiménez
E-30282033
Miembro del Jurado

Dr. Royman Guao Samper
CC- 7.592.233
Miembro del Jurado

DEDICATORIA

A Dios, por concederme la presencia en el universo, con salud, amor, familia, trabajo, amigos, lo material y espiritual necesario para habitar la casa común.

A mi princesita hermosa, Diana Alexandra, mi compañera de vida y de sueños, mi cómplice incondicional, gracias mi amor por creer en mí y por todo el tiempo permitido para cursar este difícil proceso, que vivimos y padecimos juntos. TE AMO…

A mi hija Sara Nataly, por ser la luz de mi vida, mi amor eterno y puro… por privarla de mi presencia en algunos momentos en su descubrimiento del mundo y aprendizaje de la vida.

A mis padres, Neydy y Jorge, por forjar el carácter, tenacidad, compromiso, responsabilidad, sabiduría y valores para enfrentar las vicisitudes de este mundo inconcluso e incierto.

A mis hermanos, William y Mario (q.e.p.d), por su infinito amor y cariño que compartimos juntos a pesar de las distancias y diferencias de pensamiento y acción.

A mis suegros, Amanda y Armando, por su inmenso cariño y apoyo permanente, que no muestra límites de tiempo, modo y espacio.

A mis sobrinos, Camila, Anyela, Jorge Mario, Valery y Yeison, por creer en mi ejemplo de vida a pesar de mis aciertos y desaciertos.

A todos los Santos de mi devoción, Santa Marta, Virgen de las Lajas, Señor del Tambo, Señor de los Milagros de Buga, San Franciso de Asis, San Bartolomé el Apóstol… y Divino Rostro, que siempre acompañan mi caminar por el mundo físico y social.

Finalmente, a Misky (hija perruna), por su cariño infinito y su compañía permanente.

AGRADECIMIENTO

A Dios, por las abundantes bendiciones recibidas en mi vida personal y profesional.

A mi tutora y amiga, Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez, insigne profesora e investigadora del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes y ser humano excepcional, por su amplio conocimiento contable y no contable, su calidad humana, generosidad y paciencia para orientar mi formación ontológica, epistemológica, metodología, ética y humana.

A todos mis profesores del Doctorado en Ciencias Contables, especialmente a los profesores Aura Elena Peña Gutiérrez, Norka Judith Viloria Ortega, Rosa Aura Casal Altuve, Fabio Enrique Maldonado Veloza y Juan Carlos Pacheco, por compartir generosamente su profundo conocimiento y amor por la disciplina y profesión contable.

A la Dra. Norka Viloria Ortega, Profesora Excepcional e Investigadora distinguida a nivel Nacional e Internacional y Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables, por su excelente orientación profesional y calidad humana.

A los jurados, Dra. Rubiela Jiménez Aguirre, Dr. Royman Guao Samper, Dr. Anderzon Medina Roa, y Dra. Aura Elena Peña, por sus apropiados comentarios y observaciones epistemológicas que me permitieron ajustar la Tesis Doctoral más allá de lo terrenal.

A mis compañeros de estudio Claudio, Edmundo, Esteban, Faustina, Sandra, William Wilmer, Baudilio y Xiomara que han compartido este reto profesional y personal. Igualmente, a Yelizet y Luty por facilitar la comunicación y trámites administrativos con amabilidad y eficiencia.

A mis informantes clave de Colombia, Venezuela, Ecuador, Perú y Brasil, por aceptar mi invitación para compartir generosamente sus testimonios como expertos en la práctica contable.

A mi gran amigo Claudio Lazo Jurado, por ser mi padre académico, cómplice, consejero y padrino, con quien compartimos muchas charlas, reflexiones y anécdotas en este viaje por el pensamiento contable.

A la emblemática Universidad de los ANDES ubicada en la hermosa ciudad de Mérida – Venezuela, por ser un espacio único de formación postgradual con calidad para trasformar vidas y sueños en beneficio personal, de la sociedad en general y la casa común.

A la Universidad MARIANA, especialmente a las Directivas que apoyaron material y moralmente este proyecto hasta el año 2018, y a la amistad académica y personal del profesor José Luis Villareal y Carlos Arbey Castillo Muñoz (q.e.p.d), construidas durante mi estancia en esta casa de estudios.

A la Universidad CESMAG, mi actual casa de labores, especialmente a la Magister Sandra Lucia Goyes Eraso, Ex-Directora del Programa de Contaduría Pública, como a la Magister Sandra Lucía Bolaños Delgado, Vicerrectora Académica, y a los profesores Luis Eduardo Benavides, John Jairo Burbano y Jairo Zambrano Hinestroza, por su apoyo moral, amistad académica y personal cultivada en la última década.

A Gustavo Adolfo López Diaz, colega, maestro y amigo, por despertarme un amor profundo por la profesión contable y el pensamiento crítico para descubrir lo oculto.

A la Contabilidad, Contaduría Pública, Docencia e Investigación, como campos de conocimiento y labor que escogí libremente para transformar mi vida y de la sociedad hasta donde Dios lo permita. Y a todos mis estudiantes que he conocido en mi labor docente- durante 16 años- por ser los principales interlocutores de mi conocimiento.

Finalmente, y no menos importante, quiero agradecer profundamente a mi esposa y mi hija, mis padres, mis suegros y familia porque me acompañaron este proyecto a pesar de los sacrificios y preocupaciones, alegrías y tristezas, ausencias y presencias, que hoy comparto felizmente con ustedes.

*"**Gracias a la vida, que me ha dado tanto, me ha dado la risa y me ha dado el llanto…**"*
Violeta Parra, Chile (1917-1967).

ÍNDICE GENERAL

pp.

ÍNDICE GENERAL ..... **v**

ÍNDICE DE CUADROS ..... **xiii**

LISTA DE GRÁFICOS ..... **xvi**

Resumen ..... **xvii**

INTRODUCCIÓN **1**

CAPÍTULO I **7**

LA REPRESENTACIÓN CONTABLE: UN PROBLEMA DE NATURALEZA ONTO- EPISTEMOLÓGICO Y DE COMUNICACIÓN EFECTIVA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS **7**

1.1. La representación contable 7

1.2. La comunicación efectiva en contabilidad financiera 16

1.3. Construcción de la realidad social en contabilidad 49

1.4. Intencionalidades de la investigación 69

1.4.1. Intencionalidad principal *69*

1.4.2. Intencionalidades específicas *69*

1.5. Importancia de la investigación 70

1.6. Alcance de la investigación 71

CAPÍTULO II **74**

FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y EPISTEMOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN **74**

2.1. Los precedentes de investigación 74

2.2. La realidad y representación en contabilidad 91

2.2.1. Fundamentos filosóficos sobre la realidad *91*

2.2.1.1 El Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad (OMR) propuesto por Richard Mattessich (1991, 1997)..... 92
2.2.1.2 Los supuestos ontológicos propuestos por Morgan y Smircich (1980)..... 95
2.2.1.3 A la caza de la realidad, la propuesta de Mario Bunge (2007)..... 98
2.2.1.4 La hiperrealidad planteada por Baudrillard (1978)..... 101
2.2.1.5 La construcción de la realidad social de Searle (1997; 2017)..... 103
2.3. Fundamentos teóricos de la realidad y representación contable..... *117*
2.3.1. Apuntes filosóficos sobre la representación..... 117
2.3.2. La representación contable. El debate Macintosh vs. Mattessich..... 122
2.3.3. Una mirada pragmática de la realidad contable y su representación..... 127
2.4. Fundamentos teóricos de la comunicación efectiva..... *128*
2.4.1. Teoría cognitiva de la comunicación..... 131
2.4.2. Teoría sistémica de la comunicación..... 131
2.4.3. Teoría humana de la comunicación..... 133
2.4.4. Teoría del contexto..... *135*
2.5. Comunicación efectiva de la información financiera..... *136*
CAPÍTULO III 141
FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN..... 141
3.1. El enfoque ontológico de la investigación..... 142
3.2. El enfoque epistemológico de la investigación..... 145
3.3. Método..... 148
3.4. Obtención de la información..... 154
3.5. Sujetos clave de la información..... 157
3.6. Disparadores de diálogo..... 158
3.7. Procesamiento e interpretación de la información..... 160
3.8. Validez y credibilidad de la información..... 162
3.9. Postura ética..... 163
CAPÍTULO IV 164

LA REPRESENTACIÓN EN CONTABILIDAD Y COMUNICACIÓN EFECTIVA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA. UNA CONTRASTACIÓN ENTRE LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y LOS ELEMENTOS EMPÍRICOS DESDE LOS POSTULADOS DEL ENFOQUE ONTOLÓGICO DE REALIDAD SOCIAL DE JOHN R. SEARLE 164

4.1. Sistematización de la información de los interrogantes relacionados con intencionalidad de investigación número uno (1) *167*

4.1.1. Procesamiento de la información: Interrogante (a) derivada de la intencionalidad (1)……169

4.1.1.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información 169

4.1.1.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información 175

4.1.1.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas ……180

4.1.2. Procesamiento de la información: Interrogante (b) derivada de la intencionalidad (1)… 182

4.1.2.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información 182

4.1.2.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información 186

4.1.2.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas… 190

4.1.3. Procesamiento de la información: Interrogante (c) derivada de la intencionalidad (1) 191

4.1.3.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información 191

4.1.3.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información 198

4.1.3.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *204*

4.1.4. Procesamiento de la información: Interrogante (d) derivada de la intencionalidad (1) *206*

4.1.4.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *206*

4.1.4.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *213*

4.1.4.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *218*

4.1.5. Procesamiento de la información: Interrogante (e) derivada de la intencionalidad (1) *219*

4.1.5.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *219*

4.1.5.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *226*

4.1.5.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *231*

4.1.6. Procesamiento de la información: Interrogante (f) derivada de la intencionalidad (1) *233*

4.1.6.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *233*

4.1.6.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *240*

4.1.6.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *246*

4.2. Sistematización de la información de los interrogantes relacionados con intencionalidad de investigación número dos (2) *249*

4.2.1. Procesamiento de la información: Interrogante (a) derivada de la intencionalidad (2)…. 251

4.2.1.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información 251

4.2.1.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información 258

4.2.1.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… 264

4.2.2 Procesamiento de la información: Interrogante (b) derivada de la intencionalidad (2)… 265

4.2.2.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información 265

4.2.2.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información 272

4.2.2.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… 277

4.2.3. Procesamiento de la información: Interrogante (c) derivada de la intencionalidad (2) 279

4.2.3.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información 279

4.2.3.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información 285

4.2.3.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… 291

4.2.4. Procesamiento de la información: Interrogante (d) derivada de la intencionalidad (2) 294

4.2.4.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información 294

4.2.4.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *302*

4.2.4.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *308*

4.2.5. Procesamiento de la información: Interrogante (e) derivada de la intencionalidad (2) *309*

4.2.5.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *309*

4.2.5.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *316*

4.2.5.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *321*

4.2.6. Procesamiento de la información: Interrogante (f) derivada de la intencionalidad (2) *323*

4.2.6.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *323*

4.2.6.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *329*

4.2.6.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *334*

4.3. Sistematización de la información de los interrogantes relacionados con intencionalidad de investigación número tres (3) *336*

4.3.1. Procesamiento de la información: Interrogante (a) derivada de la intencionalidad (3)… *338*

4.3.1.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *338*

4.3.1.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *347*

4.3.1.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *353*

4.3.2. Procesamiento de la información: Interrogante (b) derivada de la intencionalidad (3)… *356*

4.3.2.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *356*

4.3.2.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *365*

4.3.2.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *371*

4.3.3. Procesamiento de la información: Interrogante (c) derivada de la intencionalidad (3) *373*

4.3.3.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *373*

4.3.3.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *381*

4.3.3.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *386*

4.3.4. Procesamiento de la información: Interrogante (d) derivada de la intencionalidad (3) *387*

4.3.4.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *387*

4.3.4.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *393*

4.3.4.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *398*

4.3.5. Procesamiento de la información: Interrogante (e) derivada de la intencionalidad (3)…. *399*

4.3.5.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información *399*

4.3.5.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información *407*

4.3.5.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas…… *413*

CAPÍTULO V **415**

FUNDAMENTACION DEL SIGNIFICADO DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE BAJO LA PREMISA DE COMUNICACIÓN EFECTIVA PREVISTA EN LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL Y LA POSICIÓN ONTOLÓGICA DE REALIDAD SOCIAL DE SEARLE **415**

CAPÍTULO VI **429**

CONCLUSIONES **429**

REFERENCIAS **436**

ÍNDICE DE CUADROS

N° **pp.**

Cuadro 1. Elementos básicos de la comunicación en contabilidad 26
Cuadro 2. Algunas tensiones conceptuales en la información financiera 29
Cuadro 3. Algunas tensiones conceptuales en la representación y comunicación efectiva de la información financiera 33
Cuadro 4. Sentidos epistémico y ontológico de la distinción entre lo subjetivo y lo objetivo 57
Cuadro 5. Distinciones filosóficas de Searle 58
Cuadro 6. Distinciones filosóficas de Searle aplicadas a la información financiera 59
Cuadro 7. Distinción entre deontologías y disposiciones 64
Cuadro 8. Tipos de realidades superiores 93
Cuadro 9. Supuestos ontológicos y su reflexión en la contabilidad 96
Cuadro 10. Posturas sobre el realismo contable 100
Cuadro 11. Categorías para asignación de funciones 105
Cuadro 12. Intencionalidad 108
Cuadro 13. Tipos de actos de habla ilocucionarios 111
Cuadro 14. Enfoques de la representación 120
Cuadro 15. El problema de la información a revelar 136
Cuadro 16. Sujetos clave de la información 157
Cuadro 17. Disparador/afirmación del diálogo 158
Cuadro 18. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (a) derivada de la intencionalidad (1) 171
Cuadro 19. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (a) (intencionalidad 1) 178
Cuadro 20. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (b) derivada de la intencionalidad (1) 183
Cuadro 21. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (b) (intencionalidad 1) 188
Cuadro 22. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (c) derivada de la intencionalidad (1) 192
Cuadro 23. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (c) (intencionalidad 1) 201
Cuadro 24. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (d) derivada de la intencionalidad (1) 207

Cuadro 25. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (d) (intencionalidad 1) 216
Cuadro 26. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (e) derivada de la intencionalidad (1) 220
Cuadro 27. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (e) (intencionalidad 1) 228
Cuadro 28. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (f) derivada de la intencionalidad (1) 234
Cuadro 29. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (f) (intencionalidad 1) 243
Cuadro 30. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (a) derivada de la intencionalidad (2) 252
Cuadro 31. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (a) (intencionalidad 2) 261
Cuadro 32. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (b) derivada de la intencionalidad (2) 267
Cuadro 33. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (b) (intencionalidad 2) 275
Cuadro 34. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (c) derivada de la intencionalidad (2) 280
Cuadro 35. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (c) (intencionalidad 2) 288
Cuadro 36. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (d) derivada de la intencionalidad (2) 295
Cuadro 37. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (d) (intencionalidad 2) 305
Cuadro 38. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (e) derivada de la intencionalidad (2) 310
Cuadro 39. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (e) (intencionalidad 2) 318
Cuadro 40. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (f) derivada de la intencionalidad (2) 324
Cuadro 41. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (f) (intencionalidad 2) 332
Cuadro 42. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (a) derivada de la intencionalidad (3) 340

Cuadro 43. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (a) (intencionalidad 3) 350
Cuadro 44. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (b) derivada de la intencionalidad (3) 357
Cuadro 45. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (b) (intencionalidad 3) 368
Cuadro 46. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (c) derivada de la intencionalidad (3) 375
Cuadro 47. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (c) (intencionalidad 3) 384
Cuadro 48. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (d) derivada de la intencionalidad (3) 388
Cuadro 49. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (d) (intencionalidad 3) 396
Cuadro 50. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (e) derivada de la intencionalidad (3) 401
Cuadro 51. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (e) (intencionalidad 3) 410

LISTA DE GRÁFICOS

N° **pp.**

1. Elementos de la comunicación..... 21

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES

LA REPRESENTACIÓN EN CONTABILIDAD, A PARTIR DE LA CONCEPCIÓN DE COMUNICACIÓN EFECTIVA SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Su significado basado en el enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle

Autor: Esp. Jorge Xavier Córdoba Martínez

Tutora: Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez

Año: 2024

Resumen

La representación contable surge como consecuencia de ejecutar las actividades del proceso contable, como son: reconocimiento, medición (inicial-posterior), presentación y revelación de los hechos económico-financieros sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Entonces, cuando se comunica de forma efectiva la información financiera, esta debió ser inicialmente presentada y revelada, así como también previamente representada fielmente. La intencionalidad principal de esta investigación es fundamentar el significado de representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB, a partir del enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle. Metodológicamente, para la comprensión de la representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB, se exponen inicialmente los enfoques ontológico, epistemológico y metodológico asumidos por el investigador, los cuales sirvieron de orientación metodológica para el desarrollo de la presente investigación. La postura ontológica indaga acerca de la forma y la naturaleza de la realidad; se asume la postura de Searle (1997), quien menciona que "vivimos en exactamente un mundo, no en dos o tres, o en diecisiete" (p 18), compuesto por hechos institucionales y no institucionales, válido para el análisis de la realidad contable. Por su parte, la postura epistemológica estudia los principios, fundamentos, alcance y métodos del conocimiento humano; se asume con Searle (1997; 2017), que los hechos son creados subjetivamente como resultado de acuerdos entre seres humanos y aceptados por ellos mismos mediante procesos de intersubjetivación. El investigador se basa en la hermenéutica como método que orienta el desarrollo de esta investigación, en la que la interpretación y comprensión constituyen el fundamento metodológico, que se articula con el carácter constructivista de la concepción de representación de Searle (1997; 2017). Para la obtención de la información se realizó el diálogo de saberes como instrumento para recolectar información de los sujetos clave de la información definidos con base en criterios formales. Finalmente, se describe la forma del procesamiento e interpretación de la información, a fin de resolver las intencionalidades propuestas. Las conclusiones más relevantes de la investigación revelan, que la realidad económica está compuesta de hechos sociales o institucionales, por tanto, son ontológicamente subjetivos porque su creación depende del pensamiento y acción de los seres humanos, pero pueden ser epistemológicamente objetivos o subjetivos según el juicio humano sobre su representación. En efecto, los contadores están inmersos en una realidad determinada por los hechos sociales (hechos institucionales) más que la realidad física como tal (hechos brutos), por ello, la representación contable de la realidad económica en las organizaciones es un hecho institucional que sigue un conjunto de reglas constitutivas para cumplir con unas intencionalidades colectivas propias de la contabilidad.

Palabras clave: representación contable, comunicación efectiva, realidad social, hechos institucionales, Searle.

INTRODUCCIÓN

A partir del siglo XXI la contabilidad financiera bajo el modelo contable internacional del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés, *International Accounting Standards Board*) se enfrenta a múltiples dificultades técnicas en desarrollo del proceso contable, como son el reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos-financieros; por ejemplo, en temas de instrumentos financieros, e intangibles.

A esto se agrega que, los escándalos empresariales (contables) suscitados a inicios del siglo XXI, en Estados Unidos, Francia, Italia, España e Inglaterra, han generado una pérdida de confianza de los inversores en la información financiera y en la auditoría como herramientas principales para garantizar que los estados financieros representen fielmente la situación financiera de las entidades.

Al respecto, académicos notables como Macintosh (2005) han planteado que en el fondo existe una posible crisis en la contabilidad, y específicamente una crisis de representación contable general, en tanto los informes contables han dejado de representar una *cosa en sí*, como el ingreso o el capital. En ese sentido, surge una discusión ontológica sobre la realidad, representación y comunicación en contabilidad que conllevan a investigar esta crisis desde los desarrollos filosóficos, para comprender el significado de la contabilidad financiera en su contexto principal de la regulación internacional que promueve el IASB. En consecuencia, se considera relevante examinar los referidos conceptos partícipes de la discusión ontológica de contabilidad, desde la postura teórica de John R. Searle (1997; 2017); específicamente, la teoría general de las instituciones y los hechos institucionales, que incluyen el lenguaje y la realidad social; es decir, se toma la ontología social de Searle porque esta investiga, en detalle, la naturaleza y el modo de existencia de la realidad social institucional.

Por su parte, en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) se plantea que “los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Y, en este sentido, para que la información financiera sea útil debe

no sólo representar los fenómenos relevantes, sino también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar" (M.C, 2018, párrafo 2.12). Ahí queda claro que la esencia de un fenómeno o hecho económico y su forma legal deben ser las mismas, caso contrario no lo representaría de forma fiel al fenómeno económico. Sin embargo, el IASB reconoce que naturalmente la perfección es rara vez alcanzable, y la representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos.

Cabe aclarar que, el *Marco Conceptual* (IASB, 2018) no trata el tema de la representación contable en particular, aunque se infiere que esta se relaciona con el concepto de representación fiel y comunicación efectiva que sí están incluidos en el citado *Marco Conceptual*[1]. De donde se colige que la información financiera que se pretende comunicar a los usuarios interesados debe ser previamente representada y corresponde con la realidad contable.

Más aún, la representación contable surge como consecuencia de ejecutar las actividades del proceso contable, como son: reconocimiento, medición (inicial-posterior), presentación y revelación de los hechos económico-financieros sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esto se genera por la aplicación correcta de unos criterios técnicos incluidos en un modelo contable; por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por IASB. Así entonces, cuándo se comunica la información financiera debió ser inicialmente presentada y revelada, asimismo se presume que esta fue previamente representada.

Surge de esta manera, en torno a la comunicación efectiva de la información, una interrogante respecto a la representación de la realidad contable de los hechos económicos y financieros, que se expresa de esta forma: ¿de qué manera la comunicación efectiva de información en los estados financieros coadyuva a que esa información sea más relevante y, por tanto, contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad? Igualmente, se origina

[1] Capítulo 7. Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación.

la siguiente cuestión: ¿qué tan efectiva es la comunicación de la información financiera en los estados financieros?

Desde este enfoque, es inevitable contextualizar el proceso de comunicación bajo la perspectiva en contabilidad, y posteriormente explicarla a la luz del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) formulado por el IASB.

La presente Tesis Doctoral, titulada: *La representación en contabilidad, a partir de la concepción de comunicación efectiva según la norma internacional de información financiera. Su significado basado en el enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle,* se presenta como requisito formal para optar por el Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes – Venezuela y tiene como intencionalidad principal fundamentar el significado de representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB, a partir del enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle.

La investigación se estructura en seis capítulos. En el primero, titulado: *La representación contable: un problema de naturaleza onto- epistemológico y de comunicación efectiva en los estados financieros,* se describen los planteamientos principales de la investigación, como son: el problema objeto de estudio, fundamentado en la discusión sobre la representación en contabilidad, la comunicación efectiva de la información financiera, y realidad social. Luego, se presentan las intencionalidades de la investigación: principal y específicas, y se finaliza este capítulo mostrando la importancia y alcance de esta investigación.

En el segundo capítulo, titulado: *Fundamentos teóricos y epistemológicos de la investigación*, el cual contiene dos secciones principales, en la primera sección trata sobre: *Los precedentes de investigación,* la cual presenta una revisión bibliográfica de las tesis doctorales y artículos científicos relacionados con la representación contable y la comunicación de la información financiera, específicamente de pensadores que aplicaron al campo de la contabilidad los postulados de Searle (1997), como son: Mouck (2004); Lee (2006); y Mattessich (2009). No obstante, aunque estos pensadores

contables modernos en sus investigaciones en contabilidad emplearon los postulados de Searle (1997), publicados en su obra: *La construcción de la realidad social*, no los han vinculado al tema objeto de este estudio, y menos, desde la profundización filosófica que realiza Searle (2017) en su nueva obra titulada: *Creando el mundo social. La estructura de la civilización humana.*

En la segunda sección, titulada: *La realidad y representación en contabilidad*, se desarrolla la teoría existente sobre los fundamentos filosóficos de la realidad, desde las posturas de autores como: Mattessich (1991, 1997); Morgan y Smircich (1980); Bunge (2007); Baudrillard (1978); y, Searle (1997; 2017). Enseguida, se describen los aspectos ontológicos de la construcción de la realidad social; esta teoría formulada por Searle (1997; 2017) sirve de fundamento principal de la presente investigación.

Luego, se efectúa una revisión teórica de la representación en la filosofía de la ciencia en general, en la que se aborda a diferentes autores y posturas filosóficas que permite comprender este importante campo de estudio desde una visión amplia. Posteriormente, se presentan los fundamentos teóricos acerca de la realidad y la representación contable, sobre todo en los debates que han suscitado estos temas al interior de la comunidad contable nacional e internacional. Para finalmente, describir los principales fundamentos teóricos y normativos de la comunicación efectiva.

En el tercer capítulo, titulado: *Fundamentos metodológicos de la investigación*, se exponen los enfoques ontológicos, epistemológicos y metodológicos asumidos por el investigador que sirvieron de orientación metodológica para el desarrollo de la presente investigación. La postura ontológica indaga acerca de la forma y la naturaleza de la realidad, como: "¿cuál es la forma y naturaleza de la realidad? y ¿Qué se puede saber de esta realidad?", se asume la postura de Searle (2017), quien menciona que vivimos en exactamente un mundo, no en dos o tres, compuesto por hechos institucionales y no institucionales, válido para el análisis de la realidad contable. Por su parte, la postura epistemológica estudia los principios, fundamentos, alcance y métodos del conocimiento humano. En ese sentido, se asume con Searle (1997; 2017), que los

hechos son creados subjetivamente como resultado de acuerdos entre seres humanos y aceptados por ellos mismos mediante procesos de intersubjetivación.

En consecuencia, el método debe responder a las intencionalidades formuladas en la investigación, es decir: ¿Cómo obtener los datos? ¿Cómo sistematizarlos? ¿Cómo interpretarlos y analizarlos? ¿Cómo validar y determinar la confiabilidad de datos?, entre otros. El investigador asume la hermenéutica como método que orienta el estudio y desarrollo de esta investigación, en la que la interpretación y comprensión constituyen el fundamento metodológico, que se articula con el carácter constructivista de la concepción de representación de Searle (1997; 2017).

Luego, se plantea que para la obtención de la información se acude a sujetos clave de la información, los cuales se seleccionan a propósito de la aplicación de la entrevista, como son los contadores públicos que: a) participen en la preparación y presentación de los estados financieros; b) participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país; c) se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores; d) se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales. Finalmente, se describe la forma del procesamiento e interpretación de la información, a fin de resolver las interrogantes derivadas del problema de investigación y, por tanto, sus intencionalidades orientadoras.

En el cuarto capítulo titulado: *La representación en contabilidad y comunicación efectiva de la información financiera. Una contrastación entre los fundamentos teóricos y los elementos empíricos desde los postulados del enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle*, se sistematizan y analizan los hallazgos de la investigación. La realidad social de la representación en contabilidad y comunicación efectiva de la información financiera se construyó a partir del diálogo formal entre el investigador y los sujetos clave de información. La sistematización de la información se realizó en tres fases consecutivas, así: i) la categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información; ii) la triangulación de la información y; iii) la contrastación entre las categorías teóricas y las categorías

empíricas. De esta forma, se obtuvo la información relacionada con el significado de la representación en contabilidad y comunicación efectiva de la información financiera para los sujetos clave de información.

En el quinto capítulo, titulado: *Fundamentación del significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional y la posición ontológica de realidad social de Searle.,* se expone la propuesta resultado del proceso de investigación realizado. Sus lineamientos filosóficos se fundamentan en los hallazgos de la investigación, subrayando el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional, que tienen los informantes clave como actores principales que desarrollan la práctica contable en una realidad social.

Por último, en el sexto capítulo se presentan *las conclusiones*, en las cuales se sostiene entre otras afirmaciones, que la realidad económica está compuesta de hechos sociales o institucionales, por tanto, son ontológicamente subjetivos porque su creación depende del pensamiento y acción de los seres humanos, pero pueden ser epistemológicamente objetivos o subjetivos según el juicio humano sobre su representación. En efecto, los contadores están inmersos en una realidad determinada por los hechos sociales (hechos institucionales) más que la realidad física como tal (hechos brutos), por ello, la representación contable de la realidad económica en las organizaciones es un hecho institucional que sigue un conjunto de reglas constitutivas para cumplir con unas intencionalidades colectivas propias de la contabilidad.

CAPÍTULO I

LA REPRESENTACIÓN CONTABLE: UN PROBLEMA DE NATURALEZA ONTO- EPISTEMOLÓGICO Y DE COMUNICACIÓN EFECTIVA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

La representación en contabilidad como un problema de carácter onto-epistemológico, se aborda en la presente investigación doctoral en función de tres categorías principales: representación contable, comunicación efectiva y realidad social.

1.1. La representación contable

Entrado el siglo XXI la contabilidad financiera se enfrenta a múltiples dificultades técnicas de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos-financieros; por ejemplo, en temas como los instrumentos financieros e intangibles. De igual forma, se afrontan dificultades técnicas en lo relativo al cumplimiento del objetivo de la información financiera útil con propósito general y, también a la materialización de las características cualitativas de la información financiera útil.

Según el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018), este objetivo consiste en "proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas sobre el suministro de recursos a la entidad" (párrafo, 1.2).

Y, en relación con las características cualitativas de la información financiera útil, como lo establece el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018), las mismas identifican los tipos de información que probablemente van a ser más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores para la toma de decisiones sobre la

entidad que informa. Estas características cualitativas se clasifican en dos grupos: 1) Las características cualitativas fundamentales, como: relevancia y representación fiel (IASB, 2018, párrafo, 2.5); y, 2) Las características cualitativas de mejora, como son: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad (Ibíd., párrafo, 2.23).

Ahora bien, frente a la orientación de la contabilidad financiera, en torno al cumplimiento del objetivo y las características cualitativas de la información financiera útil incluidas en el modelo contable de IASB, resulta necesario reflexionar sobre el impacto que ello genera en la representación contable de los hechos económicos y financieros que componen la realidad objeto de análisis. En ese sentido, se pudiera plantear la inquietud en relación con que si efectivamente el modelo contable de IASB permite representar fielmente la realidad contable de las organizaciones.

Adicionalmente, la contabilidad financiera se enfrenta al reto permanente de mejorar la comparabilidad, transparencia, calidad, rendición de cuentas, comunicación y asimetrías en la información financiera, y al desafío de generar credibilidad y confianza en los usuarios externos (inversores, prestamistas y otros acreedores), en cuanto a la toma de sus decisiones económicas en los mercados de capitales, que contribuyan en el crecimiento y estabilidad financiera a largo plazo en la economía internacional.

No obstante, los escándalos empresariales suscitados a inicios del siglo XXI, principalmente en Estados Unidos, Francia, Italia, España, e Inglaterra -*Xerox* (2000), *Enron* (2001), *Pacific Gas & Electric Co* (2001), *WorldCom* (2002), *Global Crossing Ltd* (2002), *Adelphia Communications* (2002), *Kmart Corp* (2002), *NTL Inc* (2002), *Parmalat* (2003), y *Lehman Brother* (2008)- "provocaron una pérdida de confianza de los inversores en la integridad de la información financiera y en la auditoría como mecanismo para garantizar que las cuentas reflejen la imagen fiel de las empresas" (Del Cid, 2010, pp. 90-91).

En el mismo sentido, García (2016) afirma que "la existencia de escándalos financieros de relevancia internacional ha erosionado la confianza en los mercados de capitales, pero también ha provocado una crisis de credibilidad en la profesión de auditoría" (p. 93) y la contaduría. De tal manera que, los hechos descritos colocaron en

duda la calidad de los modelos contables utilizados en estos escándalos, tanto de contabilidad (FASB-IASB) como de auditoría (IFAC).

En cuanto a la confianza pública, la misma fue devastada por acciones alejadas de la ética de los directivos de las organizaciones, en complicidad con las firmas de contaduría y auditoría (caso *Arthur Andersen*, 2001). Igualmente, los contadores y auditores responsables de los encargos demostraron un comportamiento no ético y la falta de profesionalismo en sus actuaciones (Mattessich, 2004).

En el mismo sentido se tiene que, en los mercados de capitales de los países desarrollados y emergentes, se discute la calidad de la información financiera y contable (estados financieros) que presentan las compañías que acuden al financiamiento público: emisión de acciones, opciones, obligaciones no negociables. Al respecto, Viegas (2003) plantea que,

> [L]os inversores sostienen que los principios generalmente aceptados de contabilidad (PCG) y la llamada "contabilidad creativa" han permitido que las empresas encubran pérdidas, anticipen resultados en detrimento del futuro del proyecto, oculten pasivos, sobrevaluen sus activos; en definitiva, los inversores se sienten seriamente perjudicados ante la pérdida de las garantías que deberían brindar los instrumentos contables que utilizan para tomar decisiones. (p. 157).

Como se observa la información contable "creativa" afectó categóricamente la toma de decisiones de los inversores en los mercados de capitales y generó desconfianza en la contabilidad, específicamente en la información financiera que proporcionan los estados financieros de propósito general, como son: estado de situación financiera, estado del resultado y otro resultado integral, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo, y notas a los estados (NIC 1, 2024).

Cabe señalar que, hacia el año 2015 continuaban los cuestionamientos en las prácticas contables de las grandes empresas u organizaciones privadas a nivel mundial. En este particular, Magnan y Markarian (2015) resaltan esta situación de crisis al expresar que,

> Existen indicios que el estallido de la burbuja[2] pudo haber sido previsto y evitado. La contabilidad no fue una inocente espectadora en los procedimientos, pues interactuó en el marco de los procesos existentes y el subsecuente colapso. En el fondo, si no tuviera un rol en la crisis, no habría necesidad de cambios, directrices, actividades, o lecciones a ser aprendidas para el futuro, contrario a lo que estamos presenciando en la actualidad. (p.123).

Como ejemplo de lo anterior, respecto a los cambios presentados después de la crisis financiera internacional del año 2008, fue la emisión en el año 2011 de la Norma Internacional de Información Financiera 13 *Medición del Valor Razonable*. Igualmente, entre el año 2009 a 2013 se revisó la Norma Internacional de Contabilidad 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la Norma Internacional de Contabilidad 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, la Norma Internacional de Información Financiera 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, y se emitió la Norma Internacional de Información Financiera 9 *Instrumentos Financieros.*

Todo lo descrito constituyó una respuesta práctica de los organismos emisores de normas –entre los que se destaca la *International Accounting Standards Board* (IASB)- a las exigencias de las instituciones supranacionales como el Grupo de los 20 (numerónimo, G-20)[3] y el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB, por sus siglas en inglés, *Financial Stability Board*)[4], que promovían fortalecer la nueva arquitectura financiera internacional, principalmente en los países miembros y, en general, a todos los países relacionados con estos, para así evitar las crisis financieras y/o reducir la inestabilidad financiera internacional.

Otro ejemplo ilustrativo de los cambios posteriores a la crisis económica, es la publicación en el año 2010 de una nueva versión del *Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB)*; esto se logró como resultado de una revisión parcial a su estructura conceptual entre el IASB y el FASB, bajo el acuerdo de convergencia que estaban adelantando en ese momento, el cual incluyó el capítulo 1 *El objetivo de la*

[2] Los autores citados hacen referencia a la crisis económica suscitada en Estados Unidos en el período 2007 – 2010. Por cierto, la califican como "una de las crisis económicas más severas de las que se tenga memoria" (p. 109).

[3] Es el principal espacio de deliberación política y económica del mundo.

[4] Es un organismo internacional que supervisa el buen funcionamiento del sistema financiero impulsando políticas de supervisión y regulación, creado en el año 2009.

información financiera y el capítulo 3 *Características cualitativas de la información financiera útil*. Por su parte, el capítulo 2 *entidad que informa*, no fue desarrollado en ese momento, y el capítulo 4 contenía el texto restante del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del año 1989.

Retomando el asunto de los referidos escándalos, otra interpretación de sus consecuencias la esboza Mattessich (2004), cuando afirma que "aunque significó la pérdida de reputación de la profesión contable, puso de manifiesto ante el público en general cuán importante es actualmente la contabilidad, la contabilidad honesta" (p.1), que propenda por una representación fiel y responsable de los hechos económicos y financieros.

De esta manera se puede aseverar que, los escándalos contables son hechos reconocidos por la sociedad y ampliamente divulgados por los medios de comunicación a nivel mundial; estos visibilizaron una crisis en la práctica de la contabilidad, en la comunidad contable, en las organizaciones y posiblemente una crisis en la disciplina contable.

Como consecuencia de lo anterior, "se tiene la impresión generalizada de que así como la práctica contable ha contribuido externamente a la creación de crisis económicas, de la misma manera ha generado una crisis al interior de la disciplina" (Maldonado, 2012, p. 69). Al respecto, Macintosh (2005) plantea que en el fondo existe una posible crisis en la contabilidad, y específicamente una "crisis de representación contable general, junto con una profunda falta de fe en la habilidad de las declaraciones contables que ya han dejado de representar una *cosa en sí*, como el ingreso o el capital" (Maldonado, 2012, p. 71).

Según Maldonado (2012, pp. 71-72), los argumentos de Macintosh (2005) sobre la crisis de la contabilidad se sintetizan así:

1. La información contable ha dejado de ser útil a la hora de evaluar el desempeño de las operaciones.
2. Ya no puede afirmarse que los objetivos declarados sobre la utilidad de los cuerpos internacionales encargados de la estandarización de las normas contables se estén cumpliendo.

3. Los constructos contables, como los de ingreso y capital, ya no tienen como contrapartida fáctica el auténtico y realista valor reflejado en los registros contables, sino que son muy diferentes a las valoraciones del mercado.
4. Los constructos contables ya dejaron de tener una relación directa con sus referentes facticos.
5. El beneficio económico ya no proviene únicamente de los activos tangibles. Ahora su origen se encuentra en los activos intangibles.
6. Una fuente importante de la capitalización de las acciones de las firmas en las bolsas de valores está constituida por entidades intangibles, como su conocimiento tácito, que no se refleja en el balance general de la firma, pero que sí es responsable de alta capitalización.
7. Los reveces de los precios de las acciones de las firmas en las bolsas no siempre obedecen a las causas de estrictas crisis económicas.
8. Los constructos contables ya no representan la cosa en sí.

De lo anterior, cabe resaltar que la crisis de representación contable denota que los constructos contables ya no representan los hechos contables. En otras palabras, que no existe correspondencia entre conceptos y palabras, por un lado, y objetos, por otro. Concretamente Macintosh, Teri, Thornton y Welker (2000) sostienen que las actuales nociones de ingreso y capital han dejado de referirse a hechos u objetos reales. No obstante, Mattessich (2006) sustenta que las nociones de ingreso y capital todavía tienen referentes en la realidad. Lo explicado ha desatado una discusión ontológica sobre los problemas de representación en la contabilidad, que aún persisten en la comunidad contable internacional.

En consecuencia, las posturas descritas anteriormente han suscitado un debate ontológico y epistemológico entre estos dos pensadores contables (Macintosh *et al*, 2000; Mattessich, 2006), el cual tiene incidencias en la representación contable, y en efecto, en la comunicación de la información financiera a los distintos grupos de usuarios de la información. Estas incidencias ocurren porque se cuestiona la correspondencia o no de los constructos contables con sus referentes reales, a partir del cual se construye la información a presentar y comunicar.

También es cierto que al interior de las comunidades académicas y científicas existe una controversia histórica de carácter ontológico, que ocupó la agenda de científicos,

filósofos, epistemólogos, sociólogos y psicólogos; esta trata sobre la reflexión de la realidad y la existencia de los hechos, fenómenos, objetos, entes. Ahí surgen cuestionamientos sobre ¿Qué es la realidad? ¿Qué es real y que no lo es?

Algunos pensadores[5] clásicos, modernos y posmodernos, se ocuparon de estas cuestiones ontológicas en sus diferentes investigaciones y construcciones teóricas; sus respuestas incompletas son racionales, resultado de procesos de investigación con base en un método, y temporales, formuladas en cada período de tiempo de acuerdo con la evolución social, bilógica y natural. En consecuencia, el debate ontológico de la realidad aún sigue ocupando las agendas de los filósofos, epistemólogos y estudios de la ciencia, sin llegar a acuerdos claros y definitivos, y la disciplina contable no está exenta a dichas circunstancias; ello en tanto que, esta hace parte de las llamadas ciencias sociales y humanas, las cuales participan activamente en la búsqueda de respuestas a semejantes preguntas ontológicas.

Añádase a lo anterior, las interpelaciones efectuadas por la comunidad académica contable, sobre planteamientos ontológicos de la realidad como: ¿Un ingreso concreto es real? ¿Cuál es la realidad que representa la contabilidad? ¿Qué es lo que se representa en contabilidad? Estas interrogantes a inicios del siglo XXI ocuparon las agendas de investigación de pensadores contables de amplio reconocimiento internacional, por ejemplo, Mattessich (2003; 2004; 2006) y Macintosh (2000).

Particularmente, en Colombia, investigadores contables como Machado, (2009a, 2009b, 2010, 2011, 2012, 2016); Jiménez y Vargas, (2012); Franco, (2013a, 2013b); Gracia, Franco, y Agudelo, (2013); Jiménez, Gracia, y Franco, (2014); Hincapié y Rincón, (2017); Hincapié (2017a, 2017b); Ortiz, (2018), investigaron el tema de la realidad y la representación contable en diferentes períodos de tiempo y enfoques

[5] En el grupo de pensadores clásicos se encuentran: Heráclito (540 a. C – 480 a. C), Parménides de Elea (530 a. C – 515 a. C), Platón (427 a. C – 347 a. C), Aristóteles (384 a. C – 322 a. C), Descartes (1596 - 1650), Leibibiz (1646 - 1716), Kant (1724 - 1804), Hegel (1770 - 1831), Schopenhauer (1788 - 1860), entre otros. Por su parte, en el grupo de pensadores modernos, están: Hartmann (1882 - 1950), Campbell (1916 - 1996), Konrad Lorenz (1903 - 1989), Auguste Comte (1798 - 1857), Emile Durkheim (1858 - 1917), entre otros. Y, finalmente, en el grupo de pensadores del denominado movimiento postestructural y postmoderno, hacen parte: Foucault (1926 - 1984), Derrida (1930 - 2004), Baudrillard (1929 - 2007), entre otros.

teóricos, siendo los resultados de su análisis publicados en revistas académicas, capítulos de libros o memorias de eventos especializados.

Igualmente, en Venezuela, investigadores contables como: Casal, Peña, Maldonado, y Viloria (2007); Maldonado, Casal, Viloria, Peña, (2008a); Maldonado, Viloria, Casal, Peña, (2008b); Maldonado, (2012, 2016, 2019); Peña, Viloria, y Casal, (2010); Peña, Maldonado, Viloria, y Casal, (2010); Pacheco, (2014); Quintero, (2019); y en Argentina, Carrizo, (2007); Gil, (2008), Barrera, (2017), investigaron el tema de la realidad y la representación contable en varios períodos de tiempo y con orientaciones teóricas diversas; los resultados obtenidos también fueron difundidos en diversas publicaciones académicas como se mencionó anteriormente.

Especialmente, Quintero (2019) incluye un elemento importante en la discusión del problema de la representación contable, cuando afirma que:

> La valoración contable es un elemento de gran importancia al momento de considerar la realidad en la representación contable, donde cada proceso de valoración es una realidad social que proviene de una realidad mental de las particularidades de los actores de una sociedad, que influye de manera significativa en los precios de mercado (p. 164).

Ahora bien, las particularidades señaladas anteriormente originan dificultades en la valoración contable, por lo que es inevitable establecer qué método de valoración es el más apropiado al fin que se persigue y, de esta forma, minimizar la subjetividad que se presente en la representación contable (Quintero, 2019). No obstante, establecer el método de valoración no es la solución completa a este problema suscitado, porque el comportamiento del mercado influye directamente en la determinación del precio de un hecho económico. El valor razonable de un bien (terreno) se puede ver alterado (se incremente o disminuya) por diversas variables, como, por ejemplo: la inflación, pánico económico, expropiaciones, entre otros.

Así entonces, la selección de un método de valoración u otro depende del propósito especifico que se pretenda representar en la contabilidad; esto corresponde al juicio profesional que se asuma en la entidad y es determinante, porque las opiniones y juicios relacionados con el valor son significativos (Quintero, 2019).

Frente a esta problemática de realidad, representación y valoración en contabilidad Mattessich (2006) propone una alternativa de solución, que consiste en realizar una representación orientada al objetivo, es decir, un enfoque basado en alinear los medios apropiados a unos fines correctamente especificados. No obstante, esta solución es bastante compleja y costosa, porque significa construir una información específica por cada propósito. Múltiples propósitos generan múltiples informaciones que finalmente generan altos costos de preparación.

Respecto de la representación en contabilidad financiera, de la lectura del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) se deduce que la representación contable es una actividad que hace parte del proceso contable, en el que intervienen los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación que permiten materializar la representación contable de los hechos económicos que conforman la realidad en las organizaciones. No obstante, las ambigüedades que presentan las normas, junto a los múltiples criterios y opciones que incluyen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) afectan la representación de los hechos, es decir, la correspondencia de los constructos con los hechos.

Por otra parte, del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) se interpreta que la información contable utiliza unos instrumentos o medios de representación como los estados financieros, los cuales son preparados siguiendo un conjunto de procedimientos y técnicas específicas incluidas en la NIC 1 *Presentación de estados financieros,* y con base en el desarrollo del proceso contable. De ahí surgen interrogantes ¿cómo es la realidad que representan los estados financieros?, ¿los estados o informes financieros representan fielmente la realidad contable?. Estas son cuestiones ontológicas que en definitiva los organismos emisores deben abordar al momento de desarrollar las normas en materia de información contable.

Igualmente, respecto de la comunicación efectiva, se infiere que esta subyace de los informes financieros con propósito general, tal como lo establece el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018), cuando expresa:

> Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. También proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa. Ambos tipos de información suministran datos de entrada útiles a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad (párrafo, 1.12).

En consecuencia, la discusión epistemológica y ontológica sobre la realidad, representación y comunicación en contabilidad, conducen a estudiar este asunto desde los desarrollos filosóficos y ontológicos para interpretar y comprender el significado de la contabilidad financiera en su contexto principal de la regulación contable internacional que promueve la IASB.

En respuesta a lo anterior, a continuación, se presenta un acercamiento al constructo "comunicación efectiva" en contabilidad, el cual fue incluido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* del año 2018, y es una categoría a abordar en esta investigación doctoral.

1.2. La comunicación efectiva en contabilidad financiera

El nuevo *Marco Conceptual para la Información Financiera* restructurado por la IASB (2018) incluyó en el capítulo siete (7) un nuevo tema que denominó presentación e información a revelar. Aquí se plantea que la presentación e información a revelar son herramientas de la comunicación. Específicamente, en este *Marco Conceptual* (IASB, 2018) se establece lo siguiente: "una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros" (párrafo, 7.1).

De lo anterior se interpreta que, la entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros, y no es necesariamente una entidad legal. Sin embargo, estas entidades u organizaciones son normalmente con ánimo de lucro y de naturaleza privada, además, tienen la obligación legal de comunicar la información financiera sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos; esto

cuando presentan y revelan dicha información en los estados financieros de propósito general.

No obstante, la representación contable es una actividad principal de la contabilidad, consecuencia de las operaciones técnicas de reconocimiento, medición (inicial – posterior), presentación y revelación de los hechos económicos-financieros que se materializan por cada elemento de los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos). En ese sentido, la información financiera contenida en los estados financieros se comunica a los usuarios o grupos de interés que desean conocer la situación financiera, los resultados, los cambios en el patrimonio y el flujo de efectivo. Esta información posteriormente se somete a procesos racionales de interpretación, comparación, análisis y evaluación para la toma de las mejores decisiones.

Ahora bien, para que la información financiera sea útil debe cumplir previamente con las características cualitativas fundamentales y de mejora. Inicialmente "si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible" (IASB, 2018, párrafo 2.4). Lo anterior significa que estas características cualitativas identifican los tipos de información que probablemente serán más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa.

Una discusión subyace en la idea de que, "una representación fiel, por sí misma, no da necesariamente lugar a información útil" (IASB, 2010). Por ejemplo, "una entidad que informa puede recibir propiedades, planta y equipo mediante una subvención del gobierno. Obviamente, informar de que una entidad adquirió un activo gratuito representa fielmente su costo, pero esa información no sería probablemente muy útil" (IASB, 2010, CC16).

Igualmente, una estimación puede no proporcionar información útil si el nivel de incertidumbre es demasiado alto. Ejemplo, una estimación del importe por el que debe ajustarse el precio en libros de un activo para reflejar un deterioro de valor. Esa

estimación puede ser una representación fiel, siempre y cuando, se ha aplicado correctamente un proceso adecuado, se ha descrito claramente y se hayan explicado las incertidumbres que afectan significativamente dicha estimación. No obstante, si el nivel de incertidumbre en esa estimación es significativo, esa estimación no será particularmente útil.

> En ocasiones, la tensión entre características cualitativas fundamentales se resuelve revelando en las notas a los estados financieros. Por ejemplo, cuando no es posible estimar el resarcimiento que se debe efectuar en un litigio, la entidad revelará en las notas las circunstancias que lo rodean. No obstante, **la revelación en notas no es sustitutiva del reconocimiento en el estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujos de efectivo y estado de cambios en el patrimonio neto**. Una amplia literatura académica avala este posicionamiento de la regulación (Legis Xperta, 2020, p. 1) (la negrilla hace parte del texto original).

Vale reiterar que, "los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar" (IASB, 2018, párrafo 2.12). Es claro que la esencia de un fenómeno económico y su forma legal deben ser las mismas, caso contrario no representaría de forma fiel el fenómeno económico.

Adicionalmente, "para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error." (IASB, 2018, párrafo 2.12). Sin embargo, el mismo IASB reconoce que naturalmente la perfección es rara vez alcanzable, tampoco la representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos; sin embargo, con esto se busca maximizar las cualidades.

A causa de ello, se genera la representación contable que surge como resultado de ejecutar todas las actividades del proceso contable, como son: reconocimiento, medición (inicial-posterior), presentación y revelación de los hechos económico – financieros. Esto se consigue por la aplicación de unos criterios técnicos de un modelo contable; en este caso constituido por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por IASB. En otras palabras, cuándo se comunica la información financiera que fue inicialmente presentada y revelada, se presume que

representa la realidad contable. Por tanto, la comunicación es una labor a cargo de los preparadores de la información financiera, específicamente los contadores, quienes utilizan como instrumentos (medios) de comunicación los estados financieros de propósito general o informes contables.

Por lo antes expuesto, en contabilidad financiera es importante analizar "¿qué papel juega el proceso de comunicación de la información contable y cuáles son los elementos que integran dicho proceso?" (Carmona y Donoso, 1986, p. 660). Desde esta perspectiva, es ineludible contextualizar el proceso de comunicación bajo la perspectiva en contabilidad, y posteriormente explicarla a la luz del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) emitido por el IASB.

En este sentido, Weygandt, Kieso y Kimmel (2008) señalan que bajo "un sistema de información financiera, la *contabilidad* es el proceso de **identificar, registrar y comunicar** los sucesos económicos de una organización en particular a los usuarios interesados" (p.4). (negrilla resaltada fuera del texto). A continuación, se describen estas tres actividades con base en los precitados autores:

a. **Identificar** los sucesos económicos; implica seleccionar las actividades económicas que son importantes para una organización en particular.
b. Una vez identificados, los sucesos económicos se deben **registrar** para tener una historia de las actividades financieras de la organización. El registro consiste en llevar un diario cronológico de los acontecimientos medidos en forma ordenada y sistemática; en otras palabras, consiste en mantener un diario sistemático y cronológico de las actividades medidas en dinero. Asimismo, los sucesos económicos se clasifican y resumen al momento del registro.
c. La información se **comunica** mediante **informes contables** a los usuarios interesados; los más comunes se denomina **estados financieros**. Entonces, para que la información financiera que se muestra tenga sentido, los contadores describen y presentan los datos registrados en forma estandarizada y periódica.

Adicionalmente, un aspecto importante del proceso de comunicación es la capacidad y responsabilidad que tiene el contador al analizar e interpretar la información presentada. El análisis comprende el uso de proporciones, porcentajes, gráficas y cuadros para mostrar tendencias financieras importantes y relaciones. La interpretación implica analizar y explicar los usos, el significado y las limitaciones de los datos presentados.

Ahora bien, desde un enfoque clásico, el acto de comunicación se originó muchos siglos antes; el primer intento formal por definir este proceso fundamental se debe a Aristóteles, en Grecia hacia el año 300 a. C., y se representa así: Quién *dice* qué *a* quién (Gonzáles, 2008).

De acuerdo con Aristóteles, en todo proceso de comunicación, por complicado y complejo que sea, siempre habrá tres elementos principales, que son: emisor, mensaje y receptor (Gonzáles, 2008). No obstante, a la par de la evolución humana y el desarrollo tecnológico, el estudio de la comunicación como disciplina formal se fue tornando más complejo y completo. Asimismo, resulta evidente que la comunicación es una condición *sine qua non* de la vida humana y el orden social (Watzlawick, 1981).

De tal forma, que, al adaptar este principio de Aristóteles en el desarrollo básico del proceso de comunicación, se obtienen los siguientes elementos principales de estudio y análisis como: emisor, receptor, código, mensaje, canal, y contexto (Gonzáles, 2008).

En el gráfico N°. 1 se presenta el esquema general de los elementos de la comunicación y su interacción práctica, que permita cumplir con la función principal de transmitir un mensaje el cual genere sentido al receptor en un contexto particular.

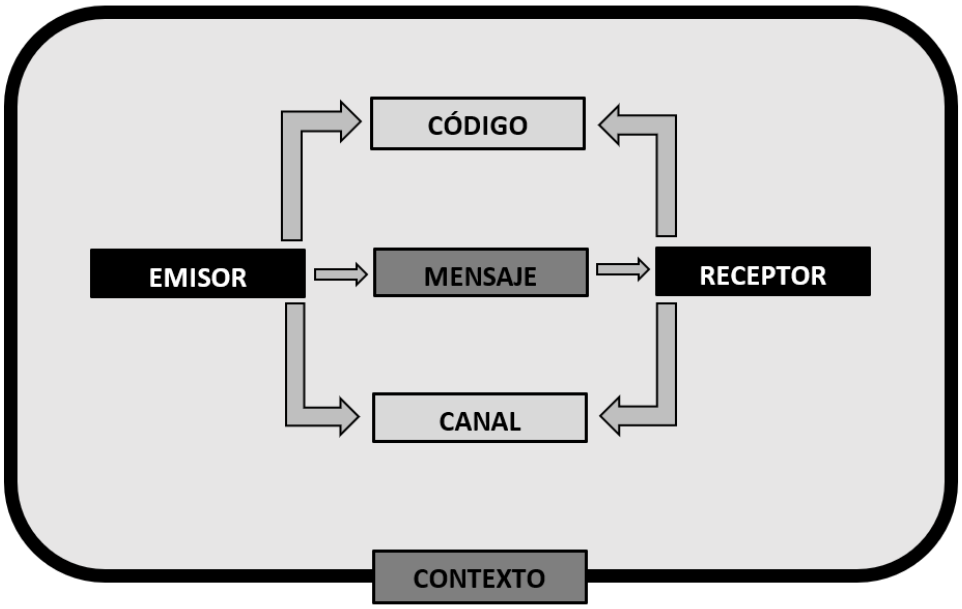


Gráfico 1. Elementos de la comunicación

Fuente: Elaboración propia a partir de los elementos de la comunicación, 2021.

Del gráfico presentado se puede interpretar que, la interacción y coordinación permanente de los elementos citados facilitan el proceso de comunicación entre actores sociales como: las personas, organizaciones, el estado y la sociedad en general.

Por otra parte, la comunicación como objeto de estudio ha sido un tema de indagación entre investigadores sociales procedentes desde diferentes disciplinas y períodos de tiempo como: antropología, sociología, psicología social, semiología, historia, filosofía, etnografía, pedagogía, entre otras (Gómez, López y Velázquez, 2006).

De lo anterior, surgen diferentes posturas epistemológicas y escuelas de pensamiento, a partir de las que el objeto de la comunicación: el mensaje, se ha investigado desde su función social, estructuras simbólicas del contenido, efectos en la población, medios masivos y culturización, principalmente (Gómez, López y Velázquez, 2006).

Estas posturas epistemológicas permitieron el surgimiento de la discusión sobre la naturaleza del conocimiento de la comunicación como una ciencia, disciplina, un

campo del saber o incluso un arte. Además de concebir a la comunicación como objeto de estudio subsidiario de las ciencias sociales, o como una macrociencia receptora y convocadora de métodos y preguntas de otros saberes.

Ahora bien, "las teorías de la comunicación intentan analizar y explicar el fenómeno de la *comunicación"* (Sánchez y Campos, 1997, p. 3); esto conlleva a realizar una descripción sucinta de sus fundamentos teóricos y sus principales pensadores.

De la revisión teórica y según las posturas ontológicas, epistemológicas y metodológicas encontradas, existen diversas clasificaciones de las teorías de la comunicación, las cuales son propuestas por diferentes pensadores. No obstante, para los fines planteados en la presente investigación, se identifican tres teorías de la comunicación fundamentales, como: *la teoría cognitiva de la comunicación, la teoría sistémica de la comunicación, y la teoría humana de la comunicación.*

***La teoría cognitiva de la comunicación*.** Cabe mencionar que la comunicación se puede abordar desde diferentes dimensiones, como puede ser el conocimiento. En el proceso de desarrollo como personas es necesario que se presenten interacciones con otros pares. El desarrollo personal está sujeto al desarrollo del conocimiento como persona y del mundo que lo rodea. Por lo descrito, las ciencias de la comunicación han de acudir a las ciencias cognitivas (Colle, 2002).

De esta manera, el contenido de la comunicación es por naturaleza una información y ésta relacionada con el conocimiento de quién la emite (emisor), igualmente su finalidad será lograr un conocimiento en el destinatario (receptor), si esto no ocurre se podría dudar de la utilidad del proceso (Colle, 2002). Entonces, el enfoque de la teoría cognitiva de la comunicación sitúa al sujeto en el centro del proceso porque según la psicología genética indica que el hombre primero es un receptor, y luego un emisor eficiente.

La teoría sistémica de la comunicación. Uno de los representantes máximos del enfoque sistémico de la comunicación es Paul Watzlawick, quien define la comunicación como un "conjunto de elementos en interacción en donde toda

modificación de uno de ellos afecta las relaciones entre los otros elementos" (Marc y Picard, 1992, p. 39). A partir de esta definición se aproxima al concepto de sistema, bajo la que el trabajo se respalda desde la existencia de dos elementos: primero, la energía que lo mueve, los intercambios, las tensiones que le aprueban su existencia; y segundo, la circulación de informaciones, datos y significaciones, misma que permite el desarrollo, la regulación y el equilibro del sistema (Rizo, 2011).

Según este enfoque la comunicación cumple ciertos principios como: el principio de totalidad, implica que un sistema no es una simple suma de elementos sino que posee características propias; el principio de causalidad circular, de acuerdo a que el comportamiento de cada una de las partes del sistema forman parte de oposiciones recíprocas, de acciones y retroacciones; y el principio de regulación, según el cual no puede existir comunicación que no obedezca a un mínimo número de reglas, normas, convenciones; las cuales admiten el equilibrio del sistema (Rizo, 2011).

En efecto, cada una de las partes de un sistema está interrelacionada con las otras y algún cambio en una parte afecta a las demás y al sistema total. En consecuencia, la comunicación, es un sistema abierto de interacciones (Rizo, 2011).

La teoría humana de la comunicación. El enfoque interaccional (o enfoque pragmático) de la comunicación humana surge a partir de la teoría general de sistemas, el positivismo lógico, y la cibernética. Representa una nueva forma de pensar la comunicación humana, se abandona el enfoque causal lineal y técnico de modelos anteriores. Su principal gestor (padre espiritual e intelectual) fue un investigador antropólogo inglés, Gregory Bateson (Cortés, 2017).

Al respecto, J. Ruesch y Bateson, publican en 1951, el libro titulado: *Communication: The social Matrix of Psichiatry*. El mensaje principal de este texto es que "la comunicación es la matriz en la que están enclavadas todas las actividades humanas" (Ruesch y Bateson, 1965), además, en este enfoque la comunicación trascenderá la transmisión de información y ubica la reflexión en un marco holístico como base de toda actividad humana; es decir, propone una visión que busca integrar

diversas disciplinas como la psicología, la antropología y la psicoterapia (Cortés, 2017).

De acuerdo con lo anterior, Bateson (1951) formuló cinco axiomas de la comunicación que permiten "comprender que la comunicación no es sólo cuestión de acciones y reacciones; es algo más complejo, y debe pensarse desde un enfoque sistémico, a partir del concepto de intercambio" (Rizo, 2011, p. 7). Es decir, es la relación misma lo fundamental que hay que estudiar, más que las personas que están comprometidas en ella; en otras palabras, es la interacción la que se establece como el centro del debate y el objeto a estudiar antes que cualquier otro elemento.

Con base en lo descrito en las tres teorías citadas, se identifica claramente que la comunicación en su categoría de "efectiva", se presenta cuando un mensaje se transmite y recibe sin modificar su objetivo final, es decir, el emisor y el receptor interpretan el mismo significado asignado; en efecto, este enunciado muestra un matiz matemático en su estructura, por tanto, se puede clasificar dentro de las teorías clásicas de la comunicación.

Por su parte Hernández, Lluesma y De Veras (2019) explican que "para el logro de una comunicación eficaz son de vital importancia las funciones y las percepciones que se definen" (p. 7). Donde, las funciones del lenguaje son aquellas expresiones que pueden trasmitir las actitudes del emisor (en la comunicación oral o escrita) frente al proceso comunicativo. Asimismo, "el lenguaje se usa para comunicar una realidad (sea afirmativa, negativa o de posibilidad), un deseo, una admiración o para preguntar o dar una orden" (Hernández, Lluesma y De Veras, 2019, p. 7).

Ahora, respecto de las percepciones se definen de la siguiente forma (Hernández, Lluesma y De Veras, 2019):

> a). Emotividad, tiene presente los estados de ánimo y cómo influyen en los demás.; b). Diferencias de lenguaje, según el lugar se podrá emplear el lenguaje técnico o un lenguaje simple, directo, espontáneo.; c). Evitar las redundancias porque se pierde el interés en el tema a tratar.; d). Evitar el ruido, pues puede crear un ambiente en el cual las personas se distraigan y se pierda el interés en el tema. (p.7).

Como se puede analizar la comunicación eficaz o efectiva es un proceso complejo, de carácter material y psíquico, social e interpersonal, que facilita el intercambio de información, la interacción y la influencia mutua en el comportamiento humano. Además, debe tener en cuenta elementos paralingüísticos como: el volumen de la voz, la entonación, la fluidez, la claridad, la velocidad, la postura, el contacto visual, el lenguaje corporal, la expresión facial y el uso del espacio (Hernández, Lluesma y De Veras, 2019).

Ahora bien, Searle (1965) en relación con la comunicación argumenta que, "en una situación de habla típica que incluye un hablante, un oyente y una emisión del hablante, existen muchas clases de actos asociados con la emisión del hablante" (p. 1); estos actos pueden informar o irritar o aburrir a sus oyentes, también incluye hacer enunciados, plantear preguntas, dar órdenes, emitir informes, saludar y aconsejar.

A esta última clase de actos, Austin (1962)[6] los llamo actos ilocucionarios y hacen parte de la teoría general de actos de habla. Searle (1965)[7] es el continuador de esta teoría de los actos de habla aplicados a la filosofía del lenguaje; arguye que "es importante en la filosofía del lenguaje estudiar los actos de habla […] actos del lenguaje o actos lingüísticos" (p. 1). Además, afirma que "es esencial a cualquier espécimen de comunicación lingüística que incluya un acto lingüístico […] lo que constituye la unidad básica de la comunicación lingüística es la *producción* de la instancia en la realización del acto de habla" (p. 1).

En ese sentido, para entenderlo como un caso de comunicación lingüística debe suponer que su producción es lo que el sujeto esta denominando un acto de habla; es decir, el acto ha sido producido por un ser con ciertas intensiones.

De lo anterior, se interpreta que la comunicación lingüística esta mediada por los actos de habla, sin ellos no sería posible. Ahora, "hablar un lenguaje es comprometerse en una forma de conducta gobernada por reglas" (Searle, 1965, p. 502). Es más, Searle

[6] Austin, J.L. (1962). *How to Do Things with Words*. Oxford University press. Esta obra contiene la explicación señalada y otros temas relacionados.

[7] Searle, J.R. (1965). Wath is a Speech act? Este ensayo fue publicado originalmente en Philosophy in Americ, Londres: Allen & Unwin, 1965, pp. 221-39.

(1965) considera al lenguaje como un *hecho institucional* que es posible por la existencia de ciertas reglas y que crea nuevas formas de conducta.

De tal manera que, el lenguaje es definido como un hecho institucional porque es creado por el hombre, quien establece las reglas, y además es aceptado o acordado por el mismo hombre para su interacción en comunidad. Por lo visto, la comunicación efectiva o asertiva depende del buen uso del lenguaje que se utilice, es decir, del conjunto de reglas que se maneja cada acto de habla, lo que permite generar significado entre los actores que intervienen.

En ese contexto, la contabilidad financiera como un lenguaje útil para la sociedad debe comunicar información, es decir, que el mensaje transmitido llegue al usuario en un lenguaje que él comprenda y le permita tomar decisiones acertadas; este enunciado se corresponde con los planteamientos de la teoría clásica de la comunicación, según lo expresado en párrafos precedentes. A continuación, se presentan los elementos básicos de la comunicación, los cuales se describen en el cuadro N°1.

Cuadro 1. Elementos básicos de la comunicación en contabilidad

Elemento	Concepto
Emisor	El preparador de la información financiera, el contador y sus asistentes.
Receptor	Los usuarios o grupos de interés (inversionistas, acreedores y demás interesados).
Código	Las NIIF, resultado de convenciones contables al interior del organismo emisor IASB.
Mensaje	La información cuantitativa y cualitativa contenida en los estados financieros de propósito general por cada uno de sus elementos.
Canal	El sistema de información contable: estados financieros en forma escrita o electrónica.
Contexto	El económico y financiero de las entidades o empresas que intervienen en el proceso.

Fuente: Elaboración propia, 2024.

Como se ha venido comentando, en el contexto de la contabilidad financiera y en especial en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) se establece que: “la comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad” (párrafo, 7.2).

Cabe señalar, que una comunicación efectiva es aquella en la que tanto el emisor como el receptor codifican un mensaje en forma equivalente. Dicho de otra forma, se propone que el mensaje sea transmitido de forma clara y fiable, de tal forma que el receptor comprenda el significado y la intención del mensaje emitido. Además, es importante que el emisor conozca con claridad qué es lo que quiere (Raffino, 2021).

Con base en lo antes expresado, se pudiera decir que la comunicación efectiva de la información financiera propende al cumplimiento de las cualidades de relevancia y representación fiel de los elementos de los estados financieros, como una forma de garantizar la utilidad de la información y la confianza en los usuarios principales.

Ahora bien, en torno a la tensión epistemológica que emerge entre la representación de la realidad contable y la comunicación efectiva de la información, esta lleva a indagar: ¿Cómo la comunicación efectiva de información en los estados financieros, contribuye a que esta información sea más relevante y por tanto, coadyuve a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad?

Ante la anterior inquietud, resulta importante considerar algunas consecuencias de la tensión epistemológica de la comunicación efectiva:

a. La relevancia y representación fiel de la información son dos cualidades o atributos que no se obtienen plenamente por el solo hecho de aplicar unos criterios técnicos de un marco normativo o modelo contable; por tanto, depende en parte de la ética profesional del contador y la ética de la organización que informa.

b. La relevancia de la información depende en parte del interés que le presten los usuarios a la información y el contexto de aplicación (naturaleza económica de la organización); es decir, la relevancia es relativa a la aplicación asignada por cada usuario.

c. Asimismo, la representación fiel de la información es un concepto clave que debe materializarse en los estados financieros. Sin embargo, ¿cómo se asegura que los usuarios puedan confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que propone representar?

No obstante, las tensiones en contabilidad financiera y concretamente entre representación de la realidad contable y la comunicación efectiva de la información, merecen una mayor explicación para su entendimiento y comprensión. Para el diccionario de la real academia española de la lengua -DRAE (2024), generalmente por el término tensión se entiende el "estado de un cuerpo sometido a la acción de fuerzas opuestas que lo atraen"; es decir, un objeto es sometido a la acción de diferentes fuerzas físicas que alteran su naturaleza.

En un sentido social, se plantea como el "estado de oposición u hostilidad latente entre personas o grupos humanos, como naciones, clases, razas, etc."; esto quiere decir que la tensión es una situación o estado que se produce cuando existen intereses contrapuestos respecto al mismo.

En el campo contable, se presentan algunas tensiones conceptuales en la información financiera, que los contadores han tenido que lidiar repetidamente y surgen debido a la naturaleza misma de las transacciones contables y acontecimientos; así lo explican claramente pensadores contables como Biondi, Glover, Jamal, Ohlson, Penman, Sunder., & Tsujiyama en su artículo titulado: *Some conceptual tensions in financial reporting*, publicado en el año 2012, por la revista *Accounting Horizons* de la *American Accounting Association's - AAA*. En este texto se identifican cuatro tensiones conceptuales, como son: stocks versus flujos, ex ante versus ex post, convenciones versus sustancia económica y diseño de arriba hacia abajo versus evolución de abajo

hacia arriba como fuentes de la práctica contable, las cuales se sintetizan en el siguiente cuadro Nº2.

Cuadro 2. Algunas tensiones conceptuales en la información financiera

Tensión	Descripción
Stocks versus flujos	Los saldos y los flujos son la dimensión más evidente y frecuente de las tensiones contables, que a menudo se reflejan en los debates sobre la importancia relativa de los balances y las cuentas de resultados. Las magnitudes de los stocks y los flujos están relacionadas por una simple ley de conservación: el stock final es igual al stock inicial más el flujo neto durante el intervalo de tiempo entre los dos instantes en que se miden los stocks. Esta identidad forma la base de la contabilidad por partida doble y de los estados financieros —balance, estado de resultados y estado de flujos de efectivo—y sus vínculos. Si las magnitudes de todos los recursos de interés en los informes financieros fueran observables y medibles o, al menos, lo fueran por igual, muchas de las controversias de los informes financieros no surgirían. Sin embargo, los recursos varían en cuanto a la capacidad de observar y medir sus magnitudes; incluso los stocks y flujos del mismo recurso no son susceptibles de medición con el mismo grado de precisión (es decir, objetividad y fiabilidad). Además, la mensurabilidad puede cambiar con el tiempo. Estas variaciones dan lugar a muchos de los desafíos habituales en la presentación de informes financieros. Consideremos un edificio como ejemplo. En el momento de su construcción o adquisición en una transacción en condiciones de igualdad, el stock de este recurso es medible con una objetividad razonable. Pero la tasa de flujo de servicios que se derivan de él es más subjetiva, incluso al principio. Con el paso de unos años, incluso el stock de los servicios restantes se vuelve más subjetivo si esos edificios no se comercializan en un mercado relativamente perfecto.
Ex ante versus ex post	Observar lo que sucedió en el pasado y anticipar lo que puede suceder en el futuro es la segunda tensión perenne de los informes financieros. La contabilidad se encuentra, en la actualidad, en el límite del pasado y el futuro. Al mirar hacia el pasado, los informes financieros pueden verse como consecuencias de decisiones, compromisos y acontecimientos que ya han ocurrido. Este registro estadístico es esencial para establecer la rendición de cuentas por la creación y el funcionamiento de las organizaciones, como ha demostrado Ijiri (1975). Sin un registro histórico, la contabilidad no cumplirá su función de comunicar e implementar los contratos sociales que constituyen las organizaciones, ni proporcionará una base de datos

Continuación cuadro 2	validada y variables de estado que podrían ayudar a tomar mejores decisiones para el futuro y, como mínimo, reducir la repetición de errores del pasado. Esta es la justificación conceptual de la contabilidad de costos históricos basada en transacciones reales, aunque incluso esta forma de contabilidad tiene que depender de estimaciones subjetivas sobre eventos futuros (Ijiri 1975; Sunder 1997). De cara al futuro, la toma de decisiones (incluida la negociación y el diseño de contratos) requiere estimaciones de las consecuencias anticipadas de cursos de acción alternativos. Los valores actuales de las variables de estado relevantes y cualquier cambio anticipado a lo largo del tiempo son conocimientos valiosos. En la medida en que los informes financieros pueden cumplir esta función, adquieren mayor importancia.
Convenciones versus sustancia económica	Hay dos maneras de identificar las prácticas de información financiera que tienen estabilidad a largo plazo: una son las convenciones que actúan como dispositivos de coordinación, y la otra son los métodos de medición que reflejan la sustancia económica a largo plazo de las transacciones. **Convenciones** La mayoría de los libros de texto y normas enumeran las convenciones contables de diversas maneras. El Accounting Principles Board (APB) (1970), adoptando una visión estrecha, enumeró los elementos que otros autores citan con frecuencia como convenciones (por ejemplo, entidad contable, negocio en marcha, período de tiempo, unidad monetaria y precio de cambio) de un conjunto más amplio, llamado "características básicas de la contabilidad financiera". El APB (1970) etiquetó todos los principios contables generalmente aceptados como convenciones porque "se vuelven generalmente aceptados por acuerdo (a menudo acuerdo tácito) en lugar de derivación formal de un conjunto de postulados o conceptos básicos. Los principios se han desarrollado sobre la base de la experiencia, la razón, la costumbre, el uso y, en gran medida, la necesidad práctica" (APB 1970, párr. 139). Una convención contable sobrevive gracias a la familiaridad que le otorga su uso actual y a los costos de búsqueda y ajuste que impone su abandono. Por lo tanto, los agentes tienen interés en mantener el statu quo de las convenciones mientras el entorno no cambie mucho. La práctica contable de escribir los débitos en el lado izquierdo y los créditos en el lado derecho de una hoja de papel es una convención en este sentido. Lo mismo es cierto para la lista de activos y pasivos en orden decreciente de liquidez. los métodos de depreciación (por ejemplo, la línea recta), los períodos de amortización del fondo de comercio. **Características económicas** Los aspectos de la información financiera que no son convenciones en el sentido mencionado anteriormente pueden considerarse características económicas. Estas características se valoran por sus consecuencias directas

Continuación cuadro 2	(en contraposición a los beneficios indirectos de coordinación de las convenciones). El conservadurismo, la entidad, la continuidad de la actividad, el período, el devengo, la correspondencia, la unidad de cuenta y varios métodos de valoración para el reconocimiento de ingresos, el arrendamiento financiero y los instrumentos financieros no son convenciones en el sentido descrito anteriormente porque las elecciones específicas que se hacen en la práctica no son arbitrarias y reflejan la economía de la empresa.
Diseño de arriba hacia abajo versus evolución de abajo hacia arriba	Por último, existe la tensión entre el diseño y la evolución como base de la práctica de la información financiera. La información financiera existía mucho antes de que se escribieran normas comunes. La declaración de la Junta de Principios de Contabilidad (1970, párr. 139) citada anteriormente capta este proceso evolutivo de la presentación de informes financieros como una norma social. Hay buenas razones por las que la dependencia total del diseño de arriba hacia abajo o de la evolución de abajo hacia arriba puede no ser el mejor enfoque para la presentación de informes financieros (Sunder 2005a, 2005b). **Diseño** Los responsables de la elaboración de normas se enfrentan a un problema difícil a la hora de identificar mejores normas (Sunder, 2010). Las reglas se diseñan con la esperanza de que cambien o restrinjan el comportamiento de al menos algunas personas; Sin embargo, los cambios en el comportamiento individual interactúan de maneras complejas, generando consecuencias agregadas que son difíciles de anticipar y analizar para los legisladores. Los responsables de la elaboración de normas tratan de mejorar esta desventaja inherente a la información solicitando información a las partes potencialmente afectadas por sus acciones. Estas partes pueden o no tener el incentivo de informar con sinceridad. Los organismos corporativos creados para establecer estándares se enfrentan a opciones de estructura, personas y recursos. Las estructuras legislativas enfatizan la representatividad, las estructuras judiciales enfatizan la imparcialidad, mientras que las estructuras burocráticas valoran las reglas de procedimiento. Es difícil lograr la representatividad, la imparcialidad y la coherencia del procedimiento a la vez en una sola estructura institucional (Sunder, 1988). **Evolución** En la contabilidad, como en el derecho, muchas prácticas, lenguajes y sus significados evolucionan a lo largo de largos intervalos de tiempo como costumbres y normas sociales (véase Baxter 1953, 1979; Cocina 1954; Sunder 2005 a, 2005b; Basu y Waymire 2006; Madsen 2011). Incluso entonces, el significado de las palabras debe tener un elemento de ambigüedad para que las palabras tengan la generalidad y aplicabilidad a más de un objeto o incidencia. Las normas tardan mucho tiempo en

Continuación cuadro 2	desarrollarse, y no se puede esperar que se desarrollen rápidamente en respuesta a nuevos acontecimientos urgentes. Dadas las limitaciones y debilidades de los estándares diseñados y las normas evolucionadas, tal vez sea inevitable que las prácticas contables y comerciales combinen los dos elementos (por ejemplo, ver Jamal et al. [2003, 2005] para tales ejemplos en el comercio electrónico). El reto conceptual que se plantea ante la contabilidad consiste en elaborar un método coherente para combinar ambos de acuerdo con las líneas logradas por el derecho estatutario y el derecho consuetudinario. Por ejemplo, cuando el FASB/IASB utiliza los llamados informes de "valor razonable" e intenta hacer que los estándares de arrendamiento cumplan con los principios subyacentes (un arrendamiento es una transacción de financiamiento), el cambio de estándar propuesto es para un ajuste "local" (las reglas de alcance, definición y medición existentes y sus lagunas asociadas permanecen en el estándar), en lugar de un ajuste global donde las reglas de arrendamiento se ponen en conformidad con todas las demás reglas, especialmente aquellos que cubren contratos ejecutivos, reconocimiento de ingresos, consolidación y presentación de estados financieros. Esto demuestra la dificultad práctica de modificar las normas para hacerlas globalmente coherentes con todas las demás normas.

Fuente: Elaboración propia a partir de: Biondi, Y., Glover, J., Jamal, K., Ohlson, J. A., Penman, S. H., Sunder, S., & Tsujiyama, E. (2012).

En el cuadro anterior se abordan las dificultades que enfrentan los contadores en la preparación y presentación de la información financiera, destacando cuatro dimensiones clave que reflejan los problemas comunes en la práctica contable. Se plantea la necesidad de una mayor reflexión y debate para comprender mejor estos desafíos, si es posible lograr coherencia y consistencia contable global en todas las transacciones. Además, se sugiere que reconocer la necesidad de equilibrar la coherencia y la fiabilidad de la medición podría mejorar el proceso de establecimiento de normas y facilitar la justificación (juicio profesional) de las decisiones profesionales de los emisores de normas.

En ese orden de ideas, en el siguiente cuadro N° 3 se describen algunas tensiones conceptuales en la representación y comunicación efectiva de la información financiera.

Cuadro 3. Algunas tensiones conceptuales en la representación y comunicación efectiva de la información financiera

Causas de las tensiones	Efectos en la representación	Efectos en la comunicación	Formas de manifestación en la práctica profesional
La contabilidad financiera se enfrenta a múltiples dificultades técnicas de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos-financieros.	Incide directamente en la representación fiel y la relevancia de la información, como también en la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.	Afecta el objetivo de la información financiera con propósito general es 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.	Clasificación correcta de las partidas en los elementos de los estados financieros. Medición inicial y posterior de los hechos económicos de forma razonable. Presentación y revelación de la información de forma clara y comprensible para los usuarios.
La contabilidad ha contribuido con su quehacer a crear auténticas crisis económicas y por su importancia, ahora pueden denominarse crisis contables.	"Los constructos contables como los de ingreso y capital ya no tienen como contrapartida fáctica el auténtico y realista valor reflejado en los registros contables, sino que son muy diferentes a las valoraciones del mercado" (Maldonado, 2010).	La información contable ha dejado de ser útil a la hora de evaluar el desempeño de las organizaciones, así como también la correcta toma de decisiones y la transparente rendición de cuentas.	Un ejemplo son las dificultades a las que los contadores se están enfrentando en relación con la forma de registrar —representar— los activos intangibles (Maldonado, 2010).
El cumplimiento del objetivo de la información financiera útil con propósito general y, también la materialización de las características cualitativas de la	La representación útil de la información financiera está condicionada al cumplimiento de las características cualitativas fundamentales y de mejora.	La comunicación efectiva de la información también está condicionada al cumplimiento de las características cualitativas fundamentales y de mejora.	Los contadores para ser útil la información a los usuarios deben presentarla en diferentes formatos; esto genera mayor trabajo para estos.

información financiera útil. ***Continuación cuadro 3***			
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.	Los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la organización, pero proporcionan información a los usuarios para estimar el valor de la misma.	Los usuarios principales individuales tienen necesidades de información y deseos diferentes, y que posiblemente entran en conflicto.	Los usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones económicas generales y las expectativas, los sucesos y la situación política, y las perspectivas del sector y de la empresa.
La "estratificación o jerarquización" de los usuarios de la información financiera en dos categorías, principales como los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales; y otros, como empleados, los clientes, Gobiernos, y el público en General.	"Las funciones de control, de registro y de información para todos los usuarios que han sido asignadas a la contabilidad pueden verse disminuidas, cuando, por efectos normativos solo prevalecen usuarios del mercado financiero" (Pacheco, 2014, p. 1), esto incide claramente en la representación de la información financiera.	La satisfacción de "las necesidades de un amplio grupo de usuarios (internos y externos a la entidad) en atención a los intereses y/o conflictos que de forma individual o colectiva, éstos puedan tener, tales como: fuente de los recursos de la empresa, el valor de esos recursos, el comportamiento de la valoración de los recursos a través del tiempo, calidad de la gestión de la gerencia, el comportamiento de los flujos de efectivo, entre otras" (Pacheco, 2014, p. 4).	La práctica profesional se verá afecta porque al contador le toca preparar y presentar una información para satisfacer las necesidades de unos usuarios principales en detrimento de los demás usuarios; esto afecta la credibilidad y confianza pública en el ejercicio profesional del contador.

Fuente: Elaboración propia, 2024.

Por otra parte, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) establece que la "comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros." (párrafo7.2). Y, en este sentido, al ser la información comunicada se mejora su comprensibilidad, puesto que la misma previamente cumplió con el proceso de clasificación, caracterización y presentación de forma clara y concisa; igualmente, podría facilitar la comprensión de dicha información por parte de los usuarios interesados (IASB, 2018).

A lo anterior se añade que, "los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia" (IASB, 2018, párrafo, 2.36). Asimismo, pueden solicitar ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos, si es necesario.

Sin embargo, algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no necesariamente se facilita su comprensión. Un ejemplo de ello, son los instrumentos financieros complejos[8]; estos presentan un factor principal, y es la evaluación del riesgo financiero, que para su análisis se hace desde distintos puntos de vista (Grupo CIMD, s.f. p. 2)[9]: la naturaleza del instrumento y del emisor; la liquidez del instrumento en los mercados de valores; la volatilidad o variación del precio (plusvalías o minusvalías); y en su caso, el efecto del tipo de cambio.

Ahora bien, lo anterior afecta contablemente el reconocimiento, medición (inicial-posterior), revelación de estos instrumentos financieros y, en consecuencia, la comunicación efectiva de dicha información al no representar fielmente la realidad; así mismo, incide en la comprensión de esta información al no facilitar la interpretación de los hechos contables por parte de los usuarios interesados para una correcta toma de decisiones estratégicas en las organizaciones.

[8] Algunos ejemplos son: Renta Fija que incorpora un derivado; Acciones preferentes; Deuda subordinada; Bonos de Titulización; Warrants; Derivados negociados en Mercados Organizados; Derivados negociados en Mercados OTC; Seguros de Cambio; y, Credit Default Swap (CDS).

[9] Grupo CIMD. Servicio de intermediación consultoría, gestión y energía. (s.f). Información acerca de determinados instrumentos financieros complejos.

Es irrebatible entonces que, la comunicación efectiva mejora la comparabilidad al permitir que los usuarios puedan identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas para tomar decisiones útiles. No obstante, “aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitir métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico disminuye la comparabilidad” (IASB, 2018, párrafo 2.29).

Un ejemplo de lo anterior es la medición del costo de los inventarios, la Norma Internacional de Contabilidad N°2 *Inventarios* permite la utilización del método primero en entrar, primero en salir (FIFO) o costo promedio ponderado; esto genera resultados cuantitativos diferentes que disminuyen la comparabilidad de la información, y esta su vez, afecta la comunicación.

Otro ejemplo, es el método de depreciación el cual se puede aplicar en la propiedad, planta y equipo, para reflejar el patrón con arreglo al cual se espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación son: el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso (ejemplo el método de las unidades de producción). En síntesis, la comparabilidad de la información puede ser afectada por diferentes formas o métodos de representar los fenómenos económicos y la información facilitada será igualmente afectada y menos efectiva.

Por otra parte, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) plantea que la comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere “(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;” (párrafo, 7.2). Lo anterior se interpreta, que la entidad que informa debe enfocarse en cumplir con los objetivos y principios de presentación e información a revelar que se encuentran descritos en la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 *Presentación de Estados Financieros* y en el mismo *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) (capítulo 7: Presentación e información a revelar) y no centrarse en reglas.

Cabe destacar que, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) no define explícitamente los conceptos de "principios" y "reglas". Se infiere que, en el contenido de los 8 capítulos de este, se encuentra un conjunto de conceptos básicos o principios que orientan de forma general la elaboración de la información financiera de propósito general. Además, caber recordar que dicho *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) no constituye una norma y en tal sentido, no "prevalece sobre ninguna Norma o requerimiento de una Norma" (párrafo SP1.2).

En otras palabras "un enfoque basado en principios establece claramente los objetivos de la norma y el modelo contable aplicable, sin pretender abarcar todas las posibles transacciones" (Gómez, 2004, p. 57). Indudablemente, aquí el juicio profesional cumple un papel importante al decidir sobre la esencia de las transacciones.

Por otra parte, por reglas se entiende un conjunto de criterios técnicos claros y detallados que orientan de forma concreta la elaboración de la información financiera de propósito general. Así lo plantea Gómez (2004),

> [E]l término reglas más bien debe entenderse como un conglomerado de parámetros, excepciones, alternativas, recetarios de cocina, umbrales y porcentajes de reconocimiento, que añaden complejidad y confusión a la norma), dando lugar a normas plagadas de "recetarios", parámetros y excepciones, que requieren de guías de implementación para ser claras. (p.57).

En síntesis, el enfoque del modelo contable internacional del IASB enfatiza su propósito en la presentación de la información orientada por principios contables y no en el proceso contable bajo un conjunto de reglas detalladas; por tanto, el juicio profesional cobra mucha importancia al preparar y presentar la información. En términos epistemológicos se entiende que la entidad se preocupa por alcanzar fines y no medios en la información. Ello se esgrime a partir del mismo contenido del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) cuando expone:

> El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (párrafo, 3.2).

El anterior objetivo permite interpretar que los estados financieros son instrumentos (medios) que representan la información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de las organizaciones que informan y que es útil a los usuarios principales para evaluar el flujo de efectivo (entradas) y la gestión (administración) de los recursos económicos.

Ahora bien, se ha afirmado en líneas precedentes que la representación contable es resultado de realizar las actividades del proceso contable (reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económico - financieros) y que la comunicación efectiva de información en los estados financieros supuestamente contribuye con una representación fiel de la realidad; por tanto, siendo estas actividades vinculadas al proceso de preparar y presentar información en el cual inexorablemente interviene el juicio profesional, subyace una tensión de importancia entre el concepto de "juicio profesional", "comunicación efectiva" y "representación".

Para ilustrar mejor lo anterior, se recurre a citar y explicar cuatro temas relevantes en la contabilidad financiera como ejemplos básicos, estos son: políticas contables, cambios en las estimaciones contables, medición a valor razonable y presentación en los estados financieros.

1. Las ***políticas contables:*** entendidas como los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar los estados financieros. En su definición la entidad y el contador utilizarán el juicio profesional; entendido como el conocimiento, experiencia y la lectura crítica del contexto económico. Por lo anterior, la representación de la información financiera queda sujeta a la política contable previamente definida y está a la vez depende del juicio profesional adoptado por el contador. Y por supuesto que todo lo anterior afecta la comunicación efectiva de la información que se preparó y presentó a los usuarios interesados en conocerla.
2. Los ***cambios en las estimaciones contables***: por efecto de las incertidumbres que suceden en el mundo de los negocios, varias partidas de los estados financieros no

pueden ser medidas con exactitud, sino sólo estimadas. Por tanto, un cambio en una estimación contable es:

> [U]n ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. (Norma Internacional de Contabilidad N° 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, 2024, párrafo, 5).

Ahora bien, los cambios suscitados en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que ocurren en el contexto organizacional. Entonces,

> [E]l proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, se pudiera requerir estimaciones para: (a) las cuentas por cobrar de dudosa recuperación; (b) la obsolescencia de los inventarios; (c) el valor razonable de activos o pasivos financieros; (d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables; y (e) las obligaciones por garantías concedidas" (ibíd., párrafo, 32).

Con base en lo planteado, se puede suponer que las estimaciones contables afectan la relevancia y la representación fiel de los hechos económicos de acuerdo con los criterios de medición que se apliquen; aunque son una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, no corresponden a una verdad absoluta, son solo aproximaciones a la realidad.

En síntesis, el juicio profesional es una opinión, es un juicio subjetivo, interviene para decidir sobre las estimaciones contables (mediciones) que son más convenientes emplear de acuerdo con el análisis de contexto, además, esto incide directamente en la representación contable de lo que se pretende representar (hechos económicos) y termina afectado la comunicación efectiva de la información, desde la cual se pone en tensión la representación fiel y la relevancia de la información.

3. ***El valor razonable*** entendido como "el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre

participantes del mercado en la fecha de la medición" (Norma Internacional de Información Financiera N° 13, *Medición del Valor Razonable*, 2024, párrafo, 9). Asimismo, el valor razonable se concibe como una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad que informa.

En algunos activos y pasivos, pueden estar o no estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado. Por tanto, en ambos casos el objetivo de una medición a valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

> El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Tres técnicas de valoración ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. (IASB, NIIF 13, 2024, párrafo, 62).

Por tanto, la representación de la información financiera queda sujeta al valor razonable que se estime en la medición, de acuerdo con un mercado activo y aparentemente libre de sesgos y errores; esto derivado del proceso contable de la entidad que informe. No obstante, los países en desarrollo no presentan mercados activos para todos los activos y pasivos, lo cual afecta en cuanto a las cualidades y el objetivo de la información, cuando se realizan mediciones a valor razonable.

Aquí es necesario utilizar el juicio profesional del contador para estimar el valor razonable de acuerdo con las técnicas prescritas en la NIIF 13 para realizar la medición de los hechos económicos. En consecuencia, las mediciones a valor razonable contienen una carga de subjetividad al momento de realizarlas e inciden significativamente en la representación de la información financiera a ser comunicada a los usuarios mediante los estados financieros y sus notas.

4. La ***Presentación de Estados Financieros,*** en la Norma Internacional de Contabilidad N° 1, (NIC 1) *Presentación de Estados Financieros,* se establecen las

bases para la preparación y presentación de los estados financieros de propósito general para asegurar que los mismos sean comparables, de forma interna y externa a la entidad que informa. Igualmente, aquí se establecen los requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para establecer su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido (IASB, NIC 1, 2024). Ahora bien, una entidad aplicará esta norma conforme a los criterios técnicos de las NIIF vigentes, en las cuales se establecen detalladamente los requerimientos de reconocimiento, medición e información a revelar para transacciones.

A esto se añade, la finalidad de los estados financieros, que constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. En sentido más amplio, "el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar decisiones económicas" (IASB, NIC 1, 2024, párrafo, 9). En consecuencia, para dar cumplimiento a este objetivo, los estados financieros suministrarán información sobre los siguientes elementos de una entidad: (a) activos; (b) pasivos; (c) patrimonio; (d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas; (e) aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y (f) flujos de efectivo.

En síntesis, la información financiera se representa de forma estructurada y concisa en los estados financieros, de tal forma que permitan analizar la situación y el rendimiento financiero de una entidad en un período especifico. Entonces, un juego completo de estados financieros comprende:

(a) un estado de situación financiera al final del período;

(b) un estado del resultado y otro resultado integral del período;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del período;

(d) un estado de flujos de efectivo del período;

(e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa; información comparativa con respecto al período inmediato anterior y

(f) un estado de situación financiera al principio del primer período inmediato anterior, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o haga una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Ahora bien, según la perspectiva institucional los estados financieros se presentan como instrumentos de representación y comunicación efectiva de la información financiera de la entidad que informa; estos estados contienen una síntesis de los hechos económicos expresados en números y palabras, siempre en búsqueda permanente de coherencia con los postulados de las características cualitativas, principales y de mejora. Y así lograr el objetivo de la información financiera útil para la toma de decisiones estratégicas de los usuarios interesados.

Es claro que, en la preparación de los estados financieros interviene el contador aplicando los criterios técnicos de reconocimiento, medición y revelación contenidos en el conjunto de NIIF vigentes aplicables en su momento. No obstante, cabe subrayar que la representación de los hechos económicos depende de los criterios técnicos de reconocimiento, medición y revelación que se empleen en desarrollo del proceso contable; su selección pudiera verse influenciada por el juicio profesional adoptado por el contador sobre el conjunto de posibilidades que contiene las NIIF, según la naturaleza de la entidad y el contexto económico en el que se encuentre ubicada.

Respecto al caso específico de la medición contable, no es solamente un asunto exclusivo del contador, también interviene la gerencia en su elección de acuerdo con las políticas contables definidas previamente y los intereses de la organización y gestión; esto puede afectar la representación fiel de los hechos, al utilizar diferentes criterios en la preparación de la información.

A esto se agrega que, la preparación de la información financiera está sujeta a la ética profesional; y en este sentido, el contador previamente debe evaluar las amenazas que surjan en esta actividad y la aplicación de las posibles salvaguardas para garantizar la razonabilidad y la confianza pública de la información.

Por otra parte, el requerimiento de presentación "(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada" (IASB, 2018, párrafo, 7.2, literal B) lleva a que la entidad que informa debe asignar (organizar) adecuadamente los hechos económicos en los elementos de los estados financieros sobre la base de características compartidas (naturaleza de la partida, función y forma de medirla), de tal manera que no afecte la relevancia, comprensibilidad, comparabilidad y representación fiel de la información.

Aunque, en algunos casos puede ser adecuado separar un activo o un pasivo en componentes con diferentes características y clasificar estos componentes por separado para mejorar la utilidad de la información financiera. A manera de ejemplo, puede ser apropiado separar el activo o pasivo en componentes corrientes y no corrientes; esto facilita la interpretación, análisis y por supuesto a la comunicación efectiva (IASB, 2018).

Otra exigencia de presentación referida a "(c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva" (IASB, 2018, párrafo, 7.2, literal C), puede conducir a que la entidad que informa propenda por la adición conjunta (síntesis) de los elementos de los estados financieros que comparten características, y adicionalmente están incluidos en la misma clasificación.

Lo anterior es pertinente para no sintetizar de forma innecesaria o excesiva la información, porque pueden ocultar parte del detalle, y esto afecta significativamente la relevancia y la representación fiel de los hechos económicos. Como ejemplo, se plantea que el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero proporcionan información resumida y si requiere más detalle se puede observar en las notas adjuntas, que contienen información cuantitativa pero también cualitativa.

Otro factor importante para considerar en la presentación e información a revelar es el costo, como lo expresa el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018):

> Al igual que el **costo** restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe decisiones sobre presentación e información a revelar. Por ello, al tomar decisiones sobre presentación e información a revelar, es importante considerar si los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros presentando o revelando información específica es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información (párrafo 7.3)

No obstante, la comunicación efectiva de la información contable se puede ver afectada por la restricción que genera el costo sobre la presentación e información a revelar; en este sentido, se debe evaluar si los beneficios que genera a los usuarios de los estados financieros justifican los costos incurridos de proporcionar y utilizar esa información. En consecuencia, el costo también incide en la representación de la realidad contable, porque la limita y condiciona, situación que no debería ocurrir si lo que busca el objetivo del modelo contable de IASB es proporcionar una información útil para tomar decisiones.

Unido a lo anterior, aunque de cierta data, vale denotar acá el argumento de Burton (1976), en tanto que las operaciones comerciales de las organizaciones son complejas, continuas y se basan en decisiones orientadas al futuro. Mientras que los estados financieros son simplistas, se basan en un modelo de negociación desarrollado en la Edad Media, que ignora el futuro en favor del pasado. La tendencia es que los estados financieros y, en general, la información financiera, se muevan en la dirección del mundo tal como existe. En consecuencia, esto genera conflictos (o tensiones) significativos en el mundo de la información financiera. De esta forma, Burton (1976) identifica y explica seis conflictos, como son:

1. **Simplicidad versus complejidad en los informes financieros**. El objetivo principal de los contadores ha sido producir el número de ingresos perfecto que describa las operaciones de manera realista y comprensible. En términos filosóficos equivale a decir que se trata de la búsqueda de la verdad contable. No obstante, anhelar tiempos más simples es una ilusión normal del ser humano, pero la realidad

indica que el mundo es cada vez más complejo. Por tanto, hay mayores peligros en la simplificación excesiva de una realidad compleja que en la sobrecarga de información. La realidad demuestra que no es posible encontrar unos pocos números que resuman correctamente las operaciones comerciales de una organización multinacional que tiene unos recursos significativos (financieros, humanos, productivos, entre otros); esto puede confundir a las personas con percepciones falsas y no a la comprensión de la realidad financiera.

Entonces, si la contabilidad describe un mundo cada vez más complejo, es ineludible que la contabilidad misma se vuelva más compleja en su estructura conceptual, normativa y práctica.

Por otra parte, es fundamental que la contabilidad comunique, donde "el objetivo de comunicarse de manera efectiva con un lector lego no sofisticado seguirá siendo difícil de alcanzar. Para que un usuario reciba un mensaje, debe ser capaz de hablar el mismo idioma que el comunicador" (Burton, 1979, p. 2). Lo anterior requiere tener una comprensión del modelo de negocio, de las actividades que realizan las organizaciones, y conocer los aspectos básicos del modelo contable como base del lenguaje utilizado en la preparación y comunicación de la información. En ese sentido, es necesario que los informes financieros incluyan resúmenes y análisis financieros que describan el juicio de la administración que son de mayor importancia para comprender los resultados de las operaciones y la posición financiera de la empresa.

2. **Informes discretos versus informes continuos**. El conflicto se presenta en la información financiera entre la naturaleza continua de las operaciones comerciales y los períodos discretos implicados en la presentación normal de los datos contables. Como los negocios se convirtieron en un proceso continuo, se hizo necesario elaborar unos informes de progreso que representen la realidad financiera de las organizaciones; esto permitió acordar un período de un año que todas las empresas utilizarían para la presentación de informes, aunque es solo un segmento arbitrario de tal proceso. En efecto, la contabilidad y la presentación de informes

financieros también deben avanzar en la dirección de convertirse en un proceso continuo; esto implica la elaboración de informes más frecuentes sobre los resultados y la situación financiera para que los usuarios puedan tomar decisiones.

Además, este sistema de presentación continua de informes requiere que todos los datos periódicos se sitúen en el contexto de la continuidad de la actividad; es decir, estableciendo relaciones con el pasado y el futuro, y hacer explícita la relevancia de las actividades pasadas y las expectativas futuras en los resultados reportados.

3. **Divulgación orientada al pasado versus orientación al futuro.** El presente conflicto describe sí los objetivos de la información financiera se centran en la cuestión de si está diseñada principalmente para informar sobre la administración pasada sobre los activos que le confían o si está orientada hacia decisiones de inversión que están esencialmente orientadas hacia el futuro.

   Al reconocer la divulgación orientada hacia el futuro, es importante comprender que hay mucho más que la simple publicación de proyecciones y pronósticos. Las partes más importantes de la divulgación comprenden el desglose y el análisis adecuados de los datos históricos y la presentación de los datos fácticos existentes en la actualidad que tienen un impacto significativo en el futuro.

   El informe del Comité Trueblood (1973), por ejemplo, subraya la importancia de que la información financiera se oriente hacia el futuro, lo que es especialmente relevante para proteger a los inversores. Esto implica no solo presentar proyecciones y pronósticos, sino también desglosar y analizar adecuadamente los datos históricos para que los inversores puedan evaluar mejor los riesgos y oportunidades.

   En esencia, se trata de un equilibrio entre informar sobre el pasado y ayudar a los inversores a tomar decisiones sobre el futuro. Aunque la información histórica es crucial para entender el desempeño de una empresa, el enfoque actual se está moviendo hacia la necesidad de proporcionar datos que sean más predictivos y útiles para la toma de decisiones de inversión.

4. **Datos “duros” frente a datos “blandos”.** El conflicto entre datos objetivos y subjetivos en los informes financieros se ha vuelto cada vez más evidente. Tradicionalmente, estos informes se centraban en datos duros y precisos, pero la tendencia hacia una divulgación más compleja y orientada al futuro ha llevado a la necesidad de aceptar cierta imprecisión y subjetividad. Tanto contadores como inversionistas deben adaptarse a esta nueva realidad, reconociendo que los juicios interpretativos son esenciales en el proceso de presentación de informes, aunque esto representa un desafío significativo para quienes están acostumbrados a la certeza.

   Para abordar este conflicto, se ha intentado hacer que los estados financieros sean lo más verificables posible mediante reglas de presentación más estrictas, excluyendo datos subjetivos. Sin embargo, este enfoque puede resultar problemático, ya que podría convertir los estados financieros en meros rituales legales, perdiendo su valor como fuentes de información económica sobre las operaciones comerciales. La necesidad de un equilibrio entre la objetividad y la interpretación es crucial para mantener la relevancia de los informes financieros.

   Una solución potencial sería integrar el reconocimiento de incertidumbres y la necesidad de interpretación en las normas profesionales y en los entornos regulatorios. Sin embargo, el temor a la responsabilidad legal ha obstaculizado este avance, y los esfuerzos para incluir datos subjetivos e interpretativos en los informes financieros están progresando lentamente. Es fundamental que la profesión contable y los reguladores encuentren formas de adaptarse a esta nueva realidad para mejorar la calidad y utilidad de la información financiera.

5. **Comparabilidad versus flexibilidad en el establecimiento de principios contables.** Es un conflicto antiguo, la elección entre la comparabilidad y la flexibilidad en la selección de los principios contables.

   Por lo tanto, es claro que se requieren normas de medición que traten a las empresas que buscan fondos de inversores en el mercado de manera igualitaria, de modo que sus resultados reportados sean comparables. No obstante, estas normas deben

reconocer la necesidad de un tratamiento diferente de las múltiples circunstancias de hecho y, por lo tanto, no establecer reglas rígidas que obliguen a las organizaciones a presentar la misma información.

Por lo anterior, los estándares de medición deben ser los mismos en circunstancias similares, ya que es lógico que todas las empresas tengan el mismo método para llevar la cuenta.

6. **Presentación de informes para cumplir objetivos de inversión frente a otros objetivos.** El conflicto surge entre los que opinan que la información corporativa debe estar totalmente orientada a las decisiones de inversión y los que consideran que debe reflejar muchas otras interfaces entre la entidad y la sociedad, como las preocupaciones sociales, el medio ambiente y la igualdad de oportunidades, es un debate que está ganando mucha atención.

   Es comprensible que las organizaciones sientan que su obligación principal es hacia los inversores, pero también es cierto que la sociedad está demandando más transparencia y responsabilidad social. La idea de un sistema modular de información suena prometedora, ya que podría permitir a diferentes grupos acceder a la información que realmente les importa, sin sobrecargar a las empresas con la necesidad de crear informes únicos que intenten satisfacer a todos.

   Además, el concepto de "divulgación diferencial" podría ser un paso positivo hacia una mayor personalización de la información, permitiendo que cada usuario valore lo que realmente necesita. En resumen, el futuro de los informes corporativos podría ser más flexible y adaptado a las diversas necesidades de los interesados.

Cabe destacar que el problema de la tensión que subyace entre la representación contable y comunicación efectiva de la información financiera está en la práctica contable y no en la norma contable, más aún al relacionar la representación contable con las actividades propias del proceso contable (reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económico –financieros) sustentado en los criterios técnicos establecidos en un modelo contable como el de IASB, los cuales para

su aplicación se requiere en principio, de formación, ética y del juicio profesional del contador como preparador de la información. Por ejemplo, la nueva norma NIIF 18 busca mejorar la utilidad de la información presentada y revelada en los estados financieros y proporcionará a los inversores información más transparente y comparable sobre el rendimiento financiero de las empresas, lo que les permitirá tomar mejores decisiones de inversión. La intención de la norma es aceptable pero no es suficiente para mejorar la comunicación y representación contable, puesto que es el contador como preparador de la información quien decide bajo su ética y juicio profesional que tipo de información será representada y comunicada a los usuarios.

En armonía con las ideas precedentes y, en procura de profundizar en el tema de la representación contable y su relación con la comunicación efectiva de la información financiera, es apropiado abordar la construcción de la realidad social en contabilidad como elemento fundamental del significado que tiene la información contable al ser comunicada a los usuarios interesados en la misma.

1.3. Construcción de la realidad social en contabilidad

La realidad social constituye una categoría que invita a la reflexión filosófica y ontológica en todos los tiempos, y es objeto de estudio de múltiples disciplinas del conocimiento que integran las ciencias sociales como: sociología, economía, contabilidad, entre otras. Esta última disciplina no escapa de participar de esta discusión; al contrario, es dinámica y permanente en la reflexión sobre la realidad social que pretende representar mediante su entramado teórico y práctico.

El estudio filosófico de la realidad social se ubica en el campo del saber llamado ontología social; esta disciplina es la rama de la filosofía dedicada a reflexionar sobre los modos de existencia de las cosas, es decir, se encarga de estudiar al ser humano y a las instituciones que ha creado para darle un significado. Según Rioseco (2021), la ontología social es:

> [L]a disciplina que se ocupa del problema de la realidad social, esto es, aquella porción de la realidad que concierne al ser humano y sus instituciones, así como la clase de objetos o entidades que la conformarían y sus relaciones, tanto con el mundo físico como con el mundo social. La ontología social, como toda disciplina rigurosa, se basa en ciertos presupuestos metodológicos: (i) que, en un sentido filosófico amplio, es posible afirmar la existencia de la realidad; y (ii) que la realidad social es, por definición, una porción de la primera, de modo que entre ambas se da una relación de parte a todo (p. 75).

De lo anterior se interpreta que la ontología social es una disciplina del conocimiento que es la base de las ciencias sociales y la filosofía política, por lo tanto, es un campo de estudio que se encarga de indagar acerca del problema de la realidad social en relación con hechos del mundo físico y el mundo social; además, cuenta con los supuestos metodológicos antes enunciados.

Por su parte, Ramos y Ramírez (2018) con respecto a la ontología social expresan que,

> [E]s un campo del trabajo filosófico que se ocupa con temas tales como la pregunta en torno a cuáles son los constituyentes de la realidad social y cuáles son las relaciones entre ellos, qué cuenta como un hecho social, si hay algo así como un 'mundo social' delimitable, cómo se conecta ese mundo con el resto de la realidad o, también, cómo es posible que diversos individuos actúen conjuntamente (pp. 8-9).

A este contexto de conocimiento se adscribe el maestro Alfred Schütz con su obra *Las estructuras del mundo de la vida (1977)* publicada de forma póstuma junto con Thomas Luckmann, en la cual se toma esencialmente el mundo cotidiano del vivir, porque este nuclea todos los demás estratos de la realidad humana, donde la realidad social es el punto de partida del análisis propuesto. Por tanto, la característica central del mundo cotidiano es la de ser presupuesto.

Schütz y Luckmann, (1977), plantean que,

> [L]as ciencias que aspiran a interpretar y explicar la acción y el pensamiento humanos deben comenzar con una descripción de las estructuras fundamentales de lo precientífico, la realidad que parece evidente para los hombres que permanecen en la actitud natural. Esta realidad es el mundo de la vida cotidiana (p. 25).

Esto último quiere decir que, es aquella realidad en la que el hombre participa continuamente, donde interactúa en sociedad. Igualmente, estos autores sostienen que

“el mundo de la vida cotidiana es la región de la realidad en que el hombre puede intervenir y que puede modificar mientras opera en ella mediante su organismo animado. […] es la realidad fundamental y eminente del hombre” (Schütz y Luckmann, 1977, p. 25).

En síntesis, se afirma que el mundo de la vida cotidiana es el mundo que el hombre presupone y considera como evidentemente “real”. El mundo cotidiano no es un mundo privado, es un mundo intersubjetivo; la estructura de su realidad radica en que es compartida por otras las personas (Schütz y Luckmann, 1977).

En ese contexto ontológico, pensadores importantes como Peter L. Berger y Thomas Luckmann continuaron la reflexión sobre el tema de la realidad social en su texto titulado: *La construcción social de la realidad*, publicado en el año 1968. Las tesis fundamentales de su obra están implícitas en el citado título, y son: a). La realidad se construye socialmente, y b). La sociología del conocimiento debe analizar los procesos por los cuales esto se produce.

Para Berger y Luckmann (1968) la realidad se define como “una cualidad propia de los fenómenos que reconocemos como independientes de nuestra propia volición (no podemos “hacerlos desaparecer”)” (p. 13), es decir, la realidad es una forma independiente al sujeto, sin importar si este sujeto es formado o no.

De esta forma, la realidad se instituye como derivación de un proceso dialéctico entre relaciones sociales, hábitos tipificados y estructuras sociales, observado desde la dimensión social. Desde el plano individual, tiene que ver con interpretaciones simbólicas, internalización de roles y formación de identidades. El sentido y carácter de esta realidad es comprendido y explicado por medio del conocimiento. (Berger y Luckmann, 1968).

Con respecto al conocimiento Berger y Luckmann (1968) lo definen “como la certidumbre de que los fenómenos son reales y de que poseen características específicas” (p.13), es decir, el conocimiento es la certeza de saber que el mundo es real y presenta ciertas características.

De lo anterior se desprenden las interrogantes filosóficas más antiguas de la humanidad como: ¿Qué es lo real? ¿Cómo conocerlo? Para el hombre de la calle su realidad y su conocimiento los da por establecidos. Mientras que el filósofo ésta obligado a no dar nada por establecido, debe dudar de la realidad y su conocimiento, "tiene que indagar acerca de la situación ontológica y epistemológica de estos conceptos" (Berger y Luckmann, 1968, p. 14).

En este sentido, Berger y Luckmann (1968) identifican cinco elementos que constituyen la triada de la realidad interpretada, el significado subjetivo y el mundo coherente, estos son:

a. *La conciencia*: es siempre intencional, siempre apunta o se dirige a objetos.

b. *El mundo intersubjetivo*: un mundo que comparte con los demás, donde se comunica continuamente con otros.

c. *La temporalidad*: es una propiedad intrínseca de la conciencia (orden temporal).

d. *La interacción social*: intervienen esquemas tipificadores en situaciones "cara cara" y son por supuesto, recíprocos.

e. *El lenguaje*: es un sistema de signos vocales, es el sistema de signos más importante de la sociedad humana, posee la cualidad de la objetividad y se origina en la vida cotidiana a la que toma como referencia primordial.

Los anteriores elementos señalados son de suma importancia para comprender el problema de la construcción de conocimiento. Así,

> [L]a sociología del conocimiento deberá ocuparse de todo lo que una sociedad considera como "conocimiento", sin detenerse en la validez o no validez de dicho "conocimiento" (sean cuales fueran los criterios aplicados). […] la sociología del conocimiento se ocupa del análisis de la construcción social de la realidad (Berger y Luckmann, 1968, p. 15).

En la misma línea argumental John R. Searle[10] plantea en su obra *"La construcción de la realidad social"* (1997) una teoría sobre la ontología social que consiste en

[10] Nació en Denver, Colorado, (Estados Unidos); 31 de julio de 1932. Estudio en la Universidad Wisconsin (1949-1952) y Universidad de Oxford (1959). Actualmente, se desempeña como profesor emérito de filosofía en la Universidad de California en Berkeley, Estados Unidos (Searle, 2017). Este

clasificar los hechos en dos categorías: hechos institucionales y no institucionales[11]; los primeros, para su existencia requieren de instituciones humanas o dicho de otra forma dependen de los acuerdos o aceptación humanas (ej. El dinero, la propiedad, los gobiernos y el matrimonio); en cambio los segundos, son completamente independientes de los deseos, creencias y necesidades cognitivas de los humanos, por tanto, no requieren para su existencia de instituciones humanas (ej. El Everest tiene nieve y hielo cerca de la cúspide, los átomos de hidrógeno tienen un electrón).

En ese sentido, se entiende que la realidad en general está compuesta por hechos institucionales y no institucionales. En cambio, la realidad social está compuesta por un conjunto de hechos institucionales que son creados por los humanos para la satisfacción de sus propósitos y fines. Además, estos hechos son revestidos de poder colectivo para su funcionamiento en la sociedad.

Por consiguiente, con respecto a los hechos institucionales, Searle (1997) expone un conjunto de inquietudes principales; estas son:

> ¿Cómo son posibles los hechos institucionales? y ¿Cuál es exactamente la estructura de esos hechos? ¿Cómo es posible la realidad socialmente construida? ¿Cómo puede haber una realidad objetiva que existe, en parte, por acuerdo humano? ¿Y cuál es el papel del lenguaje en la constitución de esos hechos? (p. 22).

filóosofo es reconocido internacionalmente por sus aportes a la filosofía del lenguaje, la filosofía de la mente y de la conciencia; igualmente, en lo que concierne a los rasgos de la realidad social frente a la realidad física, y al razonamiento práctico.
Sus principales obras en castellano son: (1986). *Actos de habla*. Ediciones Cátedra.; (1997). *La construcción de la realidad social*. Ediciones Paidós Ibérica.; (1992). *Intencionalidad*. Editorial Tecnos.; (1999). *Intencionalidad en la filosofía de la mente*. Ediciones Altaya.; (2004). *Lenguaje y ciencias sociales: diálogo entre John Searle y Crea*. El Roure Editorial.; (2004). *Libertad y neurobiología: reflexiones sobre el libre albedrío, el lenguaje y el poder político*. Ediciones Paidós Ibérica.; (2004). *Mente, lenguaje y sociedad: la filosofía en el mundo real*. Alianza Editorial.; (1985). *Mentes, cerebros y ciencia*. Ediciones Cátedra.; (2000). *El misterio de la conciencia*. Ediciones Paidós Ibérica.; (1996). *El redescubrimiento de la mente*. Editorial Crítica.; (1977). *La revolución de Chomsky en lingüística*. Editorial Anagrama.; (1977). *¿Qué es un acto de habla?* Universidad de Valencia. Servicio de Publicaciones.; (2000). *Razones para actuar: una teoría del libre albedrío* (Valdés Villanueva, Luis M., trad.). Ediciones Nobel.; (2013). *Razones para actuar: una teoría del libre albedrío* (Codisis Beas, José M., trad.) (Actualizada edición). Ediciones Nobel.; (2017). *Creando el mundo social: La estructura de la civilización humana*. Ediciones Paidós Básica.; y, (2018). *Verlas cosas tal como son. Una teoría de la percepción*. Editorial Catedra.

[11] Los hechos no institucionales también son denominados hechos brutos por Searle (1997; 2017).

La compleja estructura de la realidad social resulta, ingrávida e invisible. Un niño crece en una cultura donde la realidad social esta previamente construida (ejemplo, casas, dinero, automóviles, restaurantes, escuelas, entre otros), que utiliza en su diario vivir sin tomar conciencia que tienen una ontología especial, que corresponde al papel funcional asignado. Esto lleva a afirmar que "la ontología compleja parece simple; la ontología simple parece compleja" (Searle, 1997, p. 24); esto ocurre porque la realidad social es creada por las personas para sus propósitos y parece inteligible como los propósitos mismos. Un ejemplo de lo indicado es que los dólares son para cobrar, gastar y ahorrar. El hecho anterior conlleva una función implícita.

En este marco de ideas, la contabilidad financiera se constituye en un hecho institucional, una creación humana fruto de una convención social, cuya función implícita se puede relacionar con el objetivo de la información financiera con propósito general, la que establece claramente que la entidad debe proporcionar información financiera útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores a tomar decisiones (IASB, 2018). Además, como ejemplo, existen otras funciones implícitas a la contabilidad, tales como el control de los recursos financieros y la rendición de cuentas de la gestión a los órganos principales de las organizaciones.

No obstante, cuando desaparece la función en los hechos, lo que quiere decir no hay respuesta a la pregunta ¿para qué sirve?, es bastante compleja la actividad intelectual para "identificar cosas en términos de sus rasgos intrínsecos" (Searle, 1997, p. 24), sin evidenciar los intereses, propósito y objetivos de las personas. Obsérvese, en contabilidad financiera, al desaparecer la función en los hechos, estos pierden capacidad de representación de sus rasgos intrínsecos y afectan la comunicación de su significado a los usuarios de la información.

Los hechos sociales existen y se relacionan con otras cosas que existen; esto quiere decir que la realidad social encaja en una ontología más amplia o realidad general. Entonces, las personas formadas en la época actual deben tener nociones de dos teorías: la teoría atómica de la materia y la teoría bilógica evolucionaria, ambas hacen parte de la realidad. De esa manera, la imagen de la realidad que se deriva de la primera teoría,

plantea que el mundo consiste exclusivamente en entidades que se describen como partículas que están organizadas en sistemas. Y donde algunos de estos sistemas son sistemas vivos, los cuales evolucionan a través de la selección natural, específicamente los sistemas nerviosos; los cuales son capaces de causar y sostener la consciencia.

La conciencia es un rasgo bilógico, físico y también mental, propio de los cerebros humanos y de algunos cerebros animales. Adicionalmente, de la consciencia viene la intencionalidad, "la capacidad de la mente para representar objetos y estados de cosas mundanos distintos de uno mismo" (Searle, 1997, p. 26).

En síntesis, la estructura básica de la ontología que plantea Searle (1997) se describe a través de la siguiente relación:

> [V]ivimos en un mundo compuesto enteramente de partículas físicas en campos de fuerza. Algunas de ellas están organizadas en sistemas. Algunos de esos sistemas son sistemas vivos, y algunos de esos sistemas vivos han adquirido evolucionariamente consciencia. Con la consciencia viene la intencionalidad, la capacidad del organismo para representarse objetos y estados de cosas mundanos. La cuestión es ahora: ¿cómo podemos dar cuenta de la existencia de hechos sociales dentro de esta ontología? (Searle, 1997, p. 26-27).

Así las cosas, la realidad social puede entenderse sólo a la luz de ella. "Los rasgos relativos al observador son siempre creados por los fenómenos mentales intrínsecos a los usuarios, observadores, etc., de los objetos en cuestión" (Searle, 1997, p. 31). En contabilidad financiera, la realidad contable puede entenderse a sí misma, lo que quiere decir, que los constructos contables formulados son convenciones (hechos institucionales) construidos por la comunidad contable, o determinados por los organismos emisores de estándares contables internacionales. Estos constructos permiten representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales, que los emisores y reguladores quieren revelar según los objetivos propuestos (intencionalidad) en el modelo contable, y establecidos con base en las necesidades de información de los usuarios.

Al aplicar los postulados ontológicos de la realidad social de Searle (1997) a la contabilidad financiera bajo NIIF (IASB), se podría plantear que la realidad contable estaría compuesta de hechos institucionales y no institucionales. Los primeros, pueden

estar simbolizados en los contratos de arrendamientos, instrumentos financieros, intangibles, entre otros; estos hechos contables son construcciones humanas, los cuales son formulados por el emisor de normas contables de acuerdo con la intencionalidad (necesidad) presentada por los usuarios de la información financiera. En los segundos, se encuentra la propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, inventarios, entre otros; estos tienen apariencia física, son llamados bienes tangibles.

En la misma línea argumental Lee (2006) explica que,

> [A]unque muchos de los objetos que representan comprenden partículas físicas (por ejemplo, propiedad, planta y equipo o inventario), es la función social de la actividad económica lo que es objeto de la representación (por ejemplo, su capacidad percibida para generar beneficios financieros a través uso humano). (Lee, 2006, p. 13).

En suma, se concluye que los contadores pudieran estar ante una realidad determinada por los hechos sociales más que la realidad física (Mouck, 2004). Así entonces, la representación contable es un proceso lógico y metodológico que interpreta, codifica y controla la realidad contable, compuesta por hechos institucionales y no institucionales, que luego se agregan en datos para posteriormente ser presentados y comunicados a los usuarios interesados para su gestión eficiente y eficaz.

Respecto a la representación de la realidad social, se debe entender que la visión contemporánea del mundo depende en parte de la concepción objetiva del hombre y la distinción entre lo objetivo y lo subjetivo. Dicha distinción es una cuestión de grado (nivel), pero también tiene sentidos diferentes. Para la presente distinción objetivo-subjetivo, dos sentidos resultan cruciales: un sentido *epistémico* y un sentido *ontológico* (Searle, 1997). A continuación, se presenta en el cuadro N° 4, los sentidos epistémico y ontológico de la distinción entre lo subjetivo y lo objetivo.

Cuadro 4. Sentidos epistémico y ontológico de la distinción entre lo subjetivo y lo objetivo

Concepto / Sentido	Objetivo	Subjetivo
Epistémico	Son juicios objetivos cuando los hechos en el mundo que los convierten en verdaderos o falsos son independientes de las actitudes o los sentimientos que cualquiera puede albergar respecto de ellos. Hechos objetivos.	Son juicios subjetivos cuando su verdad o falsedad no es una simple cuestión de hecho (objetivo), depende de ciertas actitudes, sentimientos y puntos de vista de los proferidores (emisores) o de los oyentes (receptores) del juicio. Hechos subjetivos.
Ontológico	En sentido ontológico objetivo y subjetivo son predicados de entidades y tipos de entidades e imputan modos de existencia. Ej. Las montañas son entidades objetivas porque su modo de existencia es independiente de los perceptores o de cualquier estado mental. Aquellos rasgos del mundo que existen independientemente de las personas. Son rasgos del mundo intrínsecos a la naturaleza. (ej. Montañas, moléculas).	En sentido ontológico objetivo y subjetivo son predicados de entidades y tipos de entidades e imputan modos de existencia. Ej. Los dolores son entidades subjetivas, porque su existencia depende de que sean sentidos por los sujetos. Aquellos rasgos del mundo que para su existencia dependen de las personas. Son rasgos del mundo relativos al observador. (ej. El dolor).

***Fuente*:** Elaboración propia a partir de los argumentos de Searle (1997, p. 26-28).

El anterior cuadro ilustra la forma como se cruzan las tres distinciones entre ellas mismas: "la distinción entre lo intrínseco y lo relativo al observador, la distinción entre la objetividad y la subjetividad ontológicas y la distinción entre la objetividad y la subjetividad epistémicas" (Searle, 1997, p. 31). En otras palabras, se puede ver las distinciones al reflexionar sobre "el hecho de que podemos formular enunciados epistémicamente subjetivos sobre entidades que son ontológicamente objetivas y, análogamente, podemos formular enunciados epistémicamente objetivos sobre entidades que son ontológicamente subjetivas" (Searle, 1997, p. 28).

En el caso de la contabilidad, existen estudios que aplicaron parcialmente las distinciones filosóficas de Searle (1997), principalmente los efectuados por Alexander y Archer (2003); Mouck (2004) y Baker (2011). De acuerdo con Lee (2006), de dichos

estudios se pueden resaltar algunos argumentos básicos con respecto a realidad y la representación en la contabilidad financiera.

Por ejemplo, sobre la realidad, Alexander y Archer (2003) y Mouck (2004) perciben "la noción de la realidad económica utilizada por el FASB y el IASB como un subconjunto de la realidad socialmente construida (1997) de Searle" (p. 12).

Adicionalmente, respecto al desempeño profesional de los contadores, Alexander y Archer (2003) y Mouck (2004) plantean que "la tarea de los contadores es, pues, observar los hechos institucionales de carácter económico, sobre los que existe convenio colectivo en cuanto a su función de estado, con la intención de representarlos como verdad en un sentido de correspondencia" (p. 14).

Por su parte, sobre la representación contable Mouck (2004) argumenta que "la naturaleza de la contabilidad y de los hechos sociales que intenta representar significa que las cifras contables son indicadores difusos de los hechos institucionales" (p. 537). Igualmente, Alexander y Archer (2003) respecto de los hechos institucionales "sugiere la posibilidad de la contabilidad de intentar representar a estos últimos como realidad social en un marco coherente en vez de forma correspondiente" (p.13).

Y, precisamente en torno a la representación en contabilidad, Baker (2011) ofrece el análisis de Searle en relación con las referidas distinciones filosóficas; este se presenta en el cuadro N° 5.

Cuadro 5. Distinciones filosóficas de Searle

	Ontológicamente objetivo	**Ontológicamente subjetivo**
Epistémicamente objetivo	Es posible hacer representaciones neutras en relación a cosas existentes en el mundo real (ciencia física).	Es posible hacer representaciones neutras en relación a ideas socialmente construidas (ciencia social tradicional).
Epistémicamente subjetivo	Solo pueden hacerse representaciones sesgadas en relación a cosas existentes en el mundo real (posestructuralismo).	Solo pueden hacerse representaciones sesgadas en relación a ideas socialmente construidas (posmodernismo).

Fuente: Tomado de Baker (2011).

Con base en lo propuesto en el cuadrante superior izquierdo del cuadro, Baker (2011) concluye que:

> [L]os investigadores de las ciencias físicas tratan de hacer representaciones neutras con relación a las cosas y objetos existentes en el mundo real (cuadrante superior izquierdo del cuadro). *Los investigadores de la teoría actual de la contabilidad siguen este enfoque*) (cursiva fuera de texto) (p. 12).

En ese sentido, los emisores de estándares internacionales de información financiera propenden por lograr un consenso -entre los actores implicados- respecto al debido proceso de emisión de normas, de tal forma, que la producción de cifras contables (información) sea supuestamente "neutra y objetiva". Lo contradictorio, es que tratan de establecer reglas o normas "neutras y objetivas" para hechos socialmente construidos. Así se plantea en la postura siguiente, la cual se ubica en el cuadrante superior derecho del cuadro, cuando asevera que:

> [L]a formulación de estándares de contabilidad tiene la pretensión de lograr un consenso respecto de las reglas de juego, de forma que la producción de cifras contables se considera 'neutra y objetiva'. [...] difícil posición de tratar de establecer reglas objetivas y neutras de medición para artefactos socialmente construidos (p.12).

Ahora bien, enseguida se presenta en el cuadro N° 6 las distinciones filosóficas de Searle (1997) aplicadas a la información financiera, las cuales se realizan a partir de las ideas de Baker (2011) y muestran una aproximación básica para su interpretación.

Cuadro 6. Distinciones filosóficas de Searle aplicadas a la información financiera

	Ontológicamente objetivo	**Ontológicamente subjetivo**
Epistémicamente objetivo	El fin principal de los informes financieros es representar fielmente la realidad económica inherente de la empresa. La investigación y la práctica contable se han concentrado en medir los atributos relevantes de la realidad económica de una manera neutra y objetiva.	Los formuladores (emisores) de estándares de información financiera tratan de establecer las reglas objetivas y neutras de medición para artefactos socialmente construidos. Además, las reglas establecidas deben ofrecer información que sea congruente con el mercado.
Epistémicamente subjetivo	Las cifras contables son ontológicamente objetivas, pero no representan rasgos del mundo intrínsecos.	Las cifras contables son ontológicamente subjetivas, si hay consenso con respecto a las reglas de juego utilizadas.

Fuente: Elaboración propia a partir de Baker (2011).

En contabilidad financiera “los fenómenos económicos, incluidos los informes contables, son socialmente construidos” (Baker, 2011, p.13). Por tanto, los informes contables (estados financieros) son hechos institucionales creados por contadores preparadores de la información, de acuerdo con unos propósitos preestablecidos y con base en unas reglas prescritas con anterioridad en el modelo contable que utilice.

En este sentido, Lee (2006) con base en la construcción social de la realidad de Searle (1997) sugiere que,

> [L]os organismos de normalización que se adhieran a la idea de dar cuenta de la realidad económica también consciente o inconscientemente remitan a un argumento filosófico que hay un mundo real de los hechos objetivos y subjetivos que puede ser observado y representado objetiva o subjetivamente. (p. 12).

No obstante, en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018), se reconoce y se utiliza un conjunto de términos como: “fenómeno económico”, “realidad económica”, “recursos económicos”, entre otros; pero no se propone una definición o explicación de cada uno de estos términos; simplemente, se asumen literalmente.

Asimismo, los preparadores de la información financiera están ante una realidad determinada por los hechos sociales más que una la realidad física. Al respecto, Lee (2006), explica que:

> Aunque muchos de los objetos que representan comprenden partículas físicas (por ejemplo, en planta y equipo o inventarios), es la función social de la actividad económica lo que es objeto de la representación (por ejemplo, su capacidad percibida para generar beneficios financieros a través del uso humano). (p. 13).

La definición de activos propuesta por IASB explica lo anterior: “un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados” (IASB, 2018, párrafo, 4.3). En esta definición se identifican tres aspectos importantes: derechos, potencial de producir beneficios económicos, y el control de los recursos. No obstante, estos aspectos no hacen referencia a hechos físicos, solo a hechos sociales.

Ahora bien, en la línea argumental que se viene desarrollando es imprescindible describir y reflexionar sobre los constructos de relevancia y representación fiel del Modelo Contable Internacional - IASB, contenidos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) como características cualitativas fundamentales de la información financiera útil.

En primer lugar, la relevancia se define así:

> [L]a información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes (párrafo, 2.6).

De lo anterior, se puede colegir que cuando en una entidad se alcanza la relevancia de la información, significa que representó adecuadamente los hechos económicos (realidad) y la comunicación fue efectiva a los usuarios, porque les permitió tomar decisiones útiles.

En segundo lugar, la representación fiel se define así: "los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar" (IASB, 2018, párrafo, 2.12). De esta cualidad, se interpreta que los informes financieros (estados financieros) muestran una imagen fiel de la realidad financiera de la entidad, expresada en términos cualitativos y cuantitativos que, a su vez, facilitan la comunicación efectiva de la información. En consecuencia, la información financiera debe representar fielmente todos los fenómenos de una entidad, sean relevantes o no.

En síntesis, "para que la información sea útil debe ser relevante y, además, debe proporcionar una representación fiel de lo que pretende representar" (IASB, 2018, párrafo, 2.20). No obstante, "ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fiel de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas" (*Ibíd.*); además, deben tener en cuenta otro tipo de informaciones de carácter económico, jurídico, estratégico, contextual, político, entre otros.

De la interpretación del *Marco Conceptual para la Información Financiera* se concluye que, sí la información financiera no es relevante y no representa fielmente la realidad, no alcanza la comunicación efectiva a los usuarios. Entonces, es claro que la relevancia y la representación fiel son fundamentales en la comunicación efectiva de la información.

Ahora bien, en el contexto de la representación y comunicación que se viene describiendo resulta de interés retomar a Searle (2017), el cual en su *teoría general de instituciones y los hechos institucionales: lenguaje y realidad social*, expresa que "vivimos en un océano de hechos institucionales humanos" (p. 133) para describir que es difícil ver la institucionalidad en la que vive el ser humano. Entonces, aplicando los planteamientos de Searle (2017) en contabilidad, se puede decir que los contadores viven en un océano de hechos contables humanos.

Ahora bien "los hechos institucionales están, sin excepción, constituidos por el lenguaje; sin embargo, ver el funcionamiento del lenguaje es especialmente difícil" (Searle, 2017, p. 133). En ese sentido, el ser humano de forma permanente es consciente del lenguaje cuando interactúa en sociedad, sea de forma verbal o escrita, porque en cada momento ejecuta actos de habla; lo que no es consciente es de la función del lenguaje en la constitución de la realidad social. Como se advierte la función constitutiva del lenguaje en las relaciones de poder en las que está inmerso el ser humano, es en parte invisible a su razón.

Por su parte, la contabilidad financiera es considerada como lenguaje de los negocios (Mantilla, 2013), como tal, hace parte de constitución de la realidad social; además, está inmersa en las relaciones de poder de la sociedad, aunque los contadores pudieran no estar conscientes de esto. Parece que solo se concentran en elaborar y presentar la información financiera con base en los criterios técnicos contenidos en el conjunto de las NIIF, sin cuestionar su legitimidad técnica y política, o los interés implícitos y explícitos en el modelo contable que aplican. En efecto, lo descrito lleva a revisar los poderes deónticos de los hechos institucionales que está compuesta la contabilidad.

Searle (2017) afirma que, “la prueba más simple para comprobar que un fenómeno o hecho es genuinamente institucional es preguntarse ¿su existencia implica poderes deónticos, poderes como los de los derechos, deberes, obligaciones, requisitos y autorizaciones?” (p. 134). En síntesis, un hecho institucional se reconoce como tal, si denota una deontología especial, que sea colectivamente reconocida.

Agregado a lo anterior, Searle (2017) realiza una diferenciación de los hechos institucionales: lingüísticos, el hecho de que alguien enuncie que está lloviendo; y no-lingüísticos, como el hecho de que Obama es presidente. No obstante, “todos los hechos institucionales son creados lingüísticamente, y constituidos y mantenidos lingüísticamente” (Searle, 2017, p. 137). De acuerdo con esto, se infiere que la información financiera y su comunicación sería un hecho institucional no-lingüístico; por tanto, indica una deontología especial reconocida por la comunidad contable, y, además, está creada y mantenida lingüísticamente.

Por otra parte, “todos los hechos institucionales son creados por la misma operación lógica: la creación de una realidad al representarla como si existiera” (Searle, 2017, p. 137). La forma general para la creación de funciones de estatus es esta: *nosotros (o yo) hacemos que sea el caso por declaración, que la función de estatus Y existe*. Aplicado lo expuesto por Searle (2017) sobre la creación de funciones de estatus, sería: *Los organismos reguladores hacen que sea el caso por declaración en la emisión de las NIIF, que la comunicación de la información financiera existe.*

Así una función de estatus se define como:

> [U]na función que se ejecuta por un(os) objeto(s), persona(s) u otra(s) clase(s) de entidad(es), y que solo puede(n) ser ejecutada(s) en virtud del hecho de que la comunidad en la cual se realiza le asigna cierto estatus al objeto, la persona o entidad en cuestión, y la función se ejecuta en virtud de la aceptación o el reconocimiento colectivo del objeto, la persona o entidad como poseedor de ese estatus (Searle, 2017, p. 139).

De esta manera, la función de estatus se materializa en virtud del hecho que hay un reconocimiento o aceptación colectiva por las personas implicadas, pero ese estatus

solo puede existir si los participantes en la institución tienen un lenguaje suficientemente rico para representarlo[12].

En ese orden de ideas, Searle (2017) plantea la distinción entre simples disposiciones de comportarse, en la que no se requiere del lenguaje, y los casos en los que hay una deontología institucional. En el siguiente cuadro se presenta la distinción entre deontologías y disposiciones, mediante ejemplos y descripciones para comprender el sentido del papel que presenta en el lenguaje en la sociedad.

Cuadro 7. Distinción entre deontologías y disposiciones

Función	Ejemplo	Descripción
Deontología	Una tribu humana con un líder reconocido	El líder tiene un estatus deóntico continuado, una *autoridad* representada por y creada por el lenguaje.
Disposiciones	Una manada de lobos con un macho alfa	El lobo macho alfa es temido por su fuerza física, pero no tiene una deontología públicamente reconocida.

Fuente: Elaboración propia a partir de Searle (2017, p. 140).

Como se puede observar en el cuadro anterior, las deontologías públicamente reconocidas necesitan obligatoriamente del lenguaje. "Porque sin un lenguaje solo se tienen estados intencionales prelingüísticos como los deseos y creencias, junto con disposiciones" (Searle, 2017, p. 140)[13].

Extrapolando lo anterior a la contabilidad financiera, se considera que la misma es reconocida (legitimada) por la sociedad y, para ello, requiere del lenguaje; este es creado por las funciones de estatus establecidas inicialmente en el *Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB, 2018)* y ampliadas en el conjunto completo de las NIIF que hayan sido emitidas.

[12] De acuerdo con esta premisa, se podría inferir que la función de estatus se materializa en la contabilidad financiera, porque este lenguaje si existe y está contenido en las NIIF, y es aceptado por la comunidad contable y los usuarios interesados en la información financiera.

[13] Searle (2017) amplia esta explicación cuando asevera que "para llegar al punto en el que se reconoce una obligación como obligación, se debe tener el concepto de *obligación*, puesto que se debe ser capaz representar algo como una obligación, esto es, algo que dé una razón para la acción, independiente de las propias inclinaciones y deseos" (140).

En consecuencia, la forma básica del operador que crea funciones de estatus es esta (Searle, 2017, p. 144):

Hacemos que sea el caso por Declaración que la función de estatus Y existe en el contexto C

A manera de ejemplo, en la regulación contable internacional se podría plantear la siguiente función de estatus: *Las NIIF emitidas por el IASB existen en el contexto internacional del mercado de capitales y de las grandes empresas.*

Asimismo, la implementación básica de este principio simplemente impone una función de estatus a un objeto o una persona. Ejemplo, la definición de un activo indica que es "un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados" (IASB, 2018, párrafo, 4.3).

Además, Searle (2017) afirma que los principios generales sobre los que la realidad institucional se crea y mantiene en existencia, se presentan bajo tres nociones primitivas. 1. Intencionalidad colectiva. 2. La imposición de función., y 3. Un lenguaje rico para permitir la creación de declaraciones de función de estatus. En este orden de ideas, es pertinente examinar la realidad institucional de la representación y comunicación de la información financiera bajo NIIF y, a la luz de las tres nociones primitivas como parte del sentido ontológico de la creación de la realidad contable.

No obstante, según Searle (2017) es un requerimiento a considerar que, "la fórmula -X cuenta como Y en C- es una forma, pero no la única forma, en la que implementamos lo que he llamado la formula lógica más general de la creación de la realidad institucional" (p. 148):

Hacemos (o hago) que sea el caso por Declaración que una función de estatus Y existe en C

Otro ejemplo en contabilidad financiera de la anterior proposición se puede plantear así: *La comunicación efectiva mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros.*

También se necesita especificar la creación de esos poderes deónticos dentro del alcance de la Declaración, así (Searle, 2017, p. 148):

Hacemos (o hago) que sea el caso por Declaración que una función de estatus Y existe en C, y al hacerlo creamos (o creo) una relación R entre Y y una cierta persona o personas, S, de manera que en virtud SRY, S tiene el poder de ejecutar actos (del tipo) A.

Un ejemplo de la proposición anterior según el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) sería:

> La introducción de los objetivos de presentación e información a revelar en las Normas apoya la comunicación efectiva en los estados financieros, porque estos objetivos ayudan a las entidades a identificar la información útil y a decidir cómo comunicar esa información de la forma más eficaz (párrafo, 7.5).

De esta forma, se describe el sentido que tiene la cláusula suplementaria para explicar que no solo se crean funciones estatus *Y* por autoridad, sino para asignar poderes (positivos, negativos, condicionales u otros) a personas reales al *relacionarla con la función de estatus Y creada* (Searle, 2017). Como ejemplo, cita que "en el caso de las corporaciones, personas especificas tiene poderes y obligaciones específicas" (Searle, 2017, p. 149).

El siguiente paso es mostrar la forma en la cual el reconocimiento de la función estatus es esencial para su operación:

Reconocemos colectivamente (Y existe en C y porque SRY (S tiene el poder [S hace A]).

Un ejemplo de la proposición anterior según el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) sería: *La información financiera es capaz de influir en las decisiones que toman los usuarios si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.*

Entonces, la función de estatus como su relación con S tiene que estar dentro del alcance del reconocimiento colectivo para permitir el funcionamiento del poder deóntico.

Por otra parte, se necesita la intencionalidad colectiva y la imposición de estatus para que esas operaciones funcionen en sociedades reales. “Además del operador de creación de poder, necesitamos un operador de reconocimiento o aceptación colectivos que marque la existencia y el mantenimiento continuado de la función de estatus” (Searle, 2017, p. 150).

Reconocemos o aceptamos colectivamente (S tiene poder [S hace A].

Un ejemplo de la proposición anterior según el *Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB, 2018)* sería: *La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios.*

Así como se tuvo que incluir la creación de función de estatus y la relación de poder dentro del alcance de la Declaración de Función de Estatus original, también se tiene que incluir la función de estatus de mantenimiento y la relación de poder dentro del alcance del reconocimiento colectivo, así:

Reconocemos o aceptamos colectivamente (Existe Y en C, y porque SRY [S tiene poder {S hace A}]).

La anterior función se explica así:

> [R]econocemos colectivamente que una función de estatus Y existe en el contexto C, y puesto que un sujeto humano S está en una cierta relación R apropiada con la función de estatus Y en C, reconocemos además que S tiene el poder de hacer A, los actos determinados por la función de estatus Y (Searle, 2017, p. 150).

Un ejemplo de la proposición anterior según el *Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB, 2018)* sería: “Los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia” (párrafo, 2.36).

Entontes, el propósito de crear y mantener hechos institucionales es el poder, y únicamente funciona por la aceptación o reconocimiento colectivo. Una característica del reconocimiento o aceptación colectiva es el uso continuado de la institución o de los hechos institucionales, y esto implica el uso de un vocabulario correspondiente.

Lo antes enunciado conduce a decir que, el uso continuado de las instituciones las refuerza; aunque el uso requiere el discurso, y este funciona para mantener y reforzar tanto la institución como los hechos institucionales dentro de ella. Como ejemplo de lo descrito se cita: el matrimonio, la propiedad privada, el dinero y la contabilidad.

En el caso de la contabilidad financiera, el mismo IASB (2017) ha identificado el problema de la comunicación ineficaz de la información proporcionada, el cual lo describe así:

> [S]i la información se comunica de forma ineficaz, hace los estados financieros difíciles de comprender y que requieren mayor tiempo de analizar. Además, los usuarios de los estados financieros pueden pasar por alto información relevante o no identificar relaciones entre componentes de la información en diferentes partes de los estados financieros (p.14).

En síntesis, la comunicación efectiva de la información financiera pudiera dar cuenta de una realidad contable de una organización representada en los estados (informes) financieros y, por ende, ofrecer desde esta perspectiva, un significado claro y preciso de representación en contabilidad financiera que genere sentido a la información en un contexto global.

Lo expuesto en los párrafos precedentes permite colegir la necesidad de fundamentar el significado de representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB, a partir del enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle. A partir de los anteriores argumentos esta investigación pretende responder a la siguiente inquietud:

¿Cuál es el significado de representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB, a partir del enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle?

Atender a esta inquietud lleva implícito contestar a:

¿Cuál es el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera?

¿Cuál es el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional?

¿Cuál es la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se pudiera dar cuenta de la representación en contabilidad?

¿Cómo se concibe la representación contable desde sus tensiones epistemológicas relacionadas con la noción de comunicación efectiva, contemplada en la regulación contable internacional y, bajo la perspectiva ontológica de realidad social de Searle?

1.4. Intencionalidades de la investigación

1.4.1. Intencionalidad principal

Fundamentar el significado de representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB, a partir del enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle.

1.4.2. Intencionalidades específicas

1.4.2.1. Estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera.

1.4.2.2. Interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional.

1.4.2.3. Explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad.

1.4.2.4. Sustentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional y la posición ontológica de realidad social de Searle.

1.5. Importancia de la investigación

La contabilidad financiera según el modelo contable internacional basado en NIIF (2024), contempla en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) la representación en los términos de representación fiel. Esta última se incluye como una característica cualitativa principal, la cual se encuentra referenciada de forma transversal en el citado *Marco Conceptual* como un atributo fundamental que debe cumplir la información financiera para ser útil a los usuarios interesados para la evaluación, el control y toma de decisiones.

Igualmente, la representación en contabilidad financiera como concepto y también principio contable resulta compleja en su interpretación y aplicación, principalmente al considerar a la vez la tensión existente entre los preceptos de comunicación efectiva y realidad contable.

En el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018), se asume que la comunicación efectiva de la información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa, también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información; aunque se debe advertir que no es suficientemente clara la forma como se materializa dicho precepto de comunicación efectiva, sobre todo con respecto a la representación contable que subyace en el proceso contable.

Considerando lo expresado anteriormente, es importante desarrollar una reflexión a profundidad en cuanto a la tensión entre las nociones de comunicación efectiva y representación en contabilidad, a partir del enfoque ontológico de la realidad social y

la teoría general de las instituciones formulado por el filósofo constructivista John R. Searle (1997; 2017).

Por otra parte, cabe recalcar que el organismo emisor de estándares internacionales de información financiera (IASB) con su modelo contable internacional se adhiere a la idea de representar la realidad económica-financiera de las organizaciones. En consecuencia, IASB de forma consciente o inconsciente remite directamente a un argumento filosófico, por ejemplo, que hay un mundo real de los hechos objetivos y subjetivos que pueden ser observados y representados objetiva o subjetivamente (Searle, 1997, 2017; Lee, 2006).

Es relevante para la comunidad contable aportar elementos teóricos que contribuyan a reinterpretar el concepto de representación contable en las normas internacionales de información financiera a la luz de la concepción de comunicación efectiva prevista en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018). En consecuencia, lo anterior permite aumentar los niveles de compresión de la teoría de la contabilidad implícita en las NIIF, además, mejora la práctica contable al realizar una comunicación efectiva de la información financiera.

De esta manera, la investigación constituye una contribución en tanto el abordaje onto epistemológico que fundamentará la construcción social del significado de representación contable, a partir del término comunicación efectiva establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018). Ello, a su vez incorpora un importante aporte expresado en una reflexión teórica para la comunidad contable y los emisores nacionales e internacionales de normas contables, así como para los diferentes usuarios interesados en la información financiera.

1.6. Alcance de la investigación

La presente investigación trata de una aproximación al significado de representación en contabilidad a la luz de la ontología de realidad social de Searle (1997; 2017) y a partir de la concepción de comunicación efectiva prevista en el *Marco Conceptual para*

la Información Financiera de las NIIF (IASB), año 2018. Para conseguirlo se considera conveniente efectuar una revisión de los principales postulados contenidos en el pensamiento filosófico, pensamiento contable y en la regulación contable internacional de IASB, que permita identificar aquellas categorías relacionadas con la representación y comunicación efectiva.

En ese sentido, se analiza en primer lugar los postulados filosóficos de John R Searle (1997; 2017); filósofo contemporáneo, reconocido por sus estudios en filosofía del lenguaje, filosofía de la mente y de la conciencia; además de sus contribuciones sobre las características de las realidades sociales frente a las realidades físicas, y al razonamiento práctico desde las últimas décadas del siglo XX.

Desde este enfoque resulta relevante examinar entre otros escritos, los dos libros de Searle (1997; 2017) orientadas hacia el tema de la construcción de la realidad social. Primero, el libro: *La construcción de la realidad social (1997)*, aquí plantea una ontología fundamental (especial) que permite el estudio de realidad social, en la que diferencia claramente entre hechos brutos y hechos institucionales, para luego elaborar una refinada teoría general de los hechos institucionales; y, segundo, el libro: *Creando el mundo social (2017).* Este último libro muestra la continuación de la línea argumental que comenzó el autor en la obra citada anteriormente y, trata específicamente, la creación y el mantenimiento de los rasgos distintivos de la sociedad humana y la civilización, que permitan explicar la ontología social general. Además, en esta obra profundiza sobre la teoría general de las instituciones y los hechos institucionales, que comprenden el lenguaje y la realidad social. También, incluye un tema nuevo, que versa sobre las declaraciones de función de estatus, que aplican en la creación como en el mantenimiento de la realidad institucional.

Se realiza una revisión de la literatura específica (artículos científicos) sobre el tema de la representación contable publicados en revistas contables emblemáticas a nivel nacional e internacional; igualmente, se tienen en cuenta libros, capítulos de libros o ponencias resultado de un proceso de investigación y evaluación editorial, que fueron formalmente publicados. Conjuntamente, se limita a considerar los aportes teóricos de

investigadores contables de reconocida trayectoria que participaron del debate a nivel nacional e internacional.

Por último, la investigación propuesta se orienta a sustentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional (específicamente el Capítulo 7, *Presentación e información a revelar* incluido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera, IASB, 2018*), desde la posición ontológica de realidad social de Searle (1997; 2017). Cabe resaltar que este estudio es formulado desde un enfoque teórico y se centra principalmente, en la interpretación de los fundamentos ontológicos de la perspectiva de Searle (1997; 2017).

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y EPISTEMOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. Los precedentes de investigación

En este acápite se describen los aportes teóricos de los investigadores contables relacionados con el tema de la presente investigación. No obstante, al efectuar el arqueo en la web se encontró que el tema de la "representación contable" no ha sido objeto de investigación al nivel de tesis doctoral específicamente; aunque sí fue abordado de forma parcial en algunos subcapítulos de estas investigaciones académicas, desde diferentes posturas epistemológicas, ontológicas y metodológicas, como son: López (1999); Sesé (2007); Seltzer (2008); Pacheco (2014); Dottori (2015); Machado (2016); y, Guao (2021). En cambio, a nivel de tesis de maestría sí existen investigaciones sobre representación contable en temas específicos de la contabilidad (medición, activos intangibles, criterios de valoración), abordadas en varios períodos y desde diferentes posturas epistemológicas, ontológicas y metodológicas, algunas son: Lemus (2005); Ordoñez (2007); y, Hincapié (2017).

Asimismo, en el ámbito internacional se estudió el tema en varios períodos por distintos investigadores contables, los resultados obtenidos en forma de artículos científicos fueron publicados en revistas contables y documentos de trabajo, desde diferentes posturas epistemológicas, ontológicas y metodológicas, los más significativos son: Mouck (2004); Lee (2006b); y, Mattessich (2009).

A continuación, se exponen las tesis doctorales y algunos artículos científicos relacionados con el tema de estudio de la presente investigación, derivados de la revisión bibliografía realizada por el investigador.

En primer lugar, López (1999) realizó una investigación titulada: *Captación e interpretación en Contabilidad*, en la Universidad de Granada, España; trata como

propósito principal poner de relieve el papel que desempeña la captación en el seno de la ciencia contable. Como metodología aplicada, sigue un enfoque descriptivo, delimitando los diversos elementos que intervienen en la captación e interpretación de la realidad, y analiza la función que desempeñan en el proceso cognitivo. Por otra parte, en el capítulo 4.2, denominado *las representaciones contables*, trata específicamente el tema de la representación; este se centra en la problemática de la circulación de valor y en los diferentes modelos que se adoptan para expresar la realidad. Además, describe de forma específica las representaciones a través del lenguaje contable y el análisis de su sintaxis.

López (1999) entiende el término representación en un doble sentido, "como el acto de representar y como el contenido de dicho proceso" (p. 401). Y explica claramente que,

> [L]a representación contable es fruto de la necesidad de poseer una imagen de una realidad económica vasta y compleja. Esta se realiza mediante modelos contables que se construyen sobre hipótesis de correspondencia con la realidad que representan. La importancia de las representaciones contables, reside en que permite imaginar y presentar aspectos de la realidad económica que, de otra forma, resultarían incognoscibles dadas las limitaciones de nuestro sistema perceptivo. (López, p. 402-403).

En ese contexto, el autor concluye sobre la importancia del lenguaje contable; este constituye un idioma concreto en el ámbito económico, que debe ser incorporado por el individuo para facilitar la comunicación con los usuarios, y afirma que "debe entenderse como un instrumento común de comunicación de los distintos usuarios" (López, p. 668). Así mismo, el lenguaje presenta una estructura básica fundamental y los procedimientos contables que articulan los conceptos y exigen una racionalidad concreta.

Finalmente, sobre la representación contable el autor afirma que,

> [S]u objetivo será representar los bienes que intervienen en la realidad y el fenómeno de circulación de valor que, al producirse a través de operaciones concretas y no poderse establecer un circuito que funcione continuamente entre los diversos elementos, deben unirse secuencialmente, siguiendo una lógica causal hasta quedar representados en los estados contables. (López, 1999, p. 668).

El aporte de esta tesis, a la presente investigación está relacionado con la comprensión teórica básica de los constructos de representación y lenguaje contable, como elementos que intervienen en la realidad económica, y a su vez, facilitan la comunicación de la información con los diferentes usuarios interesados.

Un segundo antecedente lo constituye la investigación desarrollada por Sesé (2007), titulada: *Propuesta de un método de validación de esquemas conceptuales y análisis comparativo de la noción de información en los métodos de desarrollo de sistemas de información*, en la *Universitat Ramon Llull*, España. El autor plantea como propósito principal, conocer cuáles son los presupuestos metafísicos de las distintas metodologías de sistemas de información, y cuál es la naturaleza del problema al que va a aplicar para decidir el más idóneo. La metodología utilizada en esta investigación encuadra en un enfoque cualitativo y de análisis comparativo de la noción de información en los métodos de desarrollo de sistemas de información.

El autor en el capítulo 4 de su investigación, titulado: *La información como representación de la realidad*, trata sobre los fundamentos ontológicos y epistemológicos de los sistemas de información. Respecto al campo ontológico Sesé (2007), afirma que "la esencia de los sistemas de información es la 'representación' de la realidad, esto es, el modelo conceptual" (p. 119). Y, en relación con el campo epistemológico, explica que" la 'representación' permite el control de la realidad modelada sin necesidad de la observación directa de la misma" (p. 119).

En definitiva, en el capítulo citado el autor propone elaborar un mapa de las distintas concepciones sobre la naturaleza de la información que son explícita o implícitamente asumidas por distintas comunidades profesionales vinculadas con los sistemas de información (Sesé, 2007); esta apuesta se fundamenta en la caracterización desarrollada por Burrel y Morgan (1979) para clasificar las distintas teorías de la organización de empresas, desde un enfoque ontológico, epistemológico, metodológico y de la naturaleza humana.

Como resultado en esta investigación se determina la divergencia de posiciones

metateóricas respecto a la noción de información, como parte de los sistemas de información que tienen los investigadores analizados. Asimismo, presenta un mapa desde dos dimensiones, la ontológica y la epistemológica. La primera dimensión tiene dos extremos, la postura realista y la nominalista; estos dos términos pueden presentar significados distintos según su aplicación. “No es lo mismo una postura ontológica respecto al mundo físico, al mundo social o con respecto a la información” (Sesé, 2007, p. 122).

El autor se apoya en Searle (1992) para explicar lo anterior, considera que el filósofo es realista respecto al mundo físico por lo expresado en su crítica contra el posmodernismo (Searle, 1992). No obstante, frente a la realidad social mantiene una postura convencionalista (Searle, 1997), que se aproxima al idealismo, al considerar el lenguaje como una institución social. Con respecto a la información se aproxima al convencionalismo que puede llamar nominalismo.

En segundo lugar, en la dimensión epistemológica, se basa en teoría de Bertrand Russell, considerado un filósofo empirista, pero su postura frente a la información está próxima al idealismo platónico, claramente asimilable a la tradición racionalista (Sesé, 2007).

En definitiva, Sesé (2007) resalta que “las disciplinas jóvenes nos muestran que sus términos generales tienen significados difusos e inestables, todavía no tienen la categoría de conceptos. Sin embargo, la ciencia avanza mediante el refinamiento continuo del significado de sus términos generales” (p. 155).

El aporte de este trabajo a la presente investigación está relacionado inicialmente con la conceptualización que hace el autor sobre la importancia de la representación de la realidad en los sistemas de información. Además, aporta fundamentos epistemológicos y metodológicos para interpretar la caracterización de las concepciones sobre la naturaleza de la información que son asumidas por las comunidades profesionales en los sistemas de información. Igualmente contribuye la caracterización propuesta por Burrel y Morgan (1979) para clasificar teorías de la organización de empresas, desde un enfoque ontológico, epistemológico,

metodológico y de la naturaleza humana, que serán analizados en la actual investigación.

Un tercer antecedente lo constituye el trabajo desarrollado por Seltzer (2008), el cual lleva por título: *El elemento emisor de estados contables: Aportes para su modelización*, en la Universidad de Buenos Aires, Argentina; en este se plantea como objetivo principal ampliar el conocimiento existente acerca de *los emisores* de estados contables de presentación, con miras a su eventual modelización. Además, se analizan postulaciones doctrinarias acerca de las personas que piensan y hacen las tareas culturales de generación de información contable, de su incidencia en la calidad de los informes propiamente dichos y de la necesidad de renovar su formación y condiciones, para lograr mejorar la calidad de los estados contables, planteando problemas, hipótesis y descripciones en el marco de un concepto amplio de Contabilidad.

Se interpreta que la metodología de investigación utilizada por el autor se enmarca en un enfoque cualitativo, efectuando una revisión documental para luego analizar la calidad de los estados contables financieros y la modelización.

Como conclusiones principales de esta investigación se obtuvo que la falta de confiabilidad, entre otros aspectos, dificulta que los estados contables en el actual paradigma de información útil, cumplan con su objetivo de servir para que sus usuarios tomen decisiones. Por tanto, la consecuencia de la ausencia de calidad viene dada por la inutilidad, es decir, la incapacidad de estos para cumplir su objetivo.

Seltzer (2008), menciona que todavía para algunos entes, su función se reduce a cumplir con una imposición normativa (cuya violación -por acción u omisión- seduce, cuando de organizaciones perversas se trata) o “cosa” de los contadores y no una acción responsable que corona el ciclo mandante, mandato, mandatario: la rendición de cuentas.

Al respecto asevera Seltzer (2008) que los emisores, como entidades económico-sociales tienen características variadas, sea por aspectos dados por su posición en el

mercado, su dimensión y tradición, entre otros, como por las particularidades de los órganos y las personas que los conforman, generando una vastedad inestable.

Finalmente, el autor resalta que

> Una puerta que se abre por la inquietud que provoca, es la borrosidad en la definición del concepto de contaduría, de Contabilidad y de responsabilidad (*accounting, accountancy y accountability*), por las implicancias que trae aparejada al solapar el área de conocimiento con la profesión. En particular, no creo que la Contabilidad sea, únicamente, esa cosa de la que se ocupan los contadores. (Seltzer, 2008, p. 176).

El aporte principal de esta investigación radica en el análisis de las dificultades que surgen en la presentación y revelación de la información en los estados contables, junto al cumplimiento del objetivo de la información, la cual debe ser útil para que los usuarios tomen las mejores decisiones; esto apoya al análisis teórico de la comunicación efectiva de la información en los estados financieros como parte del problema de la presentación e información a revelar.

Un cuarto antecedente lo constituye el trabajo desarrollado por Pacheco (2014) quien realizó una investigación titulada: *Las consecuencias en la contabilidad por la aplicación de la regulación contable internacional. Un examen a partir de la construcción social de la realidad*, en la Universidad de los Andes, Venezuela; el cual tiene como propósito principal examinar las consecuencias en la contabilidad por la aplicación del modelo de la regulación contable internacional del IASB, a partir de la construcción de la realidad social.

Con base en lo anterior, se plantea al finalizar su investigación derivar las consecuencias en la contabilidad del uso de la regulación contable internacional del IASB; así mismo, fundamentar las implicaciones en la construcción de la realidad contable del modelo de regulación contable internacional del IASB.

La metodología de investigación seguida por el autor se corresponde con un enfoque cualitativo, sobre la base de un contexto investigativo que parte de la revisión bibliográfica, pero que incluye un ciclo de interacciones con otros sujetos interesados.

Como hallazgo de esta investigación se resalta:

> [E]l desarrollo de un nuevo núcleo de la contabilidad, asociada solo con la realidad de los mercados financieros, que potencia la construcción de información financiera que sirva para los actores de estos mercados, en detrimento de las necesidades de la gerencia y de otros usuarios, basada en la representación fiel de los modelos de medición. (Pacheco, 2014, p. 11).

De lo anterior se deduce que, el autor hace referencia al enfoque de regulación de estándares de información financiera emitidos por IASB, el cual está centrado en representar la realidad de los mercados financieros y satisfacer las necesidades de información financiera de los inversionistas actuales y potenciales en detrimento de las necesidades de otros usuarios, como gerente, trabajadores, consumidores, el Estado, entre otros.

El autor plantea que, desde un enfoque epistemológico, también tiene consecuencias la decisión y es que se configura, una deviación 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 los usuarios particulares, aunque declaren que buscan el interés público.

Por otra parte, 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 (Pacheco, 2014).

De esta forma, el autor concluye que,

> [L]a contabilidad como un "hecho institucional", desarrolla reglas constitutivas, reglas regulativas y convenciones, como consecuencia de la intencionalidad colectiva y de 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. (Pacheco, 2014, p, 30).

Asimismo, Pacheco (2014) expone que las empresas tienen una única realidad y la contabilidad debe dar respuesta a ella, al obtener otra información de interés a los

usuarios externos específicos. Además, agrega que la decisión del IASB tiene efectos al pretender construir dos mundos separados en las empresas.

En suma, se entiende que,

> [L]os 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, para qué exista. (Pacheco, 2014, p. 31).

El aporte de este trabajo a la presente investigación es importante, porque aplica la teoría de la construcción de la realidad social y la ontología fundamental de John R. Searle (1997) a la regulación contable internacional, específicamente al objetivo de la información financiera con propósito general, como parte fundamental del *Marco Conceptual para la Información Financiera*, tanto de FASB como de IASB. También analiza la construcción de la realidad contable compuesta por hechos institucionales y hechos brutos.

Un quinto antecedente lo constituye la investigación desarrollada por Dottori (2015), la cual se denomina: *La ontología de lo social: una aproximación a partir de John Searle*, en la Universidad Nacional de la Plata, Argentina. El autor se plantea como objetivo principal contribuir a edificar una teoría de la sociedad o, como se la suele llamar en el mundo anglosajón, una filosofía de la sociedad. La metodología empleada en esta investigación se basó en un enfoque cualitativo; se efectuó una revisión bibliografía exhaustiva de la obra de Searle acompañada de un análisis de la denominada ontología social. Cabe aclarar que Dottori (2015) se centró exclusivamente en la teoría filosófica de Searle; esto por énfasis de un doctorado en filosofía; mientras que en la presente investigación se propone analizar las categorías como son: "representación contable", "comunicación efectiva", "realidad contable" desde la perspectiva de Searle.

El hallazgo principal de la investigación de Dottori (2015) es la reivindicación del realismo externo de Searle, como un requisito de trasfondo que guía el análisis de la realidad social e institucional.

Dottori (2015), se introduce en cuestiones de la realidad institucional en sentido estricto, y al rol que juega el lenguaje en la formación y renovación de esa parte de la realidad. Además, señala el papel que tienen las reglas en la realidad institucional; puesto que "ningún contrato es susceptible de ser celebrado por fuera del lenguaje y, […] dominar un lenguaje implica el seguimiento de unas reglas" (p. 202).

Con respecto al problema de la intencionalidad colectiva, el autor concluye que, está de acuerdo con John R. Searle en ciertos puntos, pero no en todos. Considera que la "*intencionalidad colectiva* no es producto de la sumatoria de *creencias individuales* más las *creencias mutuas* ("yo creo que tú crees que yo creo, etcétera"); la *intencionalidad colectiva*, muy por el contrario, se encuentra siempre ya operando en el ser humano" (Dottori, 2015, p. 203).

Acerca de la asignación de función, se refiere a la formalización de realidad social, que tiene la forma de

> Un *X* cuenta como *Y* en el contexto *C*"; esta representa la forma en que los seres humanos crean su propio mundo institucional; entonces "todo aspecto de la realidad institucional puede ser descrito mediante la formalización, "En un contexto *C*, un *X* cuenta como *Y*. (Dottori, 2015, p. 204).

Finalmente, sobre el problema de las normas, como último elemento que conforma la realidad institucional, se refiere a las normas constitutivas. Recalca que todo lenguaje implica un seguimiento de reglas. Sin embargo, existe cierto tipo de reglas, que tiene la forma de "*X* cuenta como *Y* en *C*", que no solo regulan la realidad institucional, sino que la constituyen. El autor defiende "la noción de que la realidad institucional posee una estructura normativa y que el conjunto de la realidad institucional puede ser analizado a partir de la formalización, "Un *X*, en un contexto *C*, cuenta como un *Y*".

El aporte de Dottori (2015) a la presente investigación radica en facilitar la interpretación y comprensión de la obra de Jhon Searle sobre el tema de la ontología

social y la construcción de la realidad social, específicamente la estructura normativa que tiene la realidad institucional y su formalización.

Un sexto antecedente lo constituye la investigación desarrollada por Machado (2016), la cual se denomina: *Las creencias compartidas en el discurso sobre modelo contable y sus consecuencias desde la perspectiva sociocognitiva y critica de Van Dijk*, en la Universidad de los Andes, Venezuela. Dicha investigación tiene como objetivo principal valorar el discurso sobre modelo contable a partir de las creencias o supuestos presentes en este y las posibles consecuencias de su emisión por parte de los miembros de la comunidad contable con base en la dimensión sociocognitiva y el enfoque crítico de Van Dijk.

La metodología de la investigación armoniza con un enfoque cualitativo, seleccionó como corpus de análisis los documentos que refieren el concepto de "modelo contable" para identificar las creencias compartidas por los actores discursantes desde las dimensiones conceptual, epistemológica y ontológica.

Como hallazgo principal se obtuvo que desde el plano científico si bien un modelo contable se define como una representación abstracta de la realidad que se concreta con formalizaciones semánticas, analógicas y matemáticas, existe la presencia de tensiones en torno de lo que se entiende como "representación" pues para algunos significa reflejar el mundo real en tanto que para otros simboliza construcción o prescripción de la realidad, sin duda una lucha entre lo positivo (lo que "es") y lo normativo (el "deber ser") que en diversos espacios se torna en una tensión entre el "mundo material" y el "mundo mental".

Por otra parte, la identificación de la actividad intelectual de diseñar los modelos, permite connotar una estructura para el proceso de modelar la realidad y en su formulación subyace una idea de conocimiento de la realidad denotada en unas características asociadas a la realidad objeto de modelación. En este contexto de creencias, conocer la realidad puede constituirse en una actividad intelectual mecánica mediante la cual el mundo real (objeto de modelación) se refleja en el cerebro de los seres humanos o sujeto de modelación; así mismo, es posible que se crea (desde otra

concepción) que el proceso de modelar es una construcción de la realidad en la cual median lo metamodelos o concepciones de mundo poseídas por parte de quienes modelan. En la primera concepción, el reflejo del mundo real se presenta de manera objetiva a través de datos, informes, descripciones, definiciones o relaciones matemáticas, mientras que, en la segunda, la realidad se interpreta y se hace dato dependiendo de las creencias compartidas y los intereses de los miembros de una comunidad contable, vale decir de su subjetividad.

En general se resalta que, en el discurso sobre modelo contable, se destaca la preeminencia de las creencias en los niveles praxeológicos y práctico, lo cual podría comprometer, en general, el devenir del saber contable y, en particular, la calidad de la formación, el carácter científico-social de la profesión y el impacto de la investigación, al sesgarlos hacia las creencias que abandonan los referentes científicos sociales.

Igualmente, este trabajo de investigación trata el tema sobre el discurso del modelo contable, aporta elementos teóricos, epistemológicos y ontológicos sobre el constructo de realidad y representación contable que estudia al interior de su trabajo; esto sirve como ruta para profundizar la representación contable y sus implicaciones en la comunicación efectiva de la información, con base en la regulación contable internacional de IASB.

Un séptimo antecedente lo constituye la investigación desarrollada por Guao (2021), la cual se denomina: *El fenómeno de la opacidad en la información financiera. Una fundamentación teórica de su minimización desde la perspectiva teórica de Richardson,* en la Universidad de los Andes, Venezuela. Dicha investigación tiene como objetivo principal fundamentar la minimización de la opacidad en la información financiera desde la perspectiva de Richardson.

La metodología de la investigación se estructuró a partir del enfoque epistemológico crítico, empleando lineamientos de la investigación cualitativa para el desarrollo metodológico y el procesamiento de la información. Empleó el diálogo de saberes como instrumento para recolectar información en el contexto original donde ocurre la

opacidad. Epistemológicamente, el estudio se fundamentó en las investigaciones de Alan J. Richardson, y teóricamente se discutieron las propuestas de Riahi-Belkaoui.

Estas, permitieron abordar el fenómeno desde el enfoque positivista, para comprenderlo desde una postura alternativa como la teoría crítica.

Como hallazgo principal se identifica la necesidad de concebir la opacidad en la información financiera como un fenómeno de naturaleza social, de lo que causas y factores determinantes se encuentran en el ejercicio de la práctica contable, porque se relacionan con los principios éticos y valores morales de los profesionales en su ejercicio profesional.

Se resalta que "desde los significados y la experiencia de los sujetos clave de información, la dimensión ética es percibida como la principal causa de la opacidad en la información financiera" (Guao, 2021, p. 249). Esto sucede por múltiples causas ocasionadas desde los intereses de los diferentes actores que intervienen en la práctica social de la contabilidad.

Otro resultado de la investigación de Guao (2021), muestra cinco causas de la opacidad desde la crítica social, estas son:

> i) carencia de principios éticos y de valores por parte de los actores que intervienen en la práctica contable; ii) las relaciones de poder que ejercen algunos grupos de la organización sobre la gerencia, así como de las presiones de esta última sobre el Contador Público; iii) la falta de independencia del Contador Público; iv) la subjetividad del juicio profesional; y, v) la discrecionalidad de la gerencia para la selección/fijación de las políticas contables. (p. 255).

Las anteriores causas introducen distorsiones en la práctica social de la contabilidad, puesto que el contador público asume prácticas no estipuladas en la regulación contable y aunque él es consciente de la falta de ética, decide realizar prácticas de contabilidad creativa con el fin de obtener un interés financiero o de otro tipo.

En síntesis, Guao (2021) afirma que "minimizar la opacidad implica necesariamente el fortalecimiento de los principios éticos de todos los miembros que conforman la organización" (p. 257).

De la anterior investigación, se puede decir que aporta elementos epistemológicos y teóricos que permiten comprender desde otra dimensión los constructos de representación y comunicación efectiva, al ver una tensión que se presenta en la información, y es que al parecer no comunica efectivamente la representación de la realidad contable, talvez, por ser una información opaca debido a diferentes causas que menciona el investigador, una de las principales es la falta de ética y profesionalismo del contador.

Un octavo antecedente lo constituye un artículo científico publicado por Mouck (2004), que se titula: *Institutional reality, financial reporting, and the rules of the game*[14], en la Universidad de Nuevo México, Estados Unidos, el cual plantea como objetivo revisar los principales argumentos del libro de John Searle de 1997, *La construcción de la realidad social,* utilizándolos como base para explorar la relación entre la realidad económica y las cifras contables financieras.

La metodología de investigación de Mouck (2004) se ubica en un enfoque cualitativo; se efectúa un análisis filosófico a la luz de la teoría de Searle (1997) de los documentos formales sobre la realidad económica y las cifras contables financieras.

Como hallazgos principales de esta investigación se revela que el texto de Searle (1997) "proporciona las herramientas para analizar las representaciones de tipo fáctico en términos de *objetivo* y *subjetivo* con respecto tanto a su estatus *ontológico* como a su estatus *epistemológico*" (Mouck, 2004, p. 525). Y con dichas herramientas se demuestra que "muchas de las representaciones contables pueden caracterizarse adecuadamente como hechos epistemológicamente objetivos, aunque tengan un modo de existencia ontológicamente subjetivo" (Mouck, 2004, p. 525.).

El autor menciona que en contabilidad existe el llamado "problema de la realidad"; este problema surge del debate sobre el constructivismo versus el realismo, y aún está lejos de ser resuelto.

[14] Traducción libre: "*Realidad institucional, información financiera y reglas del juego".*

Por otra parte, afirma que la naturaleza de contabilidad y de los hechos sociales que intenta representar significa que las cifras contables son indicadores difusos de los hechos institucionales.

Además, las normas de contabilidad (GAAP) son de carácter regulativo, en tanto ellas existen para ayudar en la construcción de las representaciones contables de la realidad económica.

En suma, Mouck (2004) concluye que un número como el ingreso neto no tiene un referente objetivo en la realidad, ya sea física o institucional. Asimismo, asevera que el ingreso neto es un hecho institucional subjetivo y su representación numérica es un indicador de un cambio en otro hecho institucional subjetivo, el patrimonio neto.

El aporte fundamental de este articulo a la presente investigación está relacionado con el análisis que se pretende realizar sobre la discusión ontológica de la realidad institucional (realidad económica) y las cifras contables, que inciden directamente en la representación contable y, por tanto, en la comunicación efectiva de la información; donde los hechos contables son considerados epistemológicamente objetivos con su respectiva existencia ontológicamente subjetiva, discusión que hace parte del problema de la realidad en contabilidad que actualmente está vigente y necesita ser examinado en el nuevo contexto de las NIIF.

Un noveno antecedente lo constituye un artículo científico publicado por Lee (2006), el cual se intitula: *The FASB and Accounting for Economic Reality*[15], en la Universidad de Alabama, Estados Unidos, en el que se plantea como propósito principal "examinar las nociones filosóficas de la realidad social y la correspondencia veraz a la luz de los principios de contabilidad basada en estándares de General Aceptación" (p.1), sugiriendo que "el uso superficial de su Marco Conceptual en este sentido es coherente con una historia de los marcos conceptuales como medio de legitimar las actividades de establecimiento de normas" (Ibíd.). La metodología utilizada por el autor se encuadra en un enfoque cualitativo; realiza un análisis

[15] Traducción libre: "*El FASB y la contabilidad de la realidad económica"*.

filosófico de los documentos formales sobre los principios contables y el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Con base en su investigación, Lee (2006) "recomienda una mejor comprensión de la construcción y representación de la realidad social de todos los interesados con el mundo de la contabilidad financiera" (p. 1); que actualmente está orientada en la mayor parte del mundo bajo estándares internacionales de información financiera.

En efecto, Lee (2006), fundamentándose en Berger y Luckmann (1966) y Searle (1997) asevera que contabilizar "la realidad económica es un problema filosófico. La realidad económica es un subconjunto de una realidad social más amplia construida por el hombre, y distinto de la realidad física basada en leyes naturales e independientes de los seres humanos" (p. 2). Además, "la realidad social es subjetiva y depende de la observación humana, el consenso y la comunicación para su existencia" (Lee, 1997, p.2). Y, sin embargo, "los contadores públicos y las organizaciones internacionales de normalización, basados en la confianza buscan promover el concepto de una realidad económica autónoma capaz de una representación fiel de forma numérica" (Ibíd.*)*.

Así entonces, la discusión filosófica se centra en la ontología de la realidad social que es socialmente construida y depende de los acuerdos humanos o consensos logrados. No obstante, FASB como organismo normalizador asume la idea de que existe una realidad económica independiente y objetiva para reconocer y medir, es más, considera que la contabilidad fundamentada en un *Marco Conceptual para la Información Financiera* hará posible una representación objetiva de una realidad económica independiente.

Este trabajo aporta algunos elementos importantes en la discusión sobre representación de la realidad económica en la regulación contable basada en un marco conceptual. El autor retoma la teoría de Searle (1997) y la aplica a la contabilidad basada en un *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Hace un claro llamado a la comunidad contable y específicamente a los organismos emisores de normas, que "se debe explicar la ontología y epistemología inherente a la contabilidad basada en el marco conceptual" (Lee, 2006, p. 18); esto es precisamente lo que se

pretende examinar desde Searle (1997; 2017) en la presente investigación con el constructo comunicación efectiva incluido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) de IASB. Y también estudiar el constructo de la representación contable que subyace en la comunicación efectiva de la información financiera, la cual incide en la construcción social de la realidad contable.

Un décimo antecedente se tiene en un artículo científico publicado por Mattessich (2009), que se titula: "*FASB and Social Reality— An Alternate Realist View*[16]", en la Universidad de British Columbia, Canadá, en el que plantea como objetivo mostrar que la metodología del "modelo cebolla de la realidad" (OMR, desarrollado en Mattessich 1991, 1997 y 2003) ofrece varias ventajas sobre el enfoque de Searle (1997).

Como hallazgo resalta que Mattessich (2009) reintroduce el tratamiento realista de la realidad económica y social para el análisis de la epistemología de la contabilidad. Además, considera que la metodología del modelo de capas de cebolla de la realidad desarrollado por él es preferible a las teorías construccionistas formuladas por Searle, porque es más fácil de comprender y es cercano a la terminología de la contabilidad.

Este artículo de Mattessich (2009) trata los siguientes temas: primero, realiza una recapitulación de los planteamientos y críticas de Lee (2006) y Macintosh (2006); segundo, fórmula una síntesis de los fundamentos principales de ontología social de Searle; tercero, hace la comparación de estos planteamientos con su modelo de capas de cebolla de la realidad; cuarto, presenta los puntos de desacuerdo entre las dos teorías citadas: teoría de Searle y modelo de capas de cebolla de la realidad; quinto, propone una evaluación sobre el llamado al FASB para construir un *Marco Conceptual* que permita fundamentar sus normas y reglas contables; finalmente, como sexto, hace un análisis crítico sobre las propuestas de Lee (2006) y Macintosh (2006).

Con respecto a la propuesta que FASB debe reflexionar sobre el problema de una realidad construida socialmente y sus representaciones expresadas de forma numérica, y también sobre que la realidad social es subjetiva y su existencia depende de la

[16] Traducción libre: *"FASB y la realidad social-Una visión realista alternativa".*

observación humana, el consenso y la comunicación, Mattessich responde que, sí la realidad social es subjetiva, entonces no se debería considerar como verificables los derechos de propiedad, las relaciones de acreencia, los costos de adquisición y el valor actual de mercado. Así mismo, cuestiona que es extraño llamar subjetiva la realidad social, y se pregunta: ¿Cómo puede ser, a la vez, real y subjetiva? ¿No debería mejor considerarse objetiva? Cierra esta explicación con la reflexión, aplicar los términos subjetivo y objetivo a la existencia de ciertas entidades (ejemplo, un objeto físico o un hecho social), genera confusiones. Aclara que, en su teoría los hechos sociales gozan de un estatus de la realidad comparable al de los hechos naturales y la diferencia es el nivel desde el cual se predica dicha realidad.

En síntesis, Mattessich (2009) concluye que "el tema de la realidad contable (y subcapas como la realidad contable, económica y legalista) —requiere mucho más estudio y un análisis más profundo. Aquí, me he limitado a mencionar nociones como propiedad, relaciones de deuda, ingresos, y digo unas palabras sobre cuestiones de valoración. […] no solo existe la distinción entre realidad y representación *conceptual; la representación semántica* (o lingüística) también debe tenerse en cuenta." (p. 60).

De los anteriores artículos de investigación científica citados, como Mouck (2004), Lee (2006); Mattessich (2009), es relevante destacar que son académicos con amplio reconocimiento internacional por sus múltiples aportes en el campo de la contabilidad; estos artículos hacen parte de una polémica que se desató a inicios del presente siglo sobre la representación de la realidad económica por parte de las normas o principios de contabilidad financiera, siendo el *Marco Conceptual* el fundamento teórico que sirve de soporte epistemológico para la emisión de estas normas. Los aportes de estos tres insignes investigadores a la presente investigación, son un claro antecedente de la aplicación de los constructos de la teoría ontológica de Searle (1997/2017) a ciertos constructos de la regulación contable y su *Marco Conceptual*; lo explicado por estos autores será profundizado en la presente investigación en lo referente a la representación contable y comunicación efectiva de la información financiera.

Finalmente, después de abordar los trabajos de investigación citados, se puede afirmar que de forma indirecta aportan elementos teóricos, epistemológicos, ontológicos y metodológicos para el desarrollo de la presente investigación; estos permiten interpretar y comprender la realidad contable y su construcción, la representación contable con sus implicaciones que son fundamento de la comunicación efectiva de la información financiera, puesto que estos constructos son parte de un conjunto de hechos institucionales implícitos en los estándares internacionales de información financiera, los cuales constituyen un conjunto de normas o reglas formales aplicadas a la realidad contable de las organizaciones.

2.2. La realidad y representación en contabilidad

2.2.1. Fundamentos filosóficos sobre la realidad

La pregunta sobre la naturaleza de la realidad se constituye en tema central de la humanidad en todos los tiempos y dimensiones del devenir como individuos y sociedad; supone una respuesta a esta cuestión con un argumento racional que justifique las acciones realizadas. Según Maturana (1997) "[…] la respuesta explícita o implícita que cada uno de nosotros damos a la pregunta por la realidad, determina cómo vivimos nuestra vida" (p.14). Además, tal pregunta "puede ser contestada adecuadamente sólo si observación y conocimiento son explicados como un fenómeno bilógico generado a través de la operación del observador como un ser humano viviente" (Ibíd.). En consecuencia, tanto la ciencia, tecnologías, técnicas, profesiones u oficios se sustentan de las representaciones de la realidad que se presentan en la vida cotidiana y se expresan de diferente forma: datos, imágenes, símbolos, gestos, información, entre otros.

Entonces, en general al revisar el tema de la realidad se hace necesario recapitular diferentes posturas en pensadores y estudiosos de la ciencia, especialmente en los campos de la filosofía, epistemología y ontología. A continuación, se describen los planteamientos de intelectuales reconocidos en la ciencia, como: Mattessich (2006);

Morgan y Smircich (1980); Bunge (2007); Baudrillard (1978); Searle (1997; 2017), los cuales sirven de sustento teórico para la presente investigación.

2.2.1.1 El Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad (OMR) propuesto por Richard Mattessich (1991, 1997)

Entre otras funciones, la contabilidad describe hechos pasados, presentes y futuros, lo que implica una atención especial en lo referente a la medición; estos asuntos de medida, están situadas en el estatus de la contabilidad como disciplina normativa (Cuadrado y Valmayor, 1999). En ese contexto, Mattessich (1997) asume el compromiso de clarificar las acepciones de medición dentro de las ciencias sociales y en concreto para la contabilidad. Para lograr lo señalado, delimita qué supone la expresión <<realidad>> y lo explica con su metáfora <<modelo-cebolla de la realidad>> donde compara la realidad con una cebolla que contiene varias capas; de tal forma, que cada una de estas capas encierra a la anterior, por tanto, cada una contiene sus características emergentes o específicas de la realidad (Cuadrado y Valmayor, 1999).

Cabe señalar que, el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad (OMR) fue desarrollado por Richard Mattessich en 1991 y reelaborado posteriormente por él en 1997; este pertenece a la misma familia que las teorías ontológicas de Hartmann (realismo crítico, 1940), Campbell (realismo hipotético, 1966) y Lorenz (ontología, 1973), pero con algunas diferencias importantes. No obstante, estos pensadores reconocen la necesidad de distinguir diferentes capas de la realidad, y aseveran que la conciencia de la realidad se relaciona con la interdependencia de las fuerzas objetivas y subjetivas. Del mismo modo, Mattessich (2006) por medio del OMR "observa las capas de la realidad como dependientes de, e incluidas una en la otra, como las de una cebolla" (p. 18); a esto se añade que las diferentes capas no pueden ser interpretadas como iguales.

Por tanto, se identifican dos aspectos esenciales del OMR, estos son: primero, "el propósito de esta metáfora es favorecer una mejor comprensión de la noción de realidad, así como de la naturaleza de la representación conceptual y lingüística en relación con nuestras nociones lógicas y percepciones científicas" (Mattessich, 2006, p. 19).

Y segundo, "ante todo, el modelo distingue entre *realidad absoluta* versus las *realidades superiores* (niveles de realidad físico-química, biológica, psicológica y social). Estas realidades superiores (aun sin mencionar sus posibles subcapas) pueden en líneas generales, describirse como se indica a continuación" (Mattessich, 2006, p. 20):

Cuadro 8. Tipos de realidades superiores

Tipo de Realidad	Descripción
1. Realidad fisicoquímica	Está conformada por campos de fuerzas, quarks, electrones, entre otros, y en subniveles superiores, como los átomos, moléculas, amino-ácidos, proteínas y demás sustancias; quienes ya tienen propiedades emergentes.
2. Realidad biológica	Se manifiesta en las moléculas del ácido desoxirribonucleico (ADN), en los criterios de la vida, y en las propiedades emergentes, como lo demuestran la zoología y la botánica modernas. Además, desarrolla muchas subcapas que dependen de las diversas etapas de las innumerables formas de vida.
3. Realidad mental (humana)	Se caracteriza por fenómenos psicológicos y cuasi-mentales, tales como tener preferencias, intensiones, placer o dolor, entre otros. Hay áreas específicas del cerebro que se activan cuando se conceptúa, y otras completamente diferentes cuando se siente dolor, placer o cualquier otra sensación. Así, la representación conceptual de la realidad es sólo una parte de la actividad mental total y no se debe confundir con nociones mentales como sentir, tener preferencias, entre otras. Además, es relevante tener una clara la distinción entre lo "conceptual vs. lo real" y la existente entre lo "mental vs. lo físico".
4. Realidad social	Existe en aquel lugar donde grupos animales o humanos generen propiedades sociales, que en los subniveles superiores se convierten en propiedades morales, económicas, legalistas, y similares. La distinción entre hecho por el hombre versus natural, parece ofrecer al menos una línea de demarcación entre la realidad biológica y la realidad social (humana). No cabe duda, que la intervención humana

Continuación cuadro 8	no solamente afectó a la humanidad y a sus estructuras materiales sino también a muchos aspectos de la "naturaleza". Por ejemplo, la variedad de crías de animales "artificiales", plantas, cambios geográficos y atmosféricos, que han sido ocasionados por el hombre.

Fuente: elaboración propia a partir de Mattessich (2006).

Ahora bien, las principales conclusiones que propone Mattessich (2006) sobre la metáfora modelo de capas-cebolla de la realidad son dos:

> 1) La realidad como un todo puede concebirse como una cebolla – como una jerarquía de diferentes niveles dentro del contexto de una filosofía del realismo (externo), si las palabras "real" y "existencia" permanecen como significativas;
>
> 2) Hablando de "real" y "existencia" hay que ser consciente, así como indicarlo, en qué nivel de realidad estas expresiones son válidas y en cuales no lo son. (p. 28).

Aunque la realidad supuestamente puede ser considerada como una sola, lo propuesto es que esta se compone de diferentes niveles o capas en correspondencia con el realismo externo. A tal punto, que es necesario evaluar la validez o no de los términos "real" y "existencia" de acuerdo con el nivel de realidad.

En síntesis, Mattessich (2006), agrega que:

> el modelo OMR ve la realidad como una jerarquía de muchas capas y subcapas que van desde la realidad absoluta (por vía de la realidad física, química, biológica y mental) a la realidad social (incluso la de la jurisprudencia, la economía y la contabilidad). El OMR utiliza la noción de propiedades emergentes que nos permite especificar el nivel de la realidad en el que aceptamos algo como real o no. (p. 91).

Desde esta perspectiva, para la contabilidad el nivel o subnivel de la realidad social humana, es bastante importante. En ese sentido, Mattessich (2006), plantea que "en nuestra disciplina todo gira alrededor de la propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones" (p. 30). Ahora bien, la noción de propiedades emergentes concretas, se encuentran implícitas en todas las ciencias; por tanto, son un factor muy importante en las disciplinas sociales (Mattessich, 2006), ejemplo, la contabilidad. Algunos ejemplos de propiedades emergentes son: la conciencia, las obligaciones sociales, los derechos de propiedad, entre otros, que al no ser algo real o empírico, simplificaría las ciencias sociales – incluye contabilidad y administración – a ciencias

formales, como la lógica y la matemática, que no tiene contenido empírico (Mattessich, 2006).

En la contabilidad la realidad física se formaría de las materias primas, maquinarias, propiedad, planta y equipo, entre otras, y la realidad social, por ejemplo, del tipo de deuda, instrumentos financieros, contratos, entre otros. Por consiguiente,

> La medición en contabilidad interpreta por una parte valores subjetivos, como representación de preferencias personales (realidades psíquicas), y por otra, valores objetivos, como manifestaciones del mercado, pues el valor que se paga en él es objetivo, representando por consiguiente una realidad social (Cuadrado y Valmayor, 1999, p. 153).

En ese sentido, la medición representa o se aproxima a la realidad de una forma desigual, es decir, en la práctica contable no se puede anhelar a una representación precisa de la realidad, solo se puede alcanzar una representación pragmática, con base en el supuesto costo/beneficio y otros juicios de valor (Cuadrado y Valmayor, 1999).

Ahora bien, los valores incluidos en los estados financieros representan un asunto ontológico, en cuanto que es real (ejemplo, lo que se paga), y también un asunto metodológico que es la determinación de esos valores (Cuadrado y Valmayor, 1999).

Ciertamente, con esta metáfora se propone clarificar las distintas realidades que acontecen ante un mismo hecho, como es el caso de las distintas capas que envuelve la cebolla, otro ejemplo sería las capas que contiene la corteza de la tierra, los océanos, y las capas atmosféricas del planeta, que a media que ascienden se hacen más volátiles.

2.2.1.2 Los supuestos ontológicos propuestos por Morgan y Smircich (1980)

Cabe mencionar que existen concepciones distintas de lo que es el mundo social, es decir, se asumen posiciones distintas sobre la naturaleza de las cosas y de los seres humanos. Estas concepciones son afines con disímiles maneras de pensar el mundo y de comunicar este conocimiento a otros sujetos.

En relación con la posibilidad de conocer o aprehender la realidad se identifican dos extremos: lo escépticos y los dogmáticos. Los primeros, afirman que es imposible que

los seres humanos conozcan la realidad (la verdad no existe), es decir, ellos no tienen acceso directo a la realidad sino es a través de los sentidos. Los segundos, piensan desde el inicio creen en la posibilidad de conocer la realidad (la verdad existe), el ser humano la capta, la construye (Machado, 2011).

Es así, como también existen formas apropiadas para investigar y obtener conocimiento sobre el mundo social con base en los supuestos ontológicos y la posición epistemológica que se tome.

De acuerdo con lo anterior, Burrell y Morgan (1979) identifican cuatro tipos de supuestos presentes en la naturaleza de la ciencia social: supuestos ontológicos, supuestos acerca de la naturaleza humana, posiciones epistemológicas y métodos de investigación. Estos supuestos componen un conjunto de visiones que van desde un extremo donde predomina un enfoque objetivo hasta un enfoque que destaca la subjetividad en las ciencias sociales.

Por lo tanto, Morgan y Smircich (1980) (citados por Ryam, Scapens y Theobald, 2004, p. 52-55), identifican seis supuestos ontológicos fundamentales diferentes, cada uno de ellos asociado con corrientes del pensamiento en las ciencias sociales, o también denominadas seis formas alternativas de mirar al mundo, las cuales plantean ver (1) la realidad como una estructura concreta como alternativa más objetiva y ver (6) la realidad como una proyección de la imaginación humana como alternativa más subjetiva. Los seis supuestos ontológicos plantean lo siguiente:

Cuadro 9. Supuestos ontológicos y su reflexión en la contabilidad

Corriente filosófica	Percepción de la realidad	Conceptualización de la realidad	Reflexiones hacia la contabilidad
Realismo ingenuo	La realidad como una estructura concreta.	La realidad del mundo externo se da por hecha y está caracterizada por <<hechos>> objetivos sobre el mundo que se puede descubrir, luego definir por un	En contabilidad, son construcciones que han permitido, ejemplo, el origen de los modelos contables: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - PCGA y Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF

Continuación cuadro 9		conjunto apropiado de variables, y vincular por leyes generales.	para dar respuestas a necesidades específicas.
Realismo trascendental	La realidad como una estructura concreta.	La realidad subsiste dentro de las relaciones y leyes generales que describen cómo cambian las cosas.	En la investigación contable significa que ahora no se determina por sistemas cerrados sino abiertos, donde lo subjetivo sigue siendo el ideal, pero ya no en un camino tan "plano" como en el anterior; es decir, se estudia la realidad a través de los principios contables, dándole una mayor importancia de estudio al investigador contable, pero siempre sosteniendo un fuerte vínculo con la realidad observable.
Relativismo contextual	La realidad como un campo de información contextual.	La realidad son los procesos de información y adaptación al entorno, desde una perspectiva cibernética.	En términos contables significa evaluar, por ejemplo, la reacción o comportamiento de los usuarios ante una determinada información, es decir, el efecto que ella produce en el entorno.
Idealismo transcendente – Kant	La realidad como un discurso simbólico.	La realidad son los significados y normas creadas, pero también compartidas que añaden a las personas cosas y situaciones.	Respecto a lo contable ello significa investigar sobre el papel de la disciplina, en las estructuras organizacionales y la generación de prácticas sociales y de comportamiento en las empresas. Entonces, se observa a la disciplina contable no sólo como el resultado de un contexto sino como un dinamizador de cambios en el mismo. Por tanto, depende de las experiencias subjetivas.
Construccionismo social – Idealismo social	La realidad como una construcción social.	La realidad son las acciones sociales y los procedimientos que permiten comprender lo que está pasando.	En el campo contable lo indicado significaría, revisar las múltiples realidades que los individuos perciben frente a la información y tratar de comprender su sentido contextual.

Continuación cuadro 9			
Idealismo – Berkeley	La realidad como una proyección de la imaginación humana.	La realidad son las ideas y hechos imaginados, pues la realidad existe solo en la conciencia individual.	El este componente presume que la realidad es el resultado de la imaginación humana, lo que implicaría el estudio e investigación de aquello que los preparadores y usuarios de la contabilidad imaginan, en torno a la situación informada. Incluye el estudio de sensaciones exceptuando cualquier posibilidad de investigación empírica.

Fuente: Elaboración propia a partir de Ryam, Scapens y Theobald, 2004; y, Rueda (2007).

En síntesis, los seis supuestos ontológicos indican seis formas alternativas de pensar el mundo, cada una con sus particularidades, alcance y resultados diferentes; esto indica un abanico de posibilidades y métodos de investigación que las disciplinas científicas como por ejemplo la contabilidad y las demás ciencias de gestión pueden utilizar para realizar investigación, unido a el interés que le imprima el investigador y el tema objeto de estudio a investigar.

2.2.1.3 A la caza de la realidad, la propuesta de Mario Bunge (2007)

El filósofo de la ciencia Mario Bunge (1919-2020) propone la siguiente definición de "real": "las cosas reales son aquellas que existen independiente de cualquier sujeto" (Bunge, 2007, p. 55). Critica a los idealistas objetivos como Platón, Leibniz, Hengel, Bolzano y Dilthey, quienes han afirmado que las ideas existen de manera objetiva, no solo de forma individual en la mente humana; desafortunadamente no justifican esta hipótesis y tampoco es pasible de prueba empírica. Explica que la única manera que dispone un ser humano para averiguar si un objeto existe realmente o no, es observar sus actividades físicas. Por lo tanto, los objetos ideales no pueden realizar esas actividades (Bunge, 2007).

Con respecto a la realidad la define como “el conjunto de todas las cosas reales, en cuyo caso la realidad es irreal o, como en el caso de la cosa real suprema, es la que está constituida por todas las cosas” (Bunge, 2007, p. 55).

Los pensadores denominados materialistas identifican la realidad con la materialidad; es decir que el principal supuesto del materialismo es el postulado: “todas las cosas materiales y solamente ellas, junto con sus propiedades y cambios, son reales” (Bunge, 2007, p. 56). De tal forma, que las expresiones “La propiedad X es real” y “El proceso Y es real” afirman la realidad de la(s) cosa(s) subyacente(s).

Igualmente, se propone que los conceptos de existencia real, materialidad y posesión de energía son coextensivos, aunque posean sentidos o connotaciones diferentes, como lo muestran las definiciones.

Por otra parte, Bunge (2007) formula un teorema que expresa: “Todos los elementos mudables son materiales y viceversa” (p.57). Expresado de otra forma seria: Ser (material, real) es devenir. Entonces, la identificación de la realidad con la materialidad es algo normal en la ciencia fáctica, no es una extravagancia filosófica.

Con respecto al realismo, Bunge (2007) sostiene que “el realismo es la tesis de que hay cosas reales” (p. 57). Y, además, posee siete componentes: ontológico, gnoseológico, semántico, metodológico, axiológico, moral y praxeológico; cada uno de estos presenta diferentes matices: ingenuo, crítico y científico. En total son 21 tipos posibles de realismo.

En el campo 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” (Vargas, Diossa y Lotero, 2014, p. 6)

En ese sentido, el Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera – FASB (2008), en sus documentos oficiales de las normas de contabilidad financiera, aseveraba: “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).

En la doctrina contable, se encuentran el desarrollo de cinco posturas sobre el realismo, a saber: realismo externo, representación fidedigna, relativismo conceptual de esquemas de información financiera, juicios subjetivos, y, compromiso con el realismo (Vargas, Diossa y Lotero, 2014). A continuación, en el cuadro N° 10 se explican las cinco posturas citadas sobre el realismo contable.

Cuadro 10. Posturas sobre el realismo contable

Concepción	Descripción
1. Realismo externo	En este supuesto "la realidad externa existe independientemente de la representación contable que la describe" (Rebaza, 2007, p. 21), este enfoque es coherente con los planteamientos filosóficos del realismo. Sin embargo, se advierte que en la representación contable de la realidad intervienen constructos que son socialmente construidos a partir de intereses económicos, legales o fiscales.
2. Representación fidedigna	Este supuesto se refiere a la correspondencia entre la representación contable y la realidad objeto de representación –verdad por correspondencia-. Además, es uno de los principales sustentos de la escuela latina en la que la construcción de pruebas es un asunto de capital importancia. En cambio, en la escuela anglosajona, interesa más la información construida a partir de los intereses y expectativas de los usuarios –verdad por coherencia-.
3. Relativismo conceptual de esquemas de información financiera	En este supuesto "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).
4. Juicios subjetivos	Este supuesto tiene relación con los juicios de valor contable, los cuales tienen mayor aplicación en la escuela anglosajona. "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" (Vargas, Diossa y Lotero, 2014, p. 7).
5. Compromiso con el realismo	En este supuesto 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). Por ello, es necesario

Continuación cuadro 10	trabajar desde este supuesto del realismo contable a fin de asegurar la multidimensionalidad de la contabilidad, a partir de aquí se pueden representar varias realidades, acorde 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" (Vargas, Diossa y Lotero, 2014, p. 8).

Fuente: Elaboración propia a partir de Vargas, Diossa y Lotero, 2014.

Como reflexión final de lo explicado, Abad (2016) asevera que,

> [U]na idea generalmente aceptada es que el objetivo del *reporting* financiero es permitir comunicar la realidad económica subyacente a una empresa de forma que no sea engañosa. …lo cierto es que las prácticas contables, además de comunicar una determinada realidad, también juegan un papel en la creación, mantenimiento y desarrollo de esa realidad. (p. 32).

Es decir, que la realidad no existe de forma independiente de la representación que se hace de ella. Así, los estados financieros preparados y presentados en una empresa no se limitan únicamente a describir o comunicar información de su situación financiera, sino que además participan activamente en la construcción de la organización como tal, al establecer sus metas.

2.2.1.4 La hiperrealidad planteada por Baudrillard (1978)

En contraposición a las posturas anteriores sobre la realidad, Baudrillard (1978) propone el concepto de hiperrealidad, el cual fue desarrollado en las últimas décadas del siglo XX; corresponde a uno de los fundamentos más importantes de la filosofía del postestructuralismo y del análisis de la posmodernidad.

El *Hiperrealismo* es "la condición actual de postmodernidad, bajo las que los simulacros no continúan asociados con ningún referente real y donde los símbolos, las imágenes y los modelos circulan, ajenos a cualquier objeto material real o ideal romántico" (Macintosh et al, 2000, p. 14).

De lo anterior, se interpreta que los constructos (simulacros) no tienen contrapartida fáctica. En primer lugar, se aclara que es un concepto en semiótica (disciplina que aborda la interpretación y producción del sentido) y filosofía postmoderna; también, se usa el término para denominar la incapacidad de la conciencia de distinguir la realidad de la fantasía, específicamente en las culturas postmodernas de tecnología avanzada. Por otra parte, hiperrealidad es un medio para describir la forma en que la conciencia define lo que es verdaderamente "real", o, dicho de otra manera, es una interpretación de la realidad, creada por el ser humano, que supuestamente se considera dominante y que puede llegar a sustituir a la realidad que le permitió originarse. En ese contexto, los medios de comunicación ayudan a modelar y simplificar de manera radical la forma en que las personas observan un evento, hecho o experiencia.

Así mismo, Baudrillard (1978) explica que "la simulación no corresponde a un territorio, a una referencia, a una sustancia, sino que es la generación por los modelos de algo real sin origen y realidad: lo hiperreal" (p. 5). Lo real es "producido a partir de las células miniaturizadas, de matrices y de memorias, de modelos de encargo – y a partir de ahí puede ser reproducido un sinnúmero indefinido de veces" (Baudrillard, 1978, p. 7).

Este filósofo posestructuralista efectúa una descripción radical de la sociedad postmoderna con sus posturas e ideas sobre los constructos de simulacro, implosión y la hiperrealidad.

En resumen,

> [E]l simulacro es la señal, la imagen, el modelo, la simulación, o la imagen sombría de otra cosa. La implosión se produce cuando el límite entre dos o más entidades, o conceptos, se funde, se disuelve o se derrumba hacia adentro y desaparecen sus diferencias. La hiperrealidad se refiere a la condición actual de la postmodernidad, donde los simulacros ya no están asociados con ningún referente real y donde los signos, las imágenes y los modelos de circulación, están separados de los objetos materiales reales o de ideales románticos. (Macintosh, 2000, p. 3).

De ahí se infiere que Baudrillard en su explicación teórica se refiere a un mundo artificial, el cual es resultado de la vida postmoderna o superficial, donde prima, lo

"artificial" por encima de lo "real", la "marca" en detrimento de la "calidad", lo "sintético" es reemplazado por lo "natural", lo "original" es suplantado por lo "genérico" y así sucesivamente. En definitiva, se puede afirmar que la realidad es reemplazada por el simulacro.

2.2.1.5 La construcción de la realidad social de Searle (1997; 2017)

En 1997 el reconocido filósofo Jhon R. Searle, sorprendió al mundo de la filosofía con la publicación del libro: *La construcción de la realidad social (1997)*[17], en el cual trató de desarrollar una teoría general de la ontología de los hechos sociales y de las instituciones sociales. La cuestión principal es: "¿cómo construimos una realidad social objetiva?" (p. 20), también se puede expresar así: ¿Cómo es posible la realidad socialmente construida?

Según Searle (1997), la realidad social es una estructura compleja; resulta, que esta es ingrávida e invisible. El ser humano desarrolla su vida en una cultura en la que la realidad social le es dada, la cual está compuesta por un conjunto de hechos e instituciones que ya existen (por ejemplo, dinero, escuelas, automóviles, casas, entre otros) que ya fueron creados con anterioridad a su existencia, simplemente el ser humano aprende a percibir y hacer uso de estos sin pensar en los rasgos especiales de su ontología. Mas aún, no establece diferencia con otros hechos naturales como: árboles, piedras, agua, montañas.

En consecuencia, la realidad social está compuesta de hechos institucionales y hechos brutos o denominados estos últimos como hechos no institucionales. Los primeros, requieren para su existencia de instituciones humanas (acuerdos); y los segundos, no requieren para su existencia de estas instituciones (Searle, 1997).

[17] El texto originalmente fue publicado en Inglés por The Free Press, a Division of Simon & Schuster, Nueva York., en el año de 1997, con el título: *The construction of social reality*. Posteriormente, en 1997 fue publicado en Español, con el título: *La construcción de la realidad social*. Traducción de Antoni Domenech. Editorial PAIDOS. España.

Es más, los *hechos brutos*, existen independientemente de cualquier institución humana. Ejemplo, la Tierra está a una distancia de 93 millones de millas del sol. En cambio, los *hechos institucionales* requieren de instituciones humanas para existir. Ejemplo, actualmente Joe Biden es el presidente de Estados Unidos.

Además, los hechos institucionales son hechos objetivos, según el acuerdo o captación humanos; estos hechos requieren de instituciones para su existencia. En síntesis, los hechos institucionales son hechos que existen solo dentro de las instituciones humanas. En ese sentido, se pregunta Searle (2017) "¿Y qué es exactamente una institución humana? […] es un sistema de reglas constitutivas, y tal sistema crea automáticamente la posibilidad de los hechos institucionales" (p. 26).

Los hechos institucionales presentan tres características fundamentales, estas son: la función, intencionalidad colectiva, y, reglas constitutivas, que se describen a como sigue a continuación.

- **Las funciones de estatus**

Con respecto a las funciones de estatus es importante explicar el rasgo distintivo de la realidad social de otras formas de realidad animal, y es que "los humanos tienen la capacidad de imponer funciones a objetos y personas que por sí mismos no pueden ejecutar esas funciones exclusivamente en virtud de su estructura física" (Searle, 2017, p. 22). Entonces, la puesta en práctica de la función requiere que haya un estatus colectivamente reconocido, y exclusivamente con base en dicho estatus la persona u objeto que lo tiene puede ejecutar la función, dicho de otra forma, las personas u objetos cumplen ciertas funciones porque tienen un estatus colectivamente reconocido que les permite cumplirlas. Como ejemplos están, un billete de alguna denominación, el presidente de un país, una propiedad privada, un profesor universitario.

Empero, es importante reconocer que las funciones nunca son intrínsecas a la física de ningún fenómeno, sino que son exactamente asignadas por observadores y usuarios consientes (Searle, 1997). Aunque en la biología, se refieren a las funciones como si

fueran intrínsecas a la naturaleza, ejemplo, es un hecho que "el corazón bombee sangre y cause su circulación por el cuerpo" (Searle, 1997, p. 33); aquí el hombre descubre funciones que existen en la naturaleza.

A diferencia de lo anterior, las funciones se asignan según los intereses de los usuarios y los observadores. Por lo tanto, la asignación de funciones tiene que ver con los propósitos inmediatos de los seres humanos, que pueden ser prácticos o de otra forma.

En consecuencia, es oportuno distinguir entre tres tipos de categorías para asignación de funciones: no agentivas, agentivas y agentivas por intencionalidad.

Cuadro 11. Categorías para asignación de funciones

Tipo de función	Concepto	Ejemplo
Funciones no agentivas	Son funciones que se dan de manera natural, que se descubren por observación. En otras palabras, funcionan de forma natural, sin la mediación (uso) del ser humano.	La función del corazón es bombear sangre.
Funciones agentivas	Son funciones que se asignan a objetos en relación con los intereses prácticos de agentes consientes. Además, necesitan del uso continuado del ser humano para funcionar.	Las funciones de las herramientas manuales (destornillador, martillo, pinzas, llaves, entre otras).
Funciones agentivas por intencionalidad	Son funciones que se asignan desde la intencionalidad, esto es, las que representan, veraz o falazmente, el estado de cosas. Expresado, en otros términos, sería la función agentiva el simbolizar, representar, valer por, o significar una u otra cosa.	La nieve es blanca.

Fuente: Elaboración propia a partir de Searle (2017)

De lo anterior se interpreta que el sujeto cognoscente puede asignar funciones a objetos o cosas en el mundo real pero no asigna funciones a entes naturales, pero las puede descubrir mediante la observación. Así mismo el sujeto al asignar funciones desde la intencionalidad a objetos estos se pueden evaluar si cumplen o no cumplen dicha función.

Por otra parte, al profundizar el tema de los hechos institucionales, Searle (2017) afirma que “todos los hechos institucionales, y por consiguiente todas las funciones de estatus, son creados por un tipo de actos de habla que en 1975 bauticé como *Declaraciones*” (p. 27).

Para entender el sentido del constructo *declaraciones*, es necesario explicar previamente cómo funciona el lenguaje y sobre los actos de habla. Algunos actos de habla funcionan tratando de representar cómo son las cosas en el mundo, ejemplo, la nieva es blanca. Entonces, “la prueba más simple para comprobar que un acto de habla tiene la dirección de ajuste palabra-a-mundo es preguntarse « ¿puedo decir literalmente de esto que es verdadero o falso?». Será verdadero si el ajuste correcto existe; falso, si no lo hace” (Searle, 2017, p. 28). De esta forma, la dirección de ajuste palabra-a-mundo, se representa con la flecha hacia abajo.

Por otra parte, hay varios actos de habla que no intentan decir cómo son las cosas en el mundo. Al contrario, intentan cambiar el mundo para que coincida con el contenido del acto de habla. Ejemplo, “prometo ir a visitar a alguien el miércoles”; este ejemplo, no trata cómo son las cosas en el mundo, lo que pretende es cambiar el mundo al producir un acto de habla, su propósito es causar un cambio (Searle, 2017). En otras palabras, el objetivo es producir un cambio en la realidad para que esta coincida con el contenido del acto de habla; en este caso tienen la dirección de ajuste mundo-a-palabra o ascendente con una flecha hacia arriba.

No obstante, atendiendo las ideas del mismo Searle (2017), se tiene que,

> [H]ay una clase fascinante de actos de habla que combina la dirección de ajuste palabra-a-mundo↓ con la dirección de ajuste mundo-a-palabra↑, que tiene las dos direcciones de ajuste simultáneamente en un único acto de habla ↑↓. Estos son casos en los que cambiamos la realidad para que coincida con el contenido del acto de habla, para lograr así la dirección de ajuste palabra-a-mundo (p. 28).

Estos actos de habla se denominan como *Declarativos* porque “cambian el mundo al declarar que un estado de cosas existe, y de esta forma traen a la existencia ese estado de cosas” (Ibíd., p. 29).

Una tesis (o afirmación) importante que plantea Searle (2017), es que con "excepción del lenguaje mismo, toda la realidad institucional, y por tanto toda la civilización humana, es creada por actos de habla que tienen la misma forma lógica que las Declaraciones" (p. 29). De forma más clara y precisa sería, "toda la realidad humana institucional es creada y mantenida en existencia por Declaraciones SF (o representaciones que tienen esta misma forma lógica), incluyendo los casos que no son actos de habla en la forma explícita de las Declaraciones." (Ibíd., p. 29-30).

- **Intencionalidad colectiva**

La ontología social humana, es creada por la mente, de ahí que es necesario comenzar por la propiedad de la mente que crea la realidad que será objeto de análisis; esto es la intencionalidad. Por intencionalidad se entiende la capacidad de la mente por la cual se dirige hacia, o sobre, objetos y estados de cosas en el mundo, independientes a ella, es decir, los estados intencionales son siempre *sobre*, o se *refieren a*, algo. (Searle, 2017).

Los seres humanos poseen una capacidad para la intencionalidad colectiva, es decir, no solo se comprometen en una conducta operativa, sino que comparten estados como las creencias, deseos, esperanzas, temores e intenciones. Por tanto, existe una intencionalidad individual y una intencionalidad colectiva (Searle, 1997). Ejemplos, los constituyen casos en los *yo* hago algo sólo en tanto que parte de *nuestro* hacer algo[18].

Para entender la sociedad, se tiene que entender el comportamiento colectivo humano; lo que significa que primero se debe comprender lo concerniente a la intencionalidad. Entonces, "si se quiere comprender los hechos sociales, resulta esencial comprender la intencionalidad colectiva. …¿Qué relación guardan la intencionalidad individual y la colectiva, qué relación hay, por ejemplo, entre los

[18] Un ejemplo concreto es "si soy violinista en una orquesta, toco mi parte de nuestra ejecución de la sinfonía (Searle, 1997, p. 41).

hechos descritos por <<Yo intento>> y <<nosotros intentamos>>? ” (Searle, 1997, p. 42).

El elemento principal en la intencionalidad colectiva es un sentido del hacer (desear, creer, entre otros) algo juntos, en cambio, la intencionalidad individual que cada una de las personas tiene *deriva* de la intencionalidad colectiva que todos comparten.

En efecto, Searle (1997), propone que la forma de la intencionalidad colectiva puede tomar esta estructura: <<nosotros intentamos>>, o <<estamos haciendo esto y lo otro>>. En ese sentido, indistintamente un hecho que entraña intencionalidad colectiva será denominado hecho social. Por ejemplo, dos personas salen juntas a comer es un hecho social. En suma, la intencionalidad colectiva es un tipo de intencionalidad, y la sociedad es creada por la intencionalidad colectiva (Searle, 2017).

También es importante entender la estructura general de la intencionalidad, como se describe enseguida. Tanto la percepción y la memoria, como las intenciones previas y las intenciones en acción, son causalmente autorreferenciales, es otras palabras, “ve el objeto solo si la presencia del objeto causa su experiencia visual del objeto” (Searle, 2017, p. 64).

Ahora bien, existe un conjunto bastante relevante de relaciones formales entre los tipos de intencionalidad que se ha descrito, y se presentan el siguiente cuadro N° 12.

Cuadro 12. Intencionalidad

	Cognición			**Volición**		
	Percepción	**Memoria**	**Creencia**	**Intención -en- acción**	**Intención previa**	**Deseo**
Dirección de ajuste	⬇	⬇	⬇	⬆	⬆	⬆
Dirección de causación	⬆	⬆	NC	⬇	⬇	NC
¿Causalmente autorreferencial?	sí	sí	No	sí	sí	no

Fuente: Tomado de Searle (2017). Nota: La sigla NC significa no corresponde.

De lo anterior, se puede comentar que las relaciones formales entre los diversos componentes de la intencionalidad son bastante importantes. Donde las formas primarias de cognición como la memoria y la percepción son fundamentales para la concepción de las relaciones del ser humano con el mundo.

En resumen, Searle (2017) concluye que:

> [E]n la percepción y la memoria representamos cómo son realmente las cosas y de este modo logramos la dirección de ajuste mente-a-mundo solamente en virtud de la dirección de causación mundo-a-mente. En las intenciones previas y las intenciones-en-acción, tenemos una coincidencia entre cómo pretendemos que sean las cosas y cómo son realmente, y así logramos la dirección de ajuste mundo-a-mente, solo en virtud de la dirección de causación mente-a-mundo (p. 66).

Por otra parte, el punto de partida es interrogarse sobre "¿cómo actúa el sistema de funciones de estatus?" (Searle, 2017, p. 23). Inicialmente la respuesta sería para que las funciones de estatus funcionen, debe haber aceptación[19] o reconocimiento colectivo del objeto o la persona como depositario de dicho estatus.

En consecuencia, "el punto está en que las funciones de estatus solo pueden actuar en la medida en que son colectivamente reconocidas" (Searle, 2017, p. 23). Por tanto, las funciones de estatus dependen de la intencionalidad colectiva. Los seres humanos se identifican por su capacidad de cooperar no solo en las acciones que realizan, sino que pueden tener actitudes, deseos y creencias compartidas. A manera de ejemplo, se menciona que solo por el reconocimiento colectivo este trozo de papel es un billete de alguna denominación y el coche que esta parqueado en frente es propiedad de una persona.

- **Las reglas constitutivas**

[19] "La aceptación, como yo la interpreto, va desde la adhesión entusiasta hasta la admisión a regañadientes, pasando incluso por la identificación del hecho de que uno simplemente está imposibilitado de hacer algo respecto de, o rechazar, las instituciones en las que uno se encuentra" (Searle, 2017, p. 23).

Las reglas regulan formas de comportamiento: por lo tanto, es importante distinguir dos tipos de reglas como mínimo: reglas regulativas y reglas constitutivas. Las primeras, regulan una acción, y tienen la forma, <<Haz *X*>>, y las segundas, crean la posibilidad del propio comportamiento que regulan, y tienen la forma de <<*X* cuenta como *Y* en el contexto *C*>>[20]. Como ejemplos de funciones de estatus que existen por medio de las reglas constitutivas, Searle (2017) plantea que "Barack Obama satisface ciertas condiciones *X*, él cuenta como presidente *Y*, de estados Unidos *C*. […] una transacción en el mercado de bienes raíces, la propiedad privada" (p. 26).

Ahora la representación más general para la creación de un hecho institucional es cuando la persona por Declaración afirma que la función de estatus *Y* existe. En ese sentido, Searle (2017) plantea que:

> Las reglas constitutivas de la forma «*X* cuenta como *Y* en *C*» son lo que podríamos considerar *Declaraciones permanentes*. Ejemplo, "las reglas de los juegos y las constituciones de las naciones son ejemplos típicos en los que las reglas constitutivas funcionan como Declaraciones permanentes. (p. 30).

Ahora bien, toda realidad institucional es creada por representación lingüística, así lo afirmó Searle desde su obra *La construcción de la realidad social (1997).* Y explica, "no siempre se necesitan palabras reales de lenguas existentes, pero se requiere algún tipo de representación simbólica para que el hecho institucional pueda existir" (p. 31) y sea reconocido socialmente. Es importante entender que el contenido semántico del acto de habla solo no puede crear dinero, pero es suficiente para realizar enunciados, promesas, peticiones y preguntas.

La mente humana consiste en estados, procesos y eventos mentales, también incluye las acciones intencionales; por esto, la mente es capaz de crear sistemas de representaciones simbólicas y se puede usar aquellos sistemas para realizar actos de habla con significado. En consecuencia, por la naturaleza misma del significado, hay

[20] "Por ejemplo, la regla «Conduce por el lado derecho de la carretera» regula la conducción en Estados Unidos, pero la acción de conducir puede existir independientemente de esta regla. […] Barack Obama satisface ciertas condiciones *X*, él *cuenta como* el presidente *Y*, de Estados Unidos *C*". (Searle, 2017, p. 26).

cinco tipos posibles de actos de habla ilocucionarios, que se describen en el siguiente cuadro N° 13.

Cuadro 13. Tipos de actos de habla ilocucionarios

Actos de habla	Significado
Asertivos	Los usamos para decir cómo son las cosas; por ejemplo, afirmaciones o aseveraciones.
Directivos	Los usamos para decirle a la gente que haga cosas; por ejemplo, órdenes y mandamientos.
Compromisorios o Comisivos	Los usamos para comprometernos a hacer cosas; por ejemplo, promesas y juramentos.
Expresivos	Los usamos para expresar nuestros sentimientos y actitudes; por ejemplo, disculpas y agradecimientos.
Declarativos	Los usamos para hacer que algo sea el caso declarando que es el caso; por ejemplo, declarar la guerra y aplazar la reunión.

Fuente: Elaboración propia a partir de Searle (2017).

De los anteriores tipos de actos de habla se resalta el declarativo; es característico en el sentido que crea la propia realidad que representa, puesto que toda realidad institucional humana no-lingüística es creada por declaración.

- **Objetividad y subjetividad epistémica versus objetividad y subjetividad ontológica**

El dinero y los estados-nación son entidades que Searle (2017) considera como hechos objetivos. Sin embargo, "estos hechos institucionales solo existen a causa de nuestras actitudes subjetivas. ¿Cómo puede una y la misma cosa ser subjetiva y objetiva, ambas a la vez?" (p. 36). La respuesta a esta pregunta es ambigua.

De lo anterior, surgen dos sentidos diferentes de la distinción subjetivo/objetivo: un sentido epistémico y un sentido ontológico, como lo plantea Searle (2017).

> El sentido epistémico tiene que ver con el conocimiento. El sentido ontológico tiene que ver con la existencia. Los dolores, las cosquillas y la picazón son ontológicamente subjetivos en el entendido de que solo existen al ser experimentados por sujetos humanos o animales. En este sentido difieren de las montañas y los volcanes, que son ontológicamente objetivos puesto que su existencia no depende de las experiencias subjetivas de nadie. (p. 36).

Unido a lo anterior, también hay un sentido epistémico de la distinción; puesto que algunas proposiciones podrían ser reconocidas como verdaderas independientemente de los sentimientos o actitudes de quien sea.

En síntesis, "la objetividad y subjetividad ontológicas tienen que ver con el modo de existencia de las *entidades*. La objetividad y subjetividad epistémicas tienen que ver con el estatus epistémico de las *afirmaciones"* (Searle, 2017, p. 38). De lo explicado surge la pregunta "*¿Cómo puede haber un conjunto de enunciados epistémicamente objetivos sobre una realidad que es ontológicamente subjetiva?"* (Searle, 2017, p. 37).

- **La creación de hechos institucionales**

Con base en la intencionalidad colectiva, las reglas constitutivas y la imposición de función, Searle (1997) propone que la creación de los hechos institucionales requiere identificar algunos rasgos ingenuos, intuitivos de la realidad social, que permitan la construcción de la realidad institucional; estos rasgos son:

1. **La autorreferencialidad de los conceptos generales:** De forma general se puede decir que los conceptos que nombran hechos sociales parecen tener un propio tipo de autorreferencialidad. Esto quiere decir, que las definiciones de los términos o palabras que expresan unos hechos sociales ameritan ser reconocidas, utilizadas y entendidas como como si satisficiera la definición. Ejemplo, en "el concepto de dinero, la definición misma de la palabra <<dinero>>, es autorreferencial, porque para que un tipo de cosa pueda satisfacer la definición […] debe ser creído, o usado o visto como si satisficiera la definición" (Searle, 1997, p. 50).

   En contabilidad financiera existen un conjunto amplio de definiciones de términos que hacen parte del lenguaje contable que los usuarios de la información reconocen y comparten como tal. Para empezar, un ejemplo de ello sería todas las definiciones que incluye el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018), y de forma específica las que contienen cada Norma Internacional de Contabilidad

(NIC) o NIIF (Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) en los diferentes temas que regulan.

2. **El uso de expresiones performativas en la creación de hechos institucionales:** Los hechos institucionales en su mayoría pueden ser creados mediante expresiones performativas implícitas, o también denominadas "declaraciones"; estas hacen parte de los actos de habla. En ese sentido, "en las declaraciones, el estado de cosas representado por el contenido proposicional del acto de habla es llevado a la existencia por la ejecución exitosa de ese mismo acto de habla" (Searle, 1997, p. 52). Las expresiones performativas como: "nombro a usted presidente de la sesión", pueden crear hechos institucionales y además representarlos en sí mismo. En contabilidad financiera se encuentran ejemplos de este tipo de expresiones performativas o declaraciones, en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) se identifican varios, como el siguiente: "una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentado y revelando información en sus estados financieros" (párrafo, 7.1).

3. **La primacía lógica de los hechos brutos sobre los hechos institucionales:** En este punto, es relevante entender que los hechos sociales y específicamente los hechos institucionales, están jerárquicamente estructurados y existen en la cima de los hechos físicos brutos por que se encuentran relacionados con estos. Por lo general, los hechos brutos no se manifiestan como objetos físicos, sino como sonidos expresados por las personas, o símbolos plasmados en el papel.

4. **Relaciones sistemáticas entre hechos institucionales:** Los hechos institucionales solo existen mediante un conjunto relaciones sistemáticas con otros hechos institucionales; por lo tanto, es claro que no pueden existir de forma aislada porque perderían el significado de lo que representan. De esta forma, la existencia de los hechos institucionales está condicionada a interrelación que presenta los hechos sociales y la realidad institucional que representan. Entonces, como ejemplo "para que alguien en una sociedad pueda llegar a tener dinero, esa sociedad debe tener un

sistema de intercambios de bienes y servicios contra el dinero." (Searle, 1997, p. 52-53). Así mismo, las dependencias sistemáticas de los hechos institucionales; todas implican derechos y responsabilidades; esto genera alteraciones en las interrelaciones por efecto de las acciones o falta de acciones.

5. **La primacía de los actos sociales sobre los objetos sociales:** En este rasgo, se explica que los objetos sociales están siempre constituidos por hechos sociales. En ese sentido, "el objeto no es sino la posibilidad continuada de la actividad" (Searle, 1997, p. 54). Ejemplo, un billete es una constante posibilidad de pagar algo. En el caso de la contabilidad financiera, los estados financieros en conjunto (NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*, NIC 7, *Estado de Flujos de Efectivo*) presentan la posibilidad de representar la realidad financiera de las organizaciones y también comunicar dicha realidad a un conjunto de usuarios para que tomen decisiones de acuerdo con su interés individual.
6. **El componente lingüístico de muchos hechos institucionales:** Searle (1997), afirma que "sólo los seres que poseen un lenguaje, o algún sistema más o menos lingüístico de representación, pueden crear la mayoría de -acaso todos- los hechos institucionales, porque *el elemento lingüístico parece ser parcialmente constitutivo del hecho*." (p. 54). En otras palabras, el lenguaje es un sistema de representación, y sirve para crear la mayoría de los hechos institucionales. En consecuencia, es importante preguntar "¿cuál es *exactamente* el papel del lenguaje en la constitución de los hechos institucionales?" (p. 54).

- **El lenguaje, la realidad social y la comunicación**

Searle (1997), propone la tesis de que el lenguaje es esencialmente constitutivo de la realidad institucional. Para él es imposible tener estructuras institucionales como el dinero, el matrimonio, los gobiernos y propiedad sin que haya alguna forma de lenguaje.

Ahora bien, si la realidad institucional necesita del lenguaje, ¿Qué pasa con el lenguaje mismo? Si el lenguaje es él mismo una institución, se creería que el lenguaje necesita del lenguaje, con lo que se tiene regreso infinito o circularidad.

Así surgen dos posturas, una débil y una fuerte. La postura débil propone que para que se dé algún tipo de hecho institucional, la sociedad debe tener al menos una forma primitiva de lenguaje y se sobrepone a las demás instituciones. "El lenguaje es una institución social básica en el sentido de que todas las demás presuponen el lenguaje, pero el lenguaje no las presupone a ellas" (Searle, 1997, p. 75). Ejemplo, los seres humanos pueden tener lenguaje sin tener dinero ni matrimonio, pero no al contrario.

La postura fuerte, propone que cada institución necesita de elementos lingüísticos de los hechos que están a cubierto de la institución misma. Entonces, las dos posturas son verdaderas (Searle, 1997).

En ese sentido, "el rasgo del lenguaje esencial para la constitución de los hechos institucionales es la existencia de mecanismos simbólicos, como las palabras, que, por convención, *significan o representan, o simbolizan* algo que va más allá de ellos mismos" (Searle, 1997, p. 76).

Es necesario distinguir entre hechos independientes del lenguaje y hechos dependientes del lenguaje. El primero, se presenta si el hecho mismo no necesita de elementos lingüísticos para su existencia. En la sentencia, el volcán nevado del Ruiz tiene nieve y hielo en la cúspide, al borrar todo el lenguaje, el volcán seguirá teniendo nieve y hielo en la cúspide. Asimismo, al borrar todo el lenguaje, también borran la sentencia en castellano que lo origina.

Otro aspecto, que resulta necesario es la distinción entre pensamientos dependientes del lenguaje y pensamientos independientes del lenguaje. Unos pensamientos dependen del lenguaje en el sentido que ningún ser podría albergarlos si no dispusiera de palabras para pensar ese mismo pensamiento; en cambio, otros pensamientos son independientes del lenguaje en el sentido que ningún ser puede albergarlos sin disponer de palabras (Searle, 1997).

Ahora, para que un hecho dependa del lenguaje, requiere que se cumplan dos requisitos. “Primero, las representaciones mentales, como los pensamientos deben ser parcialmente constitutivas del hecho; y segundo, la representación en cuestión debe depender del lenguaje” (Searle, 1997, p. 78). Ejemplo, un tipo de cosa es dinero sólo si la gente cree que es dinero.

En consecuencia, esos hechos solo pueden existir si las personas tienen ciertas clases de creencias y actitudes mentales. Por tanto, “todos los hechos institucionales son ontológicamente subjetivos, aun así, en general, son epistémicamente objetivos” (Searle, 1997, p. 78).

Para cerrar la explicación, se plantea que los hechos institucionales dependen del lenguaje, al igual que los pensamientos que son constitutivos de estos hechos son dependientes del lenguaje. Ejemplo, los pensamientos matemáticos que desarrolla una persona, necesitan de un sistema de símbolos para lograrlo (Searle, 1997).

En conclusión, el lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y por consiguiente, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. El lenguaje representa la realidad social compuesta de instituciones y hechos institucionales, y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre las personas.

Ahora bien, Searle (2017) desde el lenguaje se pregunta “¿Qué función primaria, o funciones primarias, son ejecutadas por el lenguaje? …necesitamos un lenguaje que entregue un mecanismo por el cual nuestros homínidos puedan comunicarse con otros” (p. 108). Pero ¿qué significa comunicarse? ¿y qué es lo que es comunicado? La respuesta básica es que al hablar comunicamos información. Lo que se comunica en los actos de habla son estados intencionales y los estados intencionales representan el mundo. Lo que se comunica mediante los estados intencionales es información sobre el mundo[21] (Searle, 2017).

[21] Un ejemplo de lo indicado es “Si yo le comunico a usted mi creencia de que está lloviendo, típicamente el objetivo *no* es contarle sobre mí o sobre mis creencias, sino sobre el clima. Pero no hay ninguna forma en que yo pueda decirle intencionalmente alguna cosa sobre el clima, excepto mediante la utilización de mis representaciones mentales del clima, mis estados intencionales dirigidos al clima, así como mis creencias” (Searle, 2017, p. 108).

El hablante expresa una emisión con un significado. Tiene la intensión de representar un estado de cosas en uno de los modos ilocucionarios posibles. Tiene la intensión de comunicar esa representación al receptor y su intención de comunicar es la intensión de que el receptor debería reconocer su intensión significativa y reconocer que se espera que él lo reconozca de esta forma (Searle, 2017, p. 113).

2.3. Fundamentos teóricos de la realidad y representación contable

Reflexionar sobre los fundamentos teóricos de la realidad y representación contable, conduce a ubicarse en el campo ontológico de la disciplina contable. Este es un campo del saber, que se encarga de estudio del ser, su naturaleza, la existencia y la realidad; es decir, se pregunta por la existencia o no de algunas entidades y hechos contables. En siguientes acápites se describen algunos apuntes filosóficos sobre la representación en general, y la representación contable en particular; esto último, se centra en el debate suscitado entre Macintosh y Mattessich a inicios del siglo XXI. Asimismo, se presenta una mirada de carácter pragmático de la realidad contable y su representación, desde donde se intenta ampliar la comprensión de disciplina contable.

2.3.1. Apuntes filosóficos sobre la representación

De forma general, se retoma lo definido por el *Diccionario de la Real Academia Española* - DRAE, (2020), en el cual se plantea que el término representación (Del lat. *representatĭo, -ōnis*). Se refiere a: 1. f. Acción y efecto de representar. 2; f. Figura, imagen o idea que sustituye a la realidad.; 3. f. Cosa que representa otra.; 4. f. *Psicol.* Imagen o concepto en que se hace presente a la conciencia un objeto exterior o interior.

De acuerdo con lo anterior, el término representación está presente en múltiples aspectos de la vida de los seres humanos, de eso no cabe duda. En el campo de la ciencia, tecnología, técnica, el arte, política, entre otros campos del conocimiento; estos

requieren de la representación como un dispositivo que implica la presencia y confirmación, acción y efecto, imagen o realidad.

Desde la perspectiva de Enaudeau (1999) la representación se convierte en un dispositivo que comprende tanto el discurso como la imagen, el poder como el teatro, la muerte como la vida. En ese sentido, este autor plantea que,

> Representar es sustituir a un ausente, darle presencia y confirmar la ausencia. Por una parte, transparencia de la representación: ella se borra ante lo que muestra. Gozo de su eficacia: es como si la cosa estuviera allí. Pero, por otra parte, opacidad: la representación sólo se presenta a sí misma, se presenta representando a la cosa, la eclipsa y la suplanta, duplica su ausencia. (p. 11).

Además, argumenta que "la representación, al reemplazar y suplementar a su modelo, pecaría a la vez por defecto (es menos que ese modelo) y por exceso (su apariencia nos hace gozar y nos engaña)" (Enaudeau, 1999, p. 11). En consecuencia, se infiere que la representación es una actividad humana, y por tanto es racional, sistemática y permanente.

Por su parte Chartier (1999) señala dos sentidos supuestamente contradictorios que contiene el término representación, el primero, como ausencia y el segundo como, presencia, así lo plantea cuando afirma que,

> En las antiguas definiciones (por ejemplo, la del *Dictionnaire universel de Furitere* en su edición de 1727), las acepciones de la palabra "representación" muestran dos familias de sentidos aparentemente contradictorios: por un lado, la representación muestra una ausencia, lo que supone una neta distinción entre lo que representa y lo que es representado; por el otro, la representación es la exhibición de una presencia, la presentación pública de una cosa o una persona. En la primera acepción, la representación es el instrumento de un conocimiento mediato que hace ver un objeto ausente al sustituirlo por una "imagen" capaz de volverlo a la memoria y de "pintarlo" tal cual es (p. 57-58).

Para Castoriades-Aulagnier (2007) "toda representación confronta con una doble "puesta en forma": puesta en forma de la relación que se impone a los elementos constitutivos del objeto representado […] y puesta en forma de la relación entre el representante y el representado" (p. 25). Cada sistema debe representar al objeto de tal modo que su "estructura molecular" se convierta en idéntica a la del representante.

Por su parte, la visión de Schopenhauer (1998) se podría considerar como personal, al mencionar que,

> [E]l mundo es mi representación: esta es la verdad que vale para todo ser viviente y cognoscente […] Entonces, le resulta claro y cierto que no conoce ningún sol ni ninguna tierra, sino solamente un ojo que ve el sol, una mano que siente la tierra; que el mundo que le rodea no existe más que como representación, es decir solo en relación con otro ser, el representante, que es el mismo. (p. 51).

Y, para Goody (1999) "las representaciones constituyen la esencia de la comunicación humana, de la cultura humana" (p. 18). Cabe recalcar que los seres humanos son representadores, y que las personas efectúan representaciones materiales y mentales según su interés y el contexto de actuación.

Ahora bien, el lenguaje es un dispositivo que permite la representación del objeto para construir la comunicación entre sujetos que interactúan socialmente en todos los tiempos, dicho de otra forma, el lenguaje incrementa significativamente la capacidad representativa en los seres humanos.

"El lenguaje re-presenta, abiertamente, una imagen del futuro al igual que del pasado y del presente y, en cada uno de estos tiempos también puede, ciertamente, tergiversar". (p. 42). "No siempre es fácil, obviamente, discernir si una imagen, un objeto o un acto es una presentación o una re-presentación" (Goody, 1999, p. 42).

En ese sentido, la representación es un proceso lógico que permite volver a presentar un objeto por medio de imágenes, símbolos, códigos, que se convierten en un mensaje, dato, información para un sujeto(s) interesado(s), en proceso de comunicación e interacción social.

Es más, "la representación significa presentar de nuevo, la presentación de algo que no está presente, pudiendo adoptar una forma tanto lingüística como visual" (Goody, 1999, p. 47). Se agrega que,

> Una representación, explica, comprende la relación entre tres términos diferentes; un objeto constituye una representación de algo para algún mecanismo que procesa la información. Con este fin, distingue entre dos tipos de representación, la mental y la pública. La primera, está relacionada con los procesos cognitivos y memorísticos

> intrasubjetivos (psicológicos), la segunda, con los procesos intersubjetivos, por lo cual la representación de un sujeto afecta las representaciones de otros sujetos a través de las modificaciones de un entorno físico compartido. (Goody, 1999, p. 48).

En el campo de la ciencia, "las teorías <<simplemente representan>>; no son la cosa real" (ibíd., 1999, p. 24).

Por su parte, Machado (2011) considera que la representación se centra en cuatro enfoques diversos, que "permiten identificar una transición de lo individual mecánico a lo colectivo social" (p. 155), como se describe en el siguiente cuadro N° 14.

Cuadro 14. Enfoques de la representación

Enfoques	Concepto	Corriente filosófica	Perspectiva ontológica
Reflejo	Como proceso mecánico de reflejar (refractar) el mundo con Imágenes objetivas. La mente vendría a ser algo así como un espejo que representa o refleja la realidad (el mundo) tal y como esta es en sí misma; observar el mundo como objetos atados a la percepción es la herencia de Aristóteles.	Realismo ingenuo	La realidad se representa de manera mecánica.
Sustitución	Como imagen sustituta de la realidad, tal como lo refiere Jay W. Forrester en referencia a un tipo particular de representación, "un modelo es un sustituto de algún equipo o sistema real".	Representacionismo	La imagen sustituye a la realidad.
Construcción	Como imagen mental (imaginario) construida social o colectivamente y compartida por grupos homogéneos (enfoque psicosocial-construccionismo social). Que la ciencia sea percibida en función de construir imágenes de la realidad, es el aporte de P. Berger y T. Luckmann, quienes destacan la importancia de la interacción social	Construccionismo social	La realidad se construye por medio de imágenes.

Continuación cuadro 14	y del lenguaje en la construcción de la realidad.		
Simulación	Como simulacro de la realidad, como creación de la ilusión, como incapacidad que presenta la conciencia de distinguir la realidad de la fantasía; se representa lo inexistente. Es esta una visión posmodernista que se refiere a la representación de algo que cumple el rol de lo real aun cuando no tiene origen, ni realidad; propuesta de J. Baudrillard	Hiperrealismo	La realidad es una simulación, es una imagen.

Fuente: Elaboración propia a partir de Machado (2011).

A partir de lo explicado, se asume que la ciencia es la única vía de explicación de la realidad social, por tanto, la racionalidad se asume como principio epistemológico orientador de la ciencia. Por su parte, la perspectiva ontológica indica cómo se concibe a la realidad y esto influye directamente en la representación que se haga de la misma.

Para cerrar este apartado, se retoman las explicaciones construidas acerca de la representación de la realidad social de Searle (1997, 2017). En la definición inicial del realismo sostiene que "el mundo existe independientemente de nuestras representaciones del mismo" (p. 162), otra forma de expresarlo sería que "existe una realidad totalmente independientemente de nuestras representaciones" (p. 164). Esto quiere decir, que si el hombre y por ende las diversas representaciones (enunciados, creencias, percepciones, pensamientos, entre otras) de este nunca hubieran existido, el mundo sería el mismo; sin alternaciones o intervenciones.

En efecto, la tesis que formula Searle (1997) es "que la realidad no depende de la intencionalidad en forma alguna" (p. 163), dicho de otra forma, "la realidad existe fuera de, o externamente a, nuestro sistema de representación" (p. 163).

En la concepción del realismo queda clara una idea; “una cosa son las representaciones; la realidad representada, otra” (Searle, 1997, p. 166). Y “la realidad existe independientemente de nuestras representaciones” (p. 170).

Con respecto al relativismo conceptual (RC) Searle (1997) plantea que: “todas las representaciones de la realidad son relativas a algún conjunto de conceptos más o menos arbitrariamente seleccionado” (p. 170). De los anteriores planteamientos, se puede inferir que la realidad es objetiva y la representación es subjetiva.

En síntesis, “toda representación tiene una forma aspectual. Representa a su objeto bajo ciertos aspectos y no bajo otros. En una palabra, sólo podemos representar la realidad desde un punto de vista, pero la realidad ontológicamente objetiva no tiene punto de vista” (Searle, 1997, p. 184); por lo tanto, “la representación se hace siempre desde dentro de cierto esquema conceptual y desde cierto punto de vista” (Searle, 1997, p. 183). Desde esta perspectiva, no es posible lograr un isomorfismo exacto entre la realidad y las representaciones verdaderas, para tergiversar la anterior premisa, la verdad debería suministrar un espejo exacto de la realidad, y esto no es alcanzable.

En correspondencia con lo explicado en acápites anteriores sobre la realidad y la representación, ahora es necesario presentar una síntesis de los fundamentos teóricos de la realidad y la representación contable, sobre todo los debates que ha suscitado al interior de la comunidad contable nacional e internacional, tomado como referencia los avances de investigación de pensadores contables reconocidos en la academia contable; de esto se dará cuenta en el siguiente apartado.

2.3.2. La representación contable. El debate Macintosh vs. Mattessich

Como se pudo analizar en párrafos anteriores el término representación presenta diversas definiciones y sentidos; esto depende de la postura ontológica y epistemológica del sujeto que la estudia y la corriente filosófica en la que se inscriba.

En ese orden de ideas, en la teoría contable abordada no se ubican investigaciones profundas en torno al constructo realidad y representación; en muchos casos, estos

términos se asumen literalmente y en otros se plantean de forma general, pero no se conceptualiza su significado, sus implicaciones ontológicas y epistemológicas. Por tanto, esto merece un esfuerzo reflexivo por parte de la comunidad académica contable en tanto desarrollar propuestas que contribuyan a su comprensión y discusión, igualmente, generen lineamientos teóricos que aporten a una regulación contable ajustada a la realidad de los contextos nacionales, y también apoyen a la práctica contable en cuanto al tema de la presentación e información a revelar; esto con el fin de mejorar la comunicación de la información financiera a los usuarios interesados para facilitar la toma de decisiones, el control, la gestión y rendición de cuentas.

En torno a la realidad y la representación contable, Macintosh et al, (2000) y Mattessich (2006) hace dos décadas, presentaron elementos teóricos que aportaron a la reflexión ontológica y epistemología de la contabilidad. No obstante, se deduce que este debate, aún continua en el presente, y por ello es válido retomarlo para mostrar el estado de la cuestión y luego analizarlo. Dicho lo anterior, es imprescindible explicar que en la controversia Macintosh – Mattessich existen claramente dos debates, uno filosófico y otro contable. El filosófico, se presenta por asumir dos posturas diferentes, el objetivismo de Mario Bunge y el subjetivismo de Jean Baudrillard (Franco, 2013), quienes fundamentaron a Mattessich y Macintosh, respectivamente.

Este debate surge en el plano de la ontología; esto significa el estudio de lo que es, la naturaleza del ser, la existencia y la realidad. Por cierto, la ontología que desarrolla Bunge es realista, hace parte de la concepción heredada de la filosofía, que se fundamenta en la verdad como correspondencia entre el objeto y la representación. “En el plano epistemológico Bunge es positivista, el conocimiento es científico y se desarrolla por la afirmación de teorías en el marco de la verificación por la experiencia” (Franco, 2013a, p. 223).

Por otra parte, Baudrillard se identifica como subjetivista y su ontología es nominalista; esto es la realidad social existe como producto del entendimiento individual, se fundamenta en la utilidad del conocimiento como verdad y no en la correspondencia. Su epistemología es interpretativa, busca “la comprensión de

situaciones históricas, a los aspectos espacio-temporales, la historia externa del conocimiento y el contexto de descubrimiento, sin descuidar la historia interna y el contexto de justificación, lo real es la contradicción" (Franco, 2013a, p. 223). En definitiva, Mattessich se fundamentó en la ontología realista de Bunge, y Macintosh, se basó en la ontología nominalista de Baudrillard.

A continuación, se describe la aplicación del *Modelo Capas – Cebolla de la Realidad - OMR* a la contabilidad realizado por Mattessich (2006). Para la contabilidad el nivel (o subnivel) de la realidad social humana es muy importante, porque casi toda gira alrededor de los siguientes referentes cruciales, como: la propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones. Ciertamente, las disciplinas sociales tienen implícitas propiedades emergentes concretas como: la conciencia, las obligaciones sociales, los derechos de propiedad entre otros; estas al no tener contenido empírico reduciría las ciencias sociales (ejemplo, la contabilidad y administración) a ciencias formales (ejemplo, la lógica y la matemática). No obstante, este punto no es lo suficientemente claro, según Maldonado (2012) las propiedades emergentes sí pueden tener contenido empírico.

Con respecto a lo señalado, sobre las propiedades emergentes sin contenido empírico; esto implica que el hombre se debe limitar a dos capas de la realidad:

1). La realidad física: que algunas personas tienen en su mente de forma subconsciente cuando se habla de lo "real".

2). La realidad social: que a su manera es como real. Los derechos de propiedad y deuda son las realidades sociales más importantes y verificables, desde que la contabilidad simbólica (fichas y fichas-envolturas) fue inventada por los sumerios aproximadamente 8.000 años a.C (Schmandt-Besserat, 2004).

Desde esta perspectiva, la realidad social o los llamados hechos institucionales según Searle (1997) son tan reales como una montaña o una roca, y no se pueden negar su existencia. De estas circunstancias nace el hecho de que contabilidad es un hecho social e institucional, resultado de acuerdos entre los diferentes actores que componen la

sociedad (usuarios internos y externos, académicos, profesionales, investigadores, entre otros), quienes se interesan en su construcción y avance permanente.

Para alcanzar una mejor comprensión Mattessich (2006) afirma que "si un derecho de propiedad es real, entonces un ingreso (como tipo de cambio especifico de este derecho o de cualquier otro derecho similar) es igual de real" (p. 32). En otras palabras, la "realidad" de un derecho de propiedad implica la "realidad" de un ingreso real. También se puede afirmar, que la "realidad" de un derecho de deuda implica la "realidad" de un pasivo u obligación financiera real. En concordancia con Mattessich (2006) el OMR indica que el ingreso y el capital son reales a nivel social, y todavía tiene referentes en la realidad.

En sentido contrario a lo explicado anteriormente, Macintosh *et al* (2000, p. 38) aplica a la contabilidad los conceptos filosóficos formulados por Baudrillard; bajo esa lógica expresa que:

> [L]os símbolos de ingreso y capital aparecen como paradigmáticos ejemplos de las nociones de Baudrillard de simulacros, hiperrealidad e implosión. En el orden de simulación, la distinción entre un símbolo de contabilidad y alguna realidad subyacente se ha implosionado. El símbolo de contabilidad ahora precede (e incluso crea por medio del valor del símbolo) al referente que antes se había propuesto representar. Ya no es una abstracción o una apariencia de una cosa "real". Es su propia pura simulación haciendo referencias circulares a otros modelos los cuales, ellos mismos, hacen referencia a los símbolos contables. (Citado por Mattessich, 2006, p. 65).

Por consiguiente, la contabilidad simbólica que inventó la cultura sumeria el cercano y medio oriente, a lado de los ríos Tigris y Eufrates, se practicó por medio de fichas - envolturas (*token-envelope*) (Schmandt-Besserat, 2004), también denominadas por Mattessich (2000) fichas contables; esta ofrecía símbolos claros y transparentes de una realidad social y física en un espacio-tiempo determinado que lograba satisfacer las necesidades de control e información presentadas al interior de las comunidades.

Por consiguiente, Macintosh et al., (2000, p. 40), afirma que:

> [L]a contabilidad en una época de simulación ha perdido su apuesta sobre el principio de realidad y la normativa de transparencia en la cual se fundamenta…
>
> Esto, sin embargo, sería conceder demasiado peso a Baudrillard. Aunque los símbolos de la contabilidad puede que no se refieran de manera transparente a los objetos

> reales, son claramente capaces de influir en el curso diario de los acontecimientos del mundo material... Recientes desarrollos en la teoría de la contabilidad financiera demuestran que símbolos de la contabilidad tales como ingreso y capital pueden ser combinados y relacionados con la teoría moderna de la valoración sin especificar una definición rígida ni del ingreso ni del capital, mientras ambos se articulan en un modelo de CSM (citado por Mattessich, 2006, p. 72-73).

En resumen, Macintosh et al (2000) concluye que "que los actuales conceptos contables de ingreso, capital, etc. han dejado de referirse a hechos u objetos reales" (p. 1), esto significa que los constructos de la contabilidad tales como "ingreso" y "capital" ya "perdieron" sus correlatos reales, sus referentes reales (Maldonado, 2012). A lo anterior, Mattessich (2006) presenta su objeción cuando recalca que "las nociones de ingreso y capital todavía tienen referentes en la realidad" (p. 1).

Frente a lo explicado en la polémica, Franco (2013a), afirma que,

> [S]e mantiene una controversia filosófica irresoluble por inconmensurable que requiere un metanivel de análisis que bien puede constituirse por el pensamiento crítico por el pensamiento complejo. Pero en lo referente a los aspectos contables la controversia resulta inexistente, los dos comulgan con ideas centrales al reconocer que la dualidad contable se determina por la existencia de un mundo material, en un caso, o de signos o nominaciones en el otro, como base ontológica que se reflejan en la realidad social, en la propiedad y allí existe un problema trascendental para el desarrollo de la contabilidad que ninguno de los devela. (p. 224).

Ahora bien, es relevante retomar aquí la pregunta sobre ¿cómo representa la realidad la contabilidad?, desde la postura de Mattessich que se viene desarrollando.

A causa de ello, Mattessich (2006) explica que la contabilidad se puede considerar una ciencia aplicada. En la mayor parte las ciencias aplicadas su preocupación no se concentra en representar la realidad si no en dominarla, incluso cuestionar algunas de sus capas superiores. Aunque algunas veces se les exige representar aspectos de la realidad conceptualmente y se orientan hacia un propósito específico. Ejemplo, la meteorología y la contabilidad.

En la contabilidad es indispensable una cierta subjetividad dependiendo del objetivo de la información, y no debe ser interpretada como una distorsión de la realidad. Con respecto a la representación contable es válido contemplar que,

> Los prejuicios de la orientación hacia un objetivo de la representación contable son la razón por la cual se hace necesario un análisis de los medios y los fines en la contabilidad. Sólo si se revela el nexo de medios y fines y se establece el objetivo claramente, el usuario de los datos contables puede considerar esta subjetividad y juzgar si una representación específica es apropiada para su propósito o no. (Mattessich, 2006, p. 55).

Como se puede interpretar, para Mattessich (2006) la representación contable se debe orientar hacia un objetivo específico, donde la relación medios-fines[22] tiene que estar correctamente determinada. De esta manera el usuario disminuye la percepción de subjetividad y aumenta la de objetividad en la información; esto permite incrementar la confianza y eficacia en la representación.

2.3.3. Una mirada pragmática de la realidad contable y su representación

En el campo de la contabilidad y desde una dimensión realista o práctica se concibe la realidad contable como una serie consecutiva de hechos (económicos – financieros) que validan su existencia con documentos llamados "soportes" (contratos, recibos, títulos valores, facturas, entre otros) los cuales evidencian y a la vez sirven de referencia, constancia o concordancia de detalles y pormenores del hecho. Es más, estos documentos contemplan unos requisitos formales y legales según los marcos jurídicos de cada contexto. Los hechos económicos y financieros son resultado de transacciones que se presentan entre las personas, familias, organizaciones, estados, y demás actores sociales; estas transacciones pueden ser compras, ventas, prestamos, inversiones, pagos, entre otros.

Las transacciones se presentan de diversas formas, pero cuando se interpretan a la luz de los conceptos establecidos por los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos), algunos pasan a denominarse hechos contables,

[22] "Las relaciones entre medios y fines (hipótesis instrumentales) están basadas en relaciones de causa-efecto (hipótesis positivas), pero las trascienden concentrándose en un objetivo especificado y en las <<herramientas>> que puedan conducir a la consecución de ese propósito dentro de un grado deseable de eficacia y rendimiento. Puede que Immanuel Kant tuviera en mente una idea similar al hablar de *imperativos hipotéticos* (de habilidad)" (Mattessich, 2003, p. 107).

eso sí cumplen completamente la definición. En esa dirección estos tendrían una consecuencia financiera directa, la cual podría ser que afectan (o modifican) el patrimonio de la empresa o afectan (modifican) a las cuentas de resultados de forma positiva o negativa. Por lo anterior, cabe resaltar que no todos los hechos económicos se clasifican como hechos contables. Así mismo, cabe destacar que los hechos contables se clasifican de diversas formas (permutativos, modificativos y mixtos).

Del proceso explicado, se destaca el concepto de representación contable, el cual se entiende como:

> [V]olver a representar la realidad de las organizaciones (estados, empresas, comunidades y familias), a crear constructos del mundo real (físico, conceptual y simbólico) de estas, a sustituir la realidad (correlato) por dichos constructos mentales. La representación en contabilidad se ha referido a asignar constructos (nivel conceptual) a hechos (nivel fáctico), a crear algunos constructos que no tienen correlato fáctico (aunque sí cultural) e, incluso, a recibir críticas porque aún no crea los constructos para reconocer hechos que no son observados, medidos ni expuestos contablemente. (Machado, 2011, p. 161).

De lo anterior, se interpreta que la contabilidad como disciplina de conocimiento asume la misión racional de construir imágenes (constructos) de la disímil realidad, interpretarla o dar cuenta y razón de ésta, utilizando los métodos de la ciencia, técnica y tecnología contable, como también los instrumentos (medios) diseñados para la representación de los hechos económico-financieros, pero también sociales y naturales.

2.4. Fundamentos teóricos de la comunicación efectiva

Con respecto a la comunicación se debe entender que es un acto libre y responsable del sujeto, que facilita al ser individual la formación natural del ser social. Por tanto, comunicar es el acto de ser de la comunicación. Esta se materializa como la acción del lenguaje que permite la búsqueda del bien común (Gómez, López y Velázquez, 2006). Una característica principal de la comunicación es que es una actividad diaria y vital (Sánchez y Campos, 1997).

Por otra parte, según Gómez, López y Velázquez (2006) la comunicación es

> [U]na acción terminada o una acción final, que implica un movimiento desde la voluntad y de la inteligencia para tener en común algo que se comprende por el entendimiento, y que pasa al nivel de conocimiento de quienes interactúan. Es decir, que de la información se pasa a la comunicación. (p. 147).

Es claro que la comunicación se determina por la capacidad individual e intelectual que tienen los sujetos para interactuar con otros, no consigo mismo, siempre en búsqueda de la perfección como persona. Esto equivale a mencionar que la comunicación tiene dos naturalezas que hace parte de su esencia: una individual y otra social. En lo social, permite el dialogo entre los sujetos que facilitan la convivencia, la comprensión, el respeto, la solidaridad, el progreso, y el conocimiento (Gómez, López y Velázquez (2006).

Igualmente, para Sánchez y Campos (1997) el acto comunicativo

> [C]onsiste en un *proceso* de intercambio o de transmisión de *información, mensajes, ideas, significados o contenidos* a través de *símbolos, signos, representaciones*, entre sujetos que interaccionan con el resultado de influir en la estructura cognitiva y en las disposiciones a la conducta de los copartícipes en el proceso. (p. 3).

Este proceso de intercambio o transferencia de contenidos responde a la operacionalización de funciones distintas, como: informar, entretener, estimular, persuadir, entre otras. En este enfoque es pertinente clarificar qué tipo de cosas puedan ser los contenidos (Sánchez y Campos, 1997).

También, la comunicación como objeto de estudio ha sido un tema de indagación entre investigadores sociales procedentes desde diferentes disciplinas y períodos de tiempo como: antropología, sociología, psicología social, semiología, historia, filosofía, etnografía, pedagogía, entre otras (Gómez, López y Velázquez, 2006).

De lo anterior, surgen diferentes posturas epistemológicas y escuelas de pensamiento, donde el objeto de la comunicación: el mensaje, se ha investigado desde su función social, estructuras simbólicas del contenido, efectos en la población, medios masivos y culturización, principalmente (Gómez, López y Velázquez, 2006).

Lo anterior, permitió el surgimiento de la discusión sobre la naturaleza del conocimiento de la comunicación como una ciencia, disciplina, un campo del saber o incluso un arte. Además, se concibe a la comunicación como objeto de estudio subsidiario de las ciencias sociales, o como una macrociencia receptora y convocadora de métodos y preguntas de otros saberes.

Ahora bien, "las teorías de la comunicación intentan analizar y explicar el fenómeno de la *comunicación"* (Sánchez y Campos, 1997); esto conlleva a realizar una descripción sucinta de sus fundamentos teóricos y sus principales pensadores.

En síntesis, la teoría de la comunicación es una reflexión científica relativamente nueva, en cambio, su objeto de estudio -la comunicación- es una actividad bastante antigua: incluso especies animales que han antecedido al hombre en millones de años, asumieron la aptitud para servirse de la información en la interacción con otros.

En ese sentido, el proceso de intercambio o transferencia de contenidos puede responder a funciones distintas: informar, entretener, estimular, persuadir, etc. Por supuesto, una de las tareas a llevar a cabo por los partidarios de este enfoque consistirá en determinar qué tipo de cosas puedan ser los contenidos.

> El objetivar la comunicación supone el establecimiento de su dimensión epistémica, que, para el efecto, supone la interrelación de dos objetos, el objeto formal y el material. El objeto formal: el mensaje y su relación con los lenguajes, los medios y los sujetos; y, su objeto material: la realidad social. (Gómez, López y Velázquez, 2006, p. 148).

La teoría de la comunicación debe servir fundamentalmente, para delimitar el objeto de estudio que es la comunicación en sus diferentes complejidades, precisar el sentido de los términos del discurso ordinario que se utilizan en este campo del conocimiento, conjeturar las leyes que lo rigen y, asimismo, para una finalidad práctica que es intervenir en la realidad (Sánchez y Campos, 1997).

De la revisión bibliográfica realizada y según las posturas ontológicas, epistemológicas y metodológicas encontradas, se identifican cuatro teorías de la comunicación, que se clasifican así:

2.4.1. Teoría cognitiva de la comunicación

Cabe mencionar que la comunicación se puede abordar desde diferentes dimensiones, como puede ser el conocimiento. En el proceso de desarrollo como personas es necesario que se presenten interacciones con otros pares. El desarrollo personal está sujeto al desarrollo del conocimiento como persona y del mundo que lo rodea. Por lo descrito, las ciencias de la comunicación han de acudir a las ciencias cognitivas (Colle, 2002).

Asimismo, el contenido de la comunicación es por naturaleza una información y ésta relacionada con el conocimiento de quién la emite (emisor), igualmente su finalidad será lograr un conocimiento en el destinatario (receptor), si esto no ocurre se podría dudar de la utilidad del proceso (Colle, 2002).

De esta forma, lo que ha permitido formular esta teoría es el convencimiento de que el centro del proceso de comunicación es el ser humano y no el medio (instrumento) de comunicación como indicaban los modelos tradicionales (emisor-transmisor-receptor) (Colle, 2002). Donde el enfoque de la teoría cognitiva de la comunicación sitúa al sujeto en el centro del proceso porque según la psicología genética indica que el hombre primero es un receptor, y luego un emisor eficiente.

2.4.2. Teoría sistémica de la comunicación

Un aspecto importante a tener en cuenta es que las teorías sistémicas de la comunicación se suscitan en la deconstrucción del modelo de trasmisión de Claude E. Shannon y Warren Weaver (1948), donde su propósito parece ser el de "permitirle al lector enfocarse en la pregunta ingenieril de cómo asegurar que una señal transmitida pueda ser recibida como la misma señal por un receptor, a pesar de la existencia de ruido proveniente de una fuente" (Baecker, 2017, p. 2).

Uno de los representantes máximos del enfoque sistémico de la comunicación es Paul Watzlawick, quien define la comunicación como un "conjunto de elementos en

interacción en donde toda modificación de uno de ellos afecta las relaciones entre los otros elementos" (Marc y Picard, 1992, p. 39). A partir de esta definición se aproxima al concepto de sistema, donde el trabajo se respalda desde la existencia de dos elementos: primero, la energía que lo mueve, los intercambios, las tensiones que le aprueban su existencia; y segundo, la circulación de informaciones, datos y significaciones, misma que permite el desarrollo, la regulación y el equilibro del sistema (Rizo, 2011).

Según Rizo (2011), la comunicación cumple ciertos principios como: el principio de totalidad, implica que un sistema no es una simple suma de elementos sino que posee características propias; el principio de causalidad circular, donde el comportamiento de cada una de las partes del sistema forman parte de oposiciones recíprocas, de acciones y retroacciones; y el principio de regulación, no puede existir comunicación que no obedezca a un mínimo número de reglas, normas, convenciones; las cuales admiten el equilibrio del sistema.

Ahora bien, Baecker (2017), plantea que un sistema de comunicación puede ser definido con base en los siguientes conceptos principales:

1. Un *mensaje* es seleccionado de un set de varios mensajes.
2. Cualquier *unidad* que participa en el sistema de comunicación es un *observador* que ocupa sus propias *distinciones* para identificar mensajes.
3. El *sistema* de comunicación es producido por un mensaje identificado por una unidad participante y, selectivamente atribuido a otra unidad, a un set de mensajes y fuentes de ruido posibles.
4. La *reproducción* del sistema consiste en lidiar con la variedad para que se mantenga la redundancia. Esta redundancia distingue al sistema de todo lo demás, esto es, del entorno.

Entonces, cada una de las partes de un sistema está interrelacionada con las otras y algún cambio en una parte afecta a las demás y al sistema total. En consecuencia, la comunicación, es un sistema abierto de interacciones (Rizo, 2011).

2.4.3. Teoría humana de la comunicación

Resulta evidente que, desde el comienzo de la vida, un ser humano participa en el complicado proceso de adquirir reglas de la comunicación, ignorando casi por completo en qué consiste ese conjunto de reglas, ese *calculus* de la comunicación humana (Watzlawick, 1981).

El enfoque interaccional (o enfoque pragmático) de la comunicación humana surge a partir de la teoría general de sistemas, el positivismo lógico, y la cibernética. Representa una nueva forma de pensar la comunicación humana, se abandona el enfoque causal lineal y técnico de modelos anteriores. Su principal gestor (padre espiritual e intelectual) fue un investigador antropólogo inglés, Gregory Bateson (Cortés, 2017). También incluye investigadores reconocidos como Paul Watzlawick, Jay Haley, Don Jackson, Erving Goffman, Virginia Satir, Lynn Hoffman, Edward Hall, Ray Birdwhistell y Carlos Sluzki (Cortés, 2017).

Por tanto, ellos proponen que la comunicación es un concepto clave en la psicología humana y que, de hecho, en el terreno de la psicología humana la comunicación adquiere un rango específico y diferenciado: proponen así su teoría de la comunicación humana (Aguado, 2004).

J. Ruesch y Bateson, publican en 1951, el libro titulado: *Communication: The social Matrix of Psichiatry*. El mensaje principal de este texto es que "la comunicación es la matriz en la que están enclavadas todas las actividades humanas" (Ruesch y Bateson, 1965), pue sirve para intervenir la realidad. Además, en este enfoque la comunicación trascenderá la transmisión de información y ubica la reflexión en un marco holístico como base de toda actividad humana; es decir, propone una visión que busca integrar diversas disciplinas como la psicología, la antropología y la psicoterapia (Cortés, 2017).

Desde la denominada Escuela de Palo Alto, conciben a la comunicación como un proceso, donde la situación comunicativa es un sistema dinámico de relaciones entre actores. En ese sentido, la comunicación es la conducta humana por excelencia

(Aguado, 2004). Además, fundadores de la teoría de la comunicación humana "incorporan muchos de los conceptos derivados de la teoría general de sistemas y la cibernética (sistema, función, estructura, relación, *feed-back*, circularidad, etc.)" (Aguado, 2004, p. 84), parten de cinco axiomas principales e inevitables para el estudio de la comunicación humana. Según Watzlawick, Beavin y Jackson (1971), los denominados "axiomas" de la comunicación, son los siguientes:

1. Es imposible no comunicar, por lo que, en un sistema dado, todo comportamiento de un miembro tiene un valor de mensaje para los demás;
2. En toda comunicación cabe distinguir entre aspectos de contenido o semánticos y aspectos relacionales entre emisores y receptores;
3. La definición de una interacción está siempre condicionada por la puntuación de las secuencias de comunicación entre los participantes;
4. Apunta a que la comunicación humana implica dos modalidades, la digital –lo que se dice- y la analógica –cómo se dice-;
5. Establece que toda relación de comunicación es simétrica o complementaria, según se base en la igualdad o en la diferencia de los agentes que participan en ella, respectivamente.

Los axiomas descritos permiten "comprender que la comunicación no es sólo cuestión de acciones y reacciones; es algo más complejo, y debe pensarse desde un enfoque sistémico, a partir del concepto de intercambio" (Rizo, 2011, p. 7). Es decir, es la relación misma lo fundamental que hay que estudiar, más que las personas que están comprometidas en ella; es decir, la interacción se establezca como el centro del debate y el objeto a estudiar antes que cualquier otro elemento.

En concordancia con lo anterior, se puede manifestar que la comunicación efectiva se alcanza cuando un mensaje se envía, recibe y comprende sin modificar su propósito final. Esto quiere decir, que tanto el emisor como el receptor interpretan el mismo significado, y en consecuencia evitan dudas y confusiones en el proceso.

2.4.4. Teoría del contexto

Teun Van Dijk es reconocido mundialmente como uno de los exponentes de la teoría del contexto, en los libros *Sociedad y discurso,* en conjunto con *Discurso y contexto* (2012), fundamenta esta línea de investigación destacada como una de la más prolífica. Su propuesta busca relacionar la producción y comprensión discursiva a las estructuras sociales, para ello reformula una proposición "aceptada en las ciencias humanas, en general, y en las ciencias del lenguaje, en particular, que conceptualiza el contexto en cuanto situación 'objetiva', 'extralingüística', como una entidad ubicada en el 'afuera' de las prácticas comunicativas" (Cárdenas, 2013, p. 1).

Este autor, justifica principalmente en "qué sentido el contexto constituye un modelo subjetivo de los hablantes/escritores involucrados en una interacción dada, construcción de base psicosocial que les permite adecuar su actuación lingüística en función de una interfaz socio-cognitiva que media entre las disposiciones individuales de los usuarios del lenguaje y la (interpretación de la) situación social en la que se encuentran insertos" (Cárdenas, 2013, p. 1).

Desde esta perspectiva epistemológica, el discurso y las acciones son conductas atribuidas a ciertos actores en términos de significados, intenciones y propósitos. Los oyentes son sujetos que tienen implícitas identidades, roles y relaciones de poder que se activan cuando éstos se involucran en un evento comunicativo.

En síntesis, para Teun Van Dijk, la teoría del contexto "supone que productores y destinatarios construyen modelos mentales para representarse los aspectos relevantes de la interacción discursiva, proporcionando un conjunto de propiedades socio-cognitivas que configuran las situaciones sociales" (Cárdenas, 2013, p. 1). De ahí se interpreta la naturaleza 'subjetiva' de los contextos, es decir, los modelos mentales de los sujetos permiten que se construyan sus representaciones de un suceso, desde su propia perspectiva, intereses, evaluaciones y emociones, fundamentándose su historia personal y en su experiencia interpretativa.

En sentido pragmático, los participantes crean representaciones de las situaciones en las que están involucrados (modelos contextuales), y desde una perspectiva semántica, estos modelos también incluyen una representación de los eventos sobre los cuales se desarrolla la comunicación (modelos situacionales).

2.5. Comunicación efectiva de la información financiera

En el *Marco Conceptual para la Información Financiera,* publicado en marzo de 2018, se incluyó el capítulo 7, denominado *Presentación e Información a Revelar,* como parte de la estrategia de la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) para mejorar la comunicación de la información financiera. Este tema surge de la consulta pública que hizo el Consejo de su *Agenda* en 2011 y 2015, en la que identificaron su estudio como una prioridad, así lo señalaron los consultados: "los estados financieros se perciben crecientemente como gravosos de preparar y que existen preocupaciones sobre en qué medida satisfacen correctamente las necesidades de sus usuarios principales" (Documento de Discusión, 2017, párrafo, 1.2).

El IASB como resultado de sus investigaciones previas y la realización de varias actividades desde el año 2011 hasta el 2013, preparó el *Documento de Discusión (DD), 2017/1,* denominado *Iniciativa de Información a Revelar – Principios de información a Revelar*. En este documento, se identifican tres preocupaciones bajo la denominación de "el problema de la información a revelar", descritos en el cuadro siguiente:

Cuadro 15. El problema de la información a revelar

1. Información relevante no suficiente	2. Información irrelevante	3. Comunicación ineficaz de la información proporcionada
La información es relevante si puede influir en las decisiones realizadas por los usuarios principales de los estados financieros. Si los estados financieros no proporcionan suficiente información relevante, sus	La información irrelevante no es deseable porque: • satura los estados financieros de forma que la información relevante puede pasar inadvertida o ser difícil de	Si la información se comunica de forma ineficaz, hace los estados financieros difíciles de comprender y que requieren mayor tiempo de analizar. Además, los usuarios de los estados financieros pueden pasar por

usuarios pueden tomar decisiones de inversión o préstamo inapropiadas. ***Continuación cuadro 15***	encontrar, haciendo complicada la comprensión de los estados financieros; y • puede añadir costos corrientes Innecesarios a la preparación de los estados financieros.	alto información relevante o no identificar relaciones entre componentes de la información en diferentes partes de los estados financieros.

Fuente: Tomado de *Documento de Discusión (IASB, DD, 2017/1)*. *Iniciativa de Información a Revelar – Principios de información a Revelar* (párrafo, 1.5).

Las causas del problema de la información a revelar son complejas y profundas y tienen que ver con las dificultades para aplicar el juicio profesional. Así lo señala IASB (Documento de Discusión, 2017/1, párrafo, 1.6), "las entidades necesitan utilizar su juicio al decidir qué información revelar en los estados financieros y la forma más eficaz de organizarla y comunicarla". El mismo organismo reconoce que las dificultades están relacionadas con la conducta asumida y no con los requerimientos de las normas NIIF.

Cabe resaltar que, "la información recibida indica que algunas entidades, auditores y reguladores conciben los estados financieros principalmente como documentos de cumplimiento, en lugar de como un medio de comunicación con los usuarios de los estados financieros" (IASB, D. D, 2017, párrafo, 1.7). Esto significa que los actores citados aplican los requerimientos de información a revelar de forma mecánica (como lista de control) y no hacen aplicación de su juicio profesional (posiblemente por tiempo y evitar cuestionamientos) para establecer: ¿Qué información es relevante para los usuarios? y ¿Cuál es la mejor forma de comunicar dicha información?

Igualmente, el IASB (2017) ha recibido información de que "una ausencia de guías sobre el contenido y estructura de los estados financieros, concretamente con respecto a la información a revelar en las notas, contribuye a estas dificultades de conducta" (D. D, párrafo, 1.8). Por esto, unos indican que más o mejores guías, contribuirían a generar cambios de conducta.

Otros, expresan que las normas NIIF pueden desincentivar que las entidades usen su juicio, porque algunas normas no tienen objetivos de información a revelar claros, y también, las largas litas de requerimientos de información a revelar refuerzan la percepción negativa de los estados financieros al ser considerados como documentos de cumplimiento (IASB, D. D, 2017).

En síntesis, el problema que se presenta en la información revelada en los estados financieros con propósito general trae como consecuencia lo siguiente,

> [C]uando se comunica la información en los estados financieros de forma ineficaz, los usuarios pueden tener dificultad de comprenderlos, y por ello, necesitan emplear más tiempo analizándolos. La comunicación ineficaz puede provocar también que los usuarios dejen pasar de forma inadvertida información relevante o no identifiquen relaciones entre componentes de la información en partes distintas de los estados financieros" (IASB, Documento de Discusión, 2017, párrafo, 2.3).

Entonces, ante semejantes cuestionamientos algunos grupos de interés sugirieron que se emita un conjunto de principios de información a revelar que oriente principalmente la aplicación del juicio profesional y la comunicación de la información de forma eficaz. Igualmente, contribuya a mejorar la eficacia de la información a revelar a los usuarios principales de la información.

Con base en la información recibida, el IASB propuso que es inevitable desarrollar un conjunto de principios que contribuyan a las entidades a comunicar la información de forma más eficaz en los estados financieros, de tal forma, que para dar cumplimiento a este propósito el Concejo propuso siete principios. La información facilitada debe ser (IASB, D. D, 2017):

(a) específica de la entidad, puesto que la información adaptada a las propias circunstancias de una entidad es más útil que el lenguaje "estandarizado", entre otros;

(b) descrita de forma tan simple y directa como sea posible sin una pérdida de información significativa;

(c) organizada de forma que destaque los aspectos importantes;

(d) vinculada con otra información relevante en los estados financieros;

(e) no duplicada de forma innecesaria en distintas partes de los estados financieros;

(f) proporcionada de forma que optimice la comparabilidad entre entidades y períodos sin afectar la utilidad de la información; y

(g) facilitada en un formato que sea apropiado para ese tipo de información.

Cabe resaltar, que esta discusión sobre el "problema de la información a revelar" y "una mejor comunicación en la información financiera" ha llevado al IASB a establecer modificaciones sustanciales en el marco regulatorio, ejemplo de ello, es la emisión de un nuevo *Marco Conceptual para la Información Financiera* en el año 2018 (vigente a 2024) y la *NIIF 18 Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*, en el año 2024, y actualmente están en discusión la modificación propuesta a la NIIF 13, *Medición del Valor Razonable* y la NIC 19, *Beneficios a los Empleados* con el *Proyecto de Norma, 2021/3, Requerimientos de Información a Revelar en las Normas NIIF*. *Un enfoque piloto*; quienes hacen parte del proyecto macro de *Iniciativa de Información a Revelar— Revisión de la Información a Revelar a nivel de Normas Específicas.*

Como resultado parcial de la discusión mencionada, se incluyó el capítulo 7, Presentación e Información a Revelar, en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, publicado en marzo de 2018 y actualmente vigente a 2024. Claramente, plantea que "una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros" (IASB, M.C, 2018, párrafo, 7.1). En otras palabras, esto quiere decir que una entidad al momento de presentar y revelar la información en sus estados financieros comunica dicha información que previamente fue reconocida y medida en cada uno de los elementos de los estados financieros.

Asimismo, en el *Marco Conceptual para la Información Financiera (2018)*, expresa que:

> [L]a comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también

> mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:
>
> (a) Centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;
>
> (b) Clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y
>
> (c) Agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva. (IASB, 2018, párrafo, 7.2).

De lo anterior, se deduce que la comunicación efectiva de información en los estados financieros maximiza las características cualitativas y el cumplimiento del objetivo de la información con propósito general: ser útil. Adicionalmente, la comunicación efectiva debe cumplir con tres requerimientos fundamentales, en temas como: objetivos y principios de presentación e información a revelar, clasificación, y, agregación.

Por lo tanto, la representación y comunicación son dos constructos que están íntimamente relacionados, una representación completa conlleva a una comunicación efectiva, caso contrario se afecta significativamente esta última. Conjuntamente, una comunicación efectiva influye directamente en la confianza de la información lo que permite una adecuada toma de decisiones a los usuarios.

Para finalizar, al aplicar la teoría de Searle (1997; 2017) a la información financiera se podría decir que, el lenguaje como instrumento que hace parte de los actos de habla facilita la comunicación efectiva de la información, igualmente, la representación de los hechos institucionales que hacen parte de la realidad contable de las organizaciones.

CAPÍTULO III

FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación se orienta bajo un enfoque cualitativo de acuerdo con la postura asumida para el logro de la intencionalidad principal, la cual es fundamentar el significado de representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB, a partir del enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle. En consecuencia, la investigación requiere de una guía metodológica que oriente su desarrollo y construcción teórica.

Cabe señalar, que el enfoque cualitativo de investigación se entiende como "un complejo de argumentos, visiones y lógicas de pensar y hacer, algunas de ellas con relaciones de conflicto y no como competencias entre tradiciones, y como un conjunto de estrategias y técnicas que tienen ventajas y desventajas para objetos particulares en circunstancias específicas" (Galeano, 2018, p. 34). Además, este enfoque, se caracteriza por ser contextual, emergente y fundamentalmente interpretativa (Marshall y Gretchen, 2011).

Desde luego, este enfoque propende por la comprensión de la realidad subjetiva e intersubjetiva que se presentan en la vida social; es decir que la realidad es construida por los actores sociales a partir de un proceso histórico, racional y sistemático, igualmente parten de una lógica de los diversos actores sociales, respetando las particularidades propias de los procesos sociales de sus actores. Asimismo, hacen "énfasis en la valoración de lo subjetivo y lo vivencial, y en la interacción entre sujetos de la investigación" (Galeano, 2018, p. 23). Desde esta perspectiva, se concibe que la realidad es subjetiva (depende de la visión del investigador sobre el problema y el método de investigación aplicado), es relativa (cada contexto les imprime un sentido diferente a los fenómenos estudiados y por esto las verdades son relativas), y es dinámica (por los continuos cambios al interior del objeto de estudio) (Páramo, 2020).

Por otra parte, de acuerdo con Galeano (2018), “el conocimiento es un producto social y su proceso de producción colectivo está atravesado por los valores, las percepciones y significados de los sujetos que lo construyeron” (p. 34), y depende altamente de las interpretaciones de la realidad social según el contexto en el que se construye.

En síntesis, en la investigación cualitativa su función principal es descubrir lo inexplicable de los comportamientos humanos en determinados contextos y proporcionar sentido a las interacciones de los miembros, así como también le aportan elementos de compresión al investigador.

Por tanto, en este capítulo se plantea el contexto detallado para la explicación-comprensión de esta guía, tomando como base la teoría general de las instituciones y los hechos institucionales formulada por Searle (1997; 2017); la cual servirá para el estudio y análisis de la comunicación efectiva de la información financiera. En la investigación propuesta se presenta el enfoque ontológico y epistemológico asumido por el investigador como guía metodológica en el desarrollo de la investigación.

3.1. El enfoque ontológico de la investigación

En este acápite, se describe el enfoque ontológico de la investigación. Por tanto, para comprender la propuesta de fundamentar el significado de representación en contabilidad es importante precisar que, el objeto de estudio de la presente investigación está constituido por la representación en contabilidad, desde la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB.

En torno a la comunicación efectiva de la información surge una tensión con respecto a la representación de la realidad contable de los hechos económicos y financieros, así: ¿cómo la comunicación efectiva de información en los estados financieros, coadyuva a que esa información sea más relevante y por tanto, contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una

entidad? además, se cuestiona el propósito sobre ¿qué tan efectiva es la comunicación de la información financiera en los estados financieros?

Al indagar sobre los aspectos ontológicos de esta investigación, directamente invita al investigador a reflexionar sobre la forma y la naturaleza de la realidad, en torno de las siguientes preguntas: "¿cuál es la forma y naturaleza de la realidad? Y ¿Qué se puede saber de esta realidad?", son cuestiones fundamentales que hacen parte del corpus ontológico en una investigación científica, por eso, deben ser abordadas por las disciplinas del conocimiento que se encuentran en proceso de construcción científica.

No obstante, los paradigmas o enfoques de investigación que perduraron en el tiempo a los intensos debates y críticas son el positivismo y relativismo; cada uno con una visión del mundo diferente. En el positivismo, "la realidad social existe por sí sola, es absoluta, mecánica y objetiva; por tanto, la tarea del investigador se limita tan solo a medirla, ya que no puede interferir durante el proceso de su estudio" (Paramo, 2020, p. 19). En ese sentido, la realidad objeto de estudio existe en el mundo exterior del sujeto que investiga, se encuentra fuera de sí, además son seres racionales, conocedores de su realidad y de sus necesidades.

Por su parte, el relativismo admite que "la realidad social es subjetiva, relativa, y dinámica. La subjetividad nace de la visión que el investigador tiene no solo respecto a la compresión del problema, sino también a la forma de abordarlo de acuerdo al método de investigación" (Páramo, 2020, p. 20). Esta visión es considerada interpretativista, bajo la que el mundo de los seres humanos se construye; por ello comprenden sus dinámicas en contante interacción en el mundo social.

Este enfoque subjetivista de las ciencias sociales "se caracteriza porque la realidad social se entiende que existe únicamente como producto del entendimiento individual, que ha creado conceptos y etiquetas que le ayudan a interpretar la realidad y a negociarla con sus pares (ontología nominalista)" (Larrinaga, 1999, p. 107).

En primer lugar, el investigador asume la postura de Searle (2017) desde la que vivimos en exactamente un mundo, no en dos o tres; porque "desde los quarks y la

atracción gravitacional, hasta las fiestas de etiqueta y los gobiernos, forman parte de aquel único mundo" (p. 18). De esta forma, la realidad contable construida socialmente hace parte de un solo mundo, el cual está compuesto de hechos institucionales y no institucionales.

Así, las transacciones contables son resultado de hechos institucionales, y existen socialmente de forma independiente, aunque el preparador de la información no los reconozca, mide, revele, presente y comunique en los estados financieros. Lee (2006), sostiene que "se debe reconocer explícitamente que la materia objeto de contabilización comprende hechos institucionales que son ontológicamente subjetivos debido a su creación humana" (p. 17). En ese sentido, los organismos emisores de normas contables como IASB o FASB deben elaborar normas que permitan la representación de estos hechos en términos de Searle, de una forma epistemológicamente objetiva. No obstante, los citados organismos siguen emitiendo normas contables a partir de las que los contadores representan una realidad económica independiente y objetiva (Lee, 2006); sin duda, esta es una concepción afincada en el realismo ingenuo, que sostiene que la realidad empírica es objetiva y externa al sujeto y al investigador.

Para la presente investigación todas las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, así como también las *interpretaciones de las normas* (CINIIF) y el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, que emite el IASB desde el año 2001, son interpretados con base en Searle (1997; 2017) como un conjunto de hechos institucionales, asignando una serie de funciones a instrumentos (objetos) técnicos, como son los estados financieros; estos a su vez deben comunicar una información (datos cuantitativos y cualitativos) de forma efectiva sobre la situación financiera de una organización específica a los usuarios interesados.

Lo anterior lo advirtió Searle (2017), cuando sostuvo que "los humanos tienen la capacidad de imponer funciones a objetos y personas que por sí mismo no pueden ejecutar esas funciones exclusivamente en virtud de su estructura física" (p. 22). Así, la ejecución de la función necesita que haya un estatus colectivamente reconocido y con base en dicho estatus es que el objeto puede ejecutar la función en cuestión.

Vale la pena mencionar que en la contabilidad financiera fue IASB como organismo emisor reconocido internacionalmente, el que impuso las funciones a los objetos llamados NIIF, estableciendo reglas o criterios contables de reconocimiento, medición y revelación para cada uno de los temas principales objeto de estudio, su representación y comunicación. Asimismo, este mismo organismo viene realizando un trabajo conjunto para lograr el estatus colectivo que necesita para la ejecución de la función establecida en su modelo contable de NIIF.

3.2. El enfoque epistemológico de la investigación

Un aspecto importante que se debe abordar en el desarrollo de la investigación es precisamente preguntarse sobre ¿qué es la epistemología? García (2019), afirma que "la epistemología es la rama de la filosofía que se ocupa, esencialmente, de investigar los problemas relacionados con el conocimiento humano" (p. 19). En otras palabras, la epistemología estudia los principios, fundamentos, alcance y métodos del conocimiento humano (García, 2019).

Otra definición, la establecen Burrel y Morgan, (1979), al pensar el elemento epistemológico de la investigación como un conjunto de "suposiciones sobre las bases del conocimiento, respecto de la manera en la que una persona podría comenzar a comprender el mundo y comunicar este hecho como un conocimiento a sus otros congéneres" (p. 1). En ese sentido, lo epistemológico se fundamenta sobre la visión de la naturaleza del conocimiento mismo; esto quiere decir que implican ideas sobre la forma de construcción del conocimiento científico, así como también la lógica de identificar y comunicar la naturaleza del conocimiento, y los criterios de verdad y falsedad empleados.

Desde un enfoque tradicional, la construcción del conocimiento es resultado de una relación en la que intervienen dos elementos fundamentales: el sujeto cognoscente y el objeto que se conoce. Y, particularmente "los problemas filosóficos que investiga la epistemología tienen que ver con el rol que asume el sujeto" (García, 2019, p. 19), o lo

que ocurre en esta relación sujeto-objeto. Ahora bien, en esta dicotomía se asumen dos posturas filosóficas claras y en plena competencia: el positivismo y el interpretativismo. El positivismo plantea que el sujeto investigador debe tomar distancia del objeto estudiado a fin de lograr la objetividad y verdad del conocimiento aprehendido. Chua (1986), lo reafirma de esta forma "lo que esta "allá afuera" (el objeto) esta presumiblemente separado de aquel que puede conocer (el sujeto), y el conocimiento se produce cuando un sujeto representa correctamente y "descubre" esta realidad objetiva" (p. 43-44); por tanto, las personas no son consideradas como sujetos activos en la construcción de su realidad social, al contrario, son considerados objetos pasivos.

Por su parte, el interpretativismo argumenta que el sujeto investigador está inmerso en el objeto estudiado, hace parte de la realidad; por ello se caracterizan como sujetos sensibles que construyen la realidad. Chua (1986) afirma que "la realidad social es emergente, creada subjetivamente y objetivada a través de la interacción humana" (p. 54).

Como se puede interpretar existen varios enfoques epistemológicos para la generación de conocimiento y distintos pensadores que los promueven y aplican. Así, por ejemplo, Burrel y Morgan (1979) propusieron una clasificación de la investigación en teoría de la organización, en la que utilizaron dos criterios fundamentales para la construcción de conocimiento: primero, las presuposiciones sobre la naturaleza de las ciencias sociales; y segundo, las creencias acerca de la naturaleza de la sociedad. Con respecto al primer criterio, los autores plantean que estos tienen dos extremos, los cuales denominaron subjetivista y objetivista. "La caracterización de ambos extremos se realiza mediante una serie de presuposiciones sobre (a) ontología; (b) epistemología; (c) naturaleza humana; y (d) metodología (Larrinaga, 1999, p. 107).

De acuerdo con Larrinaga (1999), en el extremo subjetivista se ubican los enfoques alternativos: interpretativos y críticos, desde los que "el conocimiento científico sólo se puede adquirir de forma personal, adquiriendo en primer lugar el conocimiento del sujeto bajo investigación (epistemología interpretativa)" (p.107). A causa de ello, el

sujeto construye el conocimiento de forma individual y como resultado de un proceso formal de investigación social. Estos enfoques privilegian las metodologías cualitativas, que permitan indagar sobre los mundos interiores de las personas y principalmente conocer la forma en que el individuo crea, modifica e interpreta el mundo en el que interactúa socialmente (Larrinaga, 1999).

Por otra parte, en el extremo objetivista se ubican los enfoques funcionalistas o positivistas, a partir de los que el conocimiento "se puede adquirir mediante la observación parcial e interpretar de forma fraccionada" (Larrinaga, 1999, p. 108). Este enfoque prioriza la utilización de metodologías cuantitativas, en las cuales se aplican los métodos de las ciencias naturales en la localización, explicación y predicción de los modelos y regularidades sociales (Larrinaga, 1999). En síntesis, "cuando la realidad es concreta y objetiva y el comportamiento humano es determinístico, el conocimiento se consigue a través de la observación y, por lo tanto, el método científico será apropiado" (Ryan, et al, 2004, p. 57).

La perspectiva epistemológica asumida en esta investigación se fundamenta en los postulados filosóficos de Searle (1997; 2017), sobre el papel del lenguaje en la creación, la constitución y el mantenimiento de la realidad social. No obstante, los hechos sociales son resultado de las institucionales sociales o también denominados hechos institucionales en términos de Searle; es decir, estos son creados subjetivamente como resultado de acuerdos entre seres humanos y aceptados por ellos mismos mediante procesos de intersubjetivación. En ese propósito, para lograr su existencia los hechos institucionales necesitan de consensos humanos, y además tendrán sentido por la función asignada estos hechos u objetos donde cumplen una función social, ejemplo, las NIIF como institución presentan una función, preparar y presentar una información financiera útil a los usuarios interesados.

Desde esta concepción subjetiva, "el mundo (o la realidad, o el universo) existe independiente de nuestras representaciones del mismo" (Searle, 1997, p. 160), desde la que los sujetos racionales disponen de varios modos interconectados al mundo, como: la percepción, el pensamiento, el lenguaje, las creencias, los deseos, y también se

presentan sus representaciones que expresan rasgos del mismo, como son: las imágenes, los mapas, los diagramas, entre otros. A todos estos modos Searle los llama representaciones. En consecuencia, todas las representaciones ostentan intencionalidad: sea intrínseca, como las creencias y las percepciones, o, derivada, como los mapas y los enunciados (Searle, 1997). De tal manera que, estas formas de representar la realidad serán verdaderas si corresponden con los hechos en la realidad (teoría de la verdad como correspondencia), caso contrario serán falsas. Así es la manera como construye el conocimiento sobre la realidad en términos de Searle (1997), y recalca "estar en posesión de conocimiento significa está en posesión de representaciones verdaderas, para las cuales podemos ofrecer determinados tipos de justificaciones o de evidencia" (p. 161).

Por tanto, epistemológicamente el abordaje de la comunicación se realiza desde la misma práctica donde se origina (la contable), considerando por supuesto, la experiencia y elementos de orden social (valores, ética y principios) de los Contadores Públicos (informantes clave) y el contexto bajo el cual se genera el fenómeno (comunicación y representación contable); esto es, una simbiosis entre lo teórico y lo empírico.

3.3. Método

Una vez explicado el enfoque cualitativo, la postura ontológica y epistemológica asumida en esta investigación y descrita en apartados anteriores, ahora es necesario exponer cómo responder a las intencionalidades formuladas en la investigación, es decir: ¿Cómo obtener los datos? ¿Cómo sistematizarlos? ¿Cómo interpretarlos y analizarlos? ¿Cómo validar y determinar la credibilidad de los datos?, entre otros.

Según lo descrito en acápites anteriores, el objeto de estudio de la presente investigación está constituido por la representación en contabilidad, desde la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB. De acuerdo con esto, se pretende fundamentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva

prevista en la regulación contable internacional del IASB y la posición ontológica de realidad social de Searle (1997; 217).

Desde esta perspectiva, resulta importante comprender la realidad en la que se circunscribe la concepción actual de representación contable y la relación que subyace con la comunicación efectiva; así una vez interpretada pueda ser significada y aporte a la construcción de sentido en la información contable y por ende a la contabilidad financiera. Aquí adquiere importancia la hermenéutica como método que orienta el estudio y desarrollo de esta investigación, considerada ampliamente como una alternativa de investigación cualitativa.

Desde la dimensión etimológica, *hermenéutica* proviene de la palabra griega *hermeneuein*, que significa interpretar o comprender. Su origen se remonta al siglo XVII en relación con la interpretación bíblica (exégesis), bajo la que se buscaba establecer reglas para esta interpretación (hermenéutica) (Sandín, 2003). Luego, a principios del siglo XVIII adquirió una connotación histórica y se convirtió en una teoría de la interpretación refinada, académica y secular. Posteriormente, en el siglo XIX "evolucionó de un estatus de metodología filosófica hacia una filosofía del significado de todas las expresiones humanas" (Sandín, 2003, p. 60). Finalmente, a finales del siglo XX la hermenéutica "se pensó como la metodología fundamental para el estudio de expresiones humanas" (Naranjo, 2020, p. 76).

De acuerdo con Beuchot (2015), la hermenéutica se define como "la disciplina que versa sobre la interpretación de textos" (p.14), es decir, es la acción de interpretar el significado de los textos en distintas circunstancias, o mejor dicho es el conocimiento en el contexto. En consecuencia, interpretar es comprender en profundidad un fenómeno, y los textos pueden ser de diferentes clases: específicamente escritos, posiblemente una escultura, una pintura, símbolos, metáforas, entre otros.

Entonces, la hermenéutica general se caracteriza como fuente de reflexión sobre la naturaleza y el problema de la comprensión interpretativa en sí misma. También es considerada como una propuesta metodológica de comprensión de la realidad social, puesto que parte de un texto es susceptible de ser interpretado y para ello desarrolla

distintas propuestas metodológicas que la diferencian de otras formas de investigación (Sandoval, 1997).

Cabe resaltar que el propósito de la hermenéutica es "incrementar el entendimiento para mirar otras culturas, grupos, individuos, condiciones y estilos de vida, sobre una perspectiva doble de presente y pasado" (Sandoval, 1997, p. 60).

En cuanto al trabajo interpretativo que se identifica con la hermenéutica, parte del principio de reconocer la posibilidad de interpretar un texto en dos formas: la primera, propone una interpretación literal o textual como también se denomina, y la segunda, plantea una interpretación a partir de la reconstrucción del mundo del texto; es decir, parte de la lectura del contexto social que lo origina.

En concordancia con Beuchot (2015), "en el acontecimiento hermenéutico o acto interpretativo interviene, en primer lugar, un texto, que es lo que se va a interpretar. Pero ese texto supone un autor. Y, asimismo, un lector o interprete, quien es quien lo va a interpretar" (p. 14). Esto indica que hay dos intencionalidades, la del autor, esta indica lo que pretendió expresar el propio autor en su texto; y la del lector, que a veces no interpreta correctamente lo que el autor pretendió que se entendiera, sino que agrega significados propios.

Un aspecto para resaltar es que la hermenéutica interviene en el texto que es polisémico, que tiene varios significados; esto es donde hay un solo significado no hace falta la interpretación. Por ello, "los investigadores interpretan los textos basados tanto en el contexto cultural en los que están, como en el contexto cultural en el que fueron creados" (Naranjo, 2020, p. 77); puesto que su labor es la interpretación y la búsqueda de significado de los textos para facilitar la comprensión de forma precisa.

Por otra parte,

> [E]l enfoque hermenéutico asume que la función del lenguaje es la clave en la construcción de sentidos, porque los pensamientos, sentimientos y acciones de los sujetos están mediados semiótica y lingüísticamente; el sentido proviene del propio discurso, no de su referencia, de tal modo, la subjetividad como construcción social se conforma en el discurso. (Flores, Porta, y Martín, 2014, p. 72).

Los anteriores argumentos permiten reafirmar la importancia del método hermenéutico para el desarrollo de la presente investigación; esto es que la interpretación y comprensión constituirían el fundamento metodológico, lo cual deberá estar articulado con el carácter constructivista de la concepción de representación de John R. Searle.

En ese sentido, el proceso de interpretación y comprensión señalado es parte fundamental del análisis hermenéutico, el cual se realizará con base en la técnica del análisis del discurso, a partir de los discursos (testimonios) facilitados por los informantes clave, como resultado de la interacción directa con ellos en el diálogo de saberes, y así de esta forma, dar respuesta a las intencionalidades específicas y general de la investigación.

Ahora bien, en un intento de explicación del conocimiento científico, entre muchos otros, Kant (1724-1804) esboza que la ciencia es una actividad en la que participan ambas corrientes de pensamiento, tanto lo empírico como lo racional, en una aproximación que se le identifica como "idealismo". (Manosalva y Guzmán, 2013).

Posteriormente, Hegel (1770-1831), con su dialéctica idealista y Marx (1818-1883), con su dialéctica materialista, pretenden romper con este dualismo citado, como lo expresa Manosalva y Guzmán (2013):

> En el primero, el ser humano se va construyendo en sus relaciones de intercambio con el mundo natural y social. En el segundo, el mundo de los seres humanos lo constituyen las relaciones sociales en las que los individuos, por intermedio de su trabajo, producen el orden dentro del cual satisfacer sus necesidades. Ambas tesis concuerdan con los postulados constructivistas y hermenéuticos en torno al lenguaje y la construcción de realidad(es). (p. 32).

En ese contexto, la relación entre la hermenéutica y el constructivismo emerge del sentido que surge de un contexto de multidiversidad, el cual caracteriza al pensamiento postmoderno actual y es la base natural del constructivismo. Aquí:

> [L]a realidad no es una y uniforme, sino múltiple y diversa y requiere ser construida e interpretada. Construir la realidad no es inventarla como algunos constructivistas radicales han sugerido […] sino darle forma en base a los elementos que aleatoriamente nos depara. Este proceso de construcción es muy complejo y consiste fundamentalmente

> en operaciones de apropiación de los elementos externos y de acomodación de las estructuras internas a aquellos. (Villegas, 1992, p. 6).

Es así como la hermenéutica se presenta como una metodología de interpretación y comprensión de la realidad cada vez más dinámica y compleja, que reclama develar sus verdades de forma sistemática y científica.

Ahora bien, es oportuno retomar algunos elementos filosóficos de la teoría de los actos de habla que propuso Searle (1990), para comprender el sentido y significado de los discursos; estos pueden ser de diferentes clases (ficción, científicos, filosóficos, políticos, económicos, contables, entre otros), y son prácticas humanas, que no necesitan de una teoría especial para ser comprendidos y utilizados, solo necesitan de una serie de reglas que orienten el comportamiento lingüístico de los hablantes, así lo manifiesta Searle (1990), "hablar un lenguaje es tomar parte de una forma de conducta gobernada por reglas" (p. 25) que todo ser humano (hablante) está en la obligación de conocer y asumir para establecer una comunicación con sus interlocutores de forma individual o colectiva.

Por tanto,

> [S]i entendemos que la significatividad de un nombre depende del *uso*, es decir, de la "aceptabilidad" de los aspectos, los rasgos y las descripciones que de algún modo se consideran más importantes, y dejamos de lado la búsqueda del significado en términos referenciales, ya que, muchos enunciados de los que usamos a diario no son una imagen o *un espejo de la naturaleza*, sino que son "movimientos" aceptados dentro de un *juego* del lenguaje, podremos comprender que hay nuevas lógicas para hallar el significado y estas están determinadas por el uso y la convencionalidad. (Rodríguez y Santamaria, 2017, p. 36).

De esta forma, el uso del lenguaje en su contexto le permite al ser humano descubrir el significado en la comunicación, es decir, son los hablantes cuando emplean cada término en determinado contexto, y en cierto discurso donde le otorgan significatividad. Así, "el significado es algo que cada hablante obtiene en el uso" (Rodríguez y Santamaria, 2017, p. 36), o mejor dicho se halla en la práctica misma (pragmatismo).

En palabras de Searle (1990),

> [U]n acto de habla es la unidad básica de la comunicación, tomada juntamente con el principio de expresabilidad, sugiere que existe una serie de conexiones analíticas entre la noción de actos de habla, lo que le hablante quiere decir, lo que la oración (u otro elemento lingüístico) emitida significa, lo que le hablante intenta, lo que le oyente comprende y lo que son las reglas que gobiernan los elementos lingüísticos. (p. 30).

Por lo anterior, en la teoría de los actos de habla[23], el significado de las oraciones, frases o palabras depende de lo que el hablante puede llegar a hacer con estas, por eso no existe un único enunciado con un único significado. Los términos en un discurso se usan para diferentes fines, como: preguntar, prometer, ordenar, entre otros, según lo que se quiera comunicar.

De esta forma, la comprensión del discurso está relacionada con el significado y se logra cuando los interlocutores reconocen las reglas y el uso que tienen en la comunicación. Searle (1990), presenta una propuesta sobre el significado en cuatro proposiciones, a saber:

1. Comprender un enunciado es conocer su significado.

2. El significado de un enunciado está determinado por las reglas, y estas especifican las condiciones de emisión de los enunciados.

3. Emitir un enunciado invita al hablante a intentar hacer lo que el oyente sepa (reconozca, sea consiente de) lo que esta mencionado (se logra por el conocimiento de las reglas de un enunciado).

4. Un enunciado proporciona un medio convencional de lograr la intensión de producir un cierto efecto ilocucionario en el oyente (p. 56-57).

En términos Sarleanos, las palabras no significan nada, sino son emitidas por hablantes como parte de enunciados que conllevan una intencionalidad. Entonces, el objeto de las intenciones de logrará si el oyente comprende el significado del enunciado, bajo ciertas reglas propuestas y asumidas. Es más “el análisis se hace en

[23] J.L. Austin (1962) los llamó actos ilocucionarios; algunos ejemplos en castellano son los verbos y frases como: enunciar, aseverar, describir, aconsejar, observar, comentar, mandar, ordenar, suplicar, criticar, pedir disculpas, censurar, aprobar, dar la bienvenida, prometer, dar consentimiento y pedir perdón (Searle, 1965).

término de reglas y del conocimiento que le oyente posee de las reglas y, por lo tanto, no hace uso explícito en el *analysans* de ningún término que incluya <<significa>>como parte de su propio significado" (Searle, 1990, p. 57-58).

Bajo la explicación anterior, para la presente investigación los discursos en contabilidad deben ser analizados desde la técnica del análisis del discurso, que en términos de Searle son actos de habla y hacen parte del lenguaje utilizado en la construcción de las instituciones y los hechos institucionales. Esto con el fin de comprender el significado y sentido de la comunicación expresada en los informes contables y además en los discursos construidos por los contadores como informantes clave; asumiendo que "la realidad social tiene una estructura formal tan simple y elegante como la estructura del lenguaje empleada para crearla" (Searle, 2017, p. 34).

3.4. Obtención de la información

Una vez formulada la orientación de la investigación, desde el enfoque cualitativo y fundamentado con estrategias acordes al método hermenéutico, es relevante tener en cuenta la naturaleza de la información derivada en el proceso de recolección y análisis. Como se describió en acápites anteriores, se asumió el enfoque cualitativo como orientación metodológica de la investigación, con el propósito de fundamentar las interpretaciones y comprensiones que subyacen al método hermenéutico.

Con respecto a las técnicas e instrumentos de recolección e información se propuso utilizar la observación participante, la revisión documental y la entrevista; esto en sincronía con el propósito epistemológico del método hermenéutico de interpretar y comprender la realidad social objeto de estudio.

La técnica de observación participante es considerada como "la estrategia interactiva utilizada por un investigador, quien en cierto grado asume el papel de miembro de un grupo y participa en sus funciones […] con el fin de observar todo lo que pueda ser observado" (Galano, 2018, p. 48); esta estrategia busca llegar profundamente a la

compresión y explicación de la realidad, donde el investigador participa activamente del fenómeno que quiere estudiar.

Por su parte, la revisión documental:

> [E]s una técnica privilegiada para rastrear, ubicar, inventariar, seleccionar y consultar las fuentes y los documentos que se van a utilizar como materia prima de una investigación. Las fuentes se clasifican en primarias y secundarias, y funcionan como verificadores que soportan la veracidad de la información. (Galano, 2018, p. 143).

En síntesis, es una técnica de recolección y validación de información, se apoya en el análisis del discurso como parte fundamental de su trabajo. Además de esto, la información que se obtiene de los documentos revisados y de los informantes clave permite elaborar datos para confrontar y triangular con información recopilada por otras técnicas para posibilitar la validación de sus resultados.

La entrevista es una técnica que se define como:

> [U]na reunión para conversar e intercambiar información entre una persona (el entrevistador) y otra (el entrevistado) u otras (entrevistados). […] a través de las preguntas y respuestas se logra una comunicación y la construcción conjunta de significados respecto a un tema. (Hernández, 2014, p. 403).

Para la presente investigación se utilizó concretamente la entrevista semiestructurada, porque presenta un mayor grado de flexibilidad frente a otras opciones, "debido a que parten de preguntas planeadas, que pueden ajustarse a los entrevistados. Su ventaja es la posibilidad de adaptarse a los sujetos con enormes posibilidades para motivar al interlocutor, aclarar términos, identificar ambigüedades y reducir formalismos" (Diaz, Torruco, Martínez, y Varela, 2103, p. 163).

Por consiguiente, ahora se describen las estrategias, así como también los instrumentos de recolección de información de acuerdo con cada intencionalidad específica de esta investigación:

1. *Estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera*. Esta intencionalidad implica principalmente una revisión documental. Por tanto, amerita de un medio material como la guía de revisión documental, que

dé cuenta el estado actual del constructo representación contable. Así como también, se realizará una entrevista como estrategia de investigación y la conversación se guiará a partir de unos disparadores sobre el tema; esto implica utilizar como medio material un formato de entrevista semi estructurada que se aplicará al conjunto de actores señalados en apartados anteriores.

2. *Interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*. Esta intencionalidad implica principalmente el uso de una entrevista. En consecuencia, se realizará una entrevista como estrategia de investigación y la conversación se guiará a partir de unos disparadores sobre el tema; esto implica utilizar como medio material un formato de entrevista semiestructurada por medio de un conjunto de preguntas que se derivan a partir de los disparadores, y esta se aplicará al conjunto de actores clave quienes suministraran sus concepciones e interpretaciones sobre los constructos de representación en contabilidad y comunicación efectiva.

3. *Explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad*. Esta intencionalidad implica principalmente una revisión documental. Por tanto, requiere de un medio material como la guía de revisión documental, que permitan identificar categorías teóricas del pensamiento ontológico de John R. Searle (1997/2017) y coadyuven a la significación del concepto de representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional de IASB.

4. *Sustentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional y la posición ontológica de realidad social de Searle*. De acuerdo con las técnicas de recolección de datos que se propone aplicar, y la relación de las categorías asociadas a los constructos representación en contabilidad y comunicación efectiva, se procede a realizar una triangulación de los datos e información recopilados en el proceso investigativo.

3.5. Sujetos clave de la información

Ahora bien, es oportuno mencionar los sujetos clave de la información que se eligieron para la aplicación de la entrevista de países como Venezuela, Colombia, Ecuador, Perú y Brasil, como son los contadores públicos que: a) participen en la preparación y presentación de los estados financieros; b) participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país; c) se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores; d) se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales. A continuación - en el Cuadro N° 16- se describen de forma detallada los sujetos clave de la información.

Cuadro 16. Sujetos clave de la información

Actores Clave	Sujetos clave de la información	Criterios clave para la selección de sujetos	Información específica
Contadores Públicos Expertos	4 Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros.	Contadores Públicos con al menos diez años de experiencia que participan en la elaboración y presentación de los estados financieros.	Código asignado: Cargo que desempeña: Experiencia profesional: Años de experiencia: País de procedencia:
Contadores Públicos Académicos	5 Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país.	Contadores Públicos académicos con al menos diez años de experiencia como investigador escalafonado por la institución pública establecida en el país.	Código asignado: Cargo que desempeña: Experiencia profesional: Años de experiencia: País de procedencia:
Contadores Públicos Representantes de los Gremios Contables	2 Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores.	Contadores Públicos con al menos diez años de experiencia en cargos directivos en los gremios de Contadores Públicos.	Código asignado: Cargo que desempeña: Experiencia profesional: Años de experiencia:

Continuación cuadro 16			País de procedencia:
Contadores Públicos Representantes de los Organismos Reguladores Contables	3 Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales. **Total 14**	Contadores Públicos con al menos diez años de experiencia en el cumplimiento de funciones en organismos reguladores Nacionales.	Código asignado: Cargo que desempeña: Experiencia profesional: Años de experiencia: País de procedencia:

Fuente: Elaboración propia, 2024.

3.6. Disparadores de diálogo

Para ilustrar mejor, enseguida se presentan los disparadores de diálogo que permitan establecer una conversación académica clara y profunda con los sujetos clave de la información, los cuales fueron descritos anteriormente. Estos disparadores del diálogo se construyeron a partir de las intencionalidades específicas de la investigación y el tema objeto de estudio. Para ello, se parte de un concepto, definición o afirmación que permita derivar un conjunto de preguntas inteligentes para guiar la conversación con los actores clave.

Cuadro 17. Disparador/afirmación del diálogo

Intencionalidad 1: Estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera.	
Afirmación/Disparador. La representación contable en la contabilidad financiera surge como consecuencia de ejecutar las actividades del proceso contable, como son: reconocimiento, medición (inicial-posterior), presentación y revelación de los hechos económico-financieros sobre los elementos de los estados financieros como los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Conjuntamente, para materializar las actividades mencionadas se requiere la aplicación correcta de unos criterios técnicos incluidos en un modelo contable; por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por IASB. A partir de esta afirmación, su conocimiento y desde su experiencia profesional responda las siguientes interrogantes:	
Interrogantes	**Respuestas**
a) ¿Qué entiende usted por representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?	
b) ¿Cuál es la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera?	

c) ¿Cómo se puede maximizar las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta? Explique mediante algunos ejemplos.	
d) ¿Considera usted que la subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera? Si___ No___. Explique su respuesta.	
e) ¿De qué manera la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición podrían afectar la representación fiel de la información financiera en las organizaciones?	
f) ¿Qué aspectos normativo-técnicos se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros?	
Intencionalidad 2: Interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional.	
Afirmación/Disparador. "La comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere: (a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas; (b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y (c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva" (M.C, 2018, párrafo, 7.2). A partir de esta afirmación, su conocimiento y desde su experiencia profesional responda las siguientes interrogantes:	
Interrogantes	**Respuestas**
a) ¿Qué entiende usted por comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?	
b) ¿De qué manera la comunicación efectiva de información en los estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad? Explique mediante algunos ejemplos.	
c) ¿De qué manera la comunicación efectiva también logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros? Explique mediante algunos ejemplos.	
d) ¿Cuál es el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación/disparador del diálogo?	
e) ¿Cómo se asegura que los usuarios puedan confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos (E.F) buscan comunicar?	
f) ¿Considera usted algún otro componente de comunicación que permitiría mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros?	
Intencionalidad 3: Explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad.	
Afirmación/Disparador. Realidad social (contable). Según Searle (1997), la realidad social está compuesta por un conjunto de hechos institucionales que son creados por los humanos para la satisfacción de sus propósitos y fines. Además, estos hechos son revestidos de poder colectivo para su funcionamiento en la sociedad. En contabilidad financiera, la realidad contable puede entenderse a sí misma, lo que quiere decir, que los constructos contables formulados son convenciones (hechos institucionales) construidos por la comunidad contable, o determinados por los organismos emisores de estándares contables	

internacionales. Estos constructos permiten representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales que los emisores y reguladores quieren revelar según los objetivos propuestos (intencionalidad) en el modelo contable y establecidos con base en las necesidades de información de los usuarios. A partir de esta afirmación, su conocimiento y desde su experiencia profesional responda las siguientes interrogantes:		
	Interrogantes	**Respuestas**
a)	La preparación y presentación de la información financiera (estados financieros) en las organizaciones es responsabilidad del contador y de la administración. Entonces, ¿Cómo los contadores construyen una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente?	
b)	Algunas posturas teóricas plantean que la contabilidad es entendida como el lenguaje de los negocios ¿Cómo el lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones?	
c)	El lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y, por consiguiente, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. ¿Considera usted que el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información? Si__ No__. Justifique su respuesta.	
d)	¿Considera usted la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones? Si__ No__. Argumente su respuesta.	
e)	¿Cómo se puede tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas? Argumente su respuesta.	

Fuente: Elaboración propia con base en *Marco Conceptual para la Información Financiera* (IASB, 2018) y Searle (1997).

3.7. Procesamiento e interpretación de la información

En este apartado sobre el procesamiento e interpretación de la información se logra resolver los interrogantes derivados del problema de investigación y las intencionalidades propuestas.

Cabe destacar que en la investigación cualitativa, la recolección y la interpretación de datos o información ocurren prácticamente en paralelo (Hernández, 2014); es decir, desde el inicio de la investigación hasta finalizar, aquí el investigador está en constante interacción con los datos recopilados y su análisis permanente, lo que permite cierta flexibilidad en su desarrollo.

De acuerdo con las estrategias y técnicas de recolección de información, ahora es necesario describir las técnicas utilizadas para el procesamiento e interpretación de la

información con el fin de otorgarle significado a la información obtenida, es decir, es pertinente clasificar, organizar, sistematizar e interpretar la información copilada para comprender la realidad investigada y así contribuir al desarrollo teórico de la disciplina contable.

En ese sentido, y en concordancia con la revisión documental aplicada en esta investigación, es válido mencionar que se utilizó la técnica de análisis de discurso, la cual "proporciona una forma de validar interpretaciones de textos porque es interdisciplinar y toma en cuenta el conocimiento sobre la producción de textos, su interpretación y evaluación" (Bolívar, 2018, p. 19). Por consiguiente, el análisis del discurso, consiste en comprender cómo las personas se comunican entre sí. Además, se utiliza de forma práctica para interpretar y analizar el lenguaje, bien sea escrito o hablado.

Eso significa que en esta investigación se entiende el discurso desde la perspectiva lingüística textual o también denominada lingüística discursiva. Esta perspectiva "pone el foco de la investigación en los procesos del texto, la forma en que se estructura la información, la referencia, las señales de cohesión y coherencia, los tipos de textos y géneros discursivos, intertextualidad y otros procesos (Bolívar, 2018, p. 19).

Asimismo, en la lingüística textual la definición de texto "considera los eventos comunicativos y distingue claramente entre lo que es el sistema formal de la lengua y su uso en contextos" (Bolívar, 2018, p. 19). Igualmente, la investigación en este campo de la lingüística textual se orienta en los productores y lectores del texto, por tanto, es una ciencia empírica e interdisciplinar.

Para la interpretación de los datos cualitativos resultado de las entrevistas realizadas a informantes clave se utilizará el análisis de contenido como método para identificar patrones y temas en los datos cualitativos; es decir, mediante este enfoque se organiza, codifica y categoriza sistemáticamente aspectos específicos del contenido de los datos recopilados para luego identificar tendencias, modelos y significados de los discursos.

También se explica que, por el hecho de utilizar diferentes fuentes y métodos de recolección, a esta actividad se le denomina *triangulación*, que consiste en la evaluación de la consistencia de los hallazgos contrastándolos con la información obtenida con diferentes estrategias o proveniente de distintos informantes.

Sobre la triangulación en enfoques cualitativos, Galeano (2018) expresa que:

> [E]s una de sus características esenciales y puede incluir otros datos (tiempos, espacios, actores); otros investigadores (varios analistas observan y leen el mismo documento), y varias teorías (utilizar más de un enfoque para construir las categorías de análisis), técnicas y fuentes (combinar el uso de entrevistas y grupos focales con las fuentes documentales) (p. 164).

En esta investigación la triangulación se presenta de acuerdo con el método hermenéutico y parte de la información obtenida en la intencionalidad número uno hasta la numero tres, de tal forma, que la interpretación de la información y comprensión sea coherente y completa, para así sustentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional desde la posición ontológica de realidad social de Searle (1997/2017).

3.8. Validez y credibilidad de la información

La confiabilidad o credibilidad y validez son características fundamentales en el proceso investigativo, para lo cual el método y las técnicas utilizadas deben ser confiables, es decir, garantizar que los resultados representen algo real e inequívoco (Galeano, 2018). En esta investigación dichas características se logran a partir de las estrategias y técnicas de recolección de información propuestas, la validación de los expertos, y la capacidad argumentativa del investigador en la interpretación y análisis.

En ese sentido, Sandín (2003) propone un conjunto de criterios amplio, completo y detallado de criterios éticos, específicamente en un aparte menciona que “los estudios deben ser valorados a partir de criterios generados por y desde dentro del propio paradigma cualitativo” (p. 190). En la presente investigación atendiendo a Sandín

(2003), se propone satisfacer criterios de calidad inherentes a la investigación cualitativa como son: credibilidad, transferibilidad, consistencia y confirmabilidad.

Definitivamente, esta investigación se acoge a la autenticidad como criterio constructivista para evaluar su calidad y así generar credibilidad y confianza en los resultados obtenidos.

3.9. Postura ética

La postura ética del investigador hace referencia a la forma como se presenta "el abordaje de los criterios relacionados con la validez y credibilidad" (Sandín, 2003, p. 207) del proceso investigativo en la investigación cualitativa. Aunque muchas situaciones imprevistas se podrán presentar en el trascurso de la investigación, el investigador resultado de su reflexión asumirá un posicionamiento ético al momento de tomar decisiones.

Así mismo, "una de las características esenciales de la investigación cualitativa que le confiere esta especial consideración de las cuestiones éticas es la inexistencia de un instrumento mediador entre el investigador y la realidad" (Sandín, 2003, p. 2007); lo señalado hace posible cierto grado de subjetividad que se minimiza a partir del rigor científico y ético que se le imprima a esta mediación.

Finalmente, el investigador asume como postura ética los siguientes lineamientos éticos con el propósito de generar credibilidad y confianza en la investigación: a) confidencialidad de la información obtenida para garantizar la privacidad y la intimidad de esta; b) respeto recíproco y permanente con los participantes directos e indirectos que han cooperado en esta investigación; c) presentar la información completa y susceptible de verificación, la cual fue obtenida en el proceso investigativo de acuerdo con la naturaleza de la fuente; y, d) respeto permanente por los textos revisados, los testimonios e ideas de sus autores.

CAPÍTULO IV

LA REPRESENTACIÓN EN CONTABILIDAD Y COMUNICACIÓN EFECTIVA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA. UNA CONTRASTACIÓN ENTRE LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y LOS ELEMENTOS EMPÍRICOS DESDE LOS POSTULADOS DEL ENFOQUE ONTOLÓGICO DE REALIDAD SOCIAL DE JOHN R. SEARLE

En esta sección, se sistematiza, interpreta y analiza la información recolectada en el contexto práctico -original- donde ocurre el fenómeno de la representación en contabilidad y la comunicación efectiva de la información financiera. La compilación se estableció desde los lineamientos de la teoría de la construcción de la realidad social (Searle, 1997/2017), desde la cual la realidad social se construye a partir de la interacción entre el investigador y los sujetos clave de información entrevistados.

En este caso, tal como lo sustenta la visión interpretativa y el constructivismo, el nuevo conocimiento privilegia la postura de los actores sociales, representados en este caso por los Contadores Públicos que participan en la cotidianidad de las prácticas contables a través de: a) la preparación y presentación de información; b) académicos e investigadores contables; c) funciones de dirección en los gremios de Contadores; y, d) funciones en los organismos de regulación nacionales.

La interpretación y comprensión de los significados que tienen los sujetos clave de información entrevistados sobre la representación en contabilidad financiera y la comunicación efectiva de la información financiera, como unas prácticas sociales (hechos sociales) que surgen en la dinámica de las organizaciones, estableció el punto principal para la identificación, interpretación, análisis, caracterización, y comprensión de las categorías empíricas que fundamentaron la construcción del nuevo conocimiento; estas se contrastaron con las categorías teóricas definidas a partir de la

revisión de literatura especializada y, especialmente, de las construcciones teóricas de Searle (1997/2017).

Desde la dimensión epistemológica, se consideró como punto de partida la premisa que el conjunto de conceptos, interpretaciones, percepciones o símbolos mentales encontrados en la sociedad actual donde interactúan los sujetos, constituyen la base inicial para conocer la realidad, interpretarla, comprenderla y construirla socialmente. Por tanto, el proceso sistemático de construcción del nuevo conocimiento, se sustentó en el desarrollo de las cuatro intencionalidades específicas propuestas en la presente investigación. 1) estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera; 2) interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional; 3) explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad; y, 4) sustentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional y la posición ontológica de realidad social de Searle.

Desde la dimensión metodológica, se recurrió a la triangulación como un proceso científico que permite interpretar y comprender una misma realidad, pero desde diversas perspectivas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados. En esta investigación, se triangularon los fundamentos teóricos que sustentan el desarrollo de la representación en contabilidad financiera y la concepción de comunicación efectiva de información financiera con la información facilitada por los sujetos clave de información entrevistados.

Las intencionalidades uno (1), dos (2) y tres 3, por su naturaleza teórico-práctico, se sustentaron en la revisión de literatura especializada sobre las categorías y subcategorías que las contienen, así como en el análisis de la normatividad internacional relacionada con la representación en contabilidad financiera y la concepción de comunicación efectiva de información financiera. Igualmente, estas intencionalidades por su énfasis en la comprensión de la representación en contabilidad financiera y la concepción de comunicación efectiva de información financiera como

un fenómeno social -consecuencia de la práctica contable-, se complementaron y fundamentaron en la aplicación de un diálogo de saberes mediante una entrevista a los sujetos clave de información, en el contexto -original- donde efectúan la práctica contable. Finalmente, en la intencionalidad cuatro (4) relacionó las categorías asociadas a los constructos representación en contabilidad y comunicación efectiva, y se realizó la triangulación de los datos e información recopilados en el proceso investigativo.

El diálogo de saberes con los informantes clave por su naturaleza cualitativa permitió interpretar, comprender, teorizar y ubicar el conocimiento teórico-práctico que tienen los sujetos clave de información sobre la representación en contabilidad financiera y la concepción de comunicación efectiva de información financiera. De esta forma, a cada una de las intencionalidades estudiadas a través del instrumento -entrevista-, se le formuló un disparador de diálogo/afirmación, que aportó el conocimiento: técnico, normativo, y teórico, para generar el diálogo formal entre el investigador y los sujetos clave de información entrevistados, como actores principales de esta investigación.

Para la sistematización de la información, los sujetos clave entrevistados se clasificaron en cuatro categorías, de acuerdo con los cargos desempeñados en el ejercicio de su práctica contable, a cada categoría se le asignó un código para identificarlos claramente, como se describe a continuación.

a). (Sp): Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros.

b). (Si): Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país.

c). (Sg): Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores.

d). (Sr): Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales.

El respectivo análisis de la información facilitada por los sujetos clave de información entrevistados se realizó para cada una de las interrogantes derivadas de la afirmación/disparador de dialogo en tres fases consecutivas.

En la primera fase, se sistematizó la información facilitada por cada sujeto clave, lo cual permitió simplificar los testimonios obtenidos mediante el proceso de categorización de las respuestas entregadas a cada interrogante. En la segunda fase, se realizó la triangulación la información recopilada en el contexto empírico para posteriormente resumir teóricamente todas las sub categorías identificadas. Las anteriores fases mencionadas, se desarrollaron desde la postura epistemológica de John R. Searle (1997; 2017) estudiando múltiples perspectivas teóricas de una misma realidad; en este caso específico descrita por la representación en contabilidad financiera, bajo la concepción de comunicación efectiva de información presente en la regulación contable internacional del IASB. Consecutivamente en la tercera fase, los hallazgos empíricos (sub categorías) derivados del contexto práctico en el que ocurre la representación en contabilidad financiera y la comunicación efectiva de información, se contrastaron con los postulados teóricos y, específicamente con los expresados por John R. Searle (1997; 2017), filósofo del lenguaje que orientó el desarrollo de la presente investigación. Los resultados encontrados en esta última fase, sustentaron la construcción del nuevo conocimiento orientado sustentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional.

4.1. Sistematización de la información de los interrogantes relacionados con intencionalidad de investigación número uno (1)

Enseguida se describen los hallazgos encontrados para la intencionalidad número uno (1) encaminada a estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera. Para desarrollar esta intencionalidad se formularon seis (6) interrogantes, estos son:

a) ¿Qué entiende usted por representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?

b) ¿Cuál es la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera?

c) ¿Cómo se puede maximizar las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta? Explique mediante algunos ejemplos.

d) ¿Considera usted que la subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera? Si___ No___. Explique su respuesta.

e) ¿De qué manera la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición podrían afectar la representación fiel de la información financiera en las organizaciones?

f) ¿Qué aspectos normativo-técnicos se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros?

El dialogo entre el investigador y los sujetos clave de información se fundamentó a partir de la afirmación/disparador de dialogo: La representación contable en la contabilidad financiera surge como consecuencia de ejecutar las actividades del proceso contable, como son: reconocimiento, medición (inicial-posterior), presentación y revelación de los hechos económico-financieros sobre los elementos de los estados financieros como los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Conjuntamente, para materializar las actividades mencionadas se requiere la aplicación correcta de unos criterios técnicos incluidos en un modelo contable; por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por IASB.

Las interrogantes presentadas anteriormente se formularon en correspondencia a las siguientes categorías teóricas:

a) Concepto: una opinión o representación mental relacionada a un significante lingüístico. Por la naturaleza misma del significado, hay cinco tipos de posibles actos de habla ilocucionarios", como son: Asertivos, Directivos, Compromisorios, y, Declarativos (Searle, 2017).

b) Objeto: Todo lo que puede ser materia de conocimiento (cosa) de parte del sujeto.

c) Representación fiel perfecta: una descripción cumpliría con tres características cualitativas: Sería completa, neutral y libre de error.

d) Juicio profesional: Capacidad para elegir entre alternativas de reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información cuando hay incertidumbre.

e) Medición: es el proceso por el que se puede determinar el valor de reconocimiento contable de un activo, pasivo, ingreso o gasto en los Estados Financieros.

f) Reformas normativo-técnicas: Propuesta de cambios para mejorar el marco normativo de la representación contable.

4.1.1. Procesamiento de la información: Interrogante (a) derivada de la intencionalidad (1)

4.1.1.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número uno (1) enfocada a estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (a) del diálogo de saberes de la siguiente forma: ¿Qué entiende usted por representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?

En el cuadro N°18, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos

relacionados con la representación contable en la contabilidad financiera, identificándose la siguiente sub categoría: concepto de representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB.

Cuadro 18. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (a) derivada de la intencionalidad (1)

Sujeto	Respuesta a interrogante (a) ¿Qué entiende usted por representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?	Subcategoría: Concepto de representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	…si hablamos de representación contable como una manifestación del "Ser real" de una entidad a través de un sistema contable, podría entenderse como la realidad de aquella y esta realidad no puede suscribirse únicamente a la representación numérica – textual, por cuanto como se mencionó anteriormente, las dos formas tienen limitantes frente a la realidad de una entidad. La representación contable es más una meta del IASB y del mundo de las ciencias contables y financieras, antes que una premisa de la información presentada en los estados financieros y ello obedece a que una representación contable abarca aspectos que no están siempre presentes en las NIIF y por el momento escapan a su ámbito de acción.	• Manifestación de un "ser real" de una entidad a través de un sistema contable. • La realidad de aquella y esta realidad no puede suscribirse únicamente a la representación numérica – textual. • La representación contable es más una meta del IASB y del mundo de las ciencias contables y financieras • Una representación contable comprende aspectos que no están siempre presentes en las NIIF.
Sp2	Exponer la realidad económica y financiera de las transacciones que realiza una entidad.	• Exponer la realidad económica y financiera de las transacciones de una entidad.
Sp3	Es el proceso de registrar, clasificar y emitir los Estados financieros para saber la situación de una empresa.	• Proceso contable para elaborar los estados financieros.
Sp4	La representación contable es un proceso en el cual se desarrollan varias actividades como son uno el análisis de la información y su interpretación.	• Proceso de análisis de la información y su interpretación.

Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Una representación contable intenta capturar los elementos básicos de un fenómeno, susceptibles de representación. La intención indicada parte del hecho de reconocer el origen de los hechos, una cuantificación (monetaria) del hecho, lo cual puede incluir explicaciones sobre la calidad de representación, los factores que afectan esa calidad representativa y hasta el hecho de saber cómo se llegó a la cuantificación. De allí que la representación se encuentre relacionada directamente con la complejidad del fenómeno a representar.	• Intenta capturar los elementos básicos de un fenómeno, susceptibles de representación. • Se encuentre relacionada directamente con la complejidad del fenómeno a representar.
Si2	La representación contable en el modelo IASB concierne al proceso de expresar en unos datos cuantitativos y cualitativos la realidad financiera de una entidad (que informa). Dicha representación se sustenta en unos criterios propios del modelo influenciados en gran medida por la técnica financiera.	• Proceso contable de expresar en unos datos cuantitativos y cualitativos la realidad financiera de una entidad. • Utiliza criterios específicos del modelo contable financiero.
Si3	Que es como una función o papel de los reportes financieros, pero no precisa qué es la representación contable. Dice cómo surge, pero no dice qué es; o una técnica, o una actividad, o un proceso, o una función, o una obligación, etc.	• Una función o papel de los reportes financieros. • Una técnica, o una actividad, o un proceso, o una función, o una obligación, etc.
Si4	Es el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones económicas y financieras de las entidades, La representación contable incluye la aplicación de las normas contables internacionales (Normas Internacionales de Información Financiera) Relevancia, Fiabilidad, Comparabilidad, y Comprensibilidad.	• Reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones económicas y financieras de las entidades. • Aplicación de NIIF y de las características cualitativas de la información financiera.
Si5	Importante y esencial	• Importante y esencial

Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	La representación contable encuentra sustento en el principio de "imagen fiel" desde donde se infiere varias interpretaciones relacionadas con el asunto de la verdad, la objetividad y la fidelidad en contabilidad.	• La representación contable encuentra sustento en el principio de imagen fiel. • Se infiere varias interpretaciones con la verdad, en la objetividad y fidelidad en contabilidad.
Sg2	Es una representación fiel y relevante de información con características fundamentales que pueden influir en las decisiones tomadas por el usuario.	• Es representación fiel y relevante de la información para la toma de decisiones por el usuario.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	La representación contable está relacionada con la forma en que los hechos económicos (transacciones y otros sucesos y condiciones son reconocidos, medidos, presentados y revelados en los informes financieros, dicha representación, en el caso de las NIIF, se fundamenta a partir de los objetivos y características de los informes financieros con propósito general, el objetivo, que es el fundamento, del cual se derivan las normas, es el de generar información que sea útil para tomar decisiones sobre asignación de recursos y evaluar la gestión de los administradores. Naturalmente si el objetivo cambia, los criterios de representación utilizados para reconocer, medir, presentar y revelar información, también se modificaría para conectarlo con el objetivo. Además, se debe tener en cuenta que la contabilidad está afectada por restricciones, esto es la materialidad y las restricciones de costo – beneficio. Un error común es creer que la contabilidad financiera sirve para reflejar el valor de un negocio, este no es su propósito, por cuanto las NIIF se establecen para generar la información que necesitan los usuarios para tomar decisiones, eso se representa en un juego completo de estados financieros. Resumiendo, la representación está conectada con un objetivo, pueden ser diversas dependiendo del propósito que se persiga.	• Proceso contable de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos en los informes contables. • Está relacionada directamente con los objetivos y características de los informes financieros con propósito general. • Su propósito es generar información que sea útil para tomar decisiones sobre asignación de recursos y evaluar la gestión de los administradores. • Los estados financieros son concebidos con un instrumento de representación.

Sr2	Es el reflejo valuativo de la realidad de las transacciones económicas, acompañadas de la información necesaria para su comprensión.	• Proceso de valuación de la realidad económica.
Sr3	Porque la contabilidad como conocimiento y sus diferentes instrumentos de captación, medición y representación permiten representar la realidad de distintas formas. Y precisamente la regulación surge por esa diversidad de formas de representación. Esto quiere decir que las normas no existen para representarlas. No es para representar, sino para limitar la representación. Lo que pasa es que esas normas sí terminan prescribiendo un tipo de modelos, no uno solo, sino varios modelos para representar la realidad. Un modelo contable sí es una forma de representación. Entonces, ¿qué entiendo por representación contable? Digamos, ¿cómo lo tiene el modelo de IASB? Porque la pregunta es, ¿en el marco del modelo contable financiero de IASB? Lo que dice el modelo es que...siguiendo estas reglas y aplicando el juicio profesional, tiene que conseguirse una representación fiel. Es la traducción al español del concepto *true and fair view* (imagen fiel) de la filosofía de los modelos contables anglosajones. Según esa filosofía, la contabilidad no logra hacer una representación isomórfica de la realidad, sino que lo que hace es presentar una visión confiable y supuestamente basada en una idea de verdad.	• La contabilidad como conocimiento y sus diferentes instrumentos de captación, medición y representación permiten representar la realidad de distintas formas. • El modelo contable de IASB sí es una forma de representación, porque al seguir estas reglas y aplicando el juicio profesional, tiene que conseguirse una representación fiel. • La contabilidad no logra hacer una representación isomórfica de la realidad, sino que lo que hace es presentar una visión confiable y supuestamente basada en una idea de verdad.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.1.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (a) de la intencionalidad número uno (1) del diálogo de saberes: *¿Qué entiende usted por representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Concepto de representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB* (Cuadro 18).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, de acuerdo con Searle (2017, p. 34-35) "la mente humana es capaz de crear sistemas de representaciones simbólicas. Podemos usar aquellos sistemas para realizar actos de habla con significado. […] Por la naturaleza misma del significado, hay cinco y solo cinco tipos de posibles actos de habla ilocucionarios", como son:

a. Asertivos, el objetivo es representar cómo son las cosas, y por eso tienen la dirección de ajuste palabra-a-mundo o descendente. Ejemplo: enunciados, descripciones, aserciones, entre otros.

b. Directivos: el objetivo es intentar que otras personas hagan cosas y por eso tienen la dirección de ajuste mundo-a-palabra o ascendente. Ejemplo: órdenes, solicitudes, entre otros.

c. Compromisorios o comisivos: el objetivo es comprometer al hablante con algún curso de acción, y que, como los directivos, la dirección de ajuste mundo-a-palabra o ascendente. Ejemplo: promesas, juramentos, entre otros.

d. Expresivos: el objetivo es los sentimientos y actitudes del hablante respeto a un estado de cosas que, en la mayoría de los casos, se presupone que ya existe. Ejemplo: disculpas, agradecimientos, felicitaciones, entre otros.

e. Declarativos: que remarcablemente tienen las dos direcciones de ajuste al mismo tiempo. En una declaración, hacemos que algo sea el caso declarándolo ser el caso. Ejemplo: aplazar la reunión.

Según los sujetos clave de información, los conceptos que mayor relevancia presentan sobre la representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB, son los relacionados con los actos de habla asertivos, compromisorios y directivos. En el cuadro N°19, se observa que en el ejercicio práctico de la contaduría pública los sujetos clave entrevistados conciben a la representación contable un acto de habla asertivo; es decir, que estos actos de habla representan cómo son las cosas, enunciados, descripciones, aserciones, entre otros. Al respecto, el *Sg2* enfatiza que la representación contable es la "representación fiel y relevante de la información para la toma de decisiones por el usuario". Como se puede evidenciar, la representación contable está relacionada con la representación fiel de la información, y se logra cuando la descripción de los hechos económicos es completa, neutral, y libre de error significativo. Y además, la información representada influye significativamente en la toma de decisiones por los usuarios. Otro aspecto a resaltar, según el *Sr1* es que "los estados financieros son concebidos con un instrumento de representación"; esto quiere decir, que los cuatro estados financieros básicos son medios que permiten representar la situación financiera, los resultados obtenidos y los cambios en el patrimonio en una entidad que informa.

Igualmente, en el cuadro citado se identifica que los sujetos clave entrevistados conceptualizan a la representación contable como actos de habla compromisorios, desde los que se busca comprometer al hablante con algún curso de acción como lo describe el *Sg2* "proceso contable de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos en los informes contables" y se complementa con lo manifestado por el *Si2* "proceso contable de expresar en unos datos cuantitativos y

cualitativos la realidad financiera de una entidad". Como se sabe el proceso contable está compuesto de una serie de etapas para elaborar y presentar la información financiera compuesta de datos cuantitativos y cualitativos que se materializa con base en los criterios prescritos por el modelo contable IASB.

No menos importante, es lo que establecen algunos sujetos clave entrevistados y clasificados como actos de habla directivos, que intentan que otras personas hagan cosas, a partir de la información facilitada. Para el *Sr3* "el modelo contable de IASB sí es una forma de representación, porque al seguir estas reglas y aplicando el juicio profesional, tiene que conseguirse una representación fiel", promueve la aplicación de las reglas técnicas establecidas en el modelo contable con fundamento en el conocimiento teórico-práctica y la experiencia en el campo profesional. De esta forma, el *Sp1,* establece que "la representación contable es más una meta del IASB y del mundo de las ciencias contables y financieras", es decir se concibe la representación contable como un fin, que es proporcionar información útil a los usuarios para que tomen decisiones.

Finalmente, los otros informantes clave como el *Sr3* afirman que, "la contabilidad no logra hacer una representación isomórfica de la realidad, sino que lo que hace es presentar una visión confiable y supuestamente basada en una idea de verdad.", de lo cual se deriva que la contabilidad elabora y presenta una información razonable de la realidad financiera de una entidad, que a la vez es útil para los usuarios interesados en la misma.

Cuadro 19. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (a) (intencionalidad 1)

Interrogante (a) ¿Qué entiende usted por representación contable según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Actos de habla Asertivos															**9**
Manifestación de un "ser real" de una entidad a través de un sistema contable.	x														
La realidad de aquella y esta realidad no puede suscribirse únicamente a la representación numérica – textual.	x														
Una función o papel de los reportes financieros.							x								
Una técnica, o una actividad, o un proceso, o una función, o una obligación, etc.							x								
Reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones económicas y financieras de las entidades.								x							
La representación contable encuentra sustento en el principio de imagen fiel.										x					
Se infiere varias interpretaciones con la verdad, en la objetividad y fidelidad en contabilidad.										x					
Es representación fiel y relevante de la información para la toma de decisiones por el usuario.											x				
Los estados financieros son concebidos con un instrumento de representación.												x			
Actos de habla Directivos															**5**
La representación contable es más una meta del IASB y del mundo de las ciencias contables y financieras	x														
Exponer la realidad económica y financiera de las transacciones de una entidad.		x													
Utiliza criterios específicos del modelo contable financiero.						x									
Aplicación de NIIF y de las características cualitativas de la información financiera.							x								

El modelo contable de IASB sí es una forma de representación, porque al seguir estas reglas y aplicando el juicio profesional, tiene que conseguirse una representación fiel.														x		
Actos de habla Compromisorios																**8**
Una representación contable comprende aspectos que no están siempre presentes en las NIIF.	x															
Proceso contable para elaborar los estados financieros.			x													
Proceso de análisis de la información y su interpretación.				x												
Proceso contable de expresar en unos datos cuantitativos y cualitativos la realidad financiera de una entidad.						x										
Proceso contable de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos en los informes contables.											x					
Su propósito es generar información que sea útil para tomar decisiones sobre asignación de recursos y evaluar la gestión de los administradores.												x				
Proceso de valuación de la realidad económica.													x			
La contabilidad como conocimiento y sus diferentes instrumentos de captación, medición y representación permiten representar la realidad de distintas formas.														x		
Actos de habla Expresivos																**2**
Importante y esencial									x							
La contabilidad no logra hacer una representación isomórfica de la realidad, sino que lo que hace es presentar una visión confiable y supuestamente basada en una idea de verdad.														x		
Actos de habla Declarativos																**3**
Intenta capturar los elementos básicos de un fenómeno, susceptibles de representación.					x											
Se encuentre relacionada directamente con la complejidad del fenómeno a representar.					x											
Está relacionada directamente con los objetivos y características de los informes financieros con propósito general.												x				

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.1.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

Como se explicó en la problematización y en el disparador de dialogo, la representación contable en la contabilidad financiera surge como consecuencia de ejecutar las actividades del proceso contable, como son: reconocimiento, medición (inicial-posterior), presentación y revelación de los hechos económico-financieros sobre los elementos de los estados financieros como son los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Conjuntamente, para operacionalizar estas actividades, se requiere de la aplicación específica e integra de los criterios técnicos incluidos en el modelo contable de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), elaboradas y emitidas por IASB.

En otras palabras, la representación contable en la contabilidad financiera se refiere a la forma en que se identifican, clasifican, registran y presentan los datos financieros de una organización en sus estados financieros. Esta representación es concluyente para que los usuarios externos, como inversionistas, acreedores y reguladores, puedan comprender y analizar la situación financiera de la organización y tomar decisiones informadas. Además, la contabilidad financiera sigue principios y normas contables establecidas previamente para garantizar la transparencia y la fiabilidad de la información presentada y revelada, como son las NIIF adoptadas en más de 150 países del mundo (IASB, 2024). Ahora bien, interpretando a Searle (2017), la representación contable es un hecho institucional creado y ejecutado por profesionales especializados en el conocimiento contable y en esta actividad teórico-práctica de la contabilidad, que permite volver a presentar o crear una nueva realidad contable.

Al revisar el conjunto de normas internacionales de información financiera del modelo contable de IASB, incluido el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) no se encuentra una definición explicita del término representación contable; aunque el citado *Marco Conceptual* sí incluye el término representación fiel como una característica cualitativa fundamental de la información financiera útil. En

ese sentido, por representación fiel se entiende que "los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar" (IASB, 2018, párrafo, 2.12), esto significa que la información contenida en los informes o estados financieros transmite la realidad (esencia) de los hechos económicos, es decir, la muestra de forma veraz, en términos cuantitativos y cualitativos. Esta postura teórica, contrasta con lo encontrado en el campo empírico en el que se conceptualiza a la representación contable como proceso de "reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones económicas y financieras de las entidades" (*Si4*), clasificada como un acto de habla asertivo porque representa cómo son las cosas. Además, la representación contable se caracteriza como "una técnica, o una actividad, o un proceso, o una función, o una obligación, etc" (*Si3*) que cumple una función contable en la contabilidad financiera; esto "es representación fiel y relevante de la información para la toma de decisiones por el usuario" (*Sg2*).

En los actos de habla compromisorios la representación contable se concibe como un "proceso contable de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos en los informes contables" (*Sg2*) y también como "proceso contable de expresar en unos datos cuantitativos y cualitativos la realidad financiera de una entidad (*Si2*)"; estos conceptos contrastan con lo expuesto al inicio de este apartado sobre la representación contable desde la visión de IASB. Igualmente, los informes o estados financieros son interpretados como instrumentos de representación contable, es decir, como un "proceso contable para elaborar los estados financieros" (*sp3*) o "una función o papel de los reportes financieros" (*Si3*), donde se puede presentar y revelar la situación financiera de la empresa, los resultados obtenidos y los cambios en el patrimonio.

Por otra parte, según Avendaño (2024) la representación fiel "implica una sustitución o simbolización de la realidad, la confianza y la exactitud, pues considera la imposibilidad, en ciertos casos, de la verificabilidad de los sucesos y, por ende, de

plasmar la realidad de los mismos" (p. 30). En ese sentido, los informantes clave como el *Sg2* mencionan que "es representación fiel y relevante de la información para la toma de decisiones por el usuario" y el *Sg1* afirma que "la representación contable encuentra sustento en el principio de imagen fiel"; esto permite interpretar que los estados financieros fueron elaborados de forma objetiva, verdadera y confiable. En síntesis, para los sujetos clave de información la representación contable en primer lugar, es un proceso de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos en los estados financieros; en segundo lugar, la asocian con la característica cualitativa fundamental de la representación fiel, que sea objetiva y confiable; en tercer lugar, es un proceso contable para elaborar los estados financieros; en cuarto lugar, la realidad financiera de una entidad expresa datos cuantitativos y cualitativos; en quinto lugar, el propósito es generar información útil para tomar decisiones los usuarios.

4.1.2. Procesamiento de la información: Interrogante (b) derivada de la intencionalidad (1)

4.1.2.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número uno (1) enfocada a *estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (b) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Cuál es la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera?* En el cuadro N° 20, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la representación contable en la contabilidad financiera, identificándose la siguiente sub-categoría: *Naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera*.

Cuadro 20. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (b) derivada de la intencionalidad (1)

Sujeto	Respuesta a interrogante (b) ¿Cuál es la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera?	Subcategoría: Naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	La naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera se centra - como lo indica su nombre - en el aspecto financiero y deja de lado la representación para fines de control y la representación de escenarios que no son financieros.	• El aspecto financiero • No representa hechos no financieros
Sp2	El hecho económico y financiero	• El hecho económico y financiero
Sp3	La naturaleza de la realidad que representa es económico y financiera mediante la información de los activos, pasivos y patrimonio, proporcionando a los usuarios la imagen de la empresa	• Es económica y financiero
Sp4	El área de la contabilidad que proporciona información a los usuarios externos se denomina contabilidad financiera. El objetivo de la contabilidad financiera es proporcionar información relevante y oportuna para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios externos a la empresa.	• La información financiera relevante y oportuna para toma de decisiones
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	La naturaleza de la realidad se refiere al origen de los fenómenos representados que pueden ser de orden patrimonial, económico y financiero. En todo caso se refiere a fenómenos materiales o inmateriales susceptibles de estudiar, controlar, trasformar. Pero quizá lo más importante no solo es el origen sino el para qué representa, dado que se trata de un sistema que por el mero hecho de representar genera consecuencias. Así el modelo que ha tomado fuerza define a priori una intencionalidad en el hecho de representar los fenómenos.	• Los fenómenos representados pueden ser del orden patrimonial, económico y financiero. • Fenómenos materiales o inmateriales susceptibles de estudiar, controlar, trasformar

Si2	Dicha realidad suele ser eminentemente financiera o financiarizada. El modelo IASB reduce el proceso a la representación de una realidad "financiarizada", sustentada en simulacros (siguiendo a Baudrillard) con el propósito de suministrar información financiera a un grupo limitado y privilegiado de la misma (agentes de los mercados financieros). Además, se trata de una realidad sustentada en pronósticos más que en hechos.	• Es financiera o financiarizada • Suministrar información financiera a limitada a unos usuarios principales
Si3	Para mi es factual y poco o casi nada fenoménica. Es decir, a la contabilidad financiera le atañen los hechos y NO los fenómenos económicos.	• Es factual principalmente • En contabilidad financiera se refiere a hechos y no fenómenos económicos
Si4	Por la naturaleza de la realidad que representa es de ordenar, clasificar los recursos y ocuparse de los hechos económicos, para representar la realidad de un ente. La contabilidad financiera busca reflejar de manera fiel la realidad económica de la entidad en un determinado período económicos.	• Proceso de ordenar, clasificar los recursos y ocuparse de los hechos económicos • Representación fiel de la realidad económica de la entidad
Si5	La mayoría de las veces no es la contabilidad real de la empresa debido a la evasión.	• Incidencia de los impuestos en la información contable.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	La contabilidad es una disciplina económica importante. Permite llevar un orden claro y preciso de las actividades, recursos y dinero. La utilización de la contabilidad es necesaria para poder administrar de la mejor manera posible el dinero, ya sea propio o de terceros.	• Orden claro y preciso de las actividades, recursos y dinero. • La contabilidad permite administrar de la mejor manera posible el dinero.
Sg2	Se utiliza primordialmente con el objeto de medir los cambios en la propiedad neta de los usuarios, en términos de moneda y en períodos determinados.	• Proceso de medir cambios en la propiedad neta de los usuarios.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		

Sr1	Hay que conectarla con los objetivos de los informes financieros, los EFPG son un tipo de informe con propósito general, puede estar basado en las NIIF o en otros marcos de información financiera, de imagen fiel (presentación razonable) o de cumplimiento.	• Relacionada con los objetivos de los informes financieros y marcos de información financiera.
Sr2	Representa la realidad económica de las transacciones de una entidad que presenta información financiera.	• Realidad económica de las transacciones de una entidad que presenta información financiera.
Sr3	Bueno, pero estas preguntas, ¿por fuera del marco del IASB o en el marco del IASB? Dentro de la contabilidad financiera. Es decir, por fuera del marco del IASB, más allá. Más allá, sí. Representa una realidad social. Representa el conjunto de intereses. Representa las interacciones sociales que se expresan en objetos materiales, en relaciones contractuales, en manifestaciones transaccionales y en una esfera del mundo de lo socialmente construido.	• Representa una realidad social, el conjunto de intereses. • Representa las interacciones sociales que se expresan en objetos materiales, en relaciones contractuales, en manifestaciones transaccionales y en una esfera del mundo de lo socialmente construido.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.2.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (b) de la intencionalidad número uno (1) del diálogo de saberes: *¿Cuál es la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera* (Cuadro 20).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, según lo planteado se pueden agrupar en fenómenos financieros, fenómenos no financieros, y otros conceptos.

a. Fenómenos Financieros: Estos fenómenos pueden incluir fluctuaciones en los mercados de valores, cambios en las tasas de interés, crisis económicas, fusiones y adquisiciones, entre otros. La comprensión y el análisis de estos fenómenos financieros son fundamentales para la toma de decisiones informadas en el mundo de las finanzas y la inversión.
b. Fenómenos no Financieros: Según la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo, incluye aspectos como: Información necesaria para comprender la evolución de los resultados, la situación de la sociedad o grupo de sociedades; el impacto de su actividad respecto a cuestiones medioambientales y sociales, al respecto de los derechos humanos; aspectos vinculados a la lucha contra la corrupción y el soborno; y, otros temas relativos al personal.
c. Otros Conceptos: Agrupa la descripción de conceptos diferentes a los citados anteriormente.

Para los sujetos clave de información entrevistados, como lo muestra el cuadro N° 21 la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera son los

fenómenos económicos-financieros en su mayoría, así lo describe el *Si1* "los fenómenos representados pueden ser del orden patrimonial, económico y financiero", y el *Sr2* complementa que la "realidad económica de las transacciones de una entidad que presenta información financiera". Este tipo de fenómenos influyen en la estructura financiera de las organizaciones, su rendimiento, cambios en el patrimonio, fusiones y trasformaciones administrativas y económicas.

Por otra parte, un informante clave, afirma que la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera son fenómenos no financieros. El *Sr3* menciona que "representa las interacciones sociales que se expresan en objetos materiales, en relaciones contractuales, en manifestaciones transaccionales y en una esfera del mundo de lo socialmente construido", y complementa explicando que "representa una realidad social, el conjunto de intereses […]"; esto es, las interacciones sociales son múltiples y de diferente naturaleza no solo financiera o económica, incluyen aspectos medioambientales, la cultura, derechos humanos, entre otros.

Finalmente, se identifican otras posturas menores que describen de forma general que la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera está basada en hechos reales como lo menciona el *Si3* "es factual principalmente" y hechos tributarios como lo afirmó el *Si5* "incidencia de los impuestos en la información contable".

Cuadro 21. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (b) (intencionalidad 1)

Interrogante (b) ¿Cuál es la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Tota**
Fenómenos Financieros															**16**
El aspecto financiero	x														
No representa hechos no financieros	x														
Es económica y financiero		x	x												
La información financiera relevante y oportuna para toma de decisiones				x											
Los fenómenos representados pueden ser del orden patrimonial, económico y financiero.					x										
Fenómenos materiales o inmateriales susceptibles de estudiar, controlar, trasformar.					x										
Es financiera o financiarizada						x									
Suministrar información financiera a limitada a unos usuarios principales						x									
Proceso de ordenar, clasificar los recursos y ocuparse de los hechos económicos.								x							
Representación fiel de la realidad económica de la entidad								x							
La contabilidad permite administrar de la mejor manera posible el dinero.										x					
Proceso de medir cambios en la propiedad neta de los usuarios.											x				
Relacionada con los objetivos de los informes financieros y marcos de información financiera.												x			
Realidad económica de las transacciones de una entidad que presenta información financiera.													x		

En contabilidad financiera se refiere a hechos y no fenómenos económicos.							x								
Fenómenos No financieros															**2**
Representa una realidad social, el conjunto de intereses…														x	
Representa las interacciones sociales que se expresan en objetos materiales, en relaciones contractuales, en manifestaciones transaccionales y en una esfera del mundo de lo socialmente construido.														x	
Otras Posturas															**2**
Es factual principalmente.							x								
Incidencia de los impuestos en la información contable.									x						

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.2.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

La realidad es un constructo disímil y complejo de conceptualizar y definir, es un término que se utiliza generalmente para referirse al estado ontológico de las cosas (objetos), lo que indica su existencia en el mundo social. La realidad es la suma de todo lo que es existente dentro de un sistema, en oposición a lo que es solo inexistente. En ese sentido, las posturas filosóficas sobre la naturaleza de la realidad o el ser o la existencia se reflexionan desde la ontología, que es una rama significativa de la metafísica en la corriente filosófica occidental. Es así como las preguntas ontológicas que por varios siglos se debatieron en el campo de la filosofía tienen que ver con las inquietudes, qué es real y que no lo es, solo los objetos físicos son reales (fisicalismo), si la realidad es principalmente inmaterial (idealismo), si Dios existe, si existen los números, si existen mundos posibles, entre otros.

En contabilidad esta discusión sobre la realidad, representación o construcción es parte de la agenda como disciplina científica en proceso de formación, ahora sobre la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera, se identifican principalmente a los fenómenos financieros o económicos, como se demuestra ampliamente en el cuadro N° 21, por parte de los informantes clave. Además, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) explica que "los informes financieros proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores contra la entidad que informa y los efectos de las transacciones y otros sucesos y condiciones que cambian esos recursos y derechos de los acreedores" (párrafo, 2.2); esta información se entiende como información sobre fenómenos económicos y contrasta con lo expuesto por los informantes clave, por ejemplo, *Sp1; Sp2; Sp3; Sp4; Si1; Si2; Si3; Si4; Si5; Sg1; Sg2; Sr1; y Sr2*, quienes hacen referencia a que la naturaleza de la realidad que representa la contabilidad financiera son los fenómenos o hechos económicos-financieros.

No obstante, actualmente se reconoce otra categoría de fenómenos como los no financieros que tienen que ver principalmente con cuestiones medioambientales,

sociales, derechos humanos, entre otros, no cabe duda, que son relevantes e influyentes en la dinámica económica y social en el contexto actual; estos requieren ser reconocidos, medidos, presentados y revelados para una mejor toma de decisiones en las organizaciones, así lo contrasta el *Sr3,* al manifestar que "representa una realidad social, el conjunto de intereses […]"

4.1.3. Procesamiento de la información: Interrogante (c) derivada de la intencionalidad (1)

4.1.3.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número uno (1) enfocada a *estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (c) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Cómo se puede maximizar las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta? Explique mediante algunos ejemplos.*

En el cuadro N° 22, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *representación contable en la contabilidad financiera*, identificándose la siguiente sub categoría: *Formas de maximización de las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta.*

Cuadro 22. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (c) derivada de la intencionalidad (1)

Sujeto	Respuesta a interrogante (c) ¿Cómo se puede maximizar las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta? Explique mediante algunos ejemplos.	Subcategoría: Formas de maximización de las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Para minimizar el error es necesario que una entidad recurra a diversas medidas, teniendo en cuenta que, en la mayoría de los casos, los errores no son producto de un solo evento, sino de una serie de circunstancias que desembocan finalmente en un error. Para ello es importante que el control interno establezca como mínimo tres procesos: preparación, revisión y autorización. Cada una de estas etapas asegura la minimización del error: Quien prepara debe tener la suficiente capacitación y experticia para realizar bien sus funciones. Quien revisa debe tener la facultad analítica de sopesar si lo preparado ha sido realizado en debida forma y el resultado es confiable. Quien lo autoriza tendrá que asegurar el cumplimiento de los requisitos establecidos para que el asunto siga su tránsito final. Desafortunadamente, en la mayoría de los casos, las dos etapas posteriores basan su confianza en la primera y se apartan de la responsabilidad de cumplir sus propias funciones, haciendo que el posible error cometido por el preparador continúe su camino y genere, posiblemente más situaciones erróneas o haciendo que el error se multiplique o se maximice. El control contable es importante para garantizar un sistema de información basado en normas de reconocimiento internacional, que valga la pena mencionar, pueden ser las NIIF emitidas por el IASB o las USGAPP emitidas por el FASB. Es importante contar con una oficina de control interno eficiente, que este pendiente de apoyar, verificar y comprobar los procesos de control. Para el efecto también es importante que esta dependencia base su trabajo en normas con reconocimiento	• El control interno mediante tres procesos: preparación, revisión y autorización. • El control contable es importante para garantizar un sistema de información basado en normas de reconocimiento internacional. • Oficina de control interno que realice su trabajo en normas con reconocimiento internacional como las ISAE o las NITR que brindan mayor seguridad en su desempeño y en sus resultados.

	internacional como las ISAE o las NITR por cuanto ello brinda mayor seguridad en su desempeño y en sus resultados.	
Sp2	- Capacitación permanente - Emisión de Guías por tipo de industrias o actividades económica - Actualización permanente	• Formación continua. • Guías técnicas especializadas.
Sp3	Se puede maximizar como sigue: Completa: La información financiera debe ser completa, registrando la totalidad de las operaciones de la empresa. Ejemplo si se compra un activo y no se registra afecta en la completitud de la información. Neutral: No debe estar sesgada hacia un resultado preconcebido. Ejemplo. Una empresa tiene una disputa legal en curso y estima que ganará un caso y registra antes de los resultados finales. La empresa debe esperar los resultados para los registros. Libre de error; los registros deben ser precisos y fiables. Ejemplo: Si se registra una venta con un error, el resultado será la interpretación de la información no adecuada.	• Registrando la totalidad de las operaciones de la empresa. • La información no debe estar sesgada hacia un resultado preconcebido. • Los registros deben ser precisos y fiables.
Sp4	Con un buen criterio profesional el cual tiene que estar fundamentado e independencia mental.	• Mediante el juicio profesional con independencia mental.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	En la mayoría de situaciones no es posible una representación fiel perfecta, dado que para lograrlo tendría que tratarse de una representación exacta y bien se conoce que al existir relatividad en los fenómenos o hechos se presentan impedimentos para alcanzar la exactitud, tal es el caso de las estimaciones, que son fruto de constructos para lograr algún nivel de representatividad del fenómeno. Otro caso será el de previsiones futuras, o mediciones que se fundamentan en probabilidades de ocurrencia de hechos económicos. Completa: IASB señala básicamente la descripción de la naturaleza, el valor económico (monetario), la calidad de las partidas o proceso llevado a cabo para la	• No es posible la representación fiel perfecta, para lograrlo tendría que tratarse de una representación exacta y las estimaciones no lo permiten. • No es posible, por el de previsiones futuras, o mediciones que se fundamentan en probabilidades de ocurrencia de hechos económicos.

	representación. En todo caso la intención es que el usuario de la información, sea capaz de comprender el fenómeno representado, dado que esta acción genera consecuencias. En este sentido las debilidades en la representación afectan la comunicación de la información al interesado. Mientras en la representación puede intervenir el contable en la comunicación intervienen los usuarios, cada quien con su propia capacidad de comprensión. Neutral: En la medida que sea capaz de alcanzar niveles de comprensión adecuada para la toma de decisiones. El sesgo (intencional o no) estará dado en la medida en que la representación no alcance los elementos mínimos descritos en el punto b) Libre de error: Una estimación alcanza un nivel de representación que permite describir y comprender un fenómeno, pero un error en la forma o método utilizado para realizar dicha estimación si afecta la representación fiel.	• IASB señala básicamente la descripción de la naturaleza, el valor económico (monetario), la calidad de las partidas o proceso llevado a cabo para la representación. • Las debilidades en la representación afectan la comunicación de la información al interesado. • Depende de niveles de comprensión adecuada para la toma de decisiones. • Una estimación alcanza un nivel de representación que permite describir y comprender un fenómeno.
Si2	La "representación fiel" propósito derivado del principio de imagen fiel puede distar bastante del propósito de dicho principio y más bien se ha ido modelando a partir del desarrollo de la regulación y esta a su vez modelada o influenciada por las dinámicas de los mercados financieros y de capitales. En tal sentido, la imagen fiel ha pasado del propósito de representación desde el criterio de correspondencia con los hechos a un criterio de cumplimiento de los principios y normas de contabilidad; posteriormente a un asunto de representación con base en "la esencia sobre la forma" y últimamente como un equivalente a "información útil" y con ello a un criterio de verdad por coherencia. Ahora, maximizar las cualidades de la información contable (completa, neutral y libre de error) implicaría considerar la contabilidad no desde una perspectiva monosémica sino polisémica, ello es, atender las potencialidades de la contabilidad por representar múltiples hechos; no solo los financieros, sino también los ambientales, los culturales, los fiscales, los sociales, etc. En tal sentido, no deberían existir sesgos hacia un solo conjunto de usuarios de la información producida por la contabilidad.	• Implica atender las potencialidades de la contabilidad por representar múltiples hechos; no solo los financieros, sino también los ambientales, los culturales, los fiscales, los sociales, etc.

Si3	Con rigurosos procesos de medición que conduzcan a representar lo mayor posible la realidad. Y por demás, lo que tiene que ver con la estructura moral y ética de los actores que lo hagan.	• Con procesos de medición rigurosos. • Con ética y moral profesional de los preparadores de la información.
Si4	Se puede maximizar considerando las características de veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad e información suficiente. Por Ejemplo, con la homologación de empresas, por el requerimiento que amerita en el ámbito de su competencia.	• Aplicando las características de veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad e información suficiente.
Si5	Con el rigor de la auditoría interna y externa	• Aplicación de auditoría interna y externa.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	La representación fiel es una de las dos características cualitativas fundamentales que hacen útil la información financiera de propósito general. Una representación fiel busca maximizar, en la información financiera, las características de ser completa, neutral y libre de error, tanto en sus descripciones como en números y para ello los informes financieros deben: • Ser completos, es decir, incluir y exponer toda la información financiera cuantitativa y cualitativa necesaria para que el usuario comprenda los fenómenos que están siendo representados. • Ser neutrales, por lo que la información financiera allí presentada no debe tener sesgos en selección o presentación, es decir, no busca alterar sus posibilidades de ser rechazada o aceptada por los usuarios. • Estar libre de errores, lo cual significa que, en términos de claridad y acercamiento a la exactitud, dicha información no contiene errores ni omisiones en cuanto a: (a) la descripción de los fenómenos y (b) la selección, aplicación y descripción de los procesos utilizados para representar y reportar los fenómenos económicos que afectaron a la entidad.	• Una representación fiel busca maximizar en la información financiera, las características de ser completa, neutral y libre de error, tanto en sus descripciones como en números y para ello los informes financieros deben completos, neutrales y estar libre de errores.

Sg2	Dando una descripción completa que incluya toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, además de realizar una descripción neutral la cual no contiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera.	• Facilitando una descripción completa que incluya toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado…
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Las cualidades, características están conectadas con el objetivo, en el caso de las NIIF dos cualidades son fundamentales, la pertinencia y la representación fiel, otras características de mejora, también son adicionadas. Las características conectan con los objetivos del marco de información financiera. Si el objetivo cambia, los criterios de representación se modifican. El error más común que se comete en la práctica es que marcos de imagen fiel (presentación razonable) se convierte en marcos de cumplimiento, alejándose del verdadero objetivo de los informes financieros. Los marcos de cumplimiento son distintos de los marcos de imagen fiel, en los países en desarrollo aplicamos las NIIF como marcos de cumplimiento, desconociendo que esta base está basada en principio más que en reglas, los principios ayudan a que se cumplan los objetivos y están afectados por diversos elementos. Otro error es incluir demasiados objetivos en los informes financieros, y establecer formas de representación alineados solo con uno de ellos, al hacerlo se desnaturalizan las formas de representación.	• Manteniendo la uniformidad entre características cualitativas con los objetivos de la información financiera. • Aplicando marcos de imagen fiel, basados en principios más que en reglas para cumplir con los objetivos. • Asimetrías entre los objetivos y las formas de representación.
Sr2	Estos tres criterios (aunque no son las características fundamentales) deben entenderse en términos de la importancia relativa, porque ninguno de los tres es posible en términos absolutos. La información debe incluir todas las transacciones y no debe incluir las transacciones que no correspondan al período, pero si algunas transacciones no se incluyen o se incluyen y no deberían estar, pueden no afectar en absoluto la calidad de la información, si no tienen impacto en su interpretación. No	• Las tres cualidades citadas deben entenderse en términos de la importancia relativa, porque ninguno de los tres es posible en términos absolutos.

	creo en la "representación fiel perfecta". La neutralidad absoluta no existe, porque siempre hay un sesgo que solo se contrarresta mediante una buena auditoría y un control interno efectivo. En cuanto al error, igualmente está en función de la importancia relativa. La NIC 8 habla del término "oscurecimiento", que significas que cuando una situación impide la transparencia de la información, es material; si no es así, no tiene impacto importante.	• La neutralidad absoluta no existe, porque siempre hay un sesgo que solo se contrarresta mediante *una buena auditoría y un control interno efectivo.* • El error, igualmente está en función de la importancia relativa. • No creo en la "representación fiel perfecta".
Sr3	Pues entiendo que la información es completa cuando no deja por fuera ningún elemento que termine siendo relevante. Pero la relevancia no es una característica de representación, sino que es una característica de impacto sobre quien toma decisiones. Que es una arbitrariedad del modelo de las NIIF. ¿Neutral? No sé cómo la información puede ser neutral cuando desde el punto de vista de las NIIF se señala que debe representar las cosas desde el punto de vista de inversores o acreedores que participan en mercados de capitales. ¿Y libre de error? Pues el marco normativo lo que señala es que es libre de error cuando teniendo información no se obvia de manera deliberada o no se utilizan criterios por fuera de lo establecido para representar una cosa como no es, digamos. Entonces, digamos que no me he hecho la pregunta de cómo puede maximizarse eso, porque me parece que es una retórica de la norma colocar ese tipo de argumentación como así que maximizar. ¿Por qué?	• La relevancia no es una característica de representación, sino que es una característica de impacto sobre quien toma decisiones. • No me he hecho la pregunta de cómo puede maximizarse eso, porque me parece que es una retórica de la norma colocar ese tipo de argumentación como así que maximizar. ¿Por qué?

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.3.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (c) de la intencionalidad número uno (1) del diálogo de saberes: *¿Cómo se puede maximizar las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta? Explique mediante algunos ejemplos.* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Formas de maximización de las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta.* (Cuadro 22).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, y se relacionó, con las posibles formas de maximización de las tres cualidades de la información, como son: control interno y aseguramiento de la información; formación continua y ética profesional; juicio profesional; aplicación taxativa del modelo contable; y, algunas afirmaciones que plantean que no es posible maximizar las tres cualidades para ser una representación fiel perfecta.

Como se menciona en el cuadro N° 23, el juicio profesional, la aplicación taxativa del modelo contable y el control interno y el aseguramiento de la información son formas de maximizar las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta. Al respecto, el *Sp4* menciona que se puede "mediante el juicio profesional con independencia mental". El conocimiento técnico en la contabilidad financiera, la experiencia práctica en el ejercicio profesional y la inteligencia como capacidad de análisis son factores que permiten decidir sobre la información financiera que se presenta y revela, es más, el *Sr1* propone que "manteniendo la uniformidad entre características cualitativas con los objetivos de la información financiera"; esto permite que la información financiera sea útil a los usuarios para la toma de sus decisiones. Es

más, el juicio profesional se fortalece por medio de la formación continua y el fortalecimiento de la ética profesional.

Otro aspecto a resaltar es la aplicación taxativa del modelo contable, es decir, emplear la norma contable de forma específica en la ejecución del proceso contable. El *Sg1* plantea que "una representación fiel busca maximizar en la información financiera, las características de ser completa, neutral y libre de error, tanto en sus descripciones como en números y, para ello, los informes financieros deben ser completos, neutrales y estar libres de errores", para esto se requiere de "procesos de medición rigurosos" como lo indica el *Si3, y* también de "guías técnicas especializadas" según el *Sp2*, que orienten la preparación, presentación y revelación de la información financiera.

También es importante, mencionar que le control interno y el aseguramiento de la información influyen en la maximización de las cualidades de la información mencionadas, como lo establece el *Sp1* "el control interno mediante tres procesos: preparación, revisión y autorización" y por medio de una "oficina de control interno que realice su trabajo en normas con reconocimiento internacional como las ISAE o las NITR que brindan mayor seguridad en su desempeño y en sus resultados". El control interno permite observar la eficiencia y eficacia de todas las operaciones y la confiabilidad de los registros contables, por lo que es un aspecto relevante en la gestión empresarial, incluye la adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integralidad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable (NIA 400). En síntesis, el *Sr2* recalca que "la neutralidad absoluta no existe, porque siempre hay un sesgo que solo se contrarresta mediante una buena auditoría y un control interno efectivo".

Finalmente, existen otras posturas menores que expresan su desacuerdo al decir que no es posible maximizar las tres cualidades para ser una representación fiel perfecta, como lo expresa el *Si1* "no es posible la representación fiel perfecta, para lograrlo tendría que tratarse de una representación exacta y las estimaciones no lo permiten" y continúa explicando que "no es posible, por las previsiones futuras, o mediciones que

se fundamentan en probabilidades de ocurrencia de hechos económicos". De igual forma, *Sr2 y el Sr3* niegan esa capacidad para maximizar las tres cualidades, porque las estimaciones contables contienen una carga de subjetividad y flexibilidad en su estructuración.

Cuadro 23. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (c) (intencionalidad 1)

Interrogante (c) ¿Cómo se puede maximizar las tres cualidades de la información fundamentadas en las NIIF (completa, neutral y libre de error) para ser una representación fiel perfecta? Explique mediante algunos ejemplos.	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Control Interno y Aseguramiento de la información															**5**
El control interno mediante tres procesos: preparación, revisión y autorización.	x														
El control contable es importante para garantizar un sistema de información basado en normas de reconocimiento internacional.	x														
Oficina de control interno que realice su trabajo en normas con reconocimiento internacional como las ISAE o las NITR que brindan mayor seguridad en su desempeño y en sus resultados.	x														
Aplicación de la auditoría interna y externa.									x						
La neutralidad absoluta no existe, porque siempre hay un sesgo que solo se contrarresta mediante una buena auditoría y un control interno efectivo.													x		
Formación Continua y Ética Profesional															**2**
Formación continua		x													
Con ética y moral profesional de los preparadores de la información.							x								
Juicio Profesional															**12**
La información no debe estar sesgada hacia un resultado preconcebido.			x												
Los registros deben ser precisos y fiables.			x												
Mediante el juicio profesional con independencia mental.				x											
Depende de niveles de comprensión adecuada para la toma de decisiones.					x										
Una estimación alcanza un nivel de representación que permite describir y comprender un fenómeno.					x										
Las debilidades en la representación afectan la comunicación de la información al interesado.					x										

Facilitando una descripción completa que incluya toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado…											x				
Manteniendo la uniformidad entre características cualitativas con los objetivos de la información financiera.												x			
Aplicando marcos de imagen fiel, basados en principios más que en reglas para cumplir con los objetivos.												x			
Asimetrías entre los objetivos y las formas de representación.													x		
El error, igualmente está en función de la importancia relativa.													x		
La relevancia no es una característica de representación, sino que es una característica de impacto sobre quien toma decisiones.														x	
Aplicación taxativa del Modelo Contable															**8**
Guías técnicas especializadas		x													
Registrando la totalidad de las operaciones de la empresa			x												
IASB señala básicamente la descripción de la naturaleza, el valor económico (monetario), la calidad de las partidas o proceso llevado a cabo para la representación.					x										
Implica atender las potencialidades de la contabilidad por representar múltiples hechos; no solo los financieros, sino también los ambientales, los culturales, los fiscales, los sociales, etc.						X									
Con procesos de medición rigurosos							x								
Aplicando las características de veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad e información suficiente.								x							
Una representación fiel busca maximizar en la información financiera, las características de ser completa, neutral y libre de error, tanto en sus descripciones como en números y para ello los informes financieros deben completos, neutrales y estar libre de errores.										x					
Asimetrías entre los objetivos y las formas de representación.												x			
NO es posible maximizar las tres cualidades para ser una Representación fiel perfecta															**4**

No es posible la representación fiel perfecta, para lograrlo tendría que tratarse de una representación exacta y las estimaciones no lo permiten.					x											
No es posible, por el de previsiones futuras, o mediciones que se fundamentan en probabilidades de ocurrencia de hechos económicos.					x											
No creo en la "representación fiel perfecta".													x			
No me he hecho la pregunta de cómo puede maximizarse eso, porque me parece que es una retórica de la norma colocar ese tipo de argumentación como así que maximizar. ¿Por qué?														x		

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.3.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

De acuerdo con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018, párrafo, 2.1), las características cualitativas de la información financiera útil "identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera)". Además, estas características se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros. En este sentido, "si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar" (párrafo, 2.4).

Para ser útil, la información financiera requiere de una representación fiel perfecta, es decir, tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error; estas se describen de la siguiente forma:

a) Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. […]. Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y las circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, así como el proceso utilizado para determinar la descripción numérica. (párrafo, 2,14).

b) Una descripción neutral es la que no contiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de alguna otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios. Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento. Por el

contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios. (párrafo, 2,15).

c) Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada ha sido seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos. (párrafo, 2,18).

Como se puede observar la representación fiel perfecta está condicionada al cumplimento de las tres características cualitativas anteriores. No obstante, la perfección (exactitud) es rara vez alcanzable, si es que se logra alcanzar en algún momento. En ese sentido, el propósito del IASB es maximizar esas tres cualidades en la medida de lo posible, es decir, tratar que la representación fiel de la información financiera sea perfecta, al ser lo más completa, neutral y libre de error. La mayoría de los informantes clave (*Sp3, Sp4, Si1, Sg2, Sr1, Sr2, Sr3*) revelan –según cuadro N° 23- que si es posible alcanzar la premisa anterior con la aplicación del juicio profesional en el momento de la preparación y presentación de la información financiera, como también la aplicación taxativa del modelo contable (*Sp2, Sp3, Si1, Si2, Si3, Si4, Si5, Sg2, Sr1*). Asimismo, en menor medida un adecuado sistema de control interno y aseguramiento razonable de la información financiera (*Sp1, Si5, Sr2*).

No obstante, tres informantes clave (*Si1, Sr2 y Sr3*) consideran que no es posible maximizar las tres cualidades para ser una representación fiel perfecta, porque "para lograrlo tendría que tratarse de una representación exacta y las estimaciones no lo permiten" y también "por el de previsiones futuras, o mediciones que se fundamentan en probabilidades de ocurrencia de hechos económicos". (*Sr1*). Además, el *Sr2* plantea que "me parece que es una retórica de la norma colocar ese tipo de argumentación como así que maximizar ¿por qué?".

4.1.4. Procesamiento de la información: Interrogante (d) derivada de la intencionalidad (1)

4.1.4.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número uno (1) enfocada a *estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (d) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Considera usted que la subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera? Si___ No___. Explique su respuesta.*

En el cuadro N° 24, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *representación contable en la contabilidad financiera*, identificándose la siguiente sub categoría: *La subjetividad del juicio profesional del contador como un factor que incide en la representación contable de la información financiera.*

Cuadro 24. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (d) derivada de la intencionalidad (1)

Sujeto	Respuesta a interrogante (d) ¿Considera usted que la subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera? Si___ No___. Explique su respuesta.	Subcategoría: La subjetividad del juicio profesional del contador como un factor que incide en la representación contable de la información financiera
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	La respuesta a la pregunta es SI. Independientemente del rol que desempeñe el contador en una entidad, existen eventos sobre los cuales es necesario realizar un juicio de valor para poder representarlos adecuadamente. Ese juicio profesional dependerá de la experticia, conocimiento o características personales del contador. Por ejemplo, al realizar una estimación de un hecho económico que no ha podido ser cuantificado de manera precisa, un profesional puede tener una percepción diferente de la manera cómo afectará ese hecho en la entidad o de la manera como se desenvolverá determinado asunto en el futuro y esos mismos sucesos, vistos por otro profesional con similares características profesionales, puede ser sopesado de manera diferente, incluso opuesta. Que existan diferencias en la percepción de los hechos es algo de la naturaleza humana y no puede calificarse como errónea o desviada de la realidad. Lo importante en este punto, es que ese juicio profesional esté basado en suposiciones y argumentos válidos, en experiencias anteriores o en variables verificables. Así lo podemos comprender según lo expuesto en el párrafo 2.19: "La incertidumbre en la medición surge cuando los importes monetarios en los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera, y no debilita la utilidad de la información siempre que las estimaciones estén descritas y explicadas de	• SI • Existen eventos sobre los cuales es necesario realizar un juicio de valor para poder representarlos adecuadamente. • Ese juicio profesional dependerá de la experticia, conocimiento o características personales del contador. • Ese juicio profesional esté basado en suposiciones y argumentos válidos, en experiencias anteriores o en variables verificables. • Si se presenta divergencias sustanciales de criterios profesionales, lo más indicado es acudir a un tercer juicio o también a diversas opiniones, para analizar la tendencia de mayor aceptación.

	forma clara y exacta. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, que una estimación proporcione información útil (véase el párrafo 2.22).” En los casos donde existen divergencias sustanciales de criterios profesionales, lo más indicado es acudir a un tercer juicio y de ser necesario, acudir a diversas opiniones, de tal manera que pueda realizarse un análisis hacia cuál tendencia de criterios existe mayor aceptación.	
Sp2	La respuesta a la pregunta es SI. Como factor de ´proteger a una entidad, puede ocultarse deliberadamente o no información o revelaciones.	• SI • Sería un factor de protección de una entidad, puede ocultarse deliberadamente o no información o revelaciones.
Sp3	La respuesta a la pregunta es SI. Es importante destacar que la subjetividad del juicio profesional del contador no implica que se permitan manipulaciones o malas prácticas contables, por lo que la ética y la integridad son fundamentales en la profesión contable, y los contadores deben buscar representar fielmente la realidad financiera de la entidad.	• SI • La subjetividad del juicio profesional del contador no implica que se permitan manipulaciones o malas prácticas contables. • La ética y la integridad son fundamentales en la profesión contable. • Los contadores deben buscar representar fielmente la realidad financiera de la entidad.
Sp4	Claro que sí, debido a que el juicio profesional es la imagen que se le brinda a la información financiera.	• SI • El juicio profesional es la imagen que se le brinda a la información financiera.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Sí, puede afectar y de manera grave, dado que el juicio profesional está sujeto a la experticia y conocimiento del contable. La probabilidad de error en la	• SI

	representación aumenta cuando el profesional no ha alcanzado niveles de experiencia mínima, y este proceso, que también obliga a tomar decisiones, exige que se posea la capacidad para emitir juicios. Este último aspecto debe ser permanentemente valorado por terceras personas.	• Afecta de manera significativa, porque el juicio profesional está sujeto a la experticia y conocimiento del contable. • La representación depende de los niveles de experiencia, se decir exige la capacidad para emitir juicios.
Si2	Sin duda el juicio profesional puede incidir en la representación contable, máxime que dicha representación también estará influenciada por otros factores: el lenguaje, el contexto socio-económico, la cultura, las ideologías, etc. Pero la mayor incidencia sobre la representación contable se atribuye a los marcos regulatorios los cuales se sobreponen considerablemente sobre dicho proceso generando sesgos significativos y perspectivas reduccionistas del papel o propósito de la contabilidad al cual debería darse mayor trascendencia: el de la comunicación (no solo de información financiera sino también de otro tipo de información)	• SI • La representación también estará influenciada por otros factores: el lenguaje, el contexto socio-económico, la cultura, las ideologías, etc. • La mayor incidencia sobre la representación contable se atribuye a los marcos regulatorios, generan sesgos significativos y perspectivas reduccionistas propósito de la contabilidad al cual debería darse mayor trascendencia: el de la comunicación (no solo de información financiera sino también de otro tipo de información).
Si3	Sí. Porque, si cae en error, va a decir que ese es su "criterio profesional"; la subjetividad es un burladero o salva vidas. pero ello se soluciona es con rigurosos procesos de enseñanza-aprenhendizaje.	• SI • La subjetividad es una forma de justificación de la actividad profesional. • La solución es procesos de enseñanza-aprenhendizaje rigurosos.
Si4	Sí, la subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera. Aunque existen normas y principios contables que siguen pautas para la preparación de los estados financieros, la aplicación de estos principios y la toma de decisiones contables a menudo requiere el ejercicio de juicio por parte del	• SI • La subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide

	contador. El juicio profesional implica la interpretación de los hechos y circunstancias, la selección de políticas contables adecuadas y la estimación de valores que no pueden determinarse con precisión absoluta. Estas decisiones pueden verse influenciadas por la subjetividad, la experiencia y los conocimientos del contador, así como por el contexto y las circunstancias particulares de la entidad. A pesar de que la exposición de hechos se realiza de forma objetiva, porque solamente se presentan los datos o se dan a conocer los acontecimientos.	en la representación contable de la información financiera. • La preparación de los estados financieros, exige la aplicación normas y principios contables, y la toma de decisiones contables requiere el ejercicio de juicio por parte del contador. • El juicio profesional implica la interpretación de los hechos y circunstancias, la selección de políticas contables adecuadas y la estimación de valores que no pueden determinarse con precisión absoluta. • El juicio profesional puede verse influenciadas por la subjetividad, la experiencia y los conocimientos del contador, así como por el contexto y las circunstancias particulares de la entidad.
Si5	No. Un contador experimentado tomará buenas decisiones.	• No • Un contador experimentado tomará buenas decisiones.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	La respuesta a la pregunta es SI. El subjetivismo es la postura filosófica que toma como factor primario para toda verdad y moralidad a la individualidad psíquica y material del sujeto particular, siempre variable e imposible de trascender hacia una verdad absoluta y universal.	• SI • El subjetivismo es la postura filosófica que toma como factor primario para toda verdad y moralidad a la individualidad psíquica y material del sujeto particular, siempre variable e imposible de

		trascender hacia una verdad absoluta y universal.
Sg2	La respuesta a la pregunta es No. Si la profesión se soporta sobre un área del conocimiento universal, el saber moral es cultivar ese conocimiento para salir de los simples procesos rutinarios. Hacer del trabajo una actividad consiente, una práctica científica, una contribución al desarrollo social es el sentimiento que debe orientar la construcción de un código de comportamiento moral de los profesionales.	• NO • El saber moral es cultivar ese conocimiento para salir de los simples procesos rutinarios. • El ejercicio profesional es: ○ una actividad consciente, ○ una práctica científica ○ una contribución al desarrollo social ○ es el sentimiento que debe orientar la construcción de un código de comportamiento moral de los profesionales.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Sí, en el código de ética se define el Juicio profesional así: "120.5 A1 El juicio profesional implica la aplicación de formación práctica pertinente, conocimiento profesional, cualificaciones y experiencia acordes a los hechos y circunstancias, incluidas la naturaleza y el alcance de las actividades profesionales concretas y los intereses y relaciones implicados." El problema comienza cuando se habla de juicio profesional, pero quien lo hace no tiene las competencias y formación práctica pertinente, conocimiento, cualificaciones y experiencia, si no existen estos elementos no se puede ejercer el juicio profesional, y este se disfraza de otras cosas distintas. El juicio profesional debe entenderse en el contexto de las competencias y niveles de dominio del contador. Efectivamente si no se tienen las competencias, los	• SI • El juicio profesional como lo define el Código de ética del contador profesional de IFAC. • El juicio profesional debe entenderse en el contexto de las competencias y niveles de dominio del contador. • Si no se tienen las competencias, los juicios profesionales realizados inciden en las formas de representación, para ejercerlo se requiere un análisis de hechos y circunstancias.

	juicios profesionales realizados inciden en las formas de representación, para ejercerlo se requiere un análisis de hechos y circunstancias.	
Sr2	La respuesta a la pregunta es SI. Por supuesto que influye. Tal la calidad del contador, tal la calidad de la información. Descontando factores que afecten la independencia, el solo hecho de no tener experiencia o conocimiento suficiente puede llevar a juicios equivocados. Pero aun teniéndolos, puede haber opiniones contrarias en relación con un mismo procedimiento contable.	• SI • La calidad del contador, influye en la calidad de la información. • El hecho de no tener experiencia o conocimiento suficiente puede llevar a juicios equivocados.
Sr3	Sí, yo sí lo considero, claro. Precisamente, yo entiendo el juicio profesional como una forma de representar la información financiera y el espacio en el que la interacción entre la comprensión técnica y el juicio, y digámoslo así, el criterio ético, se conjugan para que las formas de representación, si el juicio profesional está basado en el interés público, no beneficien de manera sesgada a uno u otro actor. ¿Por qué? a uno u otro grupo de interés. Por consiguiente, yo entiendo por subjetividad, no la ausencia de objetividad, yo entiendo por subjetividad el punto de vista del observador según el cual, a partir de un criterio ético, selecciona una variedad de opciones técnicas en la representación. Y así es como el juicio del que observa interviene en la representación.	• SI • El juicio profesional como una forma de representar la información financiera. • Si el juicio profesional está basado en el interés público, no beneficien de manera sesgada a uno u otro actor. • Entiendo por subjetividad, no la ausencia de objetividad. • Entiendo por subjetividad el punto de vista del observador según el cual, a partir de un criterio ético, selecciona una variedad de opciones técnicas en la representación. • El juicio del que observa interviene en la representación.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.4.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (d) de la intencionalidad número uno (1) del diálogo de saberes: *¿Considera usted que la subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera? Si___ No___. Explique su respuesta.* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *La subjetividad del juicio profesional del contador como un factor que incide en la representación contable de la información financiera.* (Cuadro 24).

La mayoría de las respuestas obtenidas (12 de 14) se identificaron con el SI, de acuerdo con la categoría empírica denominada: *la subjetividad del juicio profesional del contador como un factor que incide en la representación contable de la información financiera,* según el cuadro N°25, se revela que el juicio profesional dependerá de la experticia, conocimiento o características personales del contador, que son factores propios de la naturaleza humana, el proceso formativo y el contexto cultural que habitan; esto influye directamente en la representación contable de la información financiera. En consecuencia, la subjetividad del juicio profesional del contador es un factor que incide en la representación contable de la información financiera por las siguientes explicaciones principales:

a) En desarrollo del proceso contable, los contadores deben realizar actividades de reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información financiera según los cuales es necesario escoger una alternativa de varias que existen en el modelo contable para llevar a cabo su cometido; en tal sentido, el *Sp1* expresa que "existen eventos sobre los cuales es necesario realizar un juicio de valor para poder representarlos adecuadamente" y complementa su respuesta afirmando que "ese juicio profesional esté basado en suposiciones y argumentos válidos, en experiencias anteriores o en variables verificables".

b) El juicio profesional es subjetivo porque depende del conocimiento adquirido y la experiencia práctica de cada contador, y esto incide en la representación contable, así lo reconoce el *Si1*, "afecta de manera significativa, porque el juicio profesional está sujeto a la experticia y conocimiento del contable", y también influye en contexto y las dinámicas de las organizaciones, como lo explica el *Si4* "el juicio profesional puede verse influenciadas por la subjetividad, la experiencia y los conocimientos del contador, así como por el contexto y las circunstancias particulares de la entidad". Por ejemplo, el *Sr2* afirma que "el hecho de no tener experiencia o conocimiento suficiente puede llevar a juicios equivocados".

c) La educación y formación contable influyen el conocimiento de los contadores y en consecuencia en el desarrollo de las competencias profesionales, como lo establece el *Sr1* "si no se tienen las competencias, los juicios profesionales realizados inciden en las formas de representación, para ejercerlo se requiere un análisis de hechos y circunstancias" y complementa su explicación al decir que "el juicio profesional debe entenderse en el contexto de las competencias y niveles de dominio del contador". Es claro que para adquirir las competencias profesionales se requiere de estudio formal y autoestudio de forma continua y procesual, mientras se mantenga activo en el ejercicio profesional contable.

d) También es cierto que además de la subjetividad que incide en el juicio profesional, la representación contable está afectada por otros factores que se consideran como influyentes, como lo menciona el *Si1* "la representación también estará influenciada por otros factores: el lenguaje, el contexto socio-económico, la cultura, las ideologías, etc". Son factores externos al contador y difíciles de controlar, dependen del contexto económico, social, político y cultural de una sociedad.

e) Igualmente, los valores, la ética y la moral hacen parte de la formación humana y son componentes de la subjetividad del juicio profesional, no cabe duda que, "la ética y la integridad son fundamentales en la profesión contable" (Sp3); es decir, que la ética regula el comportamiento del contador, al reflexionar sobre las consecuencias de su comportamiento en terceras personas, la sociedad, y los estados, por eso establece

límites para el ejercicio profesional que están formalmente establecidos en los códigos de ética deontológicos y en la moral contable. En ese sentido, *el Sr1* sugiere que “el juicio profesional como lo define el Código de ética del contador profesional de IFAC”.

Cuadro 25. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (d) (intencionalidad 1)

Interrogante (d) ¿Considera usted que la subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera? Si___ No___. Explique su respuesta.	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Si	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	**12**
No									x		x				**2**
No contestó															**0**

- Existen eventos sobre los cuales es necesario realizar un juicio de valor para poder representarlos adecuadamente.
- Ese juicio profesional dependerá de la experticia, conocimiento o características personales del contador.
- Ese juicio profesional esté basado en suposiciones y argumentos válidos, en experiencias anteriores o en variables verificables.
- Si se presenta divergencias sustanciales de criterios profesionales, lo más indicado es acudir a un tercer juicio o también a diversas opiniones, para analizar la tendencia de mayor aceptación.
- Sería un factor de protección de una entidad, puede ocultarse deliberadamente o no información o revelaciones.
- La subjetividad del juicio profesional del contador no implica que se permitan manipulaciones o malas prácticas contables.
- La ética y la integridad son fundamentales en la profesión contable.
- Los contadores deben buscar representar fielmente la realidad financiera de la entidad.
- El juicio profesional es la imagen que se le brinda a la información financiera.
- Afecta de manera significativa, porque el juicio profesional está sujeto a la experticia y conocimiento del contable.
- La representación depende de los niveles de experiencia, es decir, exige la capacidad para emitir juicios.
- La representación también estará influenciada por otros factores: el lenguaje, el contexto socio-económico, la cultura, las ideologías, etc.
- La mayor incidencia sobre la representación contable se atribuye a los marcos regulatorios, generan sesgos significativos y perspectivas reduccionistas propósito de la contabilidad al cual debería darse mayor trascendencia: el de la comunicación (no solo de información financiera sino también de otro tipo de información).
- La subjetividad es una forma de justificación de la actividad profesional.
- La solución es procesos de enseñanza-aprenhendizaje rigurosos.
- La subjetividad del juicio profesional del contador puede ser un factor que incide en la representación contable de la información financiera.
- La preparación de los estados financieros, exige la aplicación normas y principios contables, y la toma de decisiones contables requiere el ejercicio de juicio por parte del contador.

- El juicio profesional implica la interpretación de los hechos y circunstancias, la selección de políticas contables adecuadas y la estimación de valores que no pueden determinarse con precisión absoluta.
- El juicio profesional puede verse influenciadas por la subjetividad, la experiencia y los conocimientos del contador, así como por el contexto y las circunstancias particulares de la entidad.
- El subjetivismo es la postura filosófica que toma como factor primario para toda verdad y moralidad a la individualidad psíquica y material del sujeto particular, siempre variable e imposible de trascender hacia una verdad absoluta y universal.
- El juicio profesional como lo define el Código de ética del contador profesional de IFAC.
- El juicio profesional debe entenderse en el contexto de las competencias y niveles de dominio del contador.
- Si no se tienen las competencias, los juicios profesionales realizados inciden en las formas de representación, para ejercerlo se requiere un análisis de hechos y circunstancias.
- La calidad del contador, influye en la calidad de la información.
- El hecho de no tener experiencia o conocimiento suficiente puede llevar a juicios equivocados.
- El juicio profesional como una forma de representar la información financiera.
- Si el juicio profesional está basado en el interés público, no beneficien de manera sesgada a uno u otro actor.
- Entiendo por subjetividad, no la ausencia de objetividad.
- Entiendo por subjetividad el punto de vista del observador según el cual, a partir de un criterio ético, selecciona una variedad de opciones técnicas en la representación.
- El juicio del que observa interviene en la representación.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.4.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

De acuerdo con Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (2021), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, por su sigla en inglés), el juicio profesional "implica la aplicación de la formación, los conocimientos profesionales, la destreza y la experiencia pertinentes en función de los hechos y las circunstancias, teniendo en cuenta a la naturaleza y alcance de las actividades profesionales concretas, así como los intereses y las relaciones implicadas" (sección 120.5 A4). De lo anterior se interpreta que, el juicio profesional de los contadores es una cualidad fundamental en la profesión contable y debe ejercerse con un enfoque prudencial para la toma de decisiones, siendo el criterio que emplea el contador, para aplicar una política contable, norma contable, o un criterio técnico específico para el proceso de reconocimiento, medición, revelación y presentación de hechos económicos.

Además, como es de conocimiento por la comunidad contable internacional, las NIIF son elaboradas desde un enfoque de principios y no de reglas; es decir, el modelo contable de IASB no señala reglas contables específicas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información financiera, sino múltiples alternativas que se pueden aplicar dependiendo de la naturaleza de los hechos económicos, las necesidades de información y control de las organizaciones, como el contexto económico y social donde aplican. En ese sentido, el juicio profesional puede estar permeado por un componente de subjetividad al momento de representar la información financiera, porque los conocimientos técnicos, las habilidades y destrezas como la experiencia profesional varían en cada profesional. Lo anterior, contrasta con lo expresado por los informantes clave entrevistados: *Sp1; Sp2; Sp3; Sp4; Si1; Si2; Si3; Si4; Sg1; Sr1; Sr2; y Sr3*. Por ejemplo, el *Si4* afirma que "el juicio profesional puede verse influenciadas por la subjetividad, la experiencia y los conocimientos del contador, así como por el contexto y las circunstancias particulares de la entidad".

Asimismo, en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) se sostiene que: "en gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas […] No obstante, es esencial establecer una meta hacia la que dirigir los esfuerzos si se quiere que la información financiera evolucione para mejorar su utilidad" (párrafo, 1.11), esto contrasta con lo explicado por el *Sr1* "si no se tienen las competencias, los juicios profesionales realizados inciden en las formas de representación, para ejercerlo se requiere un análisis de hechos y circunstancias". En síntesis, la insinuación al carácter inexacto de la representación contable justifica la necesidad de juicios y estimaciones para aproximar su razonabilidad, más no la búsqueda de la verdad.

4.1.5. Procesamiento de la información: Interrogante (e) derivada de la intencionalidad (1)

4.1.5.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número uno (1) enfocada a *estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (e) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿De qué manera la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición podrían afectar la representación fiel de la información financiera en las organizaciones?*

En el cuadro N° 26, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *representación contable en la contabilidad financiera*, identificándose la siguiente sub categoría: *Formas de afectación en la representación fiel de la información financiera.*

Cuadro 26. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (e) derivada de la intencionalidad (1)

Sujeto	Respuesta a interrogante (e) ¿De qué manera la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición podrían afectar la representación fiel de la información financiera en las organizaciones?	Subcategoría: Formas de afectación en la representación fiel de la información financiera.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Retomando el pronunciamiento del IASB citado en la pregunta anterior, siempre que las estimaciones estén fundamentadas de manera razonable y se exprese claramente las bases que las sustentan, no deben afectar la representación fiel de la información financiera. En la mayoría de las entidades surgen situaciones que tienen o pueden tener efectos en sus finanzas, pero no pueden ser cuantificados exactamente. El caso más común son las demandas entabladas en contra de la entidad o entabladas por la entidad en contra de terceros. El costo de tales procesos judiciales no puede determinarse con claridad y mucho menos el desenlace. Los abogados se apartan de esta necesidad de cuantificar en el entendido de que los jueces son quienes finalmente toman la decisión última y resulta difícil saber o proyectar qué pensará un juez en el futuro. Incluso, procesos judiciales que se tienen como favorables, pueden terminar justamente en contra de la entidad y viceversa. Realizar estas estimaciones es un trabajo complicado, pero es necesario hacerlo. Los accionistas esperan respuestas o por lo menos una aproximación razonable en términos monetarios del desenlace de los pleitos judiciales.	• Si las estimaciones están fundamentadas de manera razonable y se expresan claramente las bases que las sustentan, no deben afectar la representación fiel de la información financiera. • Realizar estimaciones es un trabajo complicado, pero es necesario hacerlo.
Sp2	La confianza en las fuentes de medición, o su inexistencia.	• La confianza en las fuentes de medición, o su inexistencia.
Sp3	La incertidumbre y las estimaciones razonables en la contabilidad pueden afectar la representación fiel de la información financiera al dificultar la obtención de datos precisos y confiables, impactar en los estados financieros, cuando no son explicados los cambios en las notas, es por eso que es esencial	• La incertidumbre y las estimaciones razonables en la contabilidad pueden afectar la representación fiel de la información financiera al dificultar la

	proporcionar información complementaria para que los usuarios comprendan los supuestos y riesgos asociados con estas estimaciones.	obtención de datos precisos y confiables, impactar en los estados financieros. • Es esencial proporcionar información complementaria para que los usuarios comprendan los supuestos y riesgos asociados con estas estimaciones.
Sp4	Para mi criterio las estimaciones no son buena práctica debido a la incertidumbre con la que se informa algunos aspectos que deberían ser de mayor análisis y evaluación.	• Las estimaciones no son buena práctica debido a la incertidumbre con la que se informa algunos aspectos que deberían ser de mayor análisis y evaluación.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Las incertidumbres generalmente se refieren a hechos económicos inciertos sobre el futuro, de allí que la representación fiel estará afectada en la medida que existan componentes de los EEFF que sean sujetos de representación con base en incertidumbres. IASB señala la necesidad de acogerse a la mejor información disponible, y de informar sobre el hecho, sin embargo, podrá existir ocasiones en que la alternativa escogida no sea tan útil.	• Las incertidumbres se refieren a hechos económicos inciertos sobre el futuro, de allí que la representación fiel estará afectada en la medida que existan componentes de los EEFF que sean sujetos de representación con base en incertidumbres.
Si2	Las estimaciones en ambientes dinámicos, volátiles y de alta incertidumbre siempre serán susceptibles de sesgos, errores materiales y subjetividades. Esto podría afectar la "representación fiel" sumado al hecho de que el modelo IASB se basa en principios con lo cual se "permiten" las discrecionalidades en las mediciones de los diferentes elementos.	• Las estimaciones en ambientes dinámicos, volátiles y de alta incertidumbre siempre serán susceptibles de sesgos, errores materiales y subjetividades; esto afecta la representación fiel. • El modelo contable de IASB se basa en principios con lo cual se "permiten" las

		discrecionalidades en las mediciones de los diferentes elementos.
Si3	SI a la incertidumbre siempre presente le agregamos estimaciones llenas de incertidumbre el efecto es multiplicador, no divisor, ni sustractor.	• SI a la incertidumbre siempre presente le agregamos estimaciones llenas de incertidumbre el efecto es multiplicador, no divisor, ni sustractor.
Si4	Podrían afectar en la toma de decisiones al no describir de manera real y confiable que sean útiles para los usuarios y sin errores materiales.	• Puede afectar en la toma de decisiones al no describir de manera real y confiable que sean útiles para los usuarios y sin errores materiales.
Si5	Afecta la reputación y credibilidad de la empresa.	• Afecta la reputación y credibilidad de la empresa.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse con exactitud, sino solo estimarse. Dichas partidas de los estados financieros se denominan estimaciones contables. La naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la dirección como base para la realización de una estimación contable es muy variada, lo cual afecta al grado de incertidumbre en la estimación asociado a las estimaciones contables. El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección, intencionado o no. El objetivo de la medición de las estimaciones contables puede variar en función del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa. En el caso de algunas estimaciones	• El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección, intencionado o no. • El objetivo de la medición de las estimaciones contables puede variar en función del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa. • Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad originalmente reconocida o revelada en los estados financieros no constituye

	contables el objetivo de la medición es pronosticar el desenlace de una o más transacciones, hechos o condiciones, lo que da lugar a la necesidad de una estimación contable. En el caso de otras estimaciones contables, incluidas muchas de las estimaciones contables del valor razonable, el objeto de la medición es diferente, y se expresa en términos del valor de una transacción actual o de una partida de los estados financieros basado en las condiciones existentes en la fecha de la medición, como el precio de mercado estimado de un determinado tipo de activo o pasivo. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede exigir una medición del valor razonable basada en una hipotética transacción actual realizada entre partes debidamente informadas e interesadas (a las que a veces se denomina "participantes del mercado" u otro término equivalente) en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua en lugar de la liquidación de una transacción en alguna fecha pasada o futura. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad originalmente reconocida o revelada en los estados financieros no constituye necesariamente una incorrección de los estados financieros. Este es el caso particular de las estimaciones contables del valor razonable, ya que cualquier desenlace observado siempre resulta afectado por hechos o condiciones posteriores a la fecha en que se realizó la estimación a efectos de los estados financieros.	necesariamente una incorrección de los estados financieros.
Sg2	Si las estimaciones están descritas y explicadas de forma clara y precisa. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no necesariamente impide que una estimación proporcione información útil. El nivel de incertidumbre implicado al estimar la medición de un activo o pasivo puede ser tan elevado que podría ser cuestionable si esa estimación proporciona una representación suficientemente fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio resultantes.	• Si las estimaciones están descritas y explicadas de forma clara y precisa. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no necesariamente impide que una estimación proporcione información útil. • El nivel de incertidumbre al estimar la medición de un activo o pasivo puede ser tan elevado que podría ser cuestionable

		si esa estimación proporciona una representación suficientemente fiel de los citados elementos.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Tal como se enuncia en el marco conceptual de las NIIF puede existir incertidumbres de existencia, incertidumbre en la medición e incertidumbre en los resultados, una alta incertidumbre afecta el proceso de reconocimiento, los enfoques de medición y los métodos también pueden ser objeto de incertidumbre, y la incorporación de estimaciones con alto nivel de incertidumbre afecta la forma en que se estructura el resultado, la medida de rendimiento o desempeño de una entidad. No obstante, lo anterior la incertidumbre, debe conectarse con el objetivo de los informes financieros, dos características son fundamentales, la pertinencia y la representación fiel, una medición en condiciones de incertidumbres puede ser altamente pertinente para un usuario, por ello es que debe representarse fielmente, y ello se logra informando la forma en que las mediciones fueron realizadas. No se debe olvidar que en las notas a los estados financieros se exige revelar los principales juicios y estimaciones realizados por los responsables de los estados financieros, desafortunadamente al operar dentro de un marco de cumplimiento, estos principios se pierden, y no son representados en los informes financieros.	• El marco conceptual de las NIIF puede existir incertidumbres de existencia, incertidumbre en la medición e incertidumbre en los resultados. • Una alta incertidumbre afecta el proceso de reconocimiento, los enfoques de medición y los métodos también pueden ser objeto de incertidumbre, • La incorporación de estimaciones con alto nivel de incertidumbre afecta la forma en que se estructura el resultado, la medida de rendimiento o desempeño de una entidad. • La incertidumbre, debe conectarse con el objetivo de los informes financieros, dos características son fundamentales, la pertinencia y la representación fiel, una medición en condiciones de incertidumbres puede ser altamente pertinente para un usuario, por ello es que debe representarse fielmente, y ello se logra informando la forma en que las mediciones fueron realizadas.
Sr2	La incertidumbre está ligada al juicio profesional. Por eso, si una situación genera incertidumbre a tal grado que se decide no hacer un registro, es	• La incertidumbre está ligada al juicio profesional. Por eso, si una situación

	necesario revelarla suficientemente, a menos que no sea significativa. Las estimaciones están presentes en toda la medición, y no solo por la presencia de valores razonables sino por antonomasia. Por eso debe haber una sustentación suficiente de los juicios utilizados para valorar las partidas y evitar la afectación de la representación fiel, esta sí, una característica fundamental de la información financiera útil.	genera incertidumbre a tal grado que se decide no hacer un registro, es necesario revelarla suficientemente, a menos que no sea significativa. • Las estimaciones están presentes en toda la medición, y no solo por la presencia de valores razonables sino por antonomasia. Por eso debe haber una sustentación suficiente de los juicios utilizados para valorar las partidas y evitar la afectación de la representación fiel, esta sí, una característica fundamental de la información financiera útil.
Sr3	Bueno, el tema de incertidumbres y las estimaciones, ¿no? El argumento central, digamos, el mismo modelo dice que esta contabilidad y que la información así preparada no está basada en otra cosa distinta, estimaciones y en, digámoslo así, y en modelos de representación. Entonces, pues para mí es un hecho que, pero fíjate, yo no creo que esto afecte, yo creo que la idea de representación fiel está basada en la realidad según la cual no vamos a intentar buscar representaciones isomórficas, sino tan solo estimaciones. Entonces, yo no, yo pienso que la representación fiel no se ve afectada, sino que la representación fiel es la consecuencia. de decir que la forma como se va a realizar la información financiera está basada en estimaciones y que hay incertidumbre.	• El mismo modelo contable dice que esta contabilidad y que la información así preparada no está basada en otra cosa distinta, estimaciones y en modelos de representación. • La idea de representación fiel está basada en la realidad según la cual no vamos a intentar buscar representaciones isomórficas, sino tan solo estimaciones. • La representación fiel no se ve afectada, sino que esta es la consecuencia de expresar que la forma como se va a realizar la información financiera está basada en estimaciones y que hay incertidumbre.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.5.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (e) de la intencionalidad número uno (1) del diálogo de saberes: *¿De qué manera la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición podrían afectar la representación fiel de la información financiera en las organizaciones?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Formas de afectación en la representación fiel de la información financiera.* (Cuadro 26).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, y se relacionó, con las posibles formas que la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición afectan la representación fiel de la información, como son: relacionadas con el contexto organizacional; relacionadas con el juicio profesional; relacionadas con el modelo contable; y, posturas en contra que afirman que no afectan a la representación fiel de la información financiera.

Para los sujetos clave de información, según el cuadro N° 27 las formas relacionadas con el contexto organizacional y el juicio profesional pueden afectar en mayor medida la representación fiel de la información financiera en las organizaciones, a causa de las incertidumbres y estimaciones razonables; y en menor medida, las relacionadas con el modelo contable. Por su parte, el contexto organizacional incide en la representación fiel de la información porque es dinámico, complejo, volátil, susceptible de sesgos, errores materiales y subjetividades. Como lo señala el *Si2* "las estimaciones en ambientes dinámicos, volátiles y de alta incertidumbre siempre serán susceptibles de sesgos, errores materiales y subjetividades; esto afecta la representación fiel". Igualmente, el *Sp3* indica que "la incertidumbre y las estimaciones razonables en la contabilidad pueden afectar la representación fiel de la información financiera al

dificultar la obtención de datos precisos y confiables, e impactar en los estados financieros".

Como se mencionó anteriormente, el juicio profesional es determinante al momento de evaluar la incertidumbre y hacer estimaciones razonables que terminan incidiendo en la representación fiel de la información financiera, como lo explica el *Sr2* "La incertidumbre está ligada al juicio profesional. Por eso, si una situación genera incertidumbre a tal grado que se decide no hacer un registro, es necesario revelarla suficientemente, a menos que no sea significativa". En este caso, las revelaciones en la representación fiel son necesarias, aunque no suficientes, y se requiere que "la incertidumbre, debe conectarse con el objetivo de los informes financieros, dos características son fundamentales, la pertinencia y la representación fiel, una medición en condiciones de incertidumbres puede ser altamente pertinente para un usuario, por ello es que debe representarse fielmente, y ello se logra informando la forma en que las mediciones fueron realizadas" (*Sr1*). En consecuencia, el *Sp2* y el *Si5* mencionan que la incertidumbre y las estimaciones en la medición pueden afectar la confianza en las organizaciones.

Respecto a las respuestas relacionadas con el modelo contable se puede decir que según el *Sr3* "el mismo modelo contable dice que esta contabilidad y que la información así preparada no está basada en otra cosa distinta, estimaciones y en modelos de representación". Asimismo, el *Si1* reconoce que "el modelo contable de IASB se basa en principios con lo cual se "permiten" las discrecionalidades en las mediciones de los diferentes elementos". Esto quiere decir que el mismo modelo contable de IASB acepta que la incertidumbre y las estimaciones son influyentes en la representación fiel de la información financiera.

Cuadro 27. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (e) (intencionalidad 1)

Interrogante (e) ¿De qué manera la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición podrían afectar la representación fiel de la información financiera en las organizaciones?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Relacionadas con el contexto organizacional															**11**
La confianza en las fuentes de medición, o su inexistencia.		x													
La incertidumbre y las estimaciones razonables en la contabilidad pueden afectar la representación fiel de la información financiera al dificultar la obtención de datos precisos y confiables, e impactar en los estados financieros.			x												
Las estimaciones no son buena práctica debido a la incertidumbre con la que se informa algunos aspectos que deberían ser de mayor análisis y evaluación.				x											
Las estimaciones en ambientes dinámicos, volátiles y de alta incertidumbre siempre serán susceptibles de sesgos, errores materiales y subjetividades; esto afecta la representación fiel.						x									
SI a la incertidumbre siempre presente le agregamos estimaciones llenas de incertidumbre el efecto es multiplicador, no divisor, ni sustractor.							x								
Afecta la reputación y credibilidad de la empresa.									x						
El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección, intencionado o no.										x					
Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad originalmente reconocida o revelada en los estados financieros no constituye necesariamente una incorrección de los estados financieros.										x					
Una alta incertidumbre afecta el proceso de reconocimiento, los enfoques de medición y los métodos también pueden ser objeto de incertidumbre.												x			
La incertidumbre, debe conectarse con el objetivo de los informes financieros, dos características son fundamentales, la pertinencia y la representación fiel, una medición en condiciones de incertidumbres puede ser altamente pertinente para un usuario, por ello es que debe representarse fielmente, y ello se logra informando la forma en que las mediciones fueron realizadas.												x			

Las estimaciones están presentes en toda la medición, y no solo por la presencia de valores razonables sino por antonomasia.													x		
Relacionadas con el juicio profesional															**11**
Si las estimaciones están fundamentadas de manera razonable y se expresan claramente las bases que las sustentan, no deben afectar la representación fiel de la información financiera.	X														
Realizar estimaciones es un trabajo complicado, pero es necesario hacerlo.	X														
Es esencial proporcionar información complementaria para que los usuarios comprendan los supuestos y riesgos asociados con estas estimaciones.			x												
Las incertidumbres se refieren a hechos económicos inciertos sobre el futuro, de allí que la representación fiel estará afectada en la medida que existan componentes de los EEFF que sean sujetos de representación con base en incertidumbres.				x											
Puede afectar en la toma de decisiones al no describir de manera real y confiable que sean útiles para los usuarios y sin errores materiales.								x							
Si las estimaciones están descritas y explicadas de forma clara y precisa. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no necesariamente impide que una estimación proporcione información útil.											x				
El nivel de incertidumbre al estimar la medición de un activo o pasivo puede ser tan elevado que podría ser cuestionable si esa estimación proporciona una representación suficientemente fiel de los citados elementos.											x				
La incorporación de estimaciones con alto nivel de incertidumbre afecta la forma en que se estructura el resultado, la medida de rendimiento o desempeño de una entidad.												x			
La incertidumbre está ligada al juicio profesional. Por eso, si una situación genera incertidumbre a tal grado que se decide no hacer un registro, es necesario revelarla suficientemente, a menos que no sea significativa.													x		
Las estimaciones están presentes en toda la medición, y no solo por la presencia de valores razonables sino por antonomasia. Por eso debe haber una sustentación suficiente de los juicios utilizados para valorar las partidas y evitar la afectación de la representación fiel, esta sí, una característica fundamental de la información financiera útil.													x		

La idea de representación fiel está basada en la realidad según la cual no vamos a intentar buscar representaciones isomórficas, sino tan solo estimaciones.															x	
Relacionadas con el modelo contable																**4**
El modelo contable de IASB se basa en principios con lo cual se "permiten" las discrecionalidades en las mediciones de los diferentes elementos.						x										
El objetivo de la medición de las estimaciones contables puede variar en función del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa.										x						
El marco conceptual de las NIIF puede existir incertidumbres de existencia, incertidumbre en la medición e incertidumbre en los resultados.												x				
El mismo modelo contable dice que esta contabilidad y que la información así preparada no está basada en otra cosa distinta, estimaciones y en modelos de representación.															x	
NO afectan a la representación fiel de la información financiera																**1**
La representación fiel no se ve afectada, sino que esta es la consecuencia de expresar que la forma como se va a realizar la información financiera está basada en estimaciones y que hay incertidumbre.															x	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.5.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

De acuerdo con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), "la incertidumbre en la medición surge cuando los importes monetarios en los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera, y no debilita la utilidad de la información siempre que las estimaciones estén descritas y explicadas de forma clara y exacta. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, que una estimación proporcione información útil (párrafo 2.19, 2.22)".

Respecto a lo anterior, los informantes clave consideran que de alguna forma la incertidumbre y las estimaciones razonables en la medición podrían afectar la representación fiel de la información financiera en las organizaciones, son las relacionadas con el contexto organizacional, por ejemplo, el *Si1* explica que "las estimaciones en ambientes dinámicos, volátiles y de alta incertidumbre siempre serán susceptibles de sesgos, errores materiales y subjetividades; esto afecta la representación fiel". Igualmente, el *Sp4* describe que "las incertidumbres se refieren a hechos económicos inciertos sobre el futuro, de allí que la representación fiel estará afectada en la medida que existan componentes de los EEFF que sean sujetos de representación con base en incertidumbres."

También es cierto que "muchas partidas de los estados financieros contienen estimaciones, las estimaciones no corresponden a una verdad absoluta, las estimaciones sugieren el empleo del juicio profesional por parte del elaborador de información financiera, con el objetivo de aplicar las características cualitativas de relevancia y representación fiel. […] la incertidumbre en la medición genera el uso del juicio profesional al seleccionar la forma de medición (estimación contable), sin embargo, si las circunstancias cambian o si se obtiene nueva información, es posible que la estimación contable también cambie, sin que esto afecte la política contable." (Varón,

2019, p. 7). Lo anterior contrasta con lo relacionado con el juicio profesional como lo menciona el *Sr3* “la incertidumbre está ligada al juicio profesional. Por eso, si una situación genera incertidumbre a tal grado que se decide no hacer un registro, es necesario revelarla suficientemente, a menos que no sea significativa” y agrega “las estimaciones están presentes en toda la medición, y no solo por la presencia de valores razonables sino por antonomasia. Por eso debe haber una sustentación suficiente de los juicios utilizados para valorar las partidas y evitar la afectación de la representación fiel, esta sí, una característica fundamental de la información financiera útil.”

En síntesis, la posición de los sujetos clave de información también coincide con los argumentos de la NIA 540, la cual trata el tema específico de la auditoría de las estimaciones contables:

> La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (párrafo, 2).

En consecuencia, el juicio profesional utilizado para calcular las estimaciones podría generar incorrecciones materiales que afecten la opinión sobre los estados financieros, como lo explica el *Sr1* “la incorporación de estimaciones con alto nivel de incertidumbre afecta la forma en que se estructura el resultado, la medida de rendimiento o desempeño de una entidad” y esto incide en la representación fiel de la información financiera.

4.1.6. Procesamiento de la información: Interrogante (f) derivada de la intencionalidad (1)

4.1.6.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número uno (1) enfocada a *estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (f) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Qué aspectos normativo-técnicos se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros?*

En el cuadro N° 28, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *representación contable en la contabilidad financiera*, identificándose la siguiente sub categoría: *Aspectos normativo-técnicos que mejoran la representación contable de la información financiera en los estados financieros.*

Cuadro 28. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (f) derivada de la intencionalidad (1)

Sujeto	Respuesta a interrogante (f) ¿Qué aspectos normativo-técnicos se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros?	Subcategoría: Aspectos normativo-técnicos que mejoran la representación contable de la información financiera en los estados financieros.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Toda la normatividad financiera emitida por el IASB está enfocada a lograr la mejor representación contable de la información financiera. Connotación especial merece el Marco conceptual de la información financiera, por cuanto es la base fundamental para el desarrollo de las NIIF. No podemos olvidar que el marco conceptual y cada una de las normas internacionales de información financiera, están acompañadas de los "Fundamentos de las conclusiones" y en este material se encuentran los criterios a favor o en contra frente a ciertos tratamientos contable-financieros, que permiten fundamentar de mejor manera la manera como se actuará ante determinados hechos. Adicionalmente existe una gran cantidad de material que enriquece y fortalece el criterio profesional al momento de preparar información financiera: Las CINIIF, las SIC, las guías, los ejemplos y los anexos de cada norma, permiten profundizar sobre la manera en que las NIIF prescriben determinados tratamientos. No es posible enumerar cuáles de esos principios son más importantes que otros. Las características de la información útil son todas ellas importantes, pero ninguna puede ser válida por sí misma sin tener en cuenta las otras. La aplicación de las características fundamentales (Relevancia, Materialidad o importancia relativa, representación fiel) y las características de mejora (Comparabilidad, Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad) lograrán una información financiera bastante cercana a la representación fiel.	• Toda la normatividad financiera emitida por el IASB está enfocada a lograr la mejor representación contable de la información financiera. • El Marco conceptual de la información financiera, por cuanto es la base fundamental para el desarrollo de las NIIF. • Las CINIIF, las SIC, las guías, los ejemplos y los anexos de cada norma, permiten profundizar sobre la manera en que las NIIF prescriben determinados tratamientos. • La aplicación de las características cualitativas fundamentales (relevancia, materialidad o importancia relativa, representación fiel) y las características cualitativas de mejora (comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad) lograrán una información financiera bastante cercana a la representación fiel.

	No debe perderse de vista que el manejo financiero de las entidades es un mundo cambiante. El IASB de manera permanente revisa los pronunciamientos y las normas para realizar mejoras a las mismas. Los acercamientos con el FASB también aportan mucho fundamento para aplicar determinado procedimiento o medida. En lo personal, aun cuando el IASB ha excluido el principio de la "Prudencia" por considerar que está inmerso en las cualidades fundamentales y de mejora, considero que es una manera efectiva de lograr una información razonable ante cualquier eventualidad. Bien lo menciona el párrafo 2.16: "La neutralidad se apoya con el ejercicio de prudencia. Prudencia es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados, así como que los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en períodos futuros."	• El principio de la "Prudencia" es una forma efectiva de lograr una información razonable ante cualquier eventualidad.
Sp2	Ampliar la normativa sobre materialidad o importancia relativa.	• Ampliar la normativa sobre materialidad o importancia relativa.
Sp3	Los aspectos a considerar son: Es importante que la entidad adopte y aplique las NIIF, ya que proporcionan un marco normativo sólido para la preparación de estados financieros que sean comprensibles y comparables. Así mismo debe aplicar sus políticas, la información financiera debe ser transparente y material, cumplir con los principios contables. Además, debe considerar que la auditoría externa independiente ayuda a garantizar que los estados financieros sean revisados de manera objetiva y finalmente es importante que el personal contable esté capacitado y actualizado.	• La entidad adopte y aplique las NIIF. • Aplicar sus políticas contables. • Cumplir con los principios contables. • La auditoría externa independiente. • El personal contable esté capacitado y actualizado.

Sp4	Aspectos de funcionalidad y practicidad de la información en el sentido de la oportunidad y buen sentido práctico de la proyección y buen manejo de la información de todos los entes involucrados.	• Funcionalidad y practicidad de la información en oportunidad, proyección y buen manejo de la información.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Desafortunadamente el ambiente en el cual se han desarrollado las NIIF corresponde a economías de mercados "desarrollados" de allí que el enfoque sea el de una contabilidad financiera, en donde la intencionalidad de crecimiento del capital es el objetivo más importante porque se supone que de su crecimiento dependen otros como el empleo o el mejoramiento de la calidad de vida, etc. Las economías en desarrollo no cuentan con la dinámica de negocios empresariales y de mercados de valores a las que atienden las NIIF, por lo tanto, los mecanismos de medición para la representación exigen mayores recursos técnicos y de información que pueden implicar mayores costos que beneficios en la generación de información que se suministra para la toma de decisiones y este es un elemento que aún no se ha medido en estos países. Son recientes los pronunciamientos respecto a otras situaciones objeto de representación y revelación como es la sostenibilidad ambiental, situación que implicará análisis técnico-normativo en su implementación. Finalmente señalar que en Colombia aún se requiere regulación que exija auditoría a los EEFF de las empresas comerciales en general y registro de dicha información en bases de datos para lograr comparabilidad.	• Los mecanismos de medición para la representación exigen mayores recursos técnicos y de información. • Otras situaciones objeto de representación y revelación como es la sostenibilidad ambiental. • Auditoría a los EEFF de las empresas comerciales en general y registro de dicha información en bases de datos para lograr comparabilidad.
Si2	Disminuir el sesgo hacia la producción de información exclusivamente financiera podría dar cabida a la generación de otro tipo de información. Hacer explícito la posibilidad de bases comprensivas diferentes de los principios y	• Disminuir el sesgo hacia la producción de información exclusivamente financiera podría dar cabida a la generación de otro tipo de información.

	normas técnicas de contabilidad podría contribuir a la producción de información financiera de propósito especial.	• La posibilidad de bases comprensivas diferentes de los principios y normas técnicas de contabilidad.
Si3	Todo lo que tiene que ver con los procesos de medición; teoría de la medición para incorporar nuevas alternativas de medición con diferentes modelos.	• Teoría de la medición para incorporar nuevas alternativas de medición con diferentes modelos.
Si4	Se debe considerar criterios técnicos normativos para un modelo contable, acorde a las necesidades de cada realidad económica de cada País, es fundamental seguir y cumplir con los marcos normativos y las normas contables aplicables, como las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Estos marcos siguen pautas claras sobre cómo preparar y presentar la información financiera.	• Considerar criterios técnicos normativos para un modelo contable, acorde a las necesidades de cada realidad económica de cada País.
Si5	Supervisión y control	• La supervisión y el control
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Seguir al pie de la letra las indicaciones de las normas internacionales con relación a estos puntos.	• Aplicación taxativa de las normas internacionales con relación a la representación contable.
Sg2	Se debe tener en cuenta las normas internacionales de contabilidad la cuales proporcionan parámetros sobre cómo debe ir preparada y presentada la información, como por ejemplo la relevancia, la fiabilidad de la información, la materialidad, consistencia, trasparencia, valor razonable vs costo histórico y auditabilidad.	• Tener en cuenta las normas internacionales de contabilidad en cuanto a preparación y presentación de la información: o Relevancia, o Fiabilidad de la información, o Materialidad, o Consistencia, o Trasparencia,

		○ Valor razonable vs costo histórico y ○ Auditabilidad.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Conectar con los objetivos y características y distinguir de lo eminentemente operativo, en un marco de información financiera, los objetivos y las características se aplican a todo tipo de informe de propósito general, los otros criterios del marco, estados financieros, elementos, reconocimiento, medición, presentación y revelación, representa la base operativa, la cual se aplica a transacciones y otros sucesos y condiciones en la elaboración de los estados financieros de propósito general, un tipo de informe de propósito general. Es fundamental comprender lo que significa un marco de imagen fiel o de presentación razonable, y como este se diferencia de los marcos de cumplimiento. El énfasis en el cumplimiento afecta la forma de representación y puede ser contrario a los objetivos que se dice que cumplen los informes financieros, convertir un marco de principios, como si fueran reglas, es un gran error y afecta las formas de representación.	• Conectar con los objetivos y características y distinguir de lo eminentemente operativo. • Es fundamental comprender lo que significa un marco de imagen fiel o de presentación razonable, y como este se diferencia de los marcos de cumplimiento.
Sr2	Todo depende del tipo de organización y la naturaleza de sus usuarios. Las entidades que tienen impacto socioeconómico importante en su entorno transaccional, necesitan un mayor control y supervisión, pero las que no lo tienen, no necesitan ese nivel de requerimientos porque el costo de generar la información resulta prohibitivo frente a la utilidad que proporciona esa información. Creo que falta regulación, pero de tipo sectorial, no de tipo técnico. Es un asunto de supervisión, más que de requisitos contables. Es evidente, por ejemplo, en el caso de las organizaciones religiosas, con un control prácticamente inexistente y donde no siquiera hay obligación de tener revisor fiscal.	• Falta regulación, pero de tipo sectorial, no de tipo técnico. • Es un asunto de supervisión, más que de requisitos contables.

Sr3	No creo que ningún aspecto normativo técnico pueda mejorar la representación contable. Creo que lo único que puede mejorar emitir más normas, es justificar el argumento narrativo de que más normas garantizan representaciones neutrales, objetivas y completas. Pero de ahí a que podamos decir algo de la realidad a partir de normas, me parece que es tan solo convenciones que usamos para estabilizar el mundo social, pero no es porque hagan una representación exacta del mundo social. Por ejemplo, cuando nos dicen, taza el valor razonable a partir de una proyección. Y la proyección es las expectativas futuras de lo que va a generar un activo o un grupo de activos. Y cuando a nosotros nos dicen, eso es objetivo porque usted lo mete a Excel o lo mete a la calculadora y le da un valor presente neto. Pero quién sabe, en el futuro, si los flujos se vayan a dar. ¿Quién sabe si ese monto de flujos es real? Entonces, lo que pasa es que el modelo naturaliza y recubre de objetividad cosas a partir de procedimientos, pero eso no significa que sean objetivos. Entonces, el modelo adopta subjetividades que nos las presenta como tratamientos técnicos.	• No creo que ningún aspecto normativo técnico pueda mejorar la representación contable. ○ La medición a valor razonable a partir de una proyección se presenta como objetiva. ○ El modelo naturaliza y recubre de objetividad hechos a partir de procedimientos, pero eso no significa que sean objetivos. ○ El modelo adopta subjetividades que nos las presenta como tratamientos técnicos.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.6.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (f) de la intencionalidad número uno (1) del diálogo de saberes: *¿Qué aspectos normativo-técnicos se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Aspectos normativo-técnicos que mejoran la representación contable de la información financiera en los estados financieros.* (Cuadro 28).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, y se relacionó, con los posibles aspectos que permiten mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros, como son: modelo contable; aseguramiento y control; formación continua y juicio profesional; y posturas en contra que afirman que no mejoran la representación contable.

Los informantes clave según el cuadro N° 29, mencionan diferentes aspectos normativo-técnicos que pueden mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros, como son los relacionados con el modelo contable, aseguramiento y control, formación continua y juicio profesional. Según el cuadro citado el aspecto relacionado con el modelo contable presenta mayor importancia, en temas específicos de la regulación contable internacional como el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, las NIIF, CINIIF, SIC, entre otros. Por ejemplo, el *Sp1* afirma que "el marco conceptual de la información financiera, por cuanto es la base fundamental para el desarrollo de las NIIF" y "las CINIIF, las SIC, las guías, los ejemplos y los anexos de cada norma, permiten profundizar sobre la manera en que las NIIF prescriben determinados tratamientos", además "la aplicación de las características cualitativas fundamentales (relevancia, materialidad o

importancia relativa, representación fiel) y las características cualitativas de mejora (comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad) lograrán una información financiera bastante cercana a la representación fiel", como también "toda la normatividad financiera emitida por el IASB está enfocada a lograr la mejor representación contable de la información financiera". En resumen, es claro el llamado a mejorar todo el modelo contable para así mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros.

Por otra parte, los informantes clave reconocen la necesidad de aplicar taxativamente el modelo contable de IASB a las organizaciones cumpliendo los criterios establecidos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económico-financieros, como lo mencionan el *Sp2, Sp3, Sg1, y* el *Sg2.* Otro aspecto a resaltar es el que propone el *Sp2* sobre "ampliar la normativa sobre materialidad o importancia relativa", porque su omisión o expresión inadecuada puede influir en la preparación y presentación de la información financiera y las decisiones que toman los usuarios a partir de esta información en una organización.

Asimismo, los informantes reconocen que la formación continua y el juicio profesional son factores que contribuyen a mejorar la representación contable, porque los contadores al subir el nivel de conocimientos, habilidades y destrezas, mejoran el juicio profesional para aplicarlo en su ejercicio profesional; a su vez logra minimizar la subjetividad que pueden presentarse en la representación. El *Sr1* cuestiona que "es fundamental comprender lo que significa un marco de imagen fiel o de presentación razonable, y como este se diferencia de los marcos de cumplimiento" y complementa su explicación al decir que se debe "conectar con los objetivos y características y distinguir de lo eminentemente operativo"; esto se logra a partir de una excelente formación y suficiente experiencia que permita comprender la realidad contable objeto de representación fiel, no como una lista de chequeo a ser verificada, sino desde su esencia económica de acuerdo con el contexto de presentación y revelación de la información, para ello es necesario que "el personal contable esté capacitado y actualizado " (*Sp3*).

Por otra parte, los informantes clave reconocen en menor medida la importancia del aseguramiento y control de la información financiera para mejorar la representación contable, así lo señala el *Si1* "auditoría a los EEFF de las empresas comerciales en general y registro de dicha información en bases de datos para lograr comparabilidad". También los informantes *Sp2, Si5, y Sr2*, se expresan en el mismo sentido. No cabe duda, que la evaluación de la información financiera en las empresas genera mayor seguridad e incrementa la confianza pública en los usuarios que utilizan la información para tomar sus propias decisiones.

Finalmente, el *Sr3* plantea "no creo que ningún aspecto-normativo técnico pueda mejorar la representación contable, porque: la medición a valor razonable a partir de una proyección se presenta como objetiva; el modelo naturaliza y recubre de objetividad hechos a partir de procedimientos, pero eso no significa que sean objetivos; y, el modelo adopta subjetividades que nos las presenta como tratamientos técnicos". Esta postura individual reconoce que el componente subjetivo está presente en el modelo contable, por estar construido teóricamente con un enfoque de principios generales y no de reglas concretas.

Cuadro 29. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (f) (intencionalidad 1)

Interrogante (f) ¿Qué aspectos normativo-técnicos se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Modelo Contable															**16**
Toda la normatividad financiera emitida por el IASB está enfocada a lograr la mejor representación contable de la información financiera.	x														
El marco conceptual de la información financiera, por cuanto es la base fundamental para el desarrollo de las NIIF.	x														
Las CINIIF, las SIC, las guías, los ejemplos y los anexos de cada norma, permiten profundizar sobre la manera en que las NIIF prescriben determinados tratamientos.	x														
La aplicación de las características cualitativas fundamentales (Relevancia, Materialidad o importancia relativa, representación fiel) y las características cualitativas de mejora (Comparabilidad, Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad) lograrán una información financiera bastante cercana a la representación fiel.	x														
Ampliar la normativa sobre materialidad o importancia relativa.		x													
La entidad adopte y aplique las NIIF.			x												
Aplicar sus políticas contables.			x												
Cumplir con los principios contables.			x												
Los mecanismos de medición para la representación exigen mayores recursos técnicos y de información.					x										
Otras situaciones objeto de representación y revelación como es la sostenibilidad ambiental.					x										
La posibilidad de bases comprensivas diferentes de los principios y normas técnicas de contabilidad.						x									
Teoría de la medición para incorporar nuevas alternativas de medición con diferentes modelos.							x								
Considerar criterios técnicos normativos para un modelo contable, acorde a las necesidades de cada realidad económica de cada País.								x							

Aplicación taxativa de las normas internacionales con relación a la representación contable.										x						
Tener en cuenta las normas internacionales de contabilidad en cuanto a preparación y presentación de la información: Relevancia, Fiabilidad de la información, Materialidad, Consistencia, Trasparencia, Valor razonable vs costo histórico y Auditabilidad.											x					
Falta regulación, pero de tipo sectorial, no de tipo técnico.													x			
Aseguramiento y Control																**4**
La auditoría externa independiente		x														
Auditoría a los EEFF de las empresas comerciales en general y registro de dicha información en bases de datos para lograr comparabilidad.					x											
La supervisión y el control									x							
Es un asunto de supervisión, más que de requisitos contables.													x			
Formación continua y juicio profesional																**6**
El personal contable esté capacitado y actualizado.			x													
El principio de la "Prudencia" es una forma efectiva de lograr una información razonable ante cualquier eventualidad.	x															
Funcionalidad y practicidad de la información en oportunidad, proyección y buen manejo de la información.				x												
Disminuir el sesgo hacia la producción de información exclusivamente financiera podría dar cabida a la generación de otro tipo de información.						x										
Conectar con los objetivos y características y distinguir de lo eminentemente operativo.												x				
Es fundamental comprender lo que significa un marco de imagen fiel o de presentación razonable, y como este se diferencia de los marcos de cumplimiento.												x				
NO mejoran la representación contable																**1**
No creo que ningún aspecto normativo-técnico pueda mejorar la representación contable, porque: - La medición a valor razonable a partir de una proyección se presenta como objetiva.														x		

- El modelo naturaliza y recubre de objetividad hechos a partir de procedimientos, pero eso no significa que sean objetivos. - El modelo adopta subjetividades que nos las presenta como tratamientos técnicos.																

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.1.6.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

Los aspectos normativo-técnicos que se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros, son los relacionados principalmente con el modelo contable, aseguramiento y control, formación continua y juicio profesional.

Para Gómez (2007), un modelo "es siempre una construcción conceptual que busca identificar relaciones e interacciones entre variables y simplificar las relaciones de fenómenos o hechos para su explicación y comprensión". Además, el modelo contable puede entenderse como "una combinación particular de criterios que configuran un patrón de reconocimiento, medición y revelación de la información contable financiera. Así, un modelo contable financiero es una configuración pragmática de criterios que "prescriben" los parámetros del proceso contable, para representar la "realidad" económica y financiera de un ente" (p. 7); estos criterios son los relacionados con parámetros técnicos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de información que se encuentran ampliamente descritos desde el *Marco Conceptual*, las NIC/NIIF, SIC/CINIIF y guías de aplicación.

Lo anterior coincide con lo expuesto por los informantes clave que consideran que la aplicación taxativa, actualización y contextualización del modelo contable permite mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros. En ese sentido, el *Sg2* plantea que se debe "tener en cuenta las normas internacionales de contabilidad en cuanto a preparación y presentación de la información: relevancia, fiabilidad de la información, materialidad, consistencia, trasparencia, valor razonable vs costo histórico y auditabilidad". Igualmente, el *Sp1* propone que "la aplicación de las características cualitativas fundamentales (relevancia, materialidad o importancia relativa, representación fiel) y las características cualitativas de mejora (comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad) lograrán una información financiera bastante cercana a la representación fiel". También el proceso de actualización del modelo contable debe

incluir aspectos que tienen que ver con las revelaciones de sostenibilidad ambiental por efecto de la incidencia de las actividades de las organizaciones al medio ambiente, como lo menciona el cómo lo señala el *Si1* "otras situaciones objeto de representación y revelación como es la sostenibilidad ambiental". Adicionalmente, se debe tener en cuenta según el *Si3* la "teoría de la medición para incorporar nuevas alternativas de medición con diferentes modelos".

Otro aspecto normativo-técnico que se deberían tener en cuenta para mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros, es lo relacionado el aseguramiento y control en la información. En ese sentido, por aseguramiento en la profesión contable, se entiende como "el contador profesional (en ejercicio público) se compromete a dar seguridad razonable de que la información contenida en los estados financieros (o en otra materia sujeto) representa de manera razonable la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo (o en otra materia sujeto) de acuerdo con los IFRS (u otro criterio). Y para ello, se compromete a hacer un examen (ISA) que le dé seguridad razonable de ello" (Mantilla, 2010, p. 5). Esto contrasta con lo expresado por los informantes clave *Sp2, Si1, Si5 y Sr2*, quienes proponen que la auditoría externa a los estados financieros, la supervisión y control contribuyen a dar confianza o seguridad razonable a los usuarios de la información y en consecuencia mejoran la representación contable de la información financiera en los estados financieros.

Junto a lo anterior, la formación continua en los contadores contribuye a mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros. De acuerdo con la IAESB (2019), el Desarrollo Profesional Continuo "representa el aprendizaje y desarrollo que se lleva a cabo después del desarrollo profesional inicial (DPI), y que desarrolla y mantiene la competencia profesional que permite al profesional de la Contaduría el continuar desarrollando sus funciones de forma competente. El DPC incluye actividades de aprendizaje y desarrollo que son relevantes para las funciones de los profesionales en Contaduría, tales como: (a) formación, (b) capacitación, (c) experiencia práctica, (d) mentoría y coaching, (e) participación en

redes profesionales, (f) observación, retroalimentación y actividades de reflexión, y (g) actividades de autodesarrollo" (párrafo, 2, p. 175). Lo anterior, contrasta con lo expresado por el *Sp3*, en tanto "el personal contable esté capacitado y actualizado", además, es responsabilidad de los contadores desarrollar y mantener la competencia profesional para generar confianza y proteger el interés público.

En el mismo sentido, el juicio profesional también contribuye a mejorar la representación contable de la información financiera en los estados financieros. Para el IESBA (2021), "el juicio profesional implica la aplicación de la formación, los conocimientos profesionales, la destreza y la experiencia pertinentes en función de los hechos y las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y el alcance de las actividades profesionales concretas, así como los intereses y las relaciones implicadas" (párrafo, 120.5 A4, p. 29). Por ejemplo, para el *Sp1 "*el principio de la "Prudencia" es una forma efectiva de lograr una información razonable ante cualquier eventualidad", donde interviene el juicio profesional del contador que ha desarrollado en su práctica profesional. Igualmente, *el Sr1*, explica que se debe "conectar con los objetivos y características y distinguir de lo eminentemente operativo […]. Es fundamental comprender lo que significa un marco de imagen fiel o de presentación razonable, y como este se diferencia de los marcos de cumplimiento"; son factores que influyen en la representación contable de la información.

No obstante, contrario a los anteriores testimonios de los informantes clave, el *Sr3* afirma "no creo que ningún aspecto normativo-técnico pueda mejorar la representación contable, porque: a) la medición a valor razonable a partir de una proyección se presenta como objetiva; b) el modelo naturaliza y recubre de objetividad hechos a partir de procedimientos, pero eso no significa que sean objetivos; c) el modelo adopta subjetividades que nos las presenta como tratamientos técnicos". Efectivamente, el modelo contable de IASB contiene aspectos técnicos subjetivos como la medición a valor razonable, estimaciones, proyecciones financieras, entre otros, que influyen en la representación contable de la información financiera. Sin embargo, para Lloyd (2024), "las normas de contabilidad IFRS se adoptan de forma generalizada en jurisdicciones

de todo el mundo y empresas e inversores de todo el mundo confían en ellas para tomar decisiones de inversión informadas.” (2024, p. 1).

4.2. Sistematización de la información de los interrogantes relacionados con intencionalidad de investigación número dos (2).

En seguida se describen los hallazgos encontrados para la intencionalidad número dos (2) encaminada a *interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional.* Para desarrollar esta intencionalidad se formularon seis (6) interrogantes, estos son:

a) ¿Qué entiende usted por comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?

b) ¿De qué manera la comunicación efectiva de información en los estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad? Explique mediante algunos ejemplos.

c) ¿De qué manera la comunicación efectiva también logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros? Explique mediante algunos ejemplos.

d) ¿Cuál es el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación/disparador del diálogo?

e) ¿Cómo se asegura que los usuarios puedan confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos (E.F) buscan comunicar?

f) ¿Considera usted algún otro componente de comunicación que permitiría mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros?

El diálogo entre el investigador y los sujetos clave de información se fundamentó a partir de la afirmación/disparador correspondiente: *"La comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:*

(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;

(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y

(c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva" (M.C, 2018, párrafo, 7.2).

Las interrogantes presentadas anteriormente se formularon en correspondencia a las siguientes categorías teóricas:

a) Concepto: una opinión o representación mental relacionada a un significante lingüístico. Por la naturaleza misma del significado, hay cinco tipos de posibles actos de habla ilocucionarios", como son: Asertivos, Directivos, Compromisorios, y, Declarativos (Searle, 2017).

b) Características cualitativas fundamentales: son la relevancia y la representación fiel. Ambas características deben alcanzarse en un nivel mínimo en toda política contable.

c) Características cualitativas de mejora: Son la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad; estas mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada.

d) Nivel de cumplimiento de condiciones: Incidencia en la comunicación efectiva de la información en los estados financieros por la observancia de los requisitos

establecidos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), párrafo, 7.2.

e) Juicio profesional: Capacidad de elegir entre alternativas de medición y de estimación cuando hay incertidumbre.

f) Reformas normativo-técnicas: Propuesta de cambios para mejorar el marco normativo de la comunicación efectiva.

4.2.1. Procesamiento de la información: Interrogante (a) derivada de la intencionalidad (2)

4.2.1.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número dos (2) enfocada a *interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (a) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Qué entiende usted por comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?*

En el cuadro N° 30, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *comunicación efectiva de información*, identificándose la siguiente sub categoría: *Concepto de comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera del IASB.*

Cuadro 30. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (a) derivada de la intencionalidad (2)

Sujeto	Respuesta a interrogante (a): ¿Qué entiende usted por comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?	Subcategoría: Concepto de comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	El capítulo 7 del marco conceptual establece el punto denominado "Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación", sección que, entre otras características, expresa que una información efectiva se obtiene cuando esta se centra en sus objetivos, se clasifica de manera adecuada y se agrega información de manera que no se exceda en detalles. Podemos colegir entonces, que una información efectiva se obtiene cuando se presenta de manera concreta y precisa, buscando satisfacer las necesidades de los usuarios, antes que los problemas o prioridades de la entidad. Algunos informes detallan las dificultades que tuvo la entidad para solventar uno u otro inconveniente y se extienden en explicar las razones por las cuales se incurrieron en estos tropiezos y en explicar las circunstancias adversas que se tienen e incluso a solicitar apoyo de los propietarios para solventarlos. El accionista y los terceros no son los llamados a solucionar estos asuntos, porque para ello han dispuesto una administración eficiente y a la cual se le está proporcionando los recursos económicos para que cumpla sus funciones de manera eficaz. Clasificar la información de manera adecuada significa que los títulos de las cuentas y demás denominaciones estén libres de tecnicismos que seguramente son correctos y ajustados a las normas, pero innecesarios y confusos para el receptor. Es preferible utilizar nombres que sean de uso común en el medio, siempre que se adecúen a lo que se desea informar. Un orden cronológico y	• Una información efectiva se obtiene cuando se presenta de manera concreta y precisa, buscando satisfacer las necesidades de los usuarios, antes que los problemas o prioridades de la entidad. • Un orden cronológico y una clasificación ordenada mejoran ostensiblemente la comprensión de los datos. • Se debe buscar que las revelaciones se diseñen en un lenguaje amigable, como quien narra una historia.

	una clasificación ordenada mejoran ostensiblemente la comprensión de los datos. Cuando agregamos información - refiriéndonos a las notas a los estados financieros - es conveniente que la redacción sea concreta y en la medida de lo posible, de una manera narrativa. En otras palabras, se debe buscar que las revelaciones se diseñen en un lenguaje amigable, como quien narra una historia. Las notas así construidas, permiten llegar de manera sencilla a aquellos usuarios que no son diestros en el uso de tecnicismos o que, siendo diestros en ellos, desean profundizar sus análisis. Esta es la diferencia entre las notas y los anexos.	
Sp2	Corresponde a información útil y necesaria para entender, comprender, y evaluar una entidad.	• Corresponde a información útil y necesaria para entender, comprender, y evaluar una entidad.
Sp3	La comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la IASB implica brindar información relevante, confiable, comprensible y comparable, que permita a los usuarios tomar decisiones.	• Según el modelo contable de IASB implica brindar información relevante, confiable, comprensible y comparable, que permita a los usuarios tomar decisiones.
Sp4	La oportunidad de la información pertinente y transparente, así como real que muestre la trazabilidad de la información cuando puede corroborarse o compararse con períodos anteriores.	• La oportunidad de la información pertinente y transparente, así como real que muestre la trazabilidad de la información cuando puede corroborarse o compararse con períodos anteriores.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Aquella comunicación que no se basa en proformas establecidas y que por el contrario considera las particularidades de las empresas, en este sentido la información relevante (útil) a revelar podría ser aquella que proporcione valor	• La comunicación que no se basa en proformas establecidas y que por el

	informativo, descriptivo o predictivo. Aquella que cumple con la característica cualitativa de comparabilidad.	contrario considera las particularidades de las empresas. • La información relevante (útil) a revelar podría ser aquella que proporcione valor informativo, descriptivo o predictivo. • Aquella que cumple con la característica cualitativa de comparabilidad.
Si2	La comunicación efectiva en el modelo IASB comprende la preparación de información financiera bajo los criterios de identificación, reconocimiento, presentación y revelación contenidos en los estándares. Dicha comunicación será efectiva en tanto cumpla con dichos criterios y se corresponda con los propósitos y necesidades de información de los usuarios "privilegiados" definidos por el marco regulatorio.	• Comprende la preparación de información financiera bajo los criterios de identificación, reconocimiento, presentación y revelación contenidos en los estándares. • La comunicación será efectiva en tanto cumpla con dichos criterios y se corresponda con los propósitos y necesidades de información de los usuarios "privilegiados" definidos por el marco regulatorio.
Si3	Es aquella información que siendo precisa y clara reduce la incertidumbre a lo más mínimo posible.	• Es la información que siendo precisa y clara reduce la incertidumbre a lo más mínimo posible.
Si4	Según el modelo de la contabilidad financiera de IASB entiendo que la información de los estados financieros es efectiva porque se aplican reglas para proveer información de la posición financiera de entidad que puede ser utilizada por todos los usuarios para satisfacer diferentes necesidades.	• La información de los estados financieros es efectiva porque se aplican reglas para proveer información de la posición financiera de entidad que puede ser utilizada por todos los usuarios para satisfacer diferentes necesidades.
Si5	Buenos resultados en comunicación	• Buenos resultados en comunicación.

Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	La comunicación efectiva es el principal pilar para transmitir la información financiera que refleja la situación económica de una entidad o empresa mediante los estados financieros. El objetivo de la Información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa, que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales (usuarios de los estados financieros) para tomar decisiones sobre los recursos a la entidad.	• La comunicación efectiva es el principal pilar para transmitir la información financiera que refleja la situación económica de una entidad o empresa mediante los estados financieros.
Sg2	Proporcionar información financiera que sea útil y fácil de comprender, a los usuarios internos y externos sobre la situación financiera del ente económico, que será pertinente en la toma de decisiones.	• Proporcionar información financiera que sea útil y fácil de comprender, a los usuarios internos y externos sobre la situación financiera del ente económico, que será pertinente en la toma de decisiones.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Los EFPG representan el instrumento de comunicación para suministrar información a usuarios que no tienen acceso a la información, todos los principios operativos del marco conceptual son el sustento del propósito de suministrar información que sea útil para tomar decisiones sobre asignación de los recursos y para evaluar la forma en que se gestionan los recursos. Los estados financieros, las notas, y otra información complementaria, se entiende que forman un conjunto que ayuda a los usuarios en estas decisiones y evaluaciones, si el informe financiero se construye a partir de esta visión, y no la de cumplimiento, entonces los informes financieros habrán cumplido el objetivo fundamental para el cual se elaboran.	• Los EFPG representan el instrumento de comunicación para suministrar información a usuarios que no tienen acceso a la información. • Una comunicación efectiva se da cuando los objetivos de los informes financieros se cumplen, no se da cuando el propósito es únicamente el cumplimiento. • Los estados financieros, las notas, y otra información complementaria, se entiende que forman un conjunto que

	Una comunicación efectiva se da cuando los objetivos de los informes financieros se cumplen, no se da cuando el propósito es únicamente el cumplimiento. Un estado financiero es un instrumento de comunicación y debemos hacerlos pensando en los distintos usuarios que fundamentan sus evaluaciones en un juego completo de estados financieros, aplicando un conjunto de principios y no reglas.	ayuda a los usuarios en estas decisiones y evaluaciones. • Un estado financiero es un instrumento de comunicación y debemos hacerlos pensando en los distintos usuarios que fundamentan sus evaluaciones en un juego completo de estados financieros, aplicando un conjunto de principios y no reglas.
Sr2	La comunicación en los estados financieros es efectiva cuando estos son utilizados como una herramienta clave en la toma de decisiones económicas de los usuarios.	• La comunicación en los estados financieros es efectiva cuando estos son utilizados como una herramienta clave en la toma de decisiones económicas de los usuarios.
Sr3	Sin duda, las palabras comunicación efectiva se les están recubriendo a la idea de que la forma de presentar los estados financieros debería tener cierta síntesis y cierta capacidad para que un lector promedio informado pueda interpretar de manera adecuada la información. Porque si estuviesen de verdad intentando hablar de comunicación, no estarían planteando otra cosa. O sea, comunicación no es que yo presente a los estados financieros a partir de los objetivos y los principios que son que sirva para los inversores, que sirva para tomar decisiones de comprar o vender títulos, que sirva para decidir si se dan préstamos. Porque ese es el A, centrarse en objetivos y principios de presentación de la información para revelar. Entonces, lo que le están diciendo es, siempre juzgue no siguiendo un criterio prescrito, sino a partir del juicio profesional, pero concéntrese que en la presentación sea para responder a esos objetivos, los objetivos de la información. El estado de situación financiera tiene como objetivo hablar de	• Las palabras comunicación efectiva se les están recubriendo a la idea de que la forma de presentar los estados financieros debería tener cierta síntesis y cierta capacidad para que un lector promedio informado pueda interpretar de manera adecuada la información. • Comunicación implicaría que tú, antes de producir la información, tuvieses claridad de los objetivos y necesidades de los inversores. Y fruto de ello, produjeses una información. • La categoría comunicación efectiva está siendo usada para decir, haga información con ciertas características. Pero ahí no hay interacción, que me

	cómo se encuentran hoy los derechos y las obligaciones de la entidad. ¿No es cierto? El estado de resultados, el desempeño financiero, etc. El segundo, clasifique la información agrupando partidas similares. Entonces, sintetícela para que el lector no vaya a pensar que en cosas en las que usted tiene agrupadas hay cosas que no sean de la misma naturaleza o función. Y el último, agregue la información sin ensombrecer detalles, ¿no es cierto? Ni siendo, digámoslo, ni simplificando mucho, ni dejando de presentar cosas que son importantes. Pero yo me pregunto, ¿esto es comunicación? ¿O comunicación es la interacción con? Comunicación no requeriría que antes de preparar la información se hable con el usuario para preguntarle, ¿qué es lo que usted está haciendo? ¿Qué necesidad tiene? ¿Qué objetivo tiene? Eso sí sería comunicación. O sea, comunicación implicaría que tú, antes de producir la información, tuvieses claridad de los objetivos y necesidades de los inversores. Y fruto de ello, produjeses una información. Como mínimo, ahí habría comunicación. De resto, la categoría comunicación efectiva está siendo usada para decir, haga información con ciertas características. Pero ahí no hay interacción, que me parece a mí es una de las características de la comunicación.	parece a mí es una de las características de la comunicación.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.1.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (a) de la intencionalidad número dos (2) del diálogo de saberes: *¿Qué entiende usted por comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Concepto de comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB.* (Cuadro N° 30).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, de acuerdo con Searle (2017, p. 34-35) "la mente humana es capaz de crear sistemas de representaciones simbólicas. Podemos usar aquellos sistemas para realizar actos de habla con significado. […] Por la naturaleza misma del significado, hay cinco y solo cinco tipos de posibles actos de habla ilocucionarios", como son:

a. Asertivos, el objetivo es representar cómo son las cosas, y por eso tienen la dirección de ajuste palabra-a-mundo o descendente. Ejp, enunciados, descripciones, aserciones, entre otros.

b. Directivos: el objetivo es intentar que otras personas hagan cosas y por eso tienen la dirección de ajuste mundo-a-palabra o ascendente. Ejp, órdenes, solicitudes, entre otros.

c. Compromisorios o comisivos: el objetivo es comprometer al hablante con algún curso de acción, y que, como los directivos, la dirección de ajuste mundo-a-palabra o ascendente. Ejp, promesas, juramentos, entre otros.

d. Expresivos: el objetivo es los sentimientos y actitudes del hablante respeto a un estado de cosas que, en la mayoría de los casos, se presupone que ya existe. Ejemplo: disculpas, agradecimientos, felicitaciones, entre otros.

e. Declarativos: que remarcablemente tienen las dos direcciones de ajuste al mismo tiempo. En una declaración, hacemos que algo sea el caso declarándolo ser el caso. Ejemplo: aplazar la reunión.

El cuadro N° 31 revela qué entienden los informantes clave por comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB, encontrado que estos conceptos agrupados en los actos de habla declarativos constituyen el mayor referente, seguido de los actos de habla asertivos, y en menor cantidad los actos de habla compromisorios. En ese orden de ideas, en el cuadro N° 31 se muestra que los actos de habla declarativos establecen que el modelo contable de IASB ofrece una información financiera que cumpla con las características cualitativas y sea útil para la toma de decisiones. Así lo menciona el *Sp3* "según el modelo contable de IASB implica brindar información relevante, confiable, comprensible y comparable, que permita a los usuarios tomar decisiones". De igual forma, el *Sg2* afirma que debe "proporcionar información financiera que sea útil y fácil de comprender, a los usuarios internos y externos sobre la situación financiera del ente económico, que será pertinente en la toma de decisiones". Además, se reconoce que los estados financieros son instrumentos de comunicación al facilitar el conocimiento de la situación financiera, el flujo de efectivo, los rendimientos y los cambios en el patrimonio, como lo indica el *Sr1* "los estados financieros de propósito general (EFPG) representan el instrumento de comunicación para suministrar información a usuarios que no tienen acceso a la información". En el mismo sentido, el *Si4, Sr1 y Sg1*, establecen que la comunicación efectiva es el principal elemento para transmitir la información financiera que refleja la situación económica de una entidad mediante los estados financieros.

Por otro lado, desde los actos de habla asertivos se plantea que la comunicación efectiva de la información según el *Si2* "comprende la preparación de información

financiera bajo los criterios de identificación, reconocimiento, presentación y revelación contenidos en los estándares". Además, *Sp2 y el Si1*, señalan que es corresponde a información útil y necesaria para entender, comprender, y evaluar una entidad. Por tanto, la información debe cumplir con los criterios técnicos establecidos en las normas y ser útil a las entidades que informan. Además, el *Sp4* propone que es "la oportunidad de la información pertinente y transparente, así como real que muestre la trazabilidad de la información cuando puede corroborarse o compararse con períodos anteriores"; es decir, que la información puede ser comparable y confiable a los usuarios para los fines que destinen.

Desde los actos de habla compromisorios, se entiende que "una comunicación efectiva se da cuando los objetivos de los informes financieros se cumplen, no se da cuando el propósito es únicamente el cumplimiento" (*Sr1*), y el *Si2* agrega que "la comunicación será efectiva en tanto cumpla con dichos criterios y se corresponda con los propósitos y necesidades de información de los usuarios "privilegiados" definidos por el marco regulatorio". Dicho lo anterior, la comunicación efectiva permite el cumplimento de los propósitos de los estados financieros y satisface las necesidades de información de los usuarios interesados.

Cuadro 31. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (a) (intencionalidad 2)

Interrogante (a) ¿Qué entiende usted por comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Actos de habla Asertivos															**7**
Un orden cronológico y una clasificación ordenada mejoran ostensiblemente la comprensión de los datos.	x														
Corresponde a información útil y necesaria para entender, comprender, y evaluar una entidad.		x													
La oportunidad de la información pertinente y transparente, así como real que muestre la trazabilidad de la información cuando puede corroborarse o compararse con períodos anteriores.				x											
La información relevante (útil) a revelar podría ser aquella que proporcione valor informativo, descriptivo o predictivo.					x										
Aquella que cumple con la característica cualitativa de comparabilidad.					x										
Comprende la preparación de información financiera bajo los criterios de identificación, reconocimiento, presentación y revelación contenidos en los estándares.						x									
Es la información que siendo precisa y clara reduce la incertidumbre a lo más mínimo posible.							x								
Actos de habla Directivos															**3**
Se debe buscar que las revelaciones se diseñen en un lenguaje amigable, como quien narra una historia.	x														
Un estado financiero es un instrumento de comunicación y debemos hacerlos pensando en los distintos usuarios que fundamentan sus evaluaciones en un juego completo de estados financieros, aplicando un conjunto de principios y no reglas.												x			
Comunicación implicaría que tú, antes de producir la información, tuvieses claridad de los objetivos y necesidades de los inversores. Y fruto de ello, produjeses una información.														x	

Actos de habla Compromisorios															**5**
La comunicación será efectiva en tanto cumpla con dichos criterios y se corresponda con los propósitos y necesidades de información de los usuarios "privilegiados" definidos por el marco regulatorio.						x									
Una comunicación efectiva se da cuando los objetivos de los informes financieros se cumplen, no se da cuando el propósito es únicamente el cumplimiento.												x			
La comunicación en los estados financieros es efectiva cuando estos son utilizados como una herramienta clave en la toma de decisiones económicas de los usuarios													x		
Las palabras comunicación efectiva se les están recubriendo a la idea de que la forma de presentar los estados financieros debería tener cierta síntesis y cierta capacidad para que un lector promedio informado pueda interpretar de manera adecuada la información.														x	
La categoría comunicación efectiva está siendo usada para decir, haga información con ciertas características. Pero ahí no hay interacción, que me parece a mí es una de las características de la comunicación.														x	
Actos de habla Expresivos															**1**
Buenos resultados en comunicación.									x						
Actos de habla Declarativos															**8**
Una información efectiva se obtiene cuando se presenta de manera concreta y precisa, buscando satisfacer las necesidades de los usuarios, antes que los problemas o prioridades de la entidad.	x														
Según el modelo contable de IASB implica brindar información relevante, confiable, comprensible y comparable, que permita a los usuarios tomar decisiones.			x												
La comunicación que no se basa en proformas establecidas y que por el contrario considera las particularidades de las empresas.					x										
La información de los estados financieros es efectiva porque se aplican reglas para proveer información de la posición financiera de								x							

entidad que puede ser utilizada por todos los usuarios para satisfacer diferentes necesidades.																
La comunicación efectiva es el principal pilar para transmitir la información financiera que refleja la situación económica de una entidad o empresa mediante los estados financieros.										x						
Proporcionar información financiera que sea útil y fácil de comprender, a los usuarios internos y externos sobre la situación financiera del ente económico, que será pertinente en la toma de decisiones.											x					
Los EFPG representan el instrumento de comunicación para suministrar información a usuarios que no tienen acceso a la información.												x				
Los estados financieros, las notas, y otra información complementaria, se entiende que forman un conjunto que ayuda a los usuarios en estas decisiones y evaluaciones.												x				

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.1.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

La comunicación efectiva de información en los estados financieros según el modelo de la contabilidad financiera de IASB, conlleva a identificar un concepto como una opinión o representación mental relacionada a un significante lingüístico. De acuerdo con Searle (2017, p. 34-35) "la mente humana es capaz de crear sistemas de representaciones simbólicas. Podemos usar aquellos sistemas para realizar actos de habla con significado. […] Por la naturaleza misma del significado, hay cinco y solo cinco tipos de posibles actos de habla ilocucionarios", que contrastan con lo expresado en los testimonios de los informantes clave entrevistados, estos actos son:

a. Asertivos, el objetivo es representar cómo son las cosas, y por eso tienen la dirección de ajuste palabra-a-mundo o descendente. Ejemplo, enunciados, descripciones, aserciones, entre otros. Estos actos de habla contrastan con expuesto por los informantes clave *Sp1, Sp2, Sp4, Si1, Si2 y Si3*, porque son algunos enunciados y descripciones que se deben tener en cuenta como parte de la comunicación efectiva de la información financiera.

b. Directivos: el objetivo es intentar que otras personas hagan cosas y por eso tienen la dirección de ajuste mundo-a-palabra o ascendente. Ejemplo, órdenes, solicitudes, entre otros. Estos actos de habla contrastan con expuesto por los informantes clave *Sp1, Sr1, y Sr3*, porque expresan órdenes a los preparadores (contadores) de la información respecto a la comunicación efectiva de la información financiera.

c. Compromisorios o comisivos: el objetivo es comprometer al hablante con algún curso de acción, y que, como los directivos, la dirección de ajuste mundo-a-palabra o ascendente. Ejemplo, promesas, juramentos, entre otros. Estos actos de habla contrastan con expuesto por los informantes clave *Si2, Sr1, Sr2 y Sr3*, porque comprometen al preparador de la información a elaborar estados financieros que sean útiles a los usuarios para tomar sus propias decisiones.

d. Expresivos: el objetivo es los sentimientos y actitudes del hablante respeto a un estado de cosas que, en la mayoría de los casos, se presupone que ya existe. Ejemplo, disculpas, agradecimientos, felicitaciones, entre otros. Estos actos de habla contrastan con expuesto por los informantes clave como el *Si5*, que expresa "buenos resultados en comunicación".

e. Declarativos: que remarcablemente tienen las dos direcciones de ajuste al mismo tiempo. En una declaración, hacemos que algo sea el caso declarándolo ser el caso. Ejemplo, aplazar la reunión. Estos actos de habla contrastan con expuesto por los informantes clave *Sp1, Sp3, Si1, Si4, Sg1, Sg2 y Sr1*, porque declaran que la comunicación efectiva debe "proporcionar información financiera que sea útil y fácil de comprender, a los usuarios internos y externos sobre la situación financiera del ente económico, que será pertinente en la toma de decisiones" (*Sg2*).

En síntesis, cuando los informantes clave se expresaron respecto de la comunicación efectiva de la información, quisieron decir algo mediante eso que dijeron, es decir, expresaron un conjunto de conceptos y lo que se dicen tiene un significado para otras personas, que son los usuarios de la información contable para que con esa información actúen bajo un interés determinado.

4.2.2 Procesamiento de la información: Interrogante (b) derivada de la intencionalidad (2)

4.2.2.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número dos (2) enfocada a *interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (b) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿De qué manera la comunicación efectiva de información en los estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los*

activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad? Explique mediante algunos ejemplos.

En el cuadro N° 32, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *comunicación efectiva de información*, identificándose la siguiente sub categoría: *Formas de comunicación efectiva que permiten que la información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los elementos de los estados financieros.*

Cuadro 32. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (b) derivada de la intencionalidad (2)

Sujeto	Respuesta a interrogante (b) ¿De qué manera la comunicación efectiva de información en los estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad? Explique mediante algunos ejemplos.	Subcategoría: Formas de comunicación efectiva que permiten que la información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los elementos de los estados financieros.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Para el efecto, podemos citar algunos casos extractados de la vida profesional: i. El patrimonio es la diferencia entre el activo y el pasivo. En una entidad donde los propietarios y terceros son personas con un bajo índice de conocimiento financiero, seguramente no comprenderán el concepto de activo y pasivo y, por lo tanto, quedará completamente en la oscuridad el concepto de patrimonio. En los anexos seguramente figurará el indicador de propiedad y el de endeudamiento, buscando simplificar estos elementos. En lugar de exponer esta definición técnica, podemos mencionar que el patrimonio es la parte de la empresa de la cual ellos son los propietarios y entre más grande sea, serán más dueños de la entidad. Cuanto más pequeña sea esa parte, serán los bancos y los proveedores los mayores propietarios de la entidad. ii. Si una entidad ha recurrido a la reexpresión de una o varias partidas de los estados financieros, posiblemente en los anexos mencione que los estados financieros han sufrido una reexpresión retroactiva. Esta misma situación podría explicarse diciendo: Los estados financieros han sido preparados nuevamente para incluir situaciones que fueron omitidas en períodos anteriores. iii. Algunas entidades exponen las cifras con códigos contables. Esto puede ser muy práctico y fácil de entender para los contadores, quienes pueden	• El lenguaje técnico no es apropiado cuando se pretende llegar a usuarios que ostentan una profesión diferente a la contaduría o simplemente no la tienen.

	identificar con agilidad que una partida se ha reclasificado del código 1205 al código 1210. Este lenguaje no es apropiado cuando se pretende llegar a usuarios que ostentan una profesión diferente a la contaduría o simplemente no la tienen.	
Sp2	Las revelaciones detalladas son caer en revelar confidencialidades ayuda, ejemplo remuneraciones del personal clave de la gerencia por niveles de control en entidades asociadas tanto cuantitativas como cualitativas.	• Las revelaciones detalladas son caer en revelar confidencialidades ayuda.
Sp3	Ejemplo: Una empresa dedicada a la tecnología informa en sus estados financieros que obtuvo un aumento del 20% en sus ingresos durante el último año. Asimismo, en las notas explicativas detalla el crecimiento, siendo información relevante y clara proporciona detalles sobre las razones del crecimiento, destacando el éxito del lanzamiento de un nuevo producto. Esta comunicación efectiva en los estados financieros ayuda a los usuarios a entender cómo la empresa logró aumentar sus ingresos y qué estrategias contribuyeron a su desempeño positivo.	• La comunicación efectiva en los estados financieros ayuda a los usuarios a entender cómo la empresa logró aumentar sus ingresos y qué estrategias contribuyeron a su desempeño positivo.
Sp4	Cuando la información es oportuna y está llena de confiabilidad por parte del profesional que la transmite y del equipo de trabajo quien la prepara.	• La información financiera cumple con las características de oportunidad y confiabilidad al momento de prepararla y comunicarla.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	La información es relevante cuando logra ser clasificada en unidades de cuenta bien identificadas de acuerdo con sus características, el nivel de desagregación se hará en la medida que se considere necesario para otorgar mayor comprensión a la información revelada. Aparte de lo señalado por IASB en el ejemplo en cuanto a la clasificación de corriente y no corriente, podría ser la eliminación del concepto de “otros”, práctica muy común en la	• La información es relevante cuando logra ser clasificada en unidades de cuenta bien identificadas de acuerdo con sus características. • La eliminación del concepto de “otros”, práctica muy común en la contabilidad de las

	contabilidad de las empresas, o la sustitución de notas a los EEFF con libros auxiliares.	empresas, o la sustitución de notas a los EEFF con libros auxiliares.
Si2	La cualidad de relevancia está considerada en el mismo marco regulatorio el cual señala -grosso modo- que se logra cuando la información posibilita hacer predicciones y tomar decisiones asertivas.	• Cumpliendo con la cualidad de relevancia que se logra cuando la información posibilita hacer predicciones y tomar decisiones asertivas.
Si3	Estando revestida de claridad, exactitud y completa.	• Estando revestida de o claridad, o exactitud y o completa.
Si4	La comunicación efectiva de información en los estados financieros juega un papel fundamental para garantizar que la información sea relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Ejemplo. Presentación clara y comprensible: Una comunicación efectiva implica presentar la información de manera clara y comprensible. Esto implica utilizar un lenguaje sencillo y evitar el uso excesivo de terminología técnica, lo que facilita la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios. La información presentada de manera clara y accesible permite a los usuarios identificar y comprender los componentes relevantes de los estados financieros. Asimismo, el proveer información se debe clasificar agrupando los elementos de los estados financieros considerando las partidas contables similares y separando los grupos de los que son diferentes.	• Una comunicación efectiva implica presentar la información de manera clara y comprensible. • Utilizar un lenguaje sencillo y evitar el uso excesivo de terminología técnica, lo que facilita la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios. • La información presentada de manera clara y accesible permite a los usuarios identificar y comprender los componentes relevantes de los estados financieros. • Al proveer información se debe clasificar agrupando los elementos de los estados financieros considerando las partidas contables similares y separando los grupos de los que son diferentes.
Si5	Sistema integrado eficiente	• Con un sistema integrado eficiente

Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Siendo precisos y concisos. Esta información no debe ser aproximada y mucho menos minimizada para evitar que el usuario se entere de los hechos reales. Las divulgaciones obligatorias deben incluirse en todos los casos.	• Siendo precisos y concisos. • Las divulgaciones obligatorias deben incluirse en todos los casos.
Sg2	Fundamental porque garantizar una representación fiel de la situación financiera de una entidad como por ejemplo claridad en la presentación de datos.	• Es fundamental porque garantizar una representación fiel de la situación financiera de una entidad como por ejemplo claridad en la presentación de datos.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Es muy sencillo, la comunicación mejora si se aplican los principios de presentación y revelación, estos están conectados con el objetivo de los informes financieros, mantener esta conexión, nos permite comprender que, en materia de normas de información financiera, el objetivo es el fundamento y todo lo demás se deriva del objetivo. Ahora bien, al aplicar estos principios deberán tenerse en cuenta las restricciones de importancia relativa y materialidad y costo – beneficio. Si los informes financieros de propósito general se elaboraran conforme a los requerimientos, a partir de un análisis de las necesidades que tienen los usuarios, y no desde la perspectiva de cumplimiento, dichos informes podrían convertirse en un instrumento útil para los usuarios. El problema está cuando aplicamos dichos principios en un entorno regulado en donde se privilegia el cumplimiento. Una política, no se establece a partir de lo que dice una norma, al hacerlo se requiere entender quiénes son los usuarios y cuales sus necesidades, objetivo y características, forman un conjunto imprescindible, no debemos olvidar que la información es útil cuando es pertinente y representa fielmente los hechos económicos. Cuando se opera en un sistema en el que se privilegia el cumplimiento, cometemos errores al aplicar las normas, que están	• La comunicación mejora si se aplican los principios de presentación y revelación, estos están conectados con el objetivo de los informes financieros. • Los informes financieros de propósito general se deben elaborar conforme a las necesidades que tienen los usuarios para que sean útiles a los usuarios y no desde la perspectiva de cumplimiento. • Una política, no se establece a partir de lo que dice una norma, al hacerlo se requiere entender quiénes son los usuarios y cuales sus necesidades, objetivo y características, forman un conjunto imprescindible. • La información es útil cuando es pertinente y representa fielmente los hechos económicos.

	hechas claramente con el propósito de ayudar a usuarios que no tienen acceso a la información de la entidad.	
Sr2	Nuevamente entra en escena el criterio. El profesional debe ser empático para entender qué espera el usuario de la información. Los estados financieros son útiles solo cuando las cifras son claramente especificadas y las notas permiten entender los hechos económicos ocurridos y los que ocurrirán. Es decir, no es solo un asunto histórico sino futuro. Por ejemplo, si una entidad ha venido ejecutando un contrato del cual deriva buena parte de sus ingresos y ya la gerencia sabe que el contrato no se renovará, no informarlo lleva a una omisión que afecta las decisiones de los usuarios, porque, por ejemplo, un proveedor probablemente no mantendría los mismos precios si prevé una baja en las compras, o un inversionista podría diferir su inversión. Pero en este ejemplo, es claro que la gerencia estará presionada a no revelar esta información para no afectar su operación. De ahí la dificultad de garantizar neutralidad, como ya lo expresé.	• El profesional debe ser empático para entender qué espera el usuario de la información. • Los estados financieros son útiles solo cuando las cifras son claramente especificadas y las notas permiten entender los hechos económicos ocurridos y los que ocurrirán.
Sr3	Es que como está definida, no. No veo que especifique nada en relación, por ejemplo, con los elementos de los estados financieros. Simplemente lo que nos está diciendo es, óigame, ¿usted conseguirá la comunicación efectiva si evita, cuando presente activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, tener en cuenta las tres cosas de las que hablamos? Entonces, la verdad, no logro, yo no logro entender cómo la enunciación termina siendo más relevante.	• Como está definida en la norma la comunicación efectiva de información en los estados financieros no logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.2.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (b) de la intencionalidad número dos (2) del diálogo de saberes: *¿De qué manera la comunicación efectiva de información en los estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad? Explique mediante algunos ejemplos.* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Formas de comunicación efectiva que permiten que la información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los elementos de los estados financieros*. (Cuadro N° 32).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, estos son:

a) Cumplir con el Modelo Contable (Medio): Cumplir con los criterios técnicos establecidos por el modelo contable de IASB en cuanto a reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información.

b) Aplicar el Juicio Profesional (Preparador): Capacidad para elegir entre alternativas de reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información cuando hay incertidumbre.

Las respuestas obtenidas en el cuadro N° 33 demuestran que el preparador de la información – el contador- deberá aplicar su conocimiento, experiencia e inteligencia como una forma de garantizar que la comunicación efectiva permita que la información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los elementos de los estados financieros. Por ejemplo, el *Sp4* afirma “la información financiera cumple con las características de oportunidad y confiabilidad al momento de prepararla y comunicarla”, es decir, que la información se facilite en el momento que la necesitan

los usuarios para su gestión y toma de decisiones. El *Si4* complemente que "la información presentada de manera clara y accesible permite a los usuarios identificar y comprender los componentes relevantes de los estados financieros". Además, el *Si2* propone "cumpliendo con la cualidad de relevancia que se logra cuando la información posibilita hacer predicciones y tomar decisiones asertivas"; esto es, cuando puede determinarse la situación financiera futura en las organizaciones y también, interpretar y analizar razonablemente la información para orientar la gestión económica-financiera.

Otra forma es utilizando un lenguaje contable comprensible, es decir, fácil de entender y utilizar. Por ejemplo, el *Si4* propone "utilizar un lenguaje sencillo y evitar el uso excesivo de terminología técnica, lo que facilita la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios". Y el *Sp1* explica "el lenguaje técnico no es apropiado cuando se pretende llegar a usuarios que ostentan una profesión diferente a la contaduría o simplemente no la tienen"; esto incide directamente en la comunicación y la gestión organizacional por parte de los usuarios. En síntesis, el *Sr2* afirma que "los estados financieros son útiles solo cuando las cifras son claramente especificadas y las notas permiten entender los hechos económicos ocurridos y los que ocurrirán" en el futuro, para tomar las mejores decisiones por parte de los usuarios interesados. Y el *Sp3* recalca que "la comunicación efectiva en los estados financieros ayuda a los usuarios a entender cómo la empresa logró aumentar sus ingresos y qué estrategias contribuyeron a su desempeño positivo".

El contador como preparador de la información es responsable de la identificación de las necesidades, objetivo y características de información y control de los usuarios, así lo reconoce el *Sr1* "los informes financieros de propósito general se deben elaborar conforme a las necesidades que tienen los usuarios para que sean útiles a los usuarios y no desde la perspectiva de cumplimiento". Igualmente, el *Sr2* menciona que el contador debe ser empático con el usuario de la información.

Por otra parte, algunos informantes clave plantean que cumplir con lo relacionado con el modelo contable, permite que la comunicación efectiva de información en los

estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los elementos de los estados financieros. Por ejemplo, el *Sr1* “la comunicación mejora si se aplican los principios de presentación y revelación, estos están conectados con el objetivo de los informes financieros”. Además, el *Si4* establece que “al proveer información se debe clasificar agrupando los elementos de los estados financieros considerando las partidas contables similares y separando los grupos de los que son diferentes”. Todo lo anterior, se logra con “un sistema integrado eficiente” como lo propuso el *Si5*.

Cuadro 33. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (b) (intencionalidad 2)

Interrogante (b) ¿De qué manera la comunicación efectiva de información en los estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad? Explique mediante algunos ejemplos.	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Cumplir con el Modelo Contable (Medio)															**5**
Una comunicación efectiva implica presentar la información de manera clara y comprensible.								x							
Al proveer información se debe clasificar agrupando los elementos de los estados financieros considerando las partidas contables similares y separando los grupos de los que son diferentes.								x							
Con un sistema integrado eficiente									x						
La comunicación mejora si se aplican los principios de presentación y revelación, estos están conectados con el objetivo de los informes financieros.												x			
La información es útil cuando es pertinente y representa fielmente los hechos económicos.												x			
Aplicar el Juicio Profesional (Preparador)															**17**
El lenguaje técnico no es apropiado cuando se pretende llegar a usuarios que ostentan una profesión diferente a la contaduría o simplemente no la tienen.	x														
Las revelaciones detalladas son caer en revelar confidencialidades ayuda.		x													
La comunicación efectiva en los estados financieros ayuda a los usuarios a entender cómo la empresa logró aumentar sus ingresos y qué estrategias contribuyeron a su desempeño positivo.			x												
La información financiera cumple con las características de oportunidad y confiabilidad al momento de prepararla y comunicarla.				x											
La información es relevante cuando logra ser clasificada en unidades de cuenta bien identificadas de acuerdo con sus características.					x										
La eliminación del concepto de “otros”, práctica muy común en la contabilidad de las empresas, o la sustitución de notas a los EEFF con libros auxiliares.					x										
Cumpliendo con la cualidad de relevancia que se logra cuando la información posibilita hacer predicciones y tomar decisiones asertivas.						x									

Estando revestida de claridad, exactitud y completa.							x									
Utilizar un lenguaje sencillo y evitar el uso excesivo de terminología técnica, lo que facilita la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios.								x								
La información presentada de manera clara y accesible permite a los usuarios identificar y comprender los componentes relevantes de los estados financieros.								x								
Siendo precisos y concisos.										x						
Las divulgaciones obligatorias deben incluirse en todos los casos.										x						
Es fundamental porque garantizar una representación fiel de la situación financiera de una entidad como por ejemplo claridad en la presentación de datos.											x					
Los informes financieros de propósito general se deben elaborar conforme a las necesidades que tienen los usuarios para que sean útiles a los usuarios y no desde la perspectiva de cumplimiento.												x				
Una política, no se establece a partir de lo que dice una norma, al hacerlo se requiere entender quiénes son los usuarios y cuales sus necesidades, objetivo y características, forman un conjunto imprescindible.												x				
El profesional debe ser empático para entender qué espera el usuario de la información.													x			
Los estados financieros son útiles solo cuando las cifras son claramente especificadas y las notas permiten entender los hechos económicos ocurridos y los que ocurrirán.													x			
Otras posturas																**1**
Como está definida en la norma la comunicación efectiva de información en los estados financieros no logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.														x		

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.2.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

Algunas formas de comunicación efectiva que permiten que la información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los elementos de los estados financieros, se derivan del cumplimiento de los criterios técnicos establecidos por el modelo contable de IASB en cuanto a reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos; es decir, estos criterios técnicos se reconocen como medios indispensables que permiten alcanzar un fin, para este caso es la comunicación efectiva de la información financiera.

De acuerdo con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), la información financiera relevante "es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes (párrafo 2.6). Además, "[…] Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico" (párrafo 2.12). En correspondencia a lo anterior, el *Sr1* explica que "la comunicación mejora si se aplican los principios de presentación y revelación, estos están conectados con el objetivo de los informes financieros. La información es útil cuando es pertinente y representa fielmente los hechos económicos".

Igualmente, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), prescribe que "la comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:

(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;

(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y

(c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva" (párrafo 7.2).

Lo expresado por el informante clave *Si4* que "al proveer información se debe clasificar agrupando los elementos de los estados financieros considerando las partidas contables similares y separando los grupos de los que son diferentes"; esto se correlaciona con lo descrito en el literal b; según el cual la clasificación de los hechos económicos es la organización técnica de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de acuerdo con las características compartidas por estos a efectos de la presentación e información a revelar (M.C, 2018).

Por otra parte, la aplicación del juicio profesional que debe tener el preparador es clave para que la comunicación efectiva de información en los estados financieros logre que esta información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad, es decir, que el contador cuente con la capacidad suficiente para elegir entre alternativas de reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información cuando hay incertidumbre. Los testimonios de los informantes clave se relacionan con lo expuesto, en cuanto que "los informes financieros de propósito general se deben elaborar conforme a las necesidades que tienen los usuarios para que sean útiles a los usuarios y no desde la perspectiva de cumplimiento" (*Sr1*); para que esto ocurra es clave el análisis del contexto y la identificación de las necesidades de información de los usuarios.

De acuerdo con Searle (1994), el lenguaje se entiende como institución social que crea, representa y simboliza los hechos institucionales, por tanto, el lenguaje es constitutivo de la realidad institucional. En ese sentido, en la comunicación efectiva de la información se debe "utilizar un lenguaje sencillo y evitar el uso excesivo de terminología técnica, lo que facilita la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios. […] La información presentada de manera clara y accesible permite a los usuarios identificar y comprender los componentes relevantes de los estados financieros" (*Si4*). En síntesis, para el *Sp1* "el lenguaje técnico no es apropiado cuando

se pretende llegar a usuarios que ostentan una profesión diferente a la contaduría o simplemente no la tienen".

4.2.3. Procesamiento de la información: Interrogante (c) derivada de la intencionalidad (2)

4.2.3.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número dos (2) enfocada a *interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (c) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿De qué manera la comunicación efectiva también logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros? Explique mediante algunos ejemplos.*

En el cuadro N° 34, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *comunicación efectiva de información*, identificándose la siguiente sub categoría: *Formas de la comunicación efectiva para mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros.*

Cuadro 34. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (c) derivada de la intencionalidad (2)

Sujeto	Respuesta a interrogante (c) ¿De qué manera la comunicación efectiva también logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros? Explique mediante algunos ejemplos.	Subcategoría: Formas de la comunicación efectiva para mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	El párrafo 2.34 del marco conceptual menciona que la clasificación, caracterización y presentación de la información de manera clara y concisa, la vuelve comprensible. Según la RAE (Real Academia de la Lengua Española), la caracterización es determinar los atributos peculiares de alguien o de algo, de modo que claramente se distinga de los demás. En la medida en que la comunicación se adecúe al perfil profesional o personal de los propietarios y/o de terceros, estará llegando con mayor asertividad a ellos y consecuentemente, lograrán comprender de mejor manera aquello que la gerencia expone en los estados financieros. Respecto a la comparabilidad, es importante mencionar que esta característica de mejora, se predica de dos o más partidas y no de una sola. Por consiguiente, para que la comunicación efectiva mejore la comparabilidad, se debe asegurar que las expresiones utilizadas en las dos entidades, períodos informados o en mínimo dos informes presentados sea similar o que, de una manera paulatina esas expresiones se hayan ido acercando los términos utilizados en el último informe, para no confundir al usuario de los estados financieros. Dos cantidades o situaciones expresadas de una manera adecuada al perfil de los propietarios o de terceros, permitirá simplificar la comparabilidad e indudablemente permitirá tomar decisiones con el debido fundamento. Un ejemplo sencillo sería en el caso de que una entidad presente una utilidad operacional del 5% en determinado período. En el siguiente período se expresa que el EBIT es del 5.3%. Si la entidad realiza en sus notas una explicación de que las dos cifras son las mismas expresadas en un lenguaje	• El párrafo 2.34 del marco conceptual menciona que la clasificación, caracterización y presentación de la información de manera clara y concisa, la vuelve comprensible. • La comunicación efectiva mejore la comparabilidad, al asegurar que las expresiones utilizadas en las dos entidades, períodos informados o en mínimo dos informes presentados sea similar.

	diferente o mejor aún, en el segundo período utiliza la misma denominación, fácilmente se comprenderá que la entidad ha tenido un crecimiento operacional del 0.3% de un período a otro. En tanto se exprese el mismo resultado con nomenclaturas diferentes, muchos usuarios asumirán que se trata de cifras de diferente naturaleza.	
Sp2	La información cualitativa ejemplo de supuestos actuariales considerados para beneficios post empleo.	• La información cualitativa ejemplo de supuestos actuariales considerados para beneficios post empleo.
Sp3	Ejemplo: Una empresa utiliza un formato estandarizado en sus estados financieros y proporciona notas explicativas claras sobre sus políticas contables, lo que facilita a los usuarios entender su situación financiera y comparar su desempeño con años anteriores o con otras empresas del mismo sector.	• Utiliza un formato estandarizado en sus estados financieros y proporciona notas explicativas claras sobre sus políticas contables.
Sp4	Este aspecto se da cuando la información es transmitida por el profesional responsable y es en forma presencial en la cual se dialogue o se intercambie ideas para el fortalecimiento del negocio en marcha, ya sea de una persona natural o jurídica.	• Cuando la información es transmitida por el profesional responsable y es en forma presencial en la cual se dialogue para el fortalecimiento del negocio en marcha.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Si empresas definen sus políticas contables no como requisito, sino como un mecanismo para orientar la representación de los hechos contables pueden mejorar la comprensibilidad. Aún persiste la influencia del marco regulativo en materia tributaria, situación que también afecta la adecuada representación, es decir la construcción de las políticas contables puede ser sesgada a la influencia del marco tributario. La comparabilidad se mejora cuando exista auditoría de EEFF y acceso a la información comparables de las empresas.	• Las empresas deben definir sus políticas contables como un mecanismo para orientar la representación de los hechos contables y así pueden mejorar la comprensibilidad. • La comparabilidad se mejora cuando exista auditoría de EEFF y acceso a la información comparables de las empresas.

		• La influencia del marco regulativo en materia tributaria, también afecta la adecuada representación.
Si2	La comprensibilidad debería garantizarse a partir del proceso de revelación con el cual debería suministrarse información cuantitativa y cualitativa que permita conocer el detalle de la información financiera.	• La comprensibilidad se garantiza a partir del proceso de revelación de información cuantitativa y cualitativa que permita conocer el detalle de la información financiera.
Si3	Estando revestida de claridad, exactitud y completa.	• Que la información financiera este revestida de claridad, exactitud y completa.
Si4	La comunicación efectiva en los estados financieros es crucial para garantizar la comprensibilidad y comparabilidad de la información. Ejemplo: Uso de lenguaje claro y conciso: La comunicación financiera debe evitar el uso de terminología técnica excesivamente compleja y proporcionar explicaciones claras y comprensibles. Otro ejemplo, en lugar de utilizar términos especializados como "amortización", se podría utilizar una descripción más sencilla como "reducción gradual del valor de un activo a lo largo del tiempo".	• La comunicación efectiva en los estados financieros es crucial para garantizar la comprensibilidad y comparabilidad de la información. • La comunicación financiera debe evitar el uso de terminología técnica excesivamente compleja y proporcionar explicaciones claras y comprensibles.
Si5	Excelente comunicación de los sectores Contable, Financiero, Tesorería, etc.	• Excelente comunicación de los sectores: o Contable, o Financiero, o Tesorería. • La fluida comunicación administrativa entre dependencias contables y financieras.

Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Mientras más efectiva es la comunicación, más entendible y comprensible es. La comparabilidad requiere seguir las indicaciones de las normas para que las transacciones comparables se encuentren en las mismas cuentas, aunque en ejercicios diferentes.	• Mientras más efectiva es la comunicación, más entendible y comprensible es la información financiera. • La comparabilidad requiere seguir las indicaciones de las normas para que las transacciones se encuentren en las mismas cuentas.
Sg2	Al ser una información fácil de comprender en el caso de comparabilidad permite que los usuarios puedan identificar y comprender similitudes, así como diferencias entre partidas basándose en información sobre otras entidades y con información semejante a la misma entidad. Por otro lado, en la comprensibilidad la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara o concisa la hace comprensible.	• Si la información es fácil de comprender en el caso de comparabilidad permite que los usuarios puedan identificar y comprender similitudes, así como diferencias entre partidas. • En la comprensibilidad la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara o concisa la hace comprensible.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Si revisamos el marco conceptual en el apartado de características la comprensibilidad se debe tener en cuenta que los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. No está hecho para cualquiera y se requiere ayuda de expertos. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia	• La comunicación mejora cuando se aplican las características cualitativas de la información financiera: comprensibilidad y comparabilidad, pero también requiere que el usuario tenga un conocimiento razonable de los negocios. • La comunicación también mejora cuando se consideran las características fundamentales, la pertinencia, que

	de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas. La comunicación mejora cuando se aplican dichos principios, pero también requiere que el usuario tenga un conocimiento razonable de los negocios. La comunicación también mejora cuando se consideran las características fundamentales, la pertinencia, que conecta con el usuario, y la representación fiel, que busca suministrar información en condiciones de incertidumbre.	conecta con el usuario, y la representación fiel, que busca suministrar información en condiciones de incertidumbre.
Sr2	La comprensibilidad no se logra sin información adicional explícita. Por ejemplo, no se podría entender qué ha pasado con la exploración de una empresa minera, si no narra en una nota qué proyectos acometió, en qué punto están, qué inversión han necesitado, qué probabilidad de éxito tienen, etc. Comunicar de manera efectiva no implica revelar información a prueba de legos. Significa informar lo necesario para que los interesados entiendan la manera como se han tratado las transacciones contablemente. La comparabilidad también implica la congruencia de la información, de tal manera que se pueda garantizar estabilidad en las prácticas contables. Por ejemplo, cambiar una política de valoración de activos puede tener impactos muy significativos. Hacerlo requiere cumplir los requerimientos de la NIC 8, para no afectar la comparabilidad de la información.	• La comprensibilidad no se logra sin información adicional explícita. • Comunicar de manera efectiva no implica revelar información a prueba de legos. • Comunicar significa informar lo necesario para que los interesados entiendan la manera como se han tratado las transacciones contablemente. • La comparabilidad también implica la congruencia de la información, de tal manera que se pueda garantizar estabilidad en las prácticas contables.
Sr3	Esa idea de que la comunicación efectiva va a ser mejorar la información, es una receta basado en una hipótesis que nunca nos han probado sino que la norma metió allí y entonces como tú la tienes en la mente si tú me preguntas eso y me dices ejemplos yo te digo y yo por qué tengo que dar ejemplos de lo que se inventaron en el IASB, y que por ejercicio de la autoridad ecuménica que le ponen a todos repetimos, yo por qué tengo que haber pensado en esos ejemplos yo no he pensado en esos ejemplos.	• La idea de que la comunicación efectiva va a ser mejorar la información, es una receta basada en una hipótesis que nunca nos han probado, sino que la norma metió allí.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.3.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (c) de la intencionalidad número dos (2) del diálogo de saberes: *¿De qué manera la comunicación efectiva también logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros? Explique mediante algunos ejemplos.* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Formas de la comunicación efectiva para mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros.* (Cuadro N° 34).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, y se relacionó los elementos de la comunicación con el proceso de comunicación efectiva de la información financiera, como son: Formas relacionadas con el juicio profesional (preparador); los usuarios de la información (receptor); el sistema de información contable (canal); el modelo contable (código); la información contable (mensaje); y, una postura crítica a la comunicación efectiva.

El cuadro N° 35 revela que las formas relacionadas con la información contable (mensaje) prevalecen sobre otras formas no menos importantes, para demostrar que la comunicación efectiva también logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros, por ejemplo, el *Si2* explica que "la comprensibilidad se garantiza a partir del proceso de revelación de información cuantitativa y cualitativa que permita conocer el detalle de la información financiera", esto es, una exposición clara de un hecho en un estado financiero, que contiene una opinión o el detalle especifico que ayuda a la interpretación de este estado financiero. Igualmente, para el *Sp1* "la comunicación efectiva mejora la comparabilidad, al asegurar que las expresiones utilizadas en las dos entidades, períodos informados o en mínimo dos informes presentados sea similar", lo anterior es claro, la información

financiera debe ser equivalente en una organización. Asimismo, el *Sr2*, *Si4* se unen a la anterior explicación y también se espera que "información financiera este revestida de claridad, exactitud y completa" (*Si3*). En síntesis, el Sg1 recalca que "mientras más efectiva es la comunicación, más entendible y comprensible es la información financiera".

También existen unas formas relacionadas con el juicio profesional (preparador) que permiten ver a la comunicación efectiva como logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. Por ejemplo, el *Sp4* propone que "cuando la información es transmitida por el profesional responsable y es en forma presencial en la cual se dialogue para el fortalecimiento del negocio en marcha", el diálogo permanente con la dirección de la organización aporta a la gestión exitosa. En ese sentido, "las empresas deben definir sus políticas contables como un mecanismo para orientar la representación de los hechos contables y así pueden mejorar la comprensibilidad" (*Si1*); para ello es acertado definir las políticas contables en conjunto con la administración que sirvan de orientación en el desarrollo del proceso contable y el sistema de información contable. Además, el *Sg2* complementa "en la comprensibilidad la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara o concisa la hace comprensible", la clasificación correcta de los hechos económicos en los elementos de los estados financieros es determinante para entender la información presentada.

Otro aspecto son formas relacionadas con el sistema de información contable (canal), entendido como un segmento de la organización que agrupa recursos, conocimientos y personas con la finalidad de identificar, organizar y analizar la información que generan las transacciones y actividades realizadas por el ente económico. Por ejemplo, el *Sp3* explica que "utiliza un formato estandarizado en sus estados financieros y proporciona notas explicativas claras sobre sus políticas contables", la uniformidad de los formatos se deriva de aplicar las NIIF, específicamente la NIC1 presentación de estados financieros y se complementa con las notas, que son apartes que describen lo suficiente la situación financiera de una

organización. A esto se une lo manifestado por el *Si5* "excelente comunicación de los sectores: Contable, Financiero, y Tesorería" y lo expresado por el *Si4* "la comunicación financiera debe evitar el uso de terminología técnica excesivamente compleja y proporcionar explicaciones claras y comprensibles". La comunicación efectiva del sistema de información es garantizar el adecuado desarrollo del proceso contable con base en el lenguaje contable utilizado, siendo claro y conciso.

Respecto a las formas relacionadas con los usuarios de la información (receptor), se encuentra que comprensibilidad de la información por parte de los usuarios receptores de la información es fundamental para lograr una comunicación efectiva. Así lo reconoce el Sg2 "si la información es fácil de comprender en el caso de comparabilidad permite que los usuarios puedan identificar y comprender similitudes, así como diferencias entre partidas". Asimismo, lo reconocen el Si1 "la comparabilidad se mejora cuando exista auditoría de EEFF y acceso a la información comparables de las empresas", esto es, la evaluación de la información previamente preparada es garantía de la comparabilidad, comprensibilidad y confianza.

Posteriormente, existen algunas formas relacionadas con el modelo contable (código), sobre todo lo expuesto en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, específicamente la aplicación de las características cualitativas principales y de mejora, como lo señalan el *Sr1* "la comunicación también mejora cuando se consideran las características fundamentales, la pertinencia, que conecta con el usuario, y la representación fiel, que busca suministrar información en condiciones de incertidumbre", y también requiere que "el usuario tenga un conocimiento razonable de los negocios". Conjuntamente, el *Sp1* y *Sg1* mencionan que la clasificación, caracterización y presentación de la información de manera clara y concisa, la vuelve comprensible. Finalmente, se presenta una postura crítica que la comunicación efectiva, donde el *Sr3* reflexiona que "la idea de que la comunicación efectiva va a ser mejorar la información, es una receta basada en una hipótesis que nunca nos han probado, sino que la norma metió allí", es otra forma de interpretar la comunicación que plantea ser discutible en el contexto empírico.

Cuadro 35. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (c) (intencionalidad 2)

Interrogante (c) ¿De qué manera la comunicación efectiva también logra mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros? Explique mediante algunos ejemplos.	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Formas relacionadas con el Juicio Profesional (preparador)															**5**
La información cualitativa ejemplo de supuestos actuariales considerados para beneficios post empleo.		x													
Cuando la información es transmitida por el profesional responsable y es en forma presencial en la cual se dialogue para el fortalecimiento del negocio en marcha.				x											
Las empresas deben definir sus políticas contables como un mecanismo para orientar la representación de los hechos contables y así pueden mejorar la comprensibilidad.					x										
La influencia del marco regulativo en materia tributaria, también afecta la adecuada representación.					x										
En la comprensibilidad la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara o concisa la hace comprensible.											x				
Formas relacionadas con los usuarios de la información (receptor)															**4**
La comparabilidad se mejora cuando exista auditoría de EEFF y acceso a la información comparables de las empresas.					x										
Si la información es fácil de comprender en el caso de comparabilidad permite que los usuarios puedan identificar y comprender similitudes, así como diferencias entre partidas.											x				
La comprensibilidad no se logra sin información adicional explícita.													x		
Comunicar de manera efectiva no implica revelar información a prueba de legos.													x		
Formas relacionadas con el Sistema de Información Contable (canal)															**5**
Utiliza un formato estandarizado en sus estados financieros y proporciona notas explicativas claras sobre sus políticas contables.			x												

La comunicación financiera debe evitar el uso de terminología técnica excesivamente compleja y proporcionar explicaciones claras y comprensibles.								x								
Excelente comunicación de los sectores: Contable, Financiero, y Tesorería.									x							
La fluida comunicación administrativa entre dependencias contables y financieras.									x							
La comparabilidad también implica la congruencia de la información, de tal manera que se pueda garantizar estabilidad en las prácticas contables.													x			
Formas relacionadas con el modelo contable (código)																**4**
El párrafo 2.34 del marco conceptual menciona que la clasificación, caracterización y presentación de la información de manera clara y concisa, la vuelve comprensible.	x															
La comparabilidad requiere seguir las indicaciones de las normas para que las transacciones se encuentren en las mismas cuentas.										x						
La comunicación mejora cuando se aplican las características cualitativas de la información financiera: comprensibilidad y comparabilidad, pero también requiere que el usuario tenga un conocimiento razonable de los negocios.												x				
La comunicación también mejora cuando se consideran las características fundamentales, la pertinencia, que conecta con el usuario, y la representación fiel, que busca suministrar información en condiciones de incertidumbre.												x				
Formas relacionadas con la información contable (mensaje)																**6**
La comunicación efectiva mejore la comparabilidad, al asegurar que las expresiones utilizadas en las dos entidades, períodos informados o en mínimo dos informes presentados sea similar.	x															
La comprensibilidad se garantiza a partir del proceso de revelación de información cuantitativa y cualitativa que permita conocer el detalle de la información financiera.						x										
Que la información financiera este revestida de claridad, exactitud y completa.							x									
La comunicación efectiva en los estados financieros es crucial para garantizar la comprensibilidad y comparabilidad de la información.								x								
Mientras más efectiva es la comunicación, más entendible y comprensible es la información financiera.										x						

Comunicar significa informar lo necesario para que los interesados entiendan la manera como se han tratado las transacciones contablemente.													x		
Postura crítica a la comunicación efectiva															**1**
La idea de que la comunicación efectiva va a ser mejorar la información, es una receta basado en una hipótesis que nunca nos han probado, sino que la norma metió allí.														x	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.3.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

El *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) establece que "la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible" (párrafo, 2.34), es decir, se requiere seguir técnicamente el proceso contable y la aplicación correcta de los criterios técnicos del modelo contable para hacer entendible la información financiera a los usuarios interesados. Además, se presume que "los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos" (párrafo, 2.36).

Asimismo, la comparabilidad de la información financiera "permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. […] Una comparación requiere al menos dos partidas" (párrafo, 2.25). En consecuencia, la comparabilidad de la información puede ocurrir de forma interna en una organización de un período actual respecto a unos períodos pasados, o de forma externa donde la organización compara su información con otras organizaciones que son similares, por ejemplo, estas desarrollan el mismo objeto social.

Por lo anterior, algunas formas de la comunicación efectiva que también logran mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros, se relacionan directamente con los elementos de la comunicación como son: el emisor, receptor, canal, código y mensaje. En contabilidad financiera estos elementos se describen así:

Emisor: La organización o contador que emite la información contable, a través de los estados financieros o informes. Esto contrasta con lo expresado con el *Si1* al afirmar que "las empresas deben definir sus políticas contables como un mecanismo para orientar la representación de los hechos contables y así pueden mejorar la

comprensibilidad" y el *Sp4* agrega "cuando la información es transmitida por el profesional responsable y es en forma presencial en la cual se dialogue para el fortalecimiento del negocio en marcha". Los anteriores testimonios se relacionan con el emisor de la información y aquí interviene el juicio profesional del preparador para determinar qué información presenta y comunica.

Receptor: Son los usuarios externos e internos de la información financiera como inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, clientes, trabajadores, gobiernos y sus agencias y el público, o entidades reguladoras que reciben y utilizan la información contable. En ese sentido, el *Sg2* menciona "si la información es fácil de comprender en el caso de comparabilidad permite que los usuarios puedan identificar y comprender similitudes, así como diferencias entre partidas". Es más, el *Sr2* recalca "comunicar de manera efectiva no implica revelar información a prueba de legos". En síntesis, la comparabilidad y comprensibilidad de la información mejoran si la comunicación a los usuarios es efectiva y estos presentan un nivel de conocimiento básico del lenguaje contable utilizado.

Canal: En la contabilidad existen diferentes medios que sirven de canal como son un informe impreso, un archivo digital, o una presentación discursiva. Esto se relaciona al decir del *Sp3* "utiliza un formato estandarizado en sus estados financieros y proporciona notas explicativas claras sobre sus políticas contables". Igualmente, debe presentarse una "excelente comunicación de los sectores: Contable, Financiero, y Tesorería. […] La fluida comunicación administrativa entre dependencias contables y financieras" (*Si5*). Por lo señalado, los medios en la contabilidad son instrumentos que facilitan la comunicación efectiva de la información y a la vez generan seguridad y confianza pública a los usuarios interesados.

Código: El lenguaje contable y las normas NIIF que se utilizan para comunicar la información financiera a los usuarios. En ese sentido, el *Sp1* explica que "el párrafo 2.34 del marco conceptual menciona que la clasificación, caracterización y presentación de la información de manera clara y concisa, la vuelve comprensible". Y

el *Sg1* agrega “la comparabilidad requiere seguir las indicaciones de las normas para que las transacciones se encuentren en las mismas cuentas”.

Igualmente, el *Sr1* afirma que “la comunicación mejora cuando se aplican las características cualitativas de la información financiera: comprensibilidad y comparabilidad, pero también requiere que el usuario tenga un conocimiento razonable de los negocios. …también mejora cuando se consideran las características fundamentales, la pertinencia, que conecta con el usuario, y la representación fiel, que busca suministrar información en condiciones de incertidumbre”.

En síntesis, la comunicación de la información será efectiva si aplica un modelo contable especifico, por ejemplo, las NIIF; estas tienen un lenguaje contable que los usuarios deben conocer previamente para poder interactuar y así comprender el sentido y significado del mensaje.

Mensaje: Los datos financieros y contables que se comunican a través de los estados financieros o informes. Esto se relaciona con lo expresado por los informantes clave al mencionar que “la comunicación efectiva mejore la comparabilidad, al asegurar que las expresiones utilizadas en las dos entidades, períodos informados o en mínimo dos informes presentados sea similar” (*Sp1*). Es más, “la comprensibilidad se garantiza a partir del proceso de revelación de información cuantitativa y cualitativa que permita conocer el detalle de la información financiera” (*Si2*).

En resumen, según el *Si4* “la comunicación efectiva en los estados financieros es crucial para garantizar la comprensibilidad y comparabilidad de la información”, es decir, que mientras más entendible y compresible es la información, más efectiva será la comunicación de la información.

4.2.4. Procesamiento de la información: Interrogante (d) derivada de la intencionalidad (2)

4.2.4.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número dos (2) enfocada a *interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (d) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Cuál es el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación/disparador del diálogo?*

En el cuadro N° 36, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *comunicación efectiva de información*, identificándose la siguiente sub categoría: *Nivel de afectación de la comunicación efectiva.*

Cuadro 36. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (d) derivada de la intencionalidad (2)

Sujeto	Respuesta a interrogante (d) ¿Cuál es el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación/disparador del diálogo?	Subcategoría: Nivel de afectación de la comunicación efectiva.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	En el supuesto caso de que una entidad ignorase o desconociese los principios básicos de la comunicación efectiva en la preparación de sus estados financieros, sin duda alguna, el efecto sería altamente negativo e iría en contravía de lo previsto en el marco conceptual y especialmente en la "NIIF 1 Presentación de estados financieros" por cuanto en su párrafo 9 expresa: "Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados." Que los estados financieros no tengan una comunicación efectiva, implicaría que los usuarios corran un alto riesgo de: i. No entender la situación financiera de la entidad ii. Entender la situación financiera de la entidad de manera equivocada iii. No comprender el actuar de la gerencia frente a uso de los recursos económicos y humanos que le han sido confiados iv. Dificultad para proyectar el futuro de su inversión o de sus intereses v. Estar en posición vulnerable frente al dolo, el sesgo o inclusive el fraude Contrario sería, una información efectiva que permita comprender la información financiera de manera clara y que represente de manera fiel los activos, pasivos y patrimonio, así como el resultado de la entidad, permitirá a	• Si una entidad ignorase o desconociese los principios básicos de la comunicación efectiva en la preparación de sus estados financieros, iría en contravía de lo previsto en el marco conceptual y especialmente en la "NIIF 1 Presentación de estados financieros". • Una información efectiva que permita comprender la información financiera de manera clara y que represente de manera fiel los activos, pasivos y patrimonio, así como el resultado de la entidad, permitirá a los usuarios (propietarios y terceros) una toma de decisiones proactiva y proyectada al futuro. • Que los estados financieros no tengan una comunicación efectiva, implicaría que los usuarios corran un alto riesgo de: i. No entender la situación financiera de la entidad. ii. Entender la situación financiera de la entidad de manera equivocada.

	los usuarios (Propietarios y terceros) una toma de decisiones proactiva y proyectada al futuro. Estas decisiones estarán mayormente fundamentadas en la medida en que cuenten con unas notas y anexos debidamente detallados y comprensibles, que permitan argumentarlas.	iii. No comprender el actuar de la gerencia frente a uso de los recursos económicos y humanos que le han sido confiados. iv. Dificultad para proyectar el futuro de su inversión o de sus intereses. v. Estar en posición vulnerable frente al dolo, el sesgo o inclusive el fraude.
Sp2	El impacto es muy alto, ya que indudablemente las revelaciones hacen o cumplen la función que las cifras "hablen y se entiendan en forma cualitativa", de ahí que su correcta redacción y suficiente revelación permiten entender mejor la entidad.	• El impacto es muy alto, porque las revelaciones cumplen la función que las cifras "hablen y se entiendan en forma cualitativa", de ahí que su correcta redacción y suficiente revelación permiten entender mejor la entidad.
Sp3	El cumplimiento adecuado de los requisitos en los estados financieros es esencial para lograr una comunicación efectiva. Garantiza que la información sea confiable, relevante y comprensible para los usuarios. Por el contrario, el incumplimiento puede afectar la confianza de los usuarios y reducir la efectividad de la comunicación financiera.	• El cumplimiento adecuado de los requisitos (cualidades) en los estados financieros es esencial para lograr una comunicación efectiva. • El incumplimiento de las cualidades puede afectar la confianza de los usuarios y reducir la efectividad de la comunicación financiera.
Sp4	Afecta mucho debido a que no se da un verdadero análisis y evaluación de la información y no se tomarían decisiones oportunas.	• La incidencia es alta porque no se da un verdadero análisis y evaluación de la información y no se tomarían decisiones oportunas.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		

Si1	El nivel de afectación es máximo dado que el solo hecho de realizar procesos de representación contable generan consecuencias. Es decir, a mayor calidad representativa de los hechos mayor comunicación y por ende toma de decisiones basadas en información adecuada.	• El nivel de afectación es máximo dado que el solo hecho de realizar procesos de representación contable generan consecuencias. • A mayor calidad representativa de los hechos, mayor comunicación y por ende toma de decisiones basadas en información adecuada.
Si2	Diría que el cumplimiento de los requisitos contenidos en el marco regulatorio y señalados en el disparador, pueden ayudar al propósito de generación de información financiera bajo el modelo IASB. En tal sentido, los diferentes principios y criterios contenidos en dicho modelo se articulan para garantizar el propósito de "información útil" perseguido por el mismo.	• El cumplimiento de los requisitos contenidos en el marco regulatorio, pueden ayudar al propósito de generación de información financiera. • Los diferentes principios y criterios contenidos en dicho modelo se articulan para garantizar el propósito de "información útil" perseguido por el mismo.
Si3	Es total el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación/disparador del diálogo.	• Es total el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación.
Si4	El nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva en caso de cumplimiento de los requisitos es el nivel transaccional que proporciona información detallada y precisa sobre las transacciones específicas, lo que es útil para el análisis detallado y el cumplimiento de requisitos legales y regulatorios.	• Es un nivel transaccional de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva en caso de cumplimiento de los requisitos señalados, que proporcionan información detallada y precisa sobre las transacciones específicas.
Si5	Todos deben ser conscientes de la adopción de este sistema.	• Los preparadores, auditores y usuarios de la información financiera deben ser

		conscientes de la adopción de este sistema.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	No cumplir con los requisitos de las normas permite que el usuario no comprenda la información financiera de una entidad.	• El incumplimiento de los requisitos de las normas permite que el usuario no comprenda la información financiera de una entidad.
Sg2	El cumplimiento fortalecerá la comunicación efectiva y se podrá comprender mejor la situación financiera para la posterior toma decisiones en caso contrario podría afectar la situación financiera de la entidad.	• El cumplimiento fortalecerá la comunicación efectiva y se podrá comprender mejor la situación financiera para la posterior toma dediciones. • El incumplimiento puede afectar la situación financiera de la entidad.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Los EFPG son un instrumento de comunicación efectiva para los usuarios, ellos se basan en un marco de principios, lo que he llamado antes la parte operativa (los principios para elaborar estados financieros, para el reconocimiento, la medición, presentación y revelación, que se incorporan en las normas. Estos principios están conectados con los objetivos y características, a tal punto que el objetivo es el fundamento y todo lo demás se deriva del objetivo. Cuando aplicamos dichos principios como reglas, y el cumplimiento es lo que se privilegia, la comunicación se rompe, puesto que en estos casos no estamos conectándonos con los usuarios, sino con una autoridad, que tiene el poder de exigir informes a su medida.	• Al aplicar los principios como reglas, la comunicación se rompe, puesto que en estos casos no estamos conectándonos con los usuarios, sino con una autoridad, que tiene el poder de exigir informes a su medida. • La clave de los informes empresariales, de propósito general o especial, está en entender cuáles son las necesidades de quien recibe la información, si no pensamos en ello la comunicación no será efectiva, puesto que estará desconectada de los usuarios.

	Las NIIF por ejemplo, definen con claridad un tipo de usuario, inversores, prestamistas y otros acreedores, partimos del supuesto que la información útil para ellos también lo es para otros usuarios. Por lo anterior, la clave de los informes empresariales, de propósito general o de propósito especial, está en entender cuáles son las necesidades de quien recibe la información, si no pensamos en ello la comunicación no será efectiva, puesto que estará desconectada de los usuarios. Me parece que uno de los problemas para que los informes financieros no sean instrumentos de comunicación efectiva, es que se establecen demasiados propósitos u objetivos, esto se comprueba al revisar los objetivos del anterior decreto 2649 de 1993, y la tendencia a describir reglas, que persiguen otros objetivos. Al hacerlo, no aplicamos bien las disposiciones de marcos técnicos que, si se derivan de un objetivo claro, y distorsionamos las expresiones de la realidad que queremos representar. Pensar, en el objetivo es clave para comunicar, esto es muy claro dentro de las NIIF, si agregamos otros propósitos la comunicación no será efectiva, puesto que está construida a partir del cumplimiento, y no del objetivo para el cual son emitidas las normas contables.	• Uno de los problemas para que los informes financieros no sean instrumentos de comunicación efectiva, es que se establecen demasiados propósitos u objetivos. Ejplo. los objetivos del decreto 2649 de 1993, caso Colombia. • Pensar, en el objetivo es clave para comunicar, esto es muy claro dentro de las NIIF, si agregamos otros propósitos la comunicación no será efectiva.
Sr2	Los efectos de no cumplir los requisitos mencionados ya se vivieron en el país cuando no se había realizado el proceso de convergencia con estándares internacionales. Para los usuarios, especialmente los internacionales, era muy difícil entender la información financiera, lo cual generaba dudas sobre su confiabilidad, al no considerarse transparente. Un sistema basado en reglas se vuelve contradictorio y lleva a la afectación de la coherencia de la información. Igualmente, no presentar la información atendiendo a su relevancia y representación fiel, puede llevar a su confusión, por tratar de explicar el máximo detalle, que en muchos casos resulta irrelevante para los usuarios.	• Los efectos de no cumplir los requisitos mencionados, dificulta a los usuarios comprensibilidad, confiabilidad y transparencia de la información financiera. • Un sistema basado en reglas se vuelve contradictorio y lleva a la afectación de la coherencia de la información. • Al no presentar la información atendiendo a su relevancia y representación fiel, puede llevar a su

		confusión, por tratar de explicar el máximo detalle.
Sr3	Centrados en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrados en reglas. … cuando por principio se dice siempre en todo caso eso es gasto entonces inmediatamente de qué sirve decir que céntrese en objetivos y principios de presentación e información que eso va a garantizar una mejor comunicación y por tanto una mejor representación por medio de esa comunicación porque es que ese es el problema de la contabilidad. La contabilidad es información que representa es decir informando representamos y representando eso es que comunicamos entonces yo no veo como el criterio A me soluciono el problema definir si está bien representado y va a ser una buena comunicación que yo no reconozco un diseño como activo solo por seguir siempre en la NIC38. B clasifique la información de acuerdo a que agrupa las partidas juntas similares y las diferentes de forma separada no pues este es un principio elemental de contabilidad de las formas como se integran características, pero por ejemplo yo, y que tiene que ver con lo que tiene que ver con A, a ver digamos una cosa las normas internacionales dicen que los activos representan los activos como si fueran financieros y no financieros, esa es la lógica de la medición, pero ojo ¿Qué es lo que más tiene una empresa? activos financieros o activos no financieros pero es que agrupar todo en activos no financieros es como juntar cosas porque la categoría activo financiero que agrupan grupo de cosas muy heterogéneas activo no financiero le agrupa una casa, una máquina, un Good Will… entonces claro Ojo yo sé que uno no va a presentar en el equilibrio en el estado de situación financiera activos financieros y no financieros pero lo que quiero mostrar es la arbitrariedad que hay detrás de la misma presentación porque por ejemplo yo digo, cuando nos hacen medir nos dicen los activos no financieros y nos dicen que un activo financiero es el efectivo, pero nos dicen que un activo financiero es una inversión, pero nos dicen que un activo financiero es una cuenta por cobrar, y para mí son tres cosas completamente distintas, entonces comienza el debate, es de verdad que	• Estos tres principios es pura retórica, es un argumento para decir estamos preocupados por comunicar, es decir, estos criterios comunicación efectiva no se van a hacer. • Estos tres criterios de comunicación efectiva no necesariamente tenemos un efecto sobre la comprensibilidad, comparabilidad, logra de verdad promover la comunicación.

	este marco quiere que las agrupaciones sean de lo más razonables para representar la realidad, o el mismo marco promueve unas arbitrariedades donde junta cosas que no son juntables entonces para mí estos tres principios se vuelve es pura retórica por los argumentos que te estoy señalando se vuelve pura retórica se vuelve es un argumento para decir estamos preocupados por comunicar por consiguiente lo que yo te quiero señalar es para mí estos criterios comunicación efectiva no se van a hacer ¿cierto? no necesariamente tenemos digamos un efecto sobre la comprensibilidad no necesariamente tienen un efecto sobre la comparabilidad no necesariamente lograr de verdad promover la comunicación ese es como el punto de vista mío allí y ojo eso no significa que yo no vaya a seguir las NIIF sino que me parece que esto es más un argumento retórico que de verdad un problema técnico que se soluciona.	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.4.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (d) de la intencionalidad número dos (2) del diálogo de saberes: *¿Cuál es el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación/disparador del diálogo?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Nivel de afectación de la comunicación efectiva.* (Cuadro N° 36).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, para ello se determinó tres niveles de afectación de la comunicación que se clasificaron así: nivel alto, nivel medio y nivel bajo.

El cuadro N° 37 revela que el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en el disparador del diálogo, es alto; porque son aspectos técnicos que inciden directamente en la comunicación para que sea o no efectiva.

Por ejemplo, el *Sp1* "si una entidad ignorase o desconociese los principios básicos de la comunicación efectiva en la preparación de sus estados financieros, iría en contravía de lo previsto en el marco conceptual y especialmente en la NIC 1. Presentación de estados financieros", y complementa su explicación, diciendo "que los estados financieros no tengan una comunicación efectiva, implicaría que los usuarios corran un alto riesgo de:

i. No entender la situación financiera de la entidad.
ii. Entender la situación financiera de la entidad de manera equivocada.
iii. No comprender el actuar de la gerencia frente a uso de los recursos económicos y humanos que le han sido confiados.

iv. Dificultad para proyectar el futuro de su inversión o de sus intereses.
v. Estar en posición vulnerable frente al dolo, el sesgo o inclusive el fraude".

Las anteriores implicaciones aumentan los riesgos financieros y permiten la contabilidad creativa, como también disminuyen la credibilidad y confianza pública en la información financiera, afectando la gestión eficiente y toma de decisiones acertadas por los usuarios interesados. De igual forma, el *Sp2* recalca "el impacto es muy alto, porque las revelaciones cumplen la función que las cifras 'hablen y se entiendan en forma cualitativa', de ahí que su correcta redacción y suficiente revelación permiten entender mejor la entidad". Conjuntamente, el *Sr2* afirma "los efectos de no cumplir los requisitos mencionados, dificulta a los usuarios comprensibilidad, confiabilidad y transparencia de la información financiera". Lo anterior es claro, el cumplimiento de estos principios permite una comunicación efectiva de la información en los estados financieros, además, la información financiera cumple con las características cualitativas principales y de mejora para proporcionar una información útil para la toma de decisiones de los usuarios interesados.

En ese sentido, el *Sr1* menciona que "la clave de los informes empresariales, de propósito general o especial, está en entender cuáles son las necesidades de quien recibe la información, si no pensamos en ello la comunicación no será efectiva, puesto que estará desconectada de los usuarios", en general los demás informantes clave resaltan que es importante identificar las necesidades de información y control de los usuarios para poder preparar la información financiera y comunicarla de forma efectiva, de tal forma, que les sea útil para sus propósitos establecidos en la organización.

Como se pudo observar en el cuadro N°37, pocos informantes clave consideran un nivel medio de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en el disparador del diálogo; son aspectos técnicos que inciden indirectamente en la comunicación para que sea o no efectiva. No obstante, existen otros aspectos técnicos específicos contenidos en el modelo contable que afectan la comunicación efectiva, como es el caso de las estimaciones contables, las proyecciones o pronósticos, el contexto organizacional o la

regulación complementaria en cada país, esto es, requisitos citados son necesarios, pero no suficientes en la comunicación efectiva. Por ejemplo, el *Si2* describe que "los diferentes principios y criterios contenidos en dicho modelo se articulan para garantizar el propósito de "información útil" perseguido por el mismo", complementa su argumento diciendo que "el cumplimiento de los requisitos contenidos en el marco regulatorio, pueden ayudar al propósito de generación de información financiera", esto se ajusta con lo expuesto por el *Sp3.* Ahora bien, el *Si4*, plantea que "es un nivel transaccional de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva en caso de cumplimiento de los requisitos señalados, que proporcionan información detallada y precisa sobre las transacciones específicas", se puede inferir que su preocupación está centrada en el desarrollo del proceso contable y no tanto el resultado generado.

Finalmente, un infórmate clave se ubica en un nivel bajo de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en el disparador del diálogo, porque para el *Sr3* "estos tres principios es pura retórica, es un argumento para decir estamos preocupados por comunicar, es decir, estos criterios comunicación efectiva no se van a hacer" y continua "estos tres criterios de comunicación efectiva no necesariamente tenemos un efecto sobre la comprensibilidad, comparabilidad, logra de verdad promover la comunicación", es una postura reflexiva que indica lo complejo que es lograr la comunicación efectiva de la información.

Cuadro 37. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (d) (intencionalidad 2)

Interrogante (d) ¿Cuál es el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación/disparador del diálogo?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Nivel Alto															**20**
Si una entidad ignorase o desconociese los principios básicos de la comunicación efectiva en la preparación de sus estados financieros, iría en contravía de lo previsto en el marco conceptual y especialmente en la "NIC 1 Presentación de estados financieros".	x														
Una información efectiva que permita comprender la información financiera de manera clara y que represente de manera fiel los activos, pasivos y patrimonio, así como el resultado de la entidad, permitirá a los usuarios (propietarios y terceros) una toma de decisiones proactiva y proyectada al futuro.	x														
Que los estados financieros no tengan una comunicación efectiva, implicaría que los usuarios corran un alto riesgo de: i. No entender la situación financiera de la entidad. ii. Entender la situación financiera de la entidad de manera equivocada. iii. No comprender el actuar de la gerencia frente a uso de los recursos económicos y humanos que le han sido confiados. iv. Dificultad para proyectar el futuro de su inversión o de sus intereses. v. Estar en posición vulnerable frente al dolo, el sesgo o inclusive el fraude.	x														
El impacto es muy alto, porque las revelaciones cumplen la función que las cifras "hablen y se entiendan en forma cualitativa", de ahí que su correcta redacción y suficiente revelación permiten entender mejor la entidad.		x													
El incumplimiento de las cualidades puede afectar la confianza de los usuarios y reducir la efectividad de la comunicación financiera.			x												
La incidencia es alta porque no se da un verdadero análisis y evaluación de la información y no se tomarían decisiones oportunas.				x											
El nivel de afectación es máximo dado que el solo hecho de realizar procesos de representación contable generan consecuencias.					x										

A mayor calidad representativa de los hechos, mayor comunicación y por ende toma de decisiones basadas en información adecuada.					x										
Es total el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación.							x								
Los preparadores, auditores y usuarios de la información financiera deben ser conscientes de la adopción de este sistema.									x						
El incumplimiento de los requisitos de las normas permite que el usuario no comprenda la información financiera de una entidad.										x					
El cumplimiento fortalecerá la comunicación efectiva y se podrá comprender mejor la situación financiera para la posterior toma dediciones.											x				
El incumplimiento puede afectar la situación financiera de la entidad.											x				
Al aplicar los principios como reglas, la comunicación se rompe, puesto que en estos casos no estamos conectándonos con los usuarios, sino con una autoridad, que tiene el poder de exigir informes a su medida.												x			
La clave de los informes empresariales, de propósito general o especial, está en entender cuáles son las necesidades de quien recibe la información, si no pensamos en ello la comunicación no será efectiva, puesto que estará desconectada de los usuarios.												x			
Uno de los problemas para que los informes financieros no sean instrumentos de comunicación efectiva, es que se establecen demasiados propósitos u objetivos. Ejplo. los objetivos del decreto 2649 de 1993, caso Colombia.												x			
Pensar, en el objetivo es clave para comunicar, esto es muy claro dentro de las NIIF, si agregamos otros propósitos la comunicación no será efectiva.												x			
Los efectos de no cumplir los requisitos mencionados, dificulta a los usuarios comprensibilidad, confiabilidad y transparencia de la información financiera.													x		
Un sistema basado en reglas se vuelve contradictorio y lleva a la afectación de la coherencia de la información.													x		
Al no presentar la información atendiendo a su relevancia y representación fiel, puede llevar a su confusión, por tratar de explicar el máximo detalle.													x		
Nivel Medio															**4**
El cumplimiento adecuado de los requisitos (cualidades) en los estados financieros es esencial para lograr una comunicación efectiva.			x												

El cumplimiento de los requisitos contenidos en el marco regulatorio, pueden ayudar al propósito de generación de información financiera.						x										
Los diferentes principios y criterios contenidos en dicho modelo se articulan para garantizar el propósito de "información útil" perseguido por el mismo.						x										
Es un nivel transaccional de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva en caso de cumplimiento de los requisitos señalados, que proporcionan información detallada y precisa sobre las transacciones específicas.								x								
Nivel Bajo																**2**
Estos tres principios es pura retórica, es un argumento para decir estamos preocupados por comunicar, es decir, estos criterios comunicación efectiva no se van a hacer.														x		
Estos tres criterios de comunicación efectiva no necesariamente tenemos un efecto sobre la comprensibilidad, comparabilidad, logra de verdad promover la comunicación.														x		

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.4.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

De acuerdo con señalado en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), "la comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:

(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;

(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y

(c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva" (párrafo, 7.2).

El cumplimiento de las condiciones citadas contribuye a la comunicación efectiva de los estados financieros y aumenta credibilidad y confianza pública de los usuarios en la información. Por tanto, el nivel de afectación que podría tener sobre la comunicación efectiva el cumplimiento o no de los requisitos a, b y c señalados en la afirmación, puede ser alto, medio o bajo. En ese sentido la mayoría de los informantes clave coinciden en afirmar que el nivel de afectación es alto, por múltiples razones, por ejemplo, el *Sp4* menciona que "la incidencia es alta porque no se da un verdadero análisis y evaluación de la información y no se tomarían decisiones oportunas". Por su parte el *Sp1* resulta "que los estados financieros no tengan una comunicación efectiva, implicaría que los usuarios corran un alto riesgo de:

i. No entender la situación financiera de la entidad.

ii. Entender la situación financiera de la entidad de manera equivocada.

iii. No comprender el actuar de la gerencia frente a uso de los recursos económicos y humanos que le han sido confiados.

iv. Dificultad para proyectar el futuro de su inversión o de sus intereses.

v. Estar en posición vulnerable frente al dolo, el sesgo o inclusive el fraude".

En síntesis, los efectos de no cumplir los requisitos mencionados, dificulta a los usuarios la representación fiel y la relevancia, como comprensibilidad, comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, confiabilidad y transparencia de la información financiera; es decir, afecta principalmente la utilidad de la información a los usuarios para la toma de decisiones.

4.2.5. Procesamiento de la información: Interrogante (e) derivada de la intencionalidad (2)

4.2.5.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número dos (2) enfocada a *interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (e) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Cómo se asegura que los usuarios puedan confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos (E.F) buscan comunicar?* En el cuadro N° 38, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *comunicación efectiva de información*, identificándose la siguiente sub categoría: *Nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel.*

Cuadro 38. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (e) derivada de la intencionalidad (2)

Sujeto	Respuesta a interrogante (e) ¿Cómo se asegura que los usuarios puedan confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos (E.F) buscan comunicar?	Subcategoría: Nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Como se ha descrito en párrafos anteriores, nunca se tendrá un nivel de confianza total. Así lo demuestran muchos casos donde lamentablemente a pesar de que los organismos de control - llámense revisoría fiscal, auditoría, el estado o las medidas de protección exigidas por diferentes organismos a nivel nacional e internacional -, no han cumplido su objetivo y se han presentado fraudes y desfalcos de gran envergadura, con un grave perjuicio para los inversionistas y el público en general. A pesar de ello, el continuo trabajo de mejora de los organismos emisores de normas a nivel internacional, han generado un nivel de aseguramiento bastante aceptable sobre el cual reposa la confianza de la ciudadanía, específicamente de los propietarios y terceros interesados en las entidades. Una única herramienta sobre normatividad financiera no permitirá por sí sola, un nivel de confianza adecuado. Para lograrlo se requiere el concurso de reglamentos multifacéticos. Los propietarios y los terceros pueden exigir en muchos casos, que los estados financieros estén preparados de acuerdo con un grupo interestructurante de Normas internacionales de reconocido valor (NIFF, FASB, NIA), que se encarguen de regular y con las cuales controlar los resultados obtenidos. Estos informes deben certificarse a través de contadores públicos y firmas de contadores con suficiente experiencia y sobre todo, con reconocida honorabilidad y trayectoria. En este sentido, la aplicación de las NIA, el código de ética profesional, las NICC (Normas internacionales de calidad y control) y otras reglamentaciones confiables, producirán una base sólida frente a la confianza que deben depositar los propietarios y los terceros, en la	• Nunca se tendrá un nivel de confianza total porque los organismos de control y fiscalización no han cumplido con su objetivo y se han presentado a fraudes corporativos materiales con incidencias en los usuarios de la información. • Los organismos emisores de normas a nivel internacional, han generado un nivel de aseguramiento bastante aceptable sobre el cual reposa la confianza de la ciudadanía, los propietarios y terceros interesados en las entidades. • Una única herramienta sobre normatividad financiera no permitirá por sí sola, un nivel de confianza adecuado. Para lograrlo se requiere el concurso de reglamentos multifacéticos. • Se logra a través de certificación de los informes por parte a través de contadores públicos y firmas de contadores con suficiente experiencia y sobre todo, con reconocida honorabilidad y trayectoria.

	que reposen los estados financieros y representen fielmente la información que buscan comunicar.	• La aplicación de las NIA, el código de ética profesional, las NICC (Normas internacionales de calidad y control) y otras reglamentaciones confiables, producirán una base sólida frente a la confianza que deben depositar los propietarios y los terceros, en la que reposen los estados financieros y representen fielmente la información que buscan comunicar.
Sp2	Son indispensables, sin ser el orden lo siguiente: Intervención de Auditores Intervención de Comisarios o revisores de cuentas Instructivo de revelaciones mínimas que debe sugerir un ente regulador	• El Nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel, se alcanza por medio de: • Intervención de Auditores • Intervención de Comisarios o revisores de cuentas • Instructivo de revelaciones mínimas que debe sugerir un ente regulador
Sp3	Es necesario seguir estándares contables, contar con una auditoría independiente, proporcionar divulgaciones transparentes, tener controles internos adecuados, revisar y aprobar por la alta dirección y el consejo, ofrecer análisis claros y actuar con responsabilidad y ética. Estas prácticas fomentan la confiabilidad y credibilidad de la información financiera presentada en los estados financieros.	• Las siguientes prácticas fomentan la confiabilidad y credibilidad de la información financiera presentada en los estados financieros: o Seguir estándares contables, o contar con una auditoría independiente, o proporcionar divulgaciones transparentes, tener controles internos adecuados,

		○ revisar y aprobar por la alta dirección y el consejo, ○ ofrecer análisis claros y ○ actuar con responsabilidad y ética.
Sp4	Con la seguridad y confianza que el profesional transmita tanto los resultados como el seguimiento que conlleve la información, considerando que todos los datos suministrados son importantes para el cumplimiento del objetivo la cual es confiar.	• Con la seguridad y confianza que el contador público transmita tanto a los resultados como el seguimiento que conlleve la información.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Mediante dos situaciones: Primera una definición adecuada de objetivos, políticas, procesos, controles y talento humano capacitado para dirigir la contabilidad de las organizaciones y segundo una revisión (auditaje) adecuada para la información que se revela en los EF.	• Una definición apropiada de objetivos, políticas, procesos, controles y talento humano capacitado para dirigir la contabilidad de las organizaciones. • Una revisión (auditaje) adecuada para la información que se revela en los Estados Financieros.
Si2	El modelo de generación de información financiera se empotra en un modelo mayor… el de la arquitectura financiera internacional, el cual contempla el aseguramiento como un mecanismo de evaluación y validación de la información financiera a partir de 3 componentes básicos: código de ética, marco conceptual y normas técnicas. En algunas jurisdicciones como la colombiana, se cuenta con otras instituciones de control tales como la Revisoría Fiscal cuyo alcance y propósito trasciende el modelo de las ISA y también puede contribuir a generar confianza respecto de la información producida por la contabilidad.	• El aseguramiento como un mecanismo de evaluación y validación de la información financiera a partir de 3 componentes básicos: código de ética, marco conceptual y normas técnicas. • En el caso de Colombia por medio de la institución de control como la Revisoría Fiscal, que puede contribuir a generar confianza respecto de la información producida por la contabilidad.

Si3	Con reducción de la incertidumbre en los stakeholders a partir de excelentes resultados en la toma de decisiones por parte de aquellos y basados en el respaldo de los aseguradores de información.	• Con reducción de la incertidumbre en los stakeholders; quienes toman decisiones con excelentes resultados y con el aseguramiento de la información.
Si4	Se asegura que los usuarios puedan confiar en que los E.F representen fielmente la información si se implementan diversas prácticas y medidas adecuadas. Para generar confianza en la representación fiel de la información financiera, considerando la adherencia a unos adecuados principios contables. Estos principios se deben basar en criterios y lineamientos para un apropiado reconocimiento, medición, presentación y revelación de los elementos financieros. De esta manera, se asegura que la información sea preparada de manera coherente y que se cumpla con los estándares reconocidos.	• Los usuarios puedan confiar en que los E.F representen fielmente la información financiera si estos se adhieren a unos adecuados principios contables. • Los principios contables se deben basar en criterios profesional y lineamientos para un apropiado reconocimiento, medición, presentación y revelación de los elementos financieros.
Si5	El nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel se logra a través de generar datos transparentes.	• El nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel se logra a través de generar datos transparentes.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Las auditorías permiten darle un grado de confiabilidad a la información financiera porque se ha ejecutado por terceros diferentes a quienes la generaron.	• El nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel se logra a través de las auditorías que permiten darle un grado de confiabilidad a la información financiera.
Sg2	La verificabilidad por observadores independientes y diferentes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel ayudando a asegurar a los usuarios que la información financiera representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar.	• Por medio de la verificabilidad de observadores independientes y diferentes, debidamente informados.

Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Lo he planteado en los textos anteriores, debe tenerse claridad sobre el objetivo o propósito, el cual puede estar afectado por posturas ideológicas o de modelos económicos, si tenemos claro el objetivo la representación de lo que se informa se conectará con el usuario, cuando los informes son meramente estructuras de cumplimiento, se pierde el objetivo fundamental para el cual un informe financiero es elaborado. Tratándose de EFPG es claro que ellos sirven a diversos usuarios que no tienen acceso a la información de la entidad, y que con base en ellos toman decisiones sobre como asignar sus recursos, evaluando la situación financiera, el rendimiento o desempeño, y la capacidad de la entidad para utilizar flujos de efectivo, estas evaluaciones también deben acompañarse de otra información que no se incluye en los estados financieros. El problema fundamental en mi opinión, es que en la teoría se hacen EFPG basados en normas que se incorporan en un reglamento, pero en la práctica ellos terminan siendo de propósito especial, puesto que el énfasis en el cumplimiento hace que se pierda el propósito para el que son elaborados. Para comunicar, es necesario comprender quien es el usuario, si no lo hacemos la comunicación no será efectiva.	• El problema fundamental es que en la teoría se hacen EFPG basados en normas que se incorporan en un reglamento, pero en la práctica ellos terminan siendo de propósito especial, puesto que el énfasis en el cumplimiento hace que se pierda el propósito para el que son elaborados. • Para comunicar, es necesario comprender quien es el usuario, si no lo hacemos la comunicación no será efectiva.
Sr2	La verdad es que para lograr la confianza en la información no basta con tener reglas del juego claras. Considero que, por definición, lograr la neutralidad de la información es muy difícil, porque el preparador es parte interesada. Además de tener estándares de alto nivel, es necesario que exista un nivel de aseguramiento alto, porque es la única garantía de que las normas contables se apliquen de la manera correcta.	• Lograr la neutralidad de la información es muy difícil, porque el preparador es parte interesada. • Tener estándares de alto nivel • Es necesario que exista un nivel de aseguramiento alto.
Sr3	La única garantía de esto es por medio del aseguramiento o de la evaluación de un tercero. Ese es, digamos, el punto de vista central. Nadie va, ningún usuario va a tomar una información que no esté evaluada por un tercero y más si está basada en juicios y en estimaciones para decir que confía en ella.	• La única garantía de esto es por medio del aseguramiento o de la evaluación de un tercero para avalar que los supuestos, las hipótesis y los modelos desarrollados se encuentran bien fundados.

	Precisamente por eso es que la auditoría se vuelve aseguramiento. Precisamente por eso es que toda la industria contable abraza estas normas. La industria contable abraza estas normas porque en la cadena de valor de la información financiera, ya la información financiera sin aseguramiento, pues es puros modelos, puras estimaciones. Entonces, como son estimaciones y puntos de vista de terceros, digamos, más que poco confiable. Entonces, necesita el aseguramiento de un tercero para garantizar que los supuestos, las hipótesis y los modelos desarrollados se encuentran bien fundados. Es por eso es que la industria contable abraza las NIF, porque es el negocio se cierra en el sentido de que es por un lado producir la información y por el otro lado asegurar la información. Entonces, claro, esto lleva a que toda esta información necesariamente tenga que estar asegurada. Y, por tanto, el aseguramiento no es la verificación de la exactitud de las cifras, no es la contrastación de las cifras contra las normas, no. El aseguramiento es el otorgar un grado de seguridad de que la información que se está preparando razonablemente ha sido preparada con unos supuestos, unas hipótesis y unos modelos que pueden ser contrastados por un tercero.	• La industria contable abraza estas normas (aseguramiento) porque en la cadena de valor de la información financiera, ya la información financiera sin aseguramiento, pues es puros modelos, puras estimaciones. • El aseguramiento es el otorgar un grado de seguridad de que la información que se está preparando razonablemente ha sido preparada con unos supuestos, unas hipótesis y unos modelos que pueden ser contrastados por un tercero.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.5.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (e) de la intencionalidad número dos (2) del diálogo de saberes: *¿Cómo se asegura que los usuarios puedan confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos (E.F) buscan comunicar?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel.* (Cuadro 38).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, para ello se determinó tres niveles de afectación de la comunicación que se clasificaron así: nivel alto, nivel moderado y ninguno. El cuadro N° 39 muestra que en su mayoría los informantes clave consideran un nivel alto la forma de asegurarse los usuarios para confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos (E.F) buscan comunicar, se logra a través de las siguientes actividades:

a) Certificaciones de la información por los preparadores de la información con ética profesional y suficiente experiencia. (Ejemplo, *Sp1*)

b) Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y otras regulaciones nacionales relacionadas con la contabilidad financiera. (Ejemplo, Sp3).

c) Aplicación de las Normas de Aseguramiento de la Información, que contienen a las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Control de Calidad, Control Interno, Código de ética para profesionales de la contabilidad, entre otras normas, por parte de los auditores, revisores fiscales, comisarios, entre otros. (Ejemplo, *Sp1, Sp2, Si1, Si2, Si3, Sg1, Sg2, Sr2 y Sr3*).

d) Formulación apropiada de objetivos, políticas, sistemas, procesos y controles contables en las organizaciones. (Ejemplo, *Si1*).

e) Apropiación y aplicación correcta del Manual del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por la IFAC (Ejemplo, *Sp3*).

f) Aplicación del criterio profesional. (Ejemplo, *Si4*).

g) Garantizando transparencia en la preparación y aseguramiento de la información financiera en las organizaciones. (Ejemplo, *Si5*).

Desde un nivel de confianza moderado o aceptable como se ha clasificado las respuestas de los informantes clave, se logra a través de las siguientes acciones o actores involucrados:

a) Desde los organismos emisores de normas contables a nivel internacional. (Ejemplo, *Sp1*).

b) La emisión de normas contables multifacéticas (Ejemplo, *Sp1*).

c) La confianza transmitida por el Contador como preparador de la información (Ejemplo, *Sp4*).

d) La elaboración y preparación de estados financieros de acuerdo a la esencia económica y la forma legal. (Ejemplo, *Sr1*).

e) Al estudiar el contexto organizacional y las necesidades de los usuarios de la información. (Ejemplo, *Sr1*).

Finalmente, un actor clave el *Sp1* cuestiona profundamente al decir “nunca se tendrá un nivel de confianza total porque los organismos de control y fiscalización no han cumplido con su objetivo y se han presentado a fraudes corporativos materiales con incidencias en los usuarios de la información”; en algunos casos a nivel internacional estos organismos no han cumplido con sus funciones de forma exhaustiva y ética, afectando el interés público y sobre todo la credibilidad y confianza pública.

Cuadro 39. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (e) (intencionalidad 2)

Interrogante (e) ¿Cómo se asegura que los usuarios puedan confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos (E.F) buscan comunicar?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Nivel Alto															**19**
Se logra a través de certificación de los informes por parte a través de contadores públicos y firmas de contadores con suficiente experiencia y sobre todo, con reconocida honorabilidad y trayectoria.	x														
La aplicación de las NIA, el código de ética profesional, las NICC (Normas internacionales de calidad y control) y otras reglamentaciones confiables, producirán una base sólida frente a la confianza que deben depositar los propietarios y los terceros, en la que reposen los estados financieros y representen fielmente la información que buscan comunicar.	x														
El Nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel, se alcanza por medio de: • Intervención de Auditores • Intervención de Comisarios o revisores de cuentas • Instructivo de revelaciones mínimas que debe sugerir un ente regulador		x													
Las siguientes prácticas fomentan la confiabilidad y credibilidad de la información financiera presentada en los estados financieros: • Seguir estándares contables, • contar con una auditoría independiente, • proporcionar divulgaciones transparentes, tener controles internos adecuados, • revisar y aprobar por la alta dirección y el consejo, • ofrecer análisis claros y • actuar con responsabilidad y ética.			x												
Una definición apropiada de objetivos, políticas, procesos, controles y talento humano capacitado para dirigir la contabilidad de las organizaciones.					x										

Una revisión (auditaje) adecuada para la información que se revela en los Estados Financieros.					x										
El aseguramiento como un mecanismo de evaluación y validación de la información financiera a partir de 3 componentes básicos: código de ética, marco conceptual y normas técnicas.						x									
En el caso de Colombia por medio de la institución de control como la Revisoría Fiscal, que puede contribuir a generar confianza respecto de la información producida por la contabilidad.						x									
Con reducción de la incertidumbre en los *stakeholders*; quienes toman decisiones con excelentes resultados y con el aseguramiento de la información.							x								
Los principios contables se deben basar en criterios profesional y lineamientos para un apropiado reconocimiento, medición, presentación y revelación de los elementos financieros.								x							
El nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel se logra a través de generar datos transparentes.									x						
El nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel se logra a través de las auditorías que permiten darle un grado de confiabilidad a la información financiera.										x					
Por medio de la verificabilidad de observadores independientes y diferentes, debidamente informados.											x				
Tener estándares de alto nivel													x		
Es necesario que exista un nivel de aseguramiento alto.													x		
La única garantía de esto es por medio del aseguramiento o de la evaluación de un tercero para avalar que los supuestos, las hipótesis y los modelos desarrollados se encuentran bien fundados.														x	
La industria contable abraza estas normas (aseguramiento) porque en la cadena de valor de la información financiera, ya la información financiera sin aseguramiento, pues es puros modelos, puras estimaciones.														x	
El aseguramiento es el otorgar un grado de seguridad de que la información que se está preparando razonablemente ha sido preparada con unos supuestos, unas hipótesis y unos modelos que pueden ser contrastados por un tercero.														x	

Los usuarios puedan confiar en que los E.F representen fielmente la información financiera si estos se adhieren a unos adecuados principios contables.								x								
Nivel Moderado																**6**
Los organismos emisores de normas a nivel internacional, han generado un nivel de aseguramiento bastante aceptable sobre el cual reposa la confianza de la ciudadanía, los propietarios y terceros interesados en las entidades.	x															
Una única herramienta sobre normatividad financiera no permitirá por sí sola, un nivel de confianza adecuado. Para lograrlo se requiere el concurso de reglamentos multifacéticos.	x															
Con la seguridad y confianza que el contador público transmita tanto a los resultados como el seguimiento que conlleve la información.				x												
El problema fundamental es que en la teoría se hacen EFPG basados en normas que se incorporan en un reglamento, pero en la práctica ellos terminan siendo de propósito especial, puesto que el énfasis en el cumplimiento hace que se pierda el propósito para el que son elaborados.												x				
Para comunicar, es necesario comprender quien es el usuario, si no lo hacemos la comunicación no será efectiva.												x				
Lograr la neutralidad de la información es muy difícil, porque el preparador es parte interesada.													x			
Ninguno																**1**
Nunca se tendrá un nivel de confianza total porque los organismos de control y fiscalización no han cumplido con su objetivo y se han presentado a fraudes corporativos materiales con incidencias en los usuarios de la información.	x															

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.5.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

Como lo establece el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), "los estados financieros proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos de los acreedores, que cumplen las definiciones de los elementos de los estados financieros" (párrafo, 3.1). Además, el objetivo de los estados financieros es "proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad" (párrafo, 3.2). Entonces, los usuarios tanto internos como externos, se asume que confían en los estados financieros como instrumentos que permiten la comunicación efectiva de la información. No obstante, la confianza en que los estados financieros representan fielmente la información que estos buscan comunicar se puede valorar de diferentes formas como alta, moderada o ninguna.

La mayoría de los informantes clave entrevistados coinciden en exponer que el nivel de confianza es alto por múltiples razones como: aplicación correcta de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF y las Normas de Aseguramiento de la Información - NAI, las normas de control de calidad, el código de ética profesional, otra regulación existente y relacionada con el ejercicio profesional, la certificación de la información, como también el uso del criterio profesional del contador y una sólida formación profesional y educación continua.

Cabe resaltar que el *Si5* establece que "el nivel de confianza de los usuarios en los estados financieros y su capacidad de representación fiel se logra a través de generar datos transparentes"; es decir que la disponibilidad, accesibilidad y comprensibilidad de la información financiera para todos los usuarios interesados es fundamental para construir confianza.

Así la transparencia de la información contable se refiere a la claridad y accesibilidad de los datos financieros de una organización. Esto implica que la información contable se presenta de manera comprensible, honesta y completa, permitiendo a los interesados, como inversores, acreedores y el público en general, entender la situación financiera de la entidad. Igualmente, es fundamental porque ayuda a generar confianza en los informes financieros, facilita la toma de decisiones informadas y promueve la rendición de cuentas. Para lograrla, las empresas deben seguir principios contables claros, proporcionar información relevante y oportuna, y ser abiertas sobre sus prácticas contables y cualquier riesgo asociado. En resumen, la transparencia en la información contable es clave para la buena gobernanza y la sostenibilidad de las organizaciones.

No obstante, algunos informantes clave mencionan un nivel moderado de confianza de los usuarios en que los estados financieros representan fielmente la información que estos buscan comunicar; "el problema fundamental es que en la teoría se hacen Estados Financieros de Propósito General basados en normas que se incorporan en un reglamento, pero en la práctica ellos terminan siendo de propósito especial, puesto que el énfasis en el cumplimiento hace que se pierda el propósito para el que son elaborados"(*Sr1*). Y agrega el *Sr2* "lograr la neutralidad de la información es muy difícil, porque el preparador es parte interesada". Aunque el *Marco Conceptual para la Información Financiera* 2018) plantea que "una descripción neutral es la que no contiene sesgo en la selección o presentación de la información", en la práctica factores como juicios de valor del preparador, la organización y el regulador intervienen para afectar la neutralidad de la información financiera.

4.2.6. Procesamiento de la información: Interrogante (f) derivada de la intencionalidad (2)

4.2.6.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número dos (2) enfocada a *interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (f) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Considera usted algún otro componente de comunicación que permitiría mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros?*

En el cuadro N° 40, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *comunicación efectiva de información*, identificándose la siguiente sub categoría: *Componentes de comunicación que permiten mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros.*

Cuadro 40. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (f) derivada de la intencionalidad (2)

Sujeto	Respuesta a interrogante (f) ¿Considera usted algún otro componente de comunicación que permitiría mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros?	Subcategoría: Componentes de comunicación que permiten mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Para responder a esta pregunta, es necesario recordar que los estados financieros tienen limitantes para transmitir por sí solos toda la información que desea comunicarse. Es imposible lograr que estos informes copen todas las expectativas que tienen los usuarios frente a la información. Saliendo de este contexto y teniendo presente el concepto de comunicación expuesto en párrafos anteriores, podría afirmarse que una comunicación efectiva es aquella que permite una retroalimentación del emisor y el receptor. Sin duda alguna, el intercambio de ideas, opiniones, incluso las discusiones proactivas, enriquecen sobremanera el entendimiento de la información. El uso de tecnologías de punta en contraposición o más bien, en paralelo con los mecanismos tradicionales de difusión de la información - como canales de comunicación - permite acceder más fácilmente a los datos y cifras presentadas. Esto se torna en una necesidad imperiosa, por cuanto es sabido que la mejor información es la que se obtiene directamente de la fuente, esto es, de la gerencia. Pero estos acercamientos personales están limitados a unos pocos usuarios, dejando por fuera a la gran mayoría de los interesados. De ahí que permitir el acceso a los informes a través de páginas web, formatos de lectura en voz alta, estados financieros preparados para personas con discapacidad visual o auditiva, sistemas de reuniones colectivas remotas y muchas otras formas de comunicación, pueden mejorar sustancialmente el mensaje.	• Una comunicación efectiva es aquella que permite una retroalimentación del emisor y el receptor. • El uso de tecnologías de punta en contraposición o más bien, en paralelo con los mecanismos tradicionales de difusión de la información - como canales de comunicación - permite acceder más fácilmente a los datos y cifras presentadas. • El acceso a los informes a través de páginas web, formatos de lectura en voz alta, estados financieros preparados para personas con discapacidad visual o auditiva, sistemas de reuniones colectivas remotas y muchas otras formas de comunicación, pueden mejorar sustancialmente el mensaje.

Sp2	Una herramienta interesante en cada país, consiste que el ente regulador de las sociedades, solicite se reporte en línea los estados financieros y un formulario de notas y revelaciones mínimas que se cumplan.	• Uso de herramientas tecnológicas, donde el ente regulador de las sociedades, solicite se reporte en línea los estados financieros y un formulario de notas y revelaciones mínimas que se cumplan.
Sp3	Otro componente que permitiría mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros es la inclusión de información no financiera, como datos sobre sostenibilidad, responsabilidad social corporativa, gestión de riesgos etc. Información que proporciona una visión más completa y transparente del desempeño y responsabilidad de la entidad, lo que aumenta la confianza de los usuarios en la información financiera presentada.	• Es la inclusión de información no financiera, como datos sobre sostenibilidad, responsabilidad social corporativa, gestión de riesgos, entre otros.
Sp4	La confianza que se brinda por parte del responsable de la información con buena elocuencia, apoyado en las herramientas y en su equipo de trabajo Talento Humano, presentación y manejo en la resolución de las diferentes apreciaciones al respecto.	• La confianza que se brinda por parte del responsable de la información con buena elocuencia, apoyado en las herramientas y en su equipo de trabajo.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	La efectividad en la comunicación debe tener procesos de valoración de esa capacidad de comunicación, en ese sentido debe explorar formas de medir el nivel de representación y el grado de efectividad mediante índices que permitan realizar dicha valoración.	• La efectividad en la comunicación debe tener procesos de valoración de esa capacidad de comunicación. • Explorar formas de medir el nivel de representación y el grado de efectividad mediante índices que permitan realizar dicha valoración.
Si2	Es importante considerar el contexto socio económico donde se produce la información y el conjunto de usuarios de la misma.	• Considerar el contexto socio económico (un país con mercados financieros desarrollados que un país con mercados financieros incipientes) donde se

	No es lo mismo producir información financiera en un país con mercados financieros desarrollados que un país con mercados financieros incipientes y en los que el contexto y la realidad empresarial demandan otro tipo de datos y de información. En estos últimos, la contabilidad suele constituir más una obligación formal (legal) que un sistema que contribuya a la toma de decisiones.	produce la información y el conjunto de usuarios de la misma.
Si3	La sencillez a cambio de la complejidad.	• La sencillez a cambio de la complejidad permite mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros.
Si4	Si hay otros aspectos que puede contribuir a mejorar la comunicación, la presentación de los estados financieros debe ser clara y estructurada para facilitar la comprensión por parte de los usuarios. Esto implica utilizar un formato coherente y ordenado, incluyendo encabezados, subtítulos y notas explicativas que guíen al lector a través de la información presentada. Una presentación bien organizada ayuda a los usuarios a encontrar rápidamente la información relevante y comprender la interrelación entre diferentes elementos financieros.	• La presentación de los estados financieros debe ser clara y estructurada para facilitar la comprensión por parte de los usuarios. • Utilizar un formato coherente y ordenado, incluyendo encabezados, subtítulos y notas explicativas que guíen al lector a través de la información presentada.
Si5	Canal de comunicación con clientes y accionistas. Chatea, contáctanos	• El canal de comunicación con clientes y accionistas permite mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Estar actualizado es un requisito para comprender la información financiera.	• Actualización permanente de los profesionales contables es un requisito para comprender la información financiera y mejorar la comunicación efectiva.

Sg2	La transparencia, mejorando la comparabilidad y calidad de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.	• La transparencia, mejorando la comparabilidad y calidad de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Hay dos aspectos fundamentales que en el decreto 2649 se llamaron limitaciones, son las restricciones de costo-beneficio y materialidad, los costos de preparar la información no deben exceder los beneficios, los costos son del preparador y los beneficios de los usuarios, si no conocemos quienes son nuestros usuarios, no podremos saber que es pertinente, será relevante aquello que afecte las decisiones. Por ello, al establecer políticas, derivadas de cualquier marco, es necesario saber quién es el usuario, no hacerlo, es un error, puesto que la información suministrada podría no ser útil para quien utiliza los informes financieros al tomar sus decisiones de asignación de recursos. El gran error en Colombia, es que las políticas se establecen como reglas, y no se realizan análisis para establecer si ello conecta con los usuarios, esto afecta su neutralidad y objetividad. Una base contable de cumplimiento, no hace este tipo de consideraciones, esto llevará a que los preparadores apliquen reglas sin tener en cuenta el objetivo del marco técnico, del cual se derivan.	• Las restricciones de costo-beneficio y materialidad. • Al establecer políticas, derivadas de cualquier marco, es necesario saber quién es el usuario, puesto que la información suministrada podría no ser útil para los usuarios. • El gran error en Colombia es que las políticas se establecen como reglas, y no se realizan análisis para establecer si ello conecta con los usuarios, esto afecta su neutralidad y objetividad.
Sr2	La verdad es que en general los requerimientos de revelaciones que hay actualmente, así como el formato de los estados financieros, no resulta muy eficiente. Las revelaciones han terminado siendo prescriptivas, lo cual no genera valor para el usuario. Asimismo, la estructura de los estados financieros no está en línea con los movimientos de las actividades de los flujos de fondos.	• Los requerimientos de revelaciones que hay actualmente, así como el formato de los estados financieros, no resulta muy eficiente.

	El IASB inició un proyecto llamado “Iniciativa de Revelaciones”, pero no ha avanzado.	• La estructura de los estados financieros no está en línea con los movimientos de las actividades de los flujos de fondos.
Sr3	La materialidad, hoy por hoy, se entiende es como la capacidad de que la información influya en los usuarios. Eso es algo que es material. ¿Qué es una cifra material? Aquella que tiene la capacidad de influir en los usuarios. Si queremos construir cada vez más información relevante y material, la comunicación no es decir, que la información tenga unas características, eso es un cuentazo, la comunicación es el acto de conversar con los usuarios, hacer engagement de los stakeholders y ver qué es lo que requieren, ver qué expectativas tienen. Y a partir de esas expectativas y de esos criterios, hacer los reconocimientos y hacer las representaciones. Ahora, esto tiene un gran riesgo. ¿Y cuál es el riesgo? Que la contabilidad termine profundamente interesada, es decir, termine siempre haciéndose a la medida de lo que quieren los usuarios. Pero ese sería el verdadero camino, si lo que queremos es construir una contabilidad basada en la relevancia de la toma de decisiones de los usuarios. No hay otra forma. Mientras que sigamos haciendo contabilidad con base en estándares como estos, pues lo que estamos haciendo es responder al estándar. Incluso aunque el estándar no prescribe una regla, sino que nos pongan un principio. ¿Por qué? Porque, ¿cómo hace uno en abstracto para interpretar qué es lo que el otro necesita? Complejo.	• La materialidad, hoy por hoy, se entiende es como la capacidad de que la información influya en los usuarios. • La comunicación es el acto de conversar con los usuarios, hacer engagement de los stakeholders y ver qué es lo que requieren, ver qué expectativas tienen. Y a partir de esas expectativas y de esos criterios, hacer los reconocimientos y hacer las representaciones.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.6.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (f) de la intencionalidad número dos (2) del diálogo de saberes: *¿Considera usted algún otro componente de comunicación que permitiría mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Componentes de comunicación que permiten mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros.* (Cuadro N° 40).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, para ello se determinó dos componentes generales que podrían mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros, como son: componente normativo – técnico y componente del juicio profesional.

En el cuadro N° 41 de respuestas obtenidas se muestra algunos componentes de comunicación que permitirían mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros, como son principalmente los relacionados con el componente normativo-técnico y en menor instancia los concernientes con el juicio profesional principalmente. Respecto a los primeros, se encuentra que el uso de herramientas tecnológicas influiría significativamente en la comunicación efectiva, por la oportunidad, confiabilidad y precisión que ofrecen en la preparación y presentación de la información financiera, así lo señala el *Sp1* "el uso de tecnologías de punta en contraposición o más bien, en paralelo con los mecanismos tradicionales de difusión de la información - como canales de comunicación - permite acceder más fácilmente a los datos y cifras presentadas" y complementa afirmado que "el acceso a los informes a través de páginas web, formatos de lectura en voz alta, estados financieros preparados para personas con discapacidad visual o auditiva, sistemas de reuniones colectivas remotas y muchas otras formas de comunicación, pueden mejorar sustancialmente el mensaje". En el mismo sentido el

Sp2 propone el "uso de herramientas tecnológicas, donde el ente regulador de las sociedades, solicite, se reporte en línea los estados financieros y un formulario de notas y revelaciones mínimas que se cumplan". En síntesis, los avances de la tecnología han impactado a la contabilidad para facilitar su preparación, presentación, comunicación y aseguramiento de la información en las organizaciones, entre estas y con entidades estatales. Otro aspecto importante es lo planteado por *Si1* "explorar formas de medir el nivel de representación y el grado de efectividad mediante índices que permitan realizar dicha valoración", estas medidas permiten formalizar y estandarizar medidas que generen mayor credibilidad y confianza en los usuarios sobre la información representada.

Por otra parte, en cuanto a lo relacionado con el juicio profesional se encontró según se evidencia en el cuadro N° 41, que el preparador de la información es el responsable de una buena comunicación efectiva de la información, como lo menciona el *Sp4* "la confianza que se brinda por parte del responsable de la información con buena elocuencia, apoyado en las herramientas y en su equipo de trabajo". Además, es recomendable lo mencionado por el *Sr1* "al establecer políticas, derivadas de cualquier marco, es necesario saber quién es el usuario, puesto que la información suministrada podría no ser útil para los usuarios". El conocimiento práctico sobre las necesidades de información y control de los usuarios es un factor que permite definir con claridad las políticas contables y mejorar la utilidad de la información comunicada. En el mismo sentido, *Si2* recomienda "considerar el contexto socio económico (un país con mercados financieros desarrollados que un país con mercados financieros incipientes) donde se produce la información y el conjunto de usuarios de la misma". En síntesis, el *Sr3* explica claramente que "la comunicación es el acto de conversar con los usuarios, hacer *engagement* de los *stakeholders* y ver qué es lo que requieren, ver qué expectativas tienen. Y a partir de esas expectativas y de esos criterios, hacer los reconocimientos y hacer las representaciones".

El *Sg2* propone a "la transparencia, mejorando la comparabilidad y calidad de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado

tomar decisiones económicas con información". La transparencia y la calidad de la información financiera es un tema complejo y pertinente, está asociada con el buen gobierno corporativo en las organizaciones y la ética profesional del contador como responsable de la preparación de la información. La comparabilidad de la información está sujeta a la aplicación de unas políticas contables uniformes en diferentes períodos y bajo un mismo conjunto de normas contables.

Cuadro 41. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (f) (intencionalidad 2)

Interrogante (f) ¿Considera usted algún otro componente de comunicación que permitiría mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Componente Normativo – Técnico															**11**
El uso de tecnologías de punta en contraposición o más bien, en paralelo con los mecanismos tradicionales de difusión de la información - como canales de comunicación - permite acceder más fácilmente a los datos y cifras presentadas.	x														
El acceso a los informes a través de páginas web, formatos de lectura en voz alta, estados financieros preparados para personas con discapacidad visual o auditiva, sistemas de reuniones colectivas remotas y muchas otras formas de comunicación, pueden mejorar sustancialmente el mensaje.	x														
Uso de herramientas tecnológicas, donde el ente regulador de las sociedades, solicite se reporte en línea los estados financieros y un formulario de notas y revelaciones mínimas que se cumplan.		x													
Es la inclusión de información no financiera, como datos sobre sostenibilidad, responsabilidad social corporativa, gestión de riesgos, entre otros.			x												
La efectividad en la comunicación debe tener procesos de valoración de esa capacidad de comunicación.					x										
Explorar formas de medir el nivel de representación y el grado de efectividad mediante índices que permitan realizar dicha valoración.					x										
Utilizar un formato coherente y ordenado, incluyendo encabezados, subtítulos y notas explicativas que guíen al lector a través de la información presentada.								x							
El canal de comunicación con clientes y accionistas permite mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros.									x						
Las restricciones de costo-beneficio y materialidad.												x			
Los requerimientos de revelaciones que hay actualmente, así como el formato de los estados financieros, no resulta muy eficiente.													x		
La estructura de los estados financieros no está en línea con los movimientos de las actividades de los flujos de fondos.													x		

Componente Juicio Profesional															**11**
Una comunicación efectiva es aquella que permite una retroalimentación del emisor y el receptor.	x														
La confianza que se brinda por parte del responsable de la información con buena elocuencia, apoyado en las herramientas y en su equipo de trabajo.				x											
Considerar el contexto socio económico (un país con mercados financieros desarrollados que un país con mercados financieros incipientes) donde se produce la información y el conjunto de usuarios de la misma.						x									
La presentación de los estados financieros debe ser clara y estructurada para facilitar la comprensión por parte de los usuarios.								x							
La transparencia, mejorando la comparabilidad y calidad de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.											x				
Al establecer políticas, derivadas de cualquier marco, es necesario saber quién es el usuario, puesto que la información suministrada podría no ser útil para los usuarios.												x			
El gran error en Colombia es que las políticas se establecen como reglas, y no se realizan análisis para establecer si ello conecta con los usuarios, esto afecta su neutralidad y objetividad.												x			
La materialidad, hoy por hoy, se entiende es como la capacidad de que la información influya en los usuarios.														x	
La comunicación es el acto de conversar con los usuarios, hacer *engagement* de los *stakeholders* y ver qué es lo que requieren, ver qué expectativas tienen. Y a partir de esas expectativas y de esos criterios, hacer los reconocimientos y hacer las representaciones.														x	
La sencillez a cambio de la complejidad permite mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros.							x								
Actualización permanente de los profesionales contables es un requisito para comprender la información financiera y mejorar la comunicación efectiva.										x					

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.2.6.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

La comunicación efectiva de la información financiera útil por medio de los estados financieros es un aspecto clave para la toma de decisiones de los usuarios en diferentes contextos donde interactuaran las organizaciones. En ese sentido, "los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados" (NIC 1, 2024, párrafo, 9).

De esta forma, según la NIC 1 (2024, párrafo, 10) un juego completo de estados financieros comprende:

(a) un estado de situación financiera al final del período;

(b) un estado del resultado y otro resultado integral del período;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del período;

(d) un estado de flujos de efectivo del período;

(e) notas, que incluyan un resumen de información sobre políticas contables material o con importancia relativa y otra información explicativa; información comparativa con respecto al período inmediato anterior.

(f) un estado de situación financiera al principio del primer período inmediato anterior comparativo, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Entontes, se presume que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una

organización. Y “esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual […]” (NIC1, 2024, párrafo, 15). Como se puede interpretar los estados financieros son instrumentos formales de comunicación de la información financiera hacia los usuarios, por ello se requiere una preparación técnica y ética que garantice transparencia y confianza en lo que se comunica.

De acuerdo con lo anterior, los informantes clave consideran que hay componentes de la comunicación que permitirían mejorar la comunicación efectiva de los estados financieros, que se pueden agrupar en lo referente a lo normativo – técnico y también el juicio profesional. En el primer componente, se destaca lo siguiente:

- El uso de herramientas tecnológicas que permitan agilizar el proceso contable y la operacionalización del sistema de información contable; es decir, procesar los datos de forma precisa y ágil para evitar errores para acceder a una información oportuna y útil. Igualmente, mediante el uso de las tecnologías como las páginas web y otros formatos digitales facilitar la comunicación de la información con los usuarios interesados.
- Las entidades del Estado deben unificar los formatos o formularios de presentación y comunicación de la información que les solicitan a las organizaciones para evitar confusiones, imprecisiones y desgaste en la comunicación de la información.
- Los organismos emisores de normas deben mejorar estructura de los estados financieros para ponerla en línea con los movimientos de las actividades de los flujos de fondos.
- Las restricciones de costo-beneficio de la información y comunicación. El costo de preparar y presentar la información en una organización no debe superar el beneficio, esto afecta la comunicación de la información.

En el segundo componente, se destaca lo siguiente:

- La confianza pública proporcionada por el contador como preparador de la información es fundamental para mejorar la comunicación efectiva.

- La aplicación del criterio profesional al momento de preparar los estados financieros influye significativamente en la información que se comunica.
- La materialidad influye en las decisiones de los usuarios, por tanto, amerita una evaluación adecuada por parte del preparador de la información.
- Establecer políticas contables claras, que identifiquen las necesidades del usuario para suministrarles información útil y confiable.
- Fortalecer la capacitación y educación contable, donde se pueda ofrecer sesiones informativas o materiales educativos sobre cómo leer e interpretar los estados financieros puede empoderar a los usuarios y mejorar la comunicación.

En síntesis, lo anterior contrasta con el trabajo de mejora que viene realizando el IASB en los últimos años para mejorar la comunicación de la información financiera al revisar y emitir nuevas normas o documentos como, por ejemplo, NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* (2024)., NIIF 19 *Subsidiarias que no son de interés público: información a revelar* (2024)., *Documento de Práctica Nº 2. Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* (2017). El *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), entre otros.

4.3. Sistematización de la información de los interrogantes relacionados con intencionalidad de investigación número tres (3)

En seguida se describen los hallazgos encontrados para la intencionalidad número tres (3) encaminada a *explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad.* Para desarrollar esta intencionalidad se formularon cinco (5) interrogantes, estos son:

a) La preparación y presentación de la información financiera (estados financieros) en las organizaciones es responsabilidad del contador y de la administración. Entonces, ¿Cómo los contadores construyen una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente?

b) Algunas posturas teóricas plantean que la contabilidad es entendida como el lenguaje de los negocios ¿Cómo el lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones?

c) El lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y, por consiguiente, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. ¿Considera usted que el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información? Si__ No__. Justifique su respuesta.

d) ¿Considera usted la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones? Si__ No__. Argumente su respuesta.

e) ¿Cómo se puede tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas? Argumente su respuesta.

El diálogo entre el investigador y los sujetos clave de información se fundamentó a partir de la afirmación/disparador correspondiente: *Según Searle (1997), la realidad social está compuesta por un conjunto de hechos institucionales que son creados por los humanos para la satisfacción de sus propósitos y fines. Además, estos hechos son revestidos de poder colectivo para su funcionamiento en la sociedad.*

En contabilidad financiera, la realidad contable puede entenderse a sí misma, lo que quiere decir, que los constructos contables formulados son convenciones (hechos institucionales) construidos por la comunidad contable, o determinados por los organismos emisores de estándares contables internacionales. Estos constructos permiten representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales que los emisores y reguladores quieren revelar según los objetivos propuestos (intencionalidad) en el modelo contable, y establecidos con base en las necesidades de información de los usuarios.

Las interrogantes presentadas anteriormente se formularon en correspondencia a las siguientes categorías teóricas:

a) Realidad contable objetiva: Se refiere a la representación fiel y veraz de los hechos económicos de una entidad, basada en evidencia y datos concretos. La objetividad en la contabilidad es fundamental para garantizar la transparencia y la confiabilidad de la información financiera presentada a los usuarios externos e internos de la empresa.

b) Lenguaje contable: es un medio en el que se da el proceso de representación y comunicación efectiva de la información financiera, alrededor de un conjunto de signos, formas de interrelación que permiten la interacción entre los diferentes usuarios.

c) Construcción de hechos institucionales: Para Searle (1997), los hechos institucionales se estructuran a partir de los siguientes elementos: la asignación de funciones de status, la intencionalidad colectiva y las reglas constitutivas.

d) Niveles de representación: La realidad presenta diferentes capas de acuerdo con los niveles de representación, donde a mayor nivel se da un nivel de abstracción superior y de igual forma se aumenta en las capas de la realidad.

e) Construcción de conocimiento objetivo: Implica un enfoque racional y crítico para comprender el mundo que nos rodea, basado en evidencia sólida y argumentos lógicos.

4.3.1. Procesamiento de la información: Interrogante (a) derivada de la intencionalidad (3)

4.3.1.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número tres (3) enfocada a *explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (a) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *La preparación y presentación de la información financiera (estados financieros) en las organizaciones es responsabilidad del contador y de la*

administración. Entonces, ¿Cómo los contadores construyen una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente?

En el cuadro N° 42, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *realidad contable*, identificándose la siguiente sub categoría: *Construcción de una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente.*

Cuadro 42. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (a) derivada de la intencionalidad (3)

Sujeto	Respuesta a interrogante (a) La preparación y presentación de la información financiera (estados financieros) en las organizaciones es responsabilidad del contador y de la administración. Entonces, ¿Cómo los contadores construyen una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente?	Subcategoría: Construcción de una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Primeramente, no se debe perder de vista que un alto componente de la información financiera y la contabilidad están basadas en ciencias exactas: Los cálculos matemáticos, los porcentajes y las cifras basadas en costos históricos son irrefutables. Un segundo componente podría decirse que combina un factor incierto con un factor específico: Los cálculos de valor presente envuelven una parte matemática que es incuestionable y una parte incierta compuesta por las predicciones futuras. Un tercer componente es el criterio profesional al momento de elegir X o Y alternativa de valoración. Estos dos componentes relativos, las predicciones futuras y el criterio profesional, estarán minimizados como quiera que existen fuentes en las que se puede sustentar las predicciones realizadas y las decisiones tomadas. Por ejemplo, al proyectar un porcentaje de crecimiento de la economía, seguramente el contador o el financiero, basará sus cálculos en las mejores estimaciones disponibles y ello incluye estudios serios realizados por entidades competentes, como pueden ser los bancos emisores, las superintendencias, las revistas especializadas y los organismos internacionales. Estas bases no pueden calificarse como subjetivas, por cuanto son el resultado de la apreciación que tiene un alto y diverso número de profesionales idóneos y competentes. En el mismo sentido podemos expresar que el "Criterio profesional" no es lo mismo que "Una idea personal". El criterio estará basado en la experticia, la responsabilidad profesional, los estudios académicos, las consultas de	• La información financiera y la contabilidad están basadas en ciencias exactas: los cálculos matemáticos, los porcentajes y las cifras basadas en costos históricos son irrefutables. • Los cálculos de valor presente envuelven una parte matemática que es incuestionable y una parte incierta compuesta por las predicciones futuras. • El criterio profesional al momento de elegir X o Y alternativa de valoración. • No se puede afirmar que un modelo contable esté constituido de manera subjetiva, el marco conceptual, describe que las estimaciones son una parte necesaria en muchos escenarios de construcción de la información financiera, pero ello no es óbice para considerarla subjetiva.

	entidades y opiniones de expertos y únicamente un pequeño porcentaje será la intuición personal. Contrariamente, una idea personal sería una ocurrencia sin ningún soporte técnico y basada exclusivamente en la intuición o en una premonición. En conclusión, no se puede afirmar que un modelo contable esté constituido de manera subjetiva. Como lo menciona en su momento el marco conceptual, las estimaciones son una parte necesaria en muchos escenarios de construcción de la información financiera, pero ello no es óbice para considerarla subjetiva.	
Sp2	Su preparación y capacitación permanente lo aseguran, sumado a una educación financiera para los administradores, que no necesariamente tienen una formación financiera.	• Con preparación y capacitación permanente lo aseguran. • Con educación financiera para los administradores.
Sp3	Los contadores deben esforzarse por construir una realidad contable objetiva siguiendo consistentemente las reglas contables y aplicando juicio profesional cuando sea necesario. La transparencia y las divulgaciones adecuadas son clave para que los usuarios comprendan cómo se ha llegado a las cifras presentadas en los estados financieros.	• Siguiendo consistentemente las reglas contables. • Aplicando juicio profesional cuando sea necesario. • La transparencia y las divulgaciones adecuadas son clave para la comprensión de la información por los usuarios.
Sp4	Realizando un análisis y evaluación de la información, así mismo como anticipándose o proyectando la información en su impacto financiero y tributario.	• Realizando un análisis y evaluación de la información. • Anticipándose o proyectando la información en su impacto financiero y tributario.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	El modelo contable proporciona un conjunto de criterios o técnicas estandarizadas que de acuerdo con la teoría sobre la representación y	• La subjetividad que le corresponde al modelo obedece a la intencionalidad

	comunicación exigen la incorporación a las particularidades de las organizaciones, así que lo que realmente importa es la representación en término de lo que a la organización le sirve o es adecuado para informar y tomar decisiones. La subjetividad que le corresponde al modelo obedece a la intencionalidad normalizadora por parte del ente emisor del estándar. La representación y revelación está en las manos de la organización quien es el artífice de construir su propia realidad contable, de allí que se requiera calidad en la representación y revisión.	normalizadora por parte del ente emisor del estándar. • La representación y revelación está en las manos de la organización quien es el artífice de construir su propia realidad contable, de allí que se requiera calidad en la representación y revisión.
Si2	Desde la perspectiva señalada, siempre habrá cabida a la subjetividad en la representación contable de la realidad. Pretender una representación objetiva puede resultar utópico: primero porque el marco regulatorio se modela a partir de subjetividades e intencionalidades especificas; y segundo, porque el mismo ejercicio profesional está influenciado por las subjetividades y el juicio profesional. Adicionalmente, el marco regulatorio de IASB se sustenta en principios (no en reglas) y ello supone de alguna manera poner en juego el juicio profesional (subjetividades y discrecionalidades) lo que puede tener repercusiones en la representación contable de la realidad. Una aproximación a una representación objetiva se supone se podría conseguir aplicando de manera estricta los criterios técnicos, pero ello sugiere una contradicción en si misma dada la orientación particular que tienen tales criterios hacia la preparación de información para los mercados financieros desconociendo otro tipo de circunstancias: entorno donde operan las empresas, realidad socio-económica, cultura empresarial, formalidad, etc.	• El marco regulatorio se modela a partir de subjetividades e intencionalidades específicas. • El mismo ejercicio profesional está influenciado por las subjetividades y el juicio profesional. • El marco regulatorio de IASB se sustenta en principios (no en reglas) y ello supone de alguna manera poner en juego el juicio profesional (subjetividades y discrecionalidades) lo que puede tener repercusiones en la representación contable de la realidad.
Si3	Lo hacen haciendo caso omiso de ello, aplicando las prácticas tradicionales de medición.	• Lo forman haciendo caso omiso de ello, aplicando las prácticas tradicionales de medición.

Si4	Si bien es cierto que la construcción de un modelo contable implica cierto grado de subjetividad, los modelos contables se basan en fundamentos conceptuales que buscan proporcionar una base sólida para el desarrollo de normas y principios contables. Estos fundamentos, como el devengado, el costo histórico o el valor razonable, buscan las características y objetivos de la información financiera. Criterios técnicos: Los estándares contables fundados criterios técnicos para el Evidencia objetiva: El proceso contable requiere la recopilación y documentación Revisión y auditoría: Los estados financieros pueden ser revisados y auditados, Se puede decir que existe un grado de subjetividad inherente en el proceso.	• Los modelos contables se basan en fundamentos conceptuales que buscan proporcionar una base sólida para el desarrollo de normas y principios contables. • Los fundamentos, como el devengado, el costo histórico o el valor razonable, buscan las características y objetivos de la información financiera. • Los criterios técnicos, la evidencia objetiva, y la revisión y auditoría, existe un grado de subjetividad inherente en el proceso.
Si5	Con cualificación constante	• Con formación continua de los profesionales contables.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Los contadores dependientes no son objetivos a cabalidad ya que son dependientes de la entidad y pueden estar siendo presionados para hacer registros que podrían ser inadecuados. Los estados financieros tienen que ser auditados por firmas de contadores reconocidos para que la subjetividad desaparezca del entorno.	• Los contadores dependientes no son objetivos en totalidad, pueden estar siendo presionados para hacer registros que podrían ser inadecuados. • Los estados financieros tienen que ser auditados por firmas de contadores reconocidos para que la subjetividad desaparezca del entorno.
Sg2	De acuerdo a Fernández, la contabilidad ha nacido de las prácticas y su origen fue solamente empírico y respondía a la necesidad del registro en los libros contables, actualmente nos encontramos en un período donde existe el paradigma de la utilidad de la información financiera, lo que permite	• El paradigma de la utilidad de la información financiera, permite desarrollar normas de información

	desarrollar normas de información financiera que busca satisfacer dicho objetivo.	financiera que busca satisfacer dicho objetivo.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Pienso que no es subjetivo la construcción de la realidad contable de los contadores, hay un criterio en el cual basamos nuestras prácticas, esto son los marcos de información financiera que son aceptables. No debemos perder de vista, que, tratándose de las normas de información financiera, el objetivo es el fundamento, y todo lo demás se deriva del objetivo. Utilizar esta regla en otro tipo de informes, también podría ayudarnos a tener una comunicación más efectiva. Con base en ellos certificamos y aseguramiento la información. Creo que el problema es más bien de la cultura contable, en el caso colombiano aprendimos a aplicar reglas, y eso deriva en un nivel de comodidad o estatus quo que queremos que se mantenga, así cualquier inconveniente se justificará por la regla, esto restringe la capacidad de juicio, y reduce la profesión a un ejercicio meramente técnico. Se requiere un marco educativo que desarrolle competencias habilitadoras, y no meramente técnicas, así tendríamos mayor capacidad para hacer juicios, y comprender las bases de las cuales se han derivado las reglas.	• No es subjetivo la construcción de la realidad contable de los contadores, hay un criterio en el cual basamos nuestras prácticas, esto son los marcos de información financiera que son aceptables. • Tratándose de las normas de información financiera, el objetivo es el fundamento, y todo lo demás se deriva del objetivo; esto podría ayudar a tener una comunicación más efectiva. • La cultura contable fundamentada en reglas, restringe la capacidad de juicio, y reduce la profesión a un ejercicio meramente técnico. • Se requiere un marco educativo que desarrolle competencias habilitadoras, y no meramente técnicas, que desarrolle capacidad para hacer juicios, y comprender las bases de las reglas.
Sr2	El modelo no es subjetivo, porque eso significaría que dos transacciones similares se contabilizarían de manera diferente en dos entidades distintas. Aunque esto puede ocurrir cuando las normas permiten tratamientos alternos, se compensan esas diferencias con revelaciones. Donde hay problemas es en la confección del manual de políticas contables que, en muchas ocasiones, no	• El modelo no es subjetivo, porque eso significaría que dos transacciones similares se contabilizarían de manera diferente en dos entidades distintas. • Hay problemas es en la confección del manual de políticas contables que, en

	responde a los requerimientos de los estándares y resulta siendo una copia del texto de ellos.	muchas ocasiones, no responde a los requerimientos de los estándares y resulta siendo una copia del texto de ellos.
Sr3	Yo lo primero que veo es que. Los hechos contables o mejor, los constructos contables son hechos institucionales que hablan de otros hechos institucionales, es decir, son hechos institucionales de segundo orden. Para mí, un hecho institucional de primer orden es una compra, es una venta, un derecho, es la propiedad. Esos son hechos institucionales. Pero la contabilidad como un constructo construye otros hechos institucionales sobre hechos institucionales. Por ejemplo, usted toma en arrendamiento un local. Y ese local, ese arrendamiento, esa relación, ese contrato es un hecho institucional. Pero luego la contabilidad, con una norma, concretamente la NIIF 16, le dice a usted representa ese hecho institucional de una forma distinta al hecho institucional original. Y entonces, aunque usted haya tomado es un arrendamiento operativo, represéntelo como un arrendamiento financiero. Entonces yo pregunto, desde ese punto de vista, ¿el objetivo de las normas, este modelo es representar los hechos institucionales? o es reconstruir el sentido de los hechos institucionales para beneficio de unos actores? Ahí es donde este marco conceptual se nos vuelve potente. Claro es que cuando a usted llegan y le dicen. Hecho institucional. Usted hizo una venta. Hecho institucional. Se le demoraron en pagarla. Hecho contable. Que es un hecho institucional fruto del constructo. Coja el ingreso y sáquele tasa implícita y crea ahora un ingreso financiero.	• El objetivo de las normas, este modelo es representar los hechos institucionales o es reconstruir el sentido de los hechos institucionales para beneficio de unos actores. • El modelo contable no necesariamente ha sido subjetivamente construido. Lo que pasa es que el modelo contable sí induce a una subjetividad prevaleciente, en la institución de hechos institucionales.

	Entonces, claro, pregunta, ¿es eso es un ámbito que intenta representar con neutralidad, objetividad, lo que pasó? No, es una transformación de los hechos institucionales para ahora, en el constructo contable, representar un hecho institucional que no ha sido acordado y que no ha sido validado conjuntamente por ningún colectivo. ¿Cuál es el único colectivo? Ahh seguir la norma. Y entonces la norma se le impone a la realidad socialmente construida. La norma en vez de intentar validar la realidad socialmente construido, choca y le impone una realidad, un hecho institucional de segundo orden. Entonces, claro, a mí me parece que por eso este marco es potente para poder entender ese elemento. Entonces, en concreto, yo creo que el modelo contable no necesariamente ha sido subjetivamente construido. Lo que pasa es que el modelo contable sí induce a una subjetividad prevaleciente, en la institución de hechos institucionales.	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.1.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (a) de la intencionalidad número tres (3) del diálogo de saberes: *La preparación y presentación de la información financiera (estados financieros) en las organizaciones es responsabilidad del contador y de la administración. Entonces, ¿Cómo los contadores construyen una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Construcción de una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente.* (Cuadro 42).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, para ello se determinó tres aspectos que permiten la construcción de la realidad contable objetiva, como son: relacionadas con la formación continua y ética profesional; relacionadas con el modelo contable; relacionadas con el juicio profesional y, relacionadas con el aseguramiento de la información.

El cuadro N° 43 demuestra que la mayoría de los informantes clave reconocen que los aspectos relacionados con el modelo contable influyen directamente en la construcción de una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente. Por ejemplo, *Si2* "el marco regulatorio de IASB se sustenta en principios (no en reglas) y ello supone de alguna manera poner en juego el juicio profesional (subjetividades y discrecionalidades) lo que puede tener repercusiones en la representación contable de la realidad", complementa, "el marco regulatorio se modela a partir de subjetividades e intencionalidades específicas". Estas posturas aceptan la subjetividad del modelo contable por ser orientado bajo un modelo de principios generales y no de reglas detalladas. Además, el *Si1* explica que "la

subjetividad que le corresponde al modelo obedece a la intencionalidad normalizadora por parte del ente emisor del estándar".

Otras posturas, más positivistas no reconocen la subjetividad del modelo contable, pues creen que la contabilidad es una ciencia exacta y que los datos proporcionados son irrefutables. Por ejemplo, el *Sp1* afirma que "la información financiera y la contabilidad están basadas en ciencias exactas: los cálculos matemáticos, los porcentajes y las cifras basadas en costos históricos son irrefutables. Los cálculos de valor presente envuelven una parte matemática que es incuestionable y una parte incierta compuesta por las predicciones futuras. No se puede afirmar que un modelo contable esté constituido de manera subjetiva, el marco conceptual, describe que las estimaciones son una parte necesaria en muchos escenarios de construcción de la información financiera, pero ello no es óbice para considerarla subjetiva". Esto quiere decir que, esta disciplina puede sistematizarse utilizando el lenguaje matemático implícito en el modelo contable, emplea la lógica y métodos (criterios) rigurosos para demostrar sus proposiciones o conjeturas, por ello buscan ser inalterables las cifras proporcionadas en unos estados financieros.

Ahora bien, el *Sr3* plantea que "el objetivo de las normas, este modelo es representar los hechos institucionales o es reconstruir el sentido de los hechos institucionales para beneficio de unos actores" y adiciona "el modelo contable no necesariamente ha sido subjetivamente construido. Lo que pasa es que el modelo contable sí induce a una subjetividad prevaleciente, en la institución de hechos institucionales". Asimismo, los actores como el *Sp3, Si3, Si4, Sg2 y Sr1*, explican que el modelo contable es objetivo y sus reglas permiten construir una realidad contable objetiva.

Por otra parte, reconocen algunos informantes clave que los contadores construyen una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente, porque la formación continua y la ética profesional son factores determinantes en el ejercicio profesional de los contadores; la educación, capacitación permanente con estudio formal y autoestudio incrementan el conocimiento teórico y técnico en contabilidad. Asimismo, la formación ética y

acatamiento de un código de ética profesional, como el respeto de los principios de ética profesional permiten identificar y evaluar las amenazas que se les presentan a los contadores para luego aplicar salvaguardas necesarias para disminuir o eliminar dichas amenazas. Por ejemplo, el *Sp2* indica que "con preparación y capacitación permanente lo aseguran y con educación financiera para los administradores". También es cierto que "se requiere un marco educativo que desarrolle competencias habilitadoras, y no meramente técnicas, que desarrolle capacidad para hacer juicios, y comprender las bases de las reglas" (*Sr1*), es decir, desarrollar pensamiento reflexivo, interpretativo, critico, ético y propositivo en los contadores para un excelente desempeño profesional.

Aquí nuevamente, en menor medida el juicio profesional interviene en los contadores para construir una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente, como lo menciona el *Sp1* "el criterio profesional al momento de elegir X o Y alternativa de valoración" y el *Sp3* "aplicando juicio profesional cuando sea necesario". Entontes, la representación de la información depende en parte de las decisiones que tome el contador al momento de preparar y presentar la información financiera, analizando y evaluando técnicamente las consecuencias que se deriven se su actuar profesional. El *Si1* y el *Sr1*, reconocen que el juicio profesional interviene en la construcción de una realidad contable objetiva, porque "la representación y revelación está en las manos de la organización quien es el artífice de construir su propia realidad contable, de allí que se requiera calidad en la representación y revisión". Finalmente, dos informantes clave como el *Sg1* explican que "los criterios técnicos, la evidencia objetiva, y la revisión y auditoría, existe un grado de subjetividad inherente en el proceso" y se complementa con lo dicho por el *Si4* y "los estados financieros tienen que ser auditados por firmas de contadores reconocidos para que la subjetividad desaparezca del entorno"; esto es que la auditoría evalúa y examina la información preparada para disminuir la incertidumbre y elevar la confianza en la información, la subjetividad disminuye pero no desaparece totalmente.

Cuadro 43. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (a) (intencionalidad 3)

Interrogante (a) La preparación y presentación de la información financiera (estados financieros) en las organizaciones es responsabilidad del contador y de la administración. Entonces, ¿Cómo los contadores construyen una realidad contable objetiva con reglas (criterios técnicos) de un modelo contable constituido subjetivamente?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Relacionadas con la Formación Continua y Ética Profesional															**6**
Con preparación y capacitación permanente lo aseguran.		x													
Con educación financiera para los administradores.		x													
La transparencia y las divulgaciones adecuadas son clave para la comprensión de la información por los usuarios.			x												
Con formación continua de los profesionales contables.									x						
Se requiere un marco educativo que desarrolle competencias habilitadoras, y no meramente técnicas, que desarrolle capacidad para hacer juicios, y comprender las bases de las reglas.												x			
Hay problemas es en la confección del manual de políticas contables que, en muchas ocasiones, no responde a los requerimientos de los estándares y resulta siendo una copia del texto de ellos.													x		
Relacionadas con el Modelo Contable															**16**
La información financiera y la contabilidad están basadas en ciencias exactas: los cálculos matemáticos, los porcentajes y las cifras basadas en costos históricos son irrefutables.	x														
Los cálculos de valor presente envuelven una parte matemática que es incuestionable y una parte incierta compuesta por las predicciones futuras.	x														
No se puede afirmar que un modelo contable esté constituido de manera subjetiva, el marco conceptual, describe que las estimaciones son una parte necesaria en muchos escenarios de construcción de la información financiera, pero ello no es óbice para considerarla subjetiva.	x														
Siguiendo consistentemente las reglas contables.			x												

La subjetividad que le corresponde al modelo obedece a la intencionalidad normalizadora por parte del ente emisor del estándar.					x										
El marco regulatorio se modela a partir de subjetividades e intencionalidades específicas.						x									
El marco regulatorio de IASB se sustenta en principios (no en reglas) y ello supone de alguna manera poner en juego el juicio profesional (subjetividades y discrecionalidades) lo que puede tener repercusiones en la representación contable de la realidad.						x									
Lo forman haciendo caso omiso de ello, aplicando las prácticas tradicionales de medición.							x								
Los modelos contables se basan en fundamentos conceptuales que buscan proporcionar una base sólida para el desarrollo de normas y principios contables.								x							
Los fundamentos, como el devengado, el costo histórico o el valor razonable, buscan las características y objetivos de la información financiera.								x							
El paradigma de la utilidad de la información financiera, permite desarrollar normas de información financiera que busca satisfacer dicho objetivo.											x				
No es subjetivo la construcción de la realidad contable de los contadores, hay un criterio en el cual basamos nuestras prácticas, esto son los marcos de información financiera que son aceptables.												x			
Tratándose de las normas de información financiera, el objetivo es el fundamento, y todo lo demás se deriva del objetivo; esto podría ayudar a tener una comunicación más efectiva.												x			
El modelo no es subjetivo, porque eso significaría que dos transacciones similares se contabilizarían de manera diferente en dos entidades distintas.													x		
El objetivo de las normas, este modelo es representar los hechos institucionales o es reconstruir el sentido de los hechos institucionales para beneficio de unos actores.														x	

El modelo contable no necesariamente ha sido subjetivamente construido. Lo que pasa es que el modelo contable sí induce a una subjetividad prevaleciente, en la institución de hechos institucionales.														x	
Relacionadas con el Juicio Profesional															**8**
El criterio profesional al momento de elegir X o Y alternativa de valoración.	x														
Aplicando juicio profesional cuando sea necesario.			x												
Realizando un análisis y evaluación de la información.				x											
Anticipándose o proyectando la información en su impacto financiero y tributario.				x											
La representación y revelación está en las manos de la organización quien es el artífice de construir su propia realidad contable, de allí que se requiera calidad en la representación y revisión.					x										
El mismo ejercicio profesional está influenciado por las subjetividades y el juicio profesional.						x									
Los contadores dependientes no son objetivos en totalidad, pueden estar siendo presionados para hacer registros que podrían ser inadecuados.										x					
La cultura contable fundamentada en reglas, restringe la capacidad de juicio, y reduce la profesión a un ejercicio meramente técnico.												x			
Relacionadas con el Aseguramiento de la Información															**2**
Los criterios técnicos, la evidencia objetiva, y la revisión y auditoría, existe un grado de subjetividad inherente en el proceso.								x							
Los estados financieros tienen que ser auditados por firmas de contadores reconocidos para que la subjetividad desaparezca del entorno.										x					

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.1.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

Cabe recordar que la preparación y presentación de la información financiera (estados financieros) en las organizaciones es responsabilidad del contador y de la administración, de acuerdo con el período contable establecido para este fin. Ahora bien, como se explicó anteriormente la *realidad contable objetiva*, se refiere a la representación fiel y veraz de los hechos económicos de una entidad, basada en evidencia y datos concretos. La objetividad en la contabilidad es fundamental para garantizar la transparencia y la confiabilidad de la información financiera presentada a los usuarios externos e internos de la empresa.

Para Searle (1997), la realidad social está compuesta por un conjunto de hechos institucionales que son creados por los humanos para la satisfacción de sus propósitos y fines. Además, estos hechos son revestidos de poder colectivo para su funcionamiento en la sociedad. En ese sentido, la realidad contable estaría compuesta de hechos institucionales que los emisores y reguladores quieren revelar según los objetivos propuestos (intencionalidad) en el modelo contable (NIIF) y están establecidos con base en las necesidades de información y control que proporcionan los usuarios de la información, tanto internos como externos.

En línea con lo expuesto, el modelo contable sería una construcción colectiva por parte de diferentes actores que participan en el proceso, como son: el organismo asesor, organismo emisor, firmas contables, académicos, investigadores, preparadores de información, auditores, supervisores y público en general. Para su proceso de construcción de normas contables siguen un debido proceso (reglas) establecido formalmente; así, por ejemplo, el IASB tiene seis etapas en el debido proceso para la emisión de normas, estas son: 1. Fijación de la agenda; 2. Planificación del proyecto; 3. Desarrollo y publicación de un documento de discusión; 4. Desarrollo y publicación de un proyecto de norma; 5. Desarrollo y publicación de una NIIF; 6. Procedimientos posteriores a la emisión de una NIIF.

No obstante, la construcción del modelo contable contiene un conjunto de intereses económicos, financieros, políticos, sociales, culturales, que no permiten afirmar que es un modelo técnico, neutral y libre de juicios de valor, la sola estandarización no es garantía plena de objetividad. Entonces, los contadores construyen una realidad contable objetiva a través de la aplicación de principios y normas contables que, aunque pueden tener un origen subjetivo, se estandarizan para garantizar consistencia y comparabilidad. Así lo establecen los informantes clave cuando mencionan que "la información financiera y la contabilidad están basadas en ciencias exactas: los cálculos matemáticos, los porcentajes y las cifras basadas en costos históricos son irrefutables. Los cálculos de valor presente envuelven una parte matemática que es incuestionable y una parte incierta compuesta por las predicciones futuras. No se puede afirmar que un modelo contable esté constituido de manera subjetiva, el marco conceptual, describe que las estimaciones son una parte necesaria en muchos escenarios de construcción de la información financiera, pero ello no es óbice para considerarla subjetiva" (Sp1).

Igualmente, el *Sr1* afirma "no es subjetivo la construcción de la realidad contable de los contadores, hay un criterio en el cual basamos nuestras prácticas, esto son los marcos de información financiera que son aceptables". Las anteriores son posturas que defienden la objetividad del modelo contable por la legitimidad de la que gozan estas normas en el contexto internacional por la aceptación que han tenido. Pero existen otras posturas que aceptan la subjetividad del modelo contable como, por ejemplo, *Si1* "la subjetividad que le corresponde al modelo obedece a la intencionalidad normalizadora por parte del ente emisor del estándar" y el *Si2* "el marco regulatorio se modela a partir de subjetividades e intencionalidades específicas. El marco regulatorio de IASB se sustenta en principios (no en reglas) y ello supone de alguna manera poner en juego el juicio profesional (subjetividades y discrecionalidades) lo que puede tener repercusiones en la representación contable de la realidad"; esto indica que existen un nivel de tolerancia sobre la subjetividad del modelo contable que termina afectando la representación y por ende la comunicación efectiva de la información.

Otro aspecto a mencionar es lo relacionado con la formación continua que deben realizar los contadores y fundamentación del ejercicio en ética profesional, según el *Sr1* "se requiere un marco educativo que desarrolle competencias habilitadoras, y no meramente técnicas, que desarrolle capacidad para hacer juicios, y comprender las bases de las reglas". Y también, "con preparación y capacitación permanente lo aseguran" (*Sp2*). Estos testimonios y otros más se relacionan con lo expuesto por la IAESB (2019), "se espera que los profesionales de la Contaduría desarrollen y mantengan la competencia profesional a medida que se anticipan y se adaptan a los cambios en los procesos, la tecnología, las normas profesionales, los requerimientos regulatorios, las demandas de los empleados y otras áreas" (párrafo, A3), donde "el desarrollo profesional continuo juega un papel importante en el fortalecimiento de la confianza pública al permitir que un profesional de la Contaduría desarrolle y mantenga la competencia profesional que es relevante para su función como profesional de la contaduría" (párrafo, A3).

Junto a lo anterior, está el juicio profesional como un factor relevante para construir una realidad contable objetiva, como lo menciona el *Si2* "el mismo ejercicio profesional está influenciado por las subjetividades y el juicio profesional". Y el *Si1* explica que "la representación y revelación está en las manos de la organización quien es el artífice de construir su propia realidad contable, de allí que se requiera calidad en la representación y revisión", por ello, el fortalecimiento del juicio profesional en los contadores es determinante en la construcción de la realidad contable, la representación y comunicación de la información.

Finalmente, el aseguramiento de la información garantiza en parte la construcción de una realidad contable objetiva, al examinar y evaluar la construcción de la información en las organizaciones mediante un conjunto de norma y reglas que verifican las cifras y los resultados obtenidos; así lo reconoce el *Sg1*cuando menciona que "los estados financieros tienen que ser auditados por firmas de contadores reconocidos para que la subjetividad desaparezca del entorno".

4.3.2. Procesamiento de la información: Interrogante (b) derivada de la intencionalidad (3)

4.3.2.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número tres (3) enfocada a *explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (b) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *Algunas posturas teóricas plantean que la contabilidad es entendida como el lenguaje de los negocios ¿Cómo el lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones?*

En el cuadro N° 44, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *realidad contable*, identificándose la siguiente sub categoría: *El lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones.*

Cuadro 44. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (b) derivada de la intencionalidad (3)

Sujeto	Respuesta a interrogante (b) Algunas posturas teóricas plantean que la contabilidad es entendida como el lenguaje de los negocios ¿Cómo el lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones?	Subcategoría: El lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Retomando la aclaración inicial sobre la diferencia entre contabilidad e información financiera, podemos decir que un sistema contable es una técnica o una ciencia (para no entrar en esta discusión) que fue construida durante el transcurso de muchos años atrás. El concepto de partida doble proviene de la edad media y hasta la época contemporánea se han hecho innumerables aportes de otras ciencias para mejorar el modelo de presentación de información financiera que ya hemos discutido anteriormente. Entendiendo por lenguaje contable el conjunto de convenciones que permiten ordenar, clasificar y presentar la información financiera de una entidad, podemos entender que la contabilidad fue la fuente principal sobre la que se erigieron en su momento las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), algunas de las cuales aún se mantienen vigentes. Estas convenciones se refieren principalmente al activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos, conceptos claramente identificados por el IASB en las NIIF y que son la base fundamental de los negocios. También debe entenderse que, en tiempos pasados, el sistema contable de caja fue una herramienta valiosa para comprender el estado financiero de las entidades, mismo que fue evolucionando hasta llegar al sistema de contabilidad de causación, es decir, el sistema que permite reconocer una transacción aun cuando no se haya pagado efectivo. El principio de causación contable se incorpora en la NIC 1 Estados financieros, párrafo 27 en los siguientes términos:	• El lenguaje contable es el conjunto de convenciones que permiten ordenar, clasificar y presentar la información financiera de una entidad. • En un lenguaje contable, uno de los pilares fundamentales es la ecuación contable, según la cual el Activo es igual al Pasivo más el Patrimonio (A = P + Pt), de donde el Patrimonio será igual al Activo menos el pasivo. • El lenguaje contable se alinea con los principios fundamentales del Marco conceptual del IASB, con las NIC y con las NIIF, contribuyendo en gran manera a que la información financiera se comunique y se represente adecuada y fielmente.

	"Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo)." Consecuentemente, el párrafo 28 expresa: "Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual." También es importante mencionar que, en un lenguaje contable, uno de los pilares fundamentales es la ecuación contable, según la cual el Activo es igual al Pasivo más el Patrimonio (A = P + Pt), de donde el Patrimonio será igual al Activo menos el pasivo, principio congruente con lo establecido en el Marco conceptual del IASB, cuando se refiere al concepto de patrimonio. En un lenguaje contable, todas las operaciones se registran por partida doble, esto es, se debe reconocer que a un efecto precede una causa. Este sistema asegura que la información financiera presente las causas y los efectos de las transacciones que normalmente se ejecutan en una entidad, evitando una información parcializada que no sería conveniente para los usuarios ni para los terceros, es decir, al no ser una información íntegra, resultaría engañosa. En los términos expuestos, podemos comprender de qué manera el lenguaje contable se alinea con los principios fundamentales del Marco conceptual del IASB, con las NIC y con las NIIF, contribuyendo en gran manera a que la información financiera se comunique y se represente adecuada y fielmente.	
Sp2	La comunicación debe ser sencilla, para ello puede y debe evaluarse la necesidad de presentar estados financieros resumidos y entendimiento general.	• La comunicación debe ser sencilla, es decir, presentar estados financieros resumidos y entendimiento general.

Sp3	El lenguaje contable cumple un papel fundamental ya que proporciona una estructura, organización y terminología común que facilita la comprensión y comparación de los datos financieros.	• El lenguaje contable proporciona una estructura, organización y terminología común que facilita la comprensión y comparación de los datos financieros.
Sp4	Cuando la información tiene un impacto positivo que fortalece o fundamente las decisiones que toma la administración dentro de su gestión administrativa y financiera.	• Cuando la información influye de forma positiva en las decisiones que toma la administración.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	El lenguaje de la contabilidad es propio y tiene, como todas las disciplinas, un lenguaje técnico, de allí que los sistemas comunicacionales se adaptan a las necesidades de los receptores de la información. Los mecanismos, medios que se utilicen dependen de la capacidad organizacional y necesidades de comunicación de las organizaciones, cosa distinta es que individualmente (cada empresa) no cuente con dichas capacidades.	• El lenguaje de la contabilidad es propio y tiene un lenguaje técnico, que permite a los sistemas comunicacionales que se adaptan a las necesidades de los receptores de la información. • Los mecanismos, medios que se utilicen dependen de la capacidad organizacional y necesidades de comunicación de las organizaciones.
Si2	Desde la teoría de la comunicación, la contabilidad "comunica" una realidad. La realidad de las empresas y del entorno circundante. Esta perspectiva debería ser potencializada en orden a favorecer un lenguaje contable integral, que sustente el proceso de representación de la realidad con información "útil" no solo en términos financieros, sino también respecto de otro tipo de fenómenos: naturales, sociales, fiscales, entre otros.	• Desde la teoría de la comunicación, la contabilidad "comunica" una realidad, es decir, la realidad de las empresas y del entorno circundante. • Un lenguaje contable integral, que sustente el proceso de representación de la realidad con información "útil" no solo en términos financieros, sino también respecto de otro tipo de fenómenos: naturales, sociales, fiscales, entre otros.

Si3	Reduciendo la complejidad, minimizando la incertidumbre y representando la realidad económica y financiera a través de su instrumental conceptual y técnico. Toda una maravilla.	• Reduciendo la complejidad, minimizando la incertidumbre y representando la realidad económica y financiera a través de su instrumental conceptual y técnico.
Si4	Comunicación clara y uniforme: El lenguaje contable proporciona un conjunto de términos y conceptos estandarizados que permiten a los contadores y profesionales financieros comunicarse de manera clara y precisa sobre transacciones y eventos financieros. El uso de un lenguaje común ayuda a garantizar que la información se interprete y comprenda de manera consistente en el entorno empresarial. Representación fiel de la realidad económica Información útil para la toma de decisiones: La contabilidad utiliza el lenguaje contable para proporcionar información financiera que sea útil para la toma de decisiones de los usuarios internos y externos. Los estados financieros, generados a través del lenguaje contable, Cumplimiento de requisitos legales y regulatorios, también se utiliza para cumplir con los requisitos legales y regulatorios establecidos por organismos gubernamentales y reguladores financieros. Las normas contables, como los GAAP o las NIIF, fundamentan los criterios y formatos específicos para la presentación de información financiera en los estados financieros.	• Comunicación clara y uniforme. • El lenguaje contable proporciona un conjunto de términos y conceptos estandarizados que permiten a los contadores y profesionales financieros comunicarse de manera clara y precisa sobre transacciones y eventos financieros. • El uso de un lenguaje común ayuda a garantizar que la información se interprete y comprenda de manera consistente en el entorno empresarial. • Representación fiel de la realidad económica. • Información útil para la toma de decisiones. • La contabilidad utiliza el lenguaje contable para proporcionar información financiera que sea útil para la toma de decisiones de los usuarios internos y externos. • Los estados financieros, generados a través del lenguaje contable permiten el cumplimiento de requisitos legales y regulatorios establecidos por organismos gubernamentales y reguladores financieros.
Si5	Una contabilidad organizada y debidamente transparente.	• Una contabilidad organizada y debidamente transparente.

Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	La contabilidad es conocida como el lenguaje de los negocios y, por tanto, comunica información a través de los estados financieros de propósito general. Nos referimos a la contabilidad financiera como «el lenguaje de los negocios», es decir, el lenguaje que los directivos utilizan para transmitir información financiera y económica sobre su empresa a aquellas partes externas a ella, como los accionistas, trabajadores, clientes y acreedores (usuarios). Ninguna persona que trabaje en el mundo de los negocios puede permitirse desconocer el mundo de las finanzas. Tanto si diriges tu propio negocio como si te estás formando para ocupar un puesto de directivo, necesitarás entender la información financiera y ser capaz de interactuar con la misma y con los diferentes preparadores y usuarios.	• La contabilidad es conocida como el lenguaje de los negocios y, por tanto, comunica información a través de los estados financieros de propósito general. • Es el lenguaje que los directivos utilizan para transmitir información financiera y económica sobre su empresa a los usuarios externos.
Sg2	Contribuye en dar información clara y precisa a quien le competa, estableciendo los principios de contabilidad generalmente aceptados o NIIF que garantiza que la información financiera sea uniforme y consistente a lo largo del tiempo y entre diferentes empresas.	• Contribuye en dar información clara y precisa a quien la necesite. • Estableciendo los principios de contabilidad generalmente aceptados o NIIF que garantiza que la información financiera sea uniforme y consistente a lo largo del tiempo y entre diferentes empresas.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	El foco de trabajo de los contadores es la INFORMACIÓN EMPRESARIAL, FINANCIERA Y NO FINANCIERA, hemos cometido un error al reducir esto a un problema de Estados Financieros de Propósito General, un tipo de informe financiero de propósito general. Si uno revisa las competencias que debe tener un Contador Público Certificado, por ejemplo, uno de Canadá, fácilmente puede ver cuáles son las áreas de competencias de los contadores: 7 áreas de competencias	• El centro del trabajo de los contadores es la información empresarial, financiera y no financiera. • El rol de los contadores es la información empresarial, damos confianza y mayor credibilidad a la información de las empresas,

	habilitadoras (éticas y valores, liderazgo, colaboración, autogestión, valor agregado, resolución de problemas y toma de decisiones, y comunicación; estas son fundamentales y respaldan la idea de que actuamos para proteger el interés público. 6 áreas de competencias técnicas: informes financieros, estrategia y gobierno corporativo, contabilidad administrativa, auditoría y aseguramiento, finanzas e impuestos, y a ellas se agregan niveles de dominio que se alcanzan con el ejercicio y la experiencia prácticas. Además de ello, para el ingreso a un programa de formación profesional se requiere una titulación previa en otra carrera profesional. De esta forma se asegura que un contador tenga raíces fuertes, que desarrolle un sólido tronco, con las competencias habilitadoras, y que a partir de ello alcance las competencias técnicas requeridas para su ejercicio profesional. Resumiendo, el rol de los contadores es la INFORMACIÓN EMPRESARIAL, damos confianza y mayor credibilidad a la información de las empresas, para ello se requieren competencias técnicas, habilidades y valores.	para ello se requieren competencias técnicas, habilidades y valores.
Sr2	Contribuye en la medida en que ese lenguaje permita que los hechos respeten la transparencia y produzcan información útil y confiable para los usuarios.	• Contribuye en la medida en que ese lenguaje permita que los hechos respeten la transparencia y produzcan información útil y confiable para los usuarios.
Sr3	Sí, digamos que lo que yo plantearía aquí es que, claro, esta es una metáfora compleja, y aquí utilizo la categoría metáfora para señalarla en todo el sentido conceptual que la metáfora implica. Y es una metáfora compleja porque a veces decimos es el lenguaje de los negocios, pero no lo decimos con todo el sentido semiótico y con todo el sentido ontológico que connota decirlo. Lo decimos es simplemente para hablar en el sentido semántico. Ósea, cuando decimos la contabilidad es el lenguaje de los negocios, es porque decimos todos nosotros la contabilidad para comunicarnos. Entonces, estamos esencialmente en su dimensión	• El lenguaje de los negocios, entendido desde en el sentido semiótico (representación) y ontológico (darle sentido a la realidad). • El lenguaje de los negocios, entendido desde en el sentido semántico (solo para comunicarse).

	semántica y no en su dimensión semiótica de representación y en su dimensión, digamos, más ontológica, de forma de darle sentido a la realidad. Ojo, cuando la gente dice la contabilidad es el lenguaje de los negocios, no está diciendo el lenguaje crea sentido de la realidad, no. La gente está diciendo es son palabras que nos ayudan a comunicarlos, o sea que la metáfora es terriblemente chata, ¿sí? Y entonces, claro, si tú la vas a problematizar en un sentido más amplio, ya no en un sentido semántico, sino en un sentido semiótico y ontológico, entonces, claro, es muy complejo. ¿Por qué? Porque es que, fíjate, el desembolso en la actividad de pagarle a un investigador, siempre será gasto, ¿sí o no? siempre será gasto, pero si el investigador encuentra la molécula y la puede comercializar y puede devolverla y tata, entonces, se vuelve activo. Entonces, hay que una cosa puede hacer una y otra, a la vez, que un flujo, el flujo monetario, pueda ser activo o pueda ser gasto, denota el potencial ontológico instituyente de contabilidad. No se necesita pacto entre dos, se necesita la autoridad institucional del contador que llegue y dice, en este momento, activo. No tiene que pactarlo con otro, se sienta y dice, activo. Entonces, claro, en ese momento se despliega, es la dimensión ontológica, listo. Ahora, ¿cuándo se materializa la condición semiótica? La condición semiótica es más fuerte, porque, por ejemplo, ustedes dicen, como lo planté yo en la, en la conferencia, ¿no? Usted tiene una casa, pero esa casa, en cierto sentido, es propiedad planta y equipo, y en otro sentido, puede ser propiedad de inversión. Ahí no hay un problema ontológico, porque estamos diciendo, sólo serán o propiedad de inversión o casa, los bienes inmuebles. O sea que, ontológicamente, la cosa es la misma, es un bien inmueble. O sea, que, ontológicamente, la cosa es la misma, es un bien inmueble. Pero cambia el significado. En ciertos sentidos, el significado para esa cosa, es propiedad de inversión. En ciertos casos, serán propiedad planta y equipo.	

	Y de ahí viene toda la representación, toda la medición, y lo que eso puede impactar en los flujos del valor. Entonces, en que el cambio de valor puede ser distribuible o no distribuible, Y entonces, ahí, la condición semiótica, tiene implicaciones, porque crean hechos institucionales terribles, utilidades. Entonces, en concreto, lo que quiero señalar, es que esa, digámoslo así, esa categoría, que surge de la metaforización de la contabilidad como lenguaje, reclama detenerse y ponerla en sus justas proporciones. Porque yo no creo que quienes la evocan, lleguen a todas estas consideraciones que aquí estamos planteando. Claro, y date cuenta, pero date cuenta que esa intencionalidad, es todo lo contrario al hecho institucional, porque el hecho reclamo institucional que la comunidad lo valida, que la comunidad lo acepta, es un hecho institucional aquello que colectivamente hemos construido. Pero usted aquí no, usted aquí simplemente llega y dice, la norma me lo da, ¡ay, aquí lo traigo! ¡ay, aquí, aquí! Entonces uno diría ah pero es porque es consecuencia de la norma la norma puede ser convencional allá la acordaron y a uno lo cogieron y lo formaron con esa manera de ver pero ya después lo que uno va representando no son hechos institucionales en sí mismo sino que uno va torciendo los hechos institucionales y termina institucionalizándolo y toda esa corriente que dice que la contabilidad es una institución, y luego las particulares que dicen es una institución de legitimación es una institución hegemónica es una institución de coordinación es una institución funcional.	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.2.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (b) de la intencionalidad número tres (3) del diálogo de saberes: *Algunas posturas teóricas plantean que la contabilidad es entendida como el lenguaje de los negocios ¿Cómo el lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones?* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *El lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones.* (Cuadro N° 44).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, y se relacionó, con algunas alternativas que el lenguaje contable permite contribuir en la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones, como son: instrumento que permite la comunicación; instrumento que permite la representación; medio de construcción de confianza pública; modelo contable como punto de partida; y finalmente, facilita la toma de decisiones.

El cuadro N° 45 revela que el lenguaje contable contribuye a la comunicación de la información principalmente porque se considera como un instrumento que facilita transmitir información financiera a unos usuarios interesados que la requieren para analizarla y tomar decisiones; es por ello, que la información debe cumplir con las características cualitativas fundamentales y de mejora para que sea útil para diferentes propósitos de los usuarios. Por ejemplo, el *Sp3* "el lenguaje contable proporciona una estructura, organización y terminología común que facilita la comprensión y comparación de los datos financieros". Igualmente, el *Si1* afirma que "el lenguaje de la contabilidad es propio y tiene un lenguaje técnico, que permite a los sistemas comunicacionales que se adaptan a las necesidades de los receptores de la

información". Esto quiere decir que, la contabilidad financiera cuenta con un lenguaje técnico especializado que le otorga identidad y autonomía científica frente a otras disciplinas del conocimiento, que le sirven de instrumento de comunicación. Adicionalmente, el *Si4* explica que "el lenguaje contable proporciona un conjunto de términos y conceptos estandarizados que permiten a los contadores y profesionales financieros comunicarse de manera clara y precisa sobre transacciones y eventos financieros".

Por otra parte, el cuadro N° 44 muestra que el lenguaje aporta a la representación contable de la información porque es el conjunto de convenciones que permiten ejecutar el proceso contable y proporciona una información financiera de una entidad. Por ejemplo, el Sp1 menciona que "el lenguaje contable es el conjunto de convenciones que permiten ordenar, clasificar y presentar la información financiera de una entidad". Y agrega que "en un lenguaje contable, uno de los pilares fundamentales es la ecuación contable, según la cual el Activo es igual al Pasivo más el Patrimonio (A = P + Pt), de donde el Patrimonio será igual al Activo menos el pasivo". De acuerdo con los modelos contables desarrollados para cada rama especializada de la contabilidad (contabilidad ambiental, social, tributaria, cultural entre otras), es posible lo que plantea el *Si2* "un lenguaje contable integral, que sustente el proceso de representación de la realidad con información "útil" no solo en términos financieros, sino también respecto de otro tipo de fenómenos: naturales, sociales, fiscales, entre otros". En síntesis, según el *Sr3* "el lenguaje de los negocios, entendido desde en el sentido semiótico (representación) y ontológico (darle sentido a la realidad)".

Algunos informantes clave reconocieron al lenguaje contable como un medio de construcción de confianza pública que contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones. Por ejemplo, el *Sr1* explica que "el rol de los contadores es la información empresarial, damos confianza y mayor credibilidad a la información de las empresas, para ello se requieren competencias técnicas, habilidades y valores". Asimismo, el *Sr2* "contribuye en la medida en que ese lenguaje permita que los hechos respeten la transparencia y produzcan información útil

y confiable para los usuarios". Entonces, los contadores requieren una formación especializada en el lenguaje contable para preparar y presentar información útil a los usuarios quienes aceptan y confían plenamente en esta información para sus propósitos y fines. El *Si3* y el *Si5*, menciona que la contabilidad debe ser organizada y debidamente transparente a través de su instrumental conceptual y técnico.

Un grupo menor de informantes clave reconocen al modelo contable como punto de partida del lenguaje contable para contribuir a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones, al decir de *Sp1* "el lenguaje contable se alinea con los principios fundamentales del Marco conceptual del IASB, con las NIC y con las NIIF, contribuyendo en gran manera a que la información financiera se comunique y se represente adecuada y fielmente". Igualmente, el *Sg2* afirma "estableciendo los principios de contabilidad generalmente aceptados o NIIF que garantiza que la información financiera sea uniforme y consistente a lo largo del tiempo y entre diferentes empresas". El modelo contable de NIIF contiene implícito el lenguaje contable que permite representar y comunicar la información financiera de las organizaciones a través de los estados financieros, quienes deben cumplir con los requisitos legales establecidos por organismos gubernamentales o entes encargados de la regulación y normalización.

Finalmente, existen informantes clave como el *Si4* que reconocen que "la contabilidad utiliza el lenguaje contable para proporcionar información financiera que sea útil para la toma de decisiones de los usuarios internos y externos". Igualmente, el *Sp4*, *Si4* y el *Sg1*, coinciden en la importancia que tiene el lenguaje contable para transmitir la información financiera útil a los usuarios interesados para la toma de sus decisiones en las organizaciones.

Cuadro 45. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (b) (intencionalidad 3)

Interrogante (b) Algunas posturas teóricas plantean que la contabilidad es entendida como el lenguaje de los negocios ¿Cómo el lenguaje contable contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones?	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Instrumento que permite la comunicación															**12**
La comunicación debe ser sencilla, es decir, presentar estados financieros resumidos y entendimiento general.		x													
El lenguaje contable proporciona una estructura, organización y terminología común que facilita la comprensión y comparación de los datos financieros.			x												
El lenguaje de la contabilidad es propio y tiene un lenguaje técnico, que permite a los sistemas comunicacionales que se adaptan a las necesidades de los receptores de la información.					x										
Los mecanismos, medios que se utilicen dependen de la capacidad organizacional y necesidades de comunicación de las organizaciones.					x										
Desde la teoría de la comunicación, la contabilidad "comunica" una realidad, es decir, la realidad de las empresas y del entorno circundante.						x									
Comunicación clara y uniforme.								x							
El lenguaje contable proporciona un conjunto de términos y conceptos estandarizados que permiten a los contadores y profesionales financieros comunicarse de manera clara y precisa sobre transacciones y eventos financieros.								x							
El uso de un lenguaje común ayuda a garantizar que la información se interprete y comprenda de manera consistente en el entorno empresarial.								x							
La contabilidad es conocida como el lenguaje de los negocios y, por tanto, comunica información a través de los estados financieros de propósito general.										x					
Contribuye en dar información clara y precisa a quien la necesite.											x				

El centro del trabajo de los contadores es la información empresarial, financiera y no financiera.												x			
El lenguaje de los negocios, entendido desde en el sentido semántico (solo para comunicarse).														x	
Instrumento que permite la representación															**5**
El lenguaje contable es el conjunto de convenciones que permiten ordenar, clasificar y presentar la información financiera de una entidad.	x														
En un lenguaje contable, uno de los pilares fundamentales es la ecuación contable, según la cual el Activo es igual al Pasivo más el Patrimonio (A = P + Pt), de donde el Patrimonio será igual al Activo menos el pasivo.	x														
Un lenguaje contable integral, que sustente el proceso de representación de la realidad con información "útil" no solo en términos financieros, sino también respecto de otro tipo de fenómenos: naturales, sociales, fiscales, entre otros.						x									
Representación fiel de la realidad económica.								x							
El lenguaje de los negocios, entendido desde en el sentido semiótico (representación) y ontológico (darle sentido a la realidad).														x	
Medio de construcción de confianza pública															**4**
Reduciendo la complejidad, minimizando la incertidumbre y representando la realidad económica y financiera a través de su instrumental conceptual y técnico.							x								
El rol de los contadores es la información empresarial, damos confianza y mayor credibilidad a la información de las empresas, para ello se requieren competencias técnicas, habilidades y valores.												x			
Contribuye en la medida en que ese lenguaje permita que los hechos respeten la transparencia y produzcan información útil y confiable para los usuarios.													x		
Una contabilidad organizada y debidamente transparente.									x						
El modelo contable como punto de partida															**3**
El lenguaje contable se alinea con los principios fundamentales del Marco conceptual del IASB, con las NIC y con las NIIF, contribuyendo	x														

en gran manera a que la información financiera se comunique y se represente adecuada y fielmente.															
Estableciendo los principios de contabilidad generalmente aceptados o NIIF que garantiza que la información financiera sea uniforme y consistente a lo largo del tiempo y entre diferentes empresas.											x				
Los estados financieros, generados a través del lenguaje contable permiten el cumplimiento de requisitos legales y regulatorios establecidos por organismos gubernamentales y reguladores financieros.								x							
Facilita la toma de decisiones															**4**
Cuando la información influye de forma positiva en las decisiones que toma la administración.				x											
Información útil para la toma de decisiones.								x							
La contabilidad utiliza el lenguaje contable para proporcionar información financiera que sea útil para la toma de decisiones de los usuarios internos y externos.								x							
Es el lenguaje que los directivos utilizan para transmitir información financiera y económica sobre su empresa a los usuarios externos.										x					

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.2.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

La contabilidad usualmente es descrita como el "lenguaje de los negocios", y esta afirmación resalta su papel fundamental en la comunicación de la situación financiera y el rendimiento de una entidad. A través de la contabilidad, las organizaciones pueden registrar, clasificar y sintetizar sus transacciones financieras, lo que les permite tomar decisiones estratégicas.

En primer lugar, la contabilidad proporciona un marco estructurado para la recopilación de datos financieros. Según Horngren et al. (2013), la contabilidad no solo se ocupa de los números, sino que también se centra en la interpretación de esos números para ofrecer una visión clara de la situación financiera de una organización. Esto es crucial para los inversores y otras partes interesadas que dependen de esta información para evaluar el desempeño y la viabilidad de la organización.

Además, la contabilidad facilita la comunicación entre diferentes partes interesadas. Como señala Kieso, Weygandt y Warfield (2016), los estados financieros, que son productos clave de la contabilidad, actúan como un medio de comunicación que permite a los inversores, acreedores y otros interesados entender la situación económica de la empresa. Estos informes, que incluyen el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de flujos de efectivo y el estado de cambios en el patrimonio, son esenciales para la toma de decisiones informadas.

La estandarización de la contabilidad a través de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también contribuye a su función como lenguaje universal de los negocios. Actualmente, según la página web (www.ifrs.org), 160 de las 168 jurisdicciones tienen un compromiso con las NIIF, 147 jurisdicciones exigen las NIIF para todas o la mayoría de las entidades nacionales públicamente responsables (empresas que cotizan en bolsa e instituciones financieras) en sus mercados de capital. Y 21 jurisdicciones que no han adoptado las NIIF (IFRS, 2023).

Por último, la contabilidad financiera no solo se limita a la presentación de estados o informes financieros, sino que también incluye la interpretación, comparación y análisis de datos en un contexto específico para darle significado que útil para la toma de decisiones. Esto permite a las organizaciones identificar tendencias, evaluar riesgos y planificar el presente y el futuro.

Los informantes clave entrevistados plantean que el lenguaje contable es el instrumento que permite la comunicación, porque "el lenguaje contable proporciona un conjunto de términos y conceptos estandarizados que permiten a los contadores y profesionales financieros comunicarse de manera clara y precisa sobre transacciones y eventos financieros" (*Si4).* Asimismo, el *Sp3* argumenta que "el lenguaje contable proporciona una estructura, organización y terminología común que facilita la comprensión y comparación de los datos financieros".

El lenguaje contable es considerado como un instrumento que permite la representación contable de los hechos socioeconómicos. En ese sentido, de acuerdo con el *Sp1* "el lenguaje contable es el conjunto de convenciones que permiten ordenar, clasificar y presentar la información financiera de una entidad. En un lenguaje contable, uno de los pilares fundamentales es la ecuación contable, según la cual el Activo es igual al Pasivo más el Patrimonio (A = P + Pt), de donde el Patrimonio será igual al Activo menos el pasivo".

El lenguaje es considerado como un medio de construcción de confianza pública, como lo establecen algunos informantes clave, como el *Sr2* que menciona "contribuye en la medida en que ese lenguaje permita que los hechos respeten la transparencia y produzcan información útil y confiable para los usuarios".

El modelo contable es el punto de partida del lenguaje contable que contribuye a la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones, así lo indica el *Sp1* "el lenguaje contable se alinea con los principios fundamentales del Marco conceptual del IASB, con las NIC y con las NIIF, contribuyendo en gran manera a que la información financiera se comunique y se represente adecuada y fielmente".

Asimismo, el lenguaje contable facilita la toma de decisiones de diversos usuarios como, por ejemplo, los directivos que lo utilizan para transmitir información financiera y económica sobre su empresa a los usuarios externos (*Sg1*).

En síntesis, el lenguaje contable es fundamental para la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones; actúa como un puente que conecta a diferentes partes interesadas, asegurando que la información financiera se comunique de manera efectiva y precisa. Esto facilita la comprensión y el análisis de la información financiera, tanto dentro de la organización como hacia el exterior, como ante inversores, reguladores y otras partes interesadas.

4.3.3. Procesamiento de la información: Interrogante (c) derivada de la intencionalidad (3)

4.3.3.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número tres (3) enfocada a *explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (c) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *El lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y, por consiguiente, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. ¿Considera usted que el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información? Si__ No__. Justifique su respuesta.*

En el cuadro N° 46, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *realidad contable*, identificándose la siguiente

sub categoría: *el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información.*

Cuadro 46. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (c) derivada de la intencionalidad (3)

Sujeto	Respuesta a interrogante (c) El lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y, por consiguiente, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. ¿Considera usted que el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información? Si__ No__. Justifique su respuesta.	Subcategoría: el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Respuesta Si. Sin duda alguna la realidad institucional debe tener un lenguaje que le permita identificar su situación financiera actual y la proyección de la entidad hacia el futuro. Sería un panorama bastante confuso y complicado establecer políticas institucionales sobre el manejo de los recursos, la conservación del medio ambiente, la responsabilidad social y las relaciones con los particulares y con el Estado, para una entidad que no tuviese un lenguaje con el cual expresar sus vivencias. En este contexto, es donde el lenguaje contable basado en principios fundamentales como los establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera y otros pronunciamientos, cobra especial importancia para permitir la comunicación entre los usuarios, los propietarios y la entidad entendida como una persona jurídica independiente. Sin este lenguaje a través del cual se representa la entidad, sería imposible tomar decisiones, realizar proyectos hacia el futuro y establecer estándares de medición para los fenómenos económicos y financieros. Para concluir, el mundo financiero y las consecuencias que se desprenden de él, es inconcebible sin un lenguaje contable.	• Sin duda la realidad institucional debe tener un lenguaje que le permita identificar su situación financiera actual y la proyección de la entidad hacia el futuro. • El lenguaje contable basado en principios fundamentales como los establecidos en las NIIF y otros pronunciamientos, permite la comunicación entre los usuarios de la información. • El lenguaje contable representa la entidad, es base para tomar decisiones, realizar proyectos hacia el futuro y establecer estándares de medición para los fenómenos económicos y financieros.

		• El mundo financiero y las consecuencias que se desprenden de él, es inconcebible sin un lenguaje contable.
Sp2	La información financiera puede estar muy bien estructurada e informada, pero para un lector "no financiero" no es entendible. Por tanto, debe evaluarse la necesidad de usar un lenguaje más sencillo.	• La información financiera puede estar muy bien estructurada e informada, pero para un lector "no financiero" no es entendible. • La información financiera debe usar un lenguaje más sencillo que sea entendible.
Sp3	Si. Por qué el lenguaje de la contabilidad financiera es un instrumento esencial para representar la realidad contable, basándose en hechos institucionales económico-financieros, y también juega un papel importante en la comunicación efectiva entre los usuarios de la información financiera.	• Si, el lenguaje de la contabilidad financiera es un instrumento esencial para representar la realidad contable, basándose en hechos institucionales económico-financieros, y cumple un papel importante en la comunicación efectiva entre los usuarios de la información financiera.
Sp4	Depende del profesional que la transmita en el manejo de un lenguaje sencillo que muestre la realidad y con base en esta sencillez se puedan tomar decisiones oportunas.	• Depende del contador que las transmita en el manejo de un lenguaje sencillo que muestre la realidad y se puedan tomar decisiones oportunas.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Si lenguaje es decisivo en la representación de la realidad, compuesto básicamente por palabras y números. Se dispone de esos dos elementos básicos del lenguaje, el cual se extiende hasta donde su capacidad explicativa describa los hechos que desea representar. Una limitante en el lenguaje y su capacidad descriptiva o explicativa es una limitante en su nivel de	• Si lenguaje es decisivo en la representación de la realidad, compuesto básicamente por palabras y números. • Los acuerdos en el lenguaje han permitido construir los criterios y

	representación. Los acuerdos en el lenguaje han permitido construir los criterios y modelos representativos de allí que su comprensión y uso adecuado es el que determina la comunicación a los usuarios interesados en la información contable (EF)	modelos representativos, su comprensión y uso adecuado determinan la comunicación a los usuarios interesados en la información contable.
Si2	Considerado solo la perspectiva y alcance de la contabilidad financiera, podría señalarse que cumple unas expectativas o necesidades de información de un grupo privilegiado de usuarios. Pero en tal sentido, más que la representación de una realidad contable, se trata de la representación de una realidad financiarizada, cuyo proceso se basa fundamentalmente en técnicas financieras, pronósticos y simulacros de la realidad (i,e. valor razonable).	• La contabilidad financiera, puede señalarse que cumple unas expectativas de información de un grupo privilegiado de usuarios. • Más que la representación de una realidad contable, se trata de la representación de una realidad financiarizada, cuyo proceso se basa fundamentalmente en técnicas financieras, pronósticos y simulacros de la realidad (i,e. valor razonable).
Si3	Así ha sido desde hace más de 450 años con la llegada de la contabilidad por partida doble. No hay un invento mejor que la contabilidad para representar, asegurar y comunicar información financiera.	• Desde hace más de 450 años la contabilidad por partida doble sirve para representar, asegurar y comunicar información financiera.
Si4	Si por que el lenguaje contable permite traducir los hechos económico-financieros en registros contables, estados financieros y, Además, el lenguaje responsable desempeña un papel clave en la comunicación entre los usuarios de la información financiera. Los estados financieros y otros informes contables los cuales son utilizados por los usuarios externos e internos.	• Si por que el lenguaje contable permite traducir los hechos económico-financieros en registros contables, estados financieros. • El lenguaje responsable desempeña un papel clave en la comunicación entre los usuarios de la información financiera. • Los estados financieros y otros informes contables los cuales son utilizados por los usuarios externos e internos.

Si5	Si. Presentar un lenguaje claro y fácil de entender	• Presentar un lenguaje claro y fácil de entender.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	Por supuesto. Siguiendo las reglas, el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información, que entienden este lenguaje.	• Siguiendo las reglas, el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información.
Sg2	Si, porque utiliza un conjunto de principios, normas y convenciones para registrar, clasificar, medir y comunicar estos hechos de manera precisa y objetiva.	• Si, utiliza un conjunto de principios, normas y convenciones para registrar, clasificar, medir y comunicar estos hechos de manera precisa y objetiva.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Respuesta SI. Siempre nos han enseñado que en la contabilidad se reconocen transacciones, otros eventos y condiciones, para ello existe un marco de principios. El foco de los contadores es la información empresarial. Esta realidad se representa en un juego completo de estados financieros, o en otro tipo de informes, que se elaboran con destino a usuarios específicos (de propósito especial) o indeterminados (de propósito general). Estos son representaciones de la realidad, y para ello deben considerarse ciertos postulados o principios,	• La información empresarial, esta realidad se representa en un juego completo de estados financieros, o en otro tipo de informes, que se elaboran con destino a usuarios específicos de propósito especial o general. • Los estados financieros son representaciones de la realidad y por ello consideran postulados o principios contables.

	los cuales son parte fundamental de cualquier base contable para la información financiera.	
Sr2	Respuesta SI. Se puede decir que la contabilidad es en sí misma un lenguaje y a la vez un registro histórico de hechos económicos. Fallar en transmitir correctamente el mensaje de las transacciones económicas tiene un efecto similar a tratar de comunicar un mensaje hablado usando términos incorrectos y manejando mal las reglas idiomáticas.	• La contabilidad es en sí misma un lenguaje y a la vez un registro histórico de hechos económicos.
Sr3	En esta dimensión son claras dos cosas, el lenguaje que la contabilidad promueve no es voy a utilizar las categorías semióticas excúsame pero ya que nos metimos acá en semiótica hay una tensión entre que el lenguaje sea nominativo o denotativo, nominativo es que yo llevo y digo plato y entonces perdón eso es denotativo yo digo plato y a ti se te vienen cosas a la cabeza está haciendo un proceso que connota una idea, pero yo te digo este plato está nominando, señalando este no connotando la generalidad de todos entonces es desde un punto de vista semiótico el lenguaje sirve para llamar la atención sobre algo y representarlo, ese plato blanco, o para construir sentido social, los platos más bonitos son los blancos, entonces cuando yo digo los platos blancos, ahí no estoy señalando un objeto o sea que allí el lenguaje no cognota porque estoy haciendo la disquisición porque el lenguaje describe cosas y crea cosas entonces si estamos Entonces, la pregunta es, en un proceso institucional, el lenguaje contable no simplemente representa, construye? Entonces, claro, si eso lo hace, pues entonces es un elemento fuerte de la comunicación. Pero mira, ¿por qué te estoy planteando todo esto tan chévere? Porque es que, claro, yo entiendo la importancia de uno llevar una reflexión de estas a las normas. Pero date cuenta que hasta ahora no hemos tenido que hablar de las normas para responder estas preguntas. Porque es que son de la contabilidad. Mejor dicho, para mí es más potente el análisis de la contabilidad que el análisis de las normas, desde la perspectiva de la construcción. Porque	• El lenguaje que la contabilidad promueve utiliza las categorías semióticas nominativo o denotativo. • El lenguaje contable no simplemente representa, construye, entonces es un elemento fuerte de la comunicación.

	es que las normas, y particularmente estas, son una arbitrariedad. Y si tú quieres hacerte una tesis doctoral, pues valdría es aportar una comprensión al rol de la contabilidad en esos hechos institucionales, en esa realidad institucionalmente construida, con independencia de que tengamos las NIIF, o después tengamos los USGAAP, o... Porque es que, claro, el que tengamos las NIF es un asunto eminentemente circunstancial del poder. Primero del poder global y después del poder local. Pero eso no va a definir el problema esencial de que la contabilidad represente y comunique, en ciertos sentidos. Ahora, yo entiendo perfectamente la necesidad de validar y de legitimar el contexto. Y, pues, y darle sentido a esto. Al final es lo que nos constituye, porque fíjate, porque una cosa distinta sería el hecho de estudiar el hecho institucional que las normas son. Eso es otra cosa. O sea, el hecho institucional de las normas, es una cosa distinta al hecho institucional de la representación que la contabilidad financiera hace. O al menos yo lo interpreto así.	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.3.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (c) de la intencionalidad número tres (3) del diálogo de saberes: *El lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y por consiguiente, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. ¿Considera usted que el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información? Si__ No__. Justifique su respuesta.* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información.* (Cuadro N° 46).

Las respuestas de los informantes clave se identificaron con la opción del sí (12 de 14 sujetos), dado que la subcategoría empírica *el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información;* el cuadró N° 47 revela que el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información para la gestión que realizan ellos en las organizaciones. Las razones siguientes razones justifican lo anteriormente expresado.

a) El lenguaje contable es considerado como un elemento esencial en la contabilidad financiera y está implícito en el modelo contable de NIIF; el cual permite representar la realidad contable y facilita la comunicación de la información entre los usuarios, así lo reconoce el *Sp1* "el lenguaje contable basado en principios fundamentales como los establecidos en las NIIF y otros pronunciamientos, permite la comunicación entre los usuarios de la información". En el mismo sentido el *Sg2* reconoce que "si, utiliza un

conjunto de principios, normas y convenciones para registrar, clasificar, medir y comunicar estos hechos de manera precisa y objetiva". En consecuencia, las NIIF se consideran como el lenguaje de los negocios con el cual interactúan las organizaciones en el mundo; por el nivel de aceptación y uso que han logrado.

b) La realidad contable está compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), resultado de la interacción entre diferentes actores como las personas naturales y jurídicas, organizaciones, entidades sin ánimo de lucro, el estado y la sociedad en general. Por ejemplo, el *Sp1* afirma "sin duda la realidad institucional debe tener un lenguaje que le permita identificar su situación financiera actual y la proyección de la entidad hacia el futuro". Igualmente, el *Sp3* afirma "sí, el lenguaje de la contabilidad financiera es un instrumento esencial para representar la realidad contable, basándose en hechos institucionales económico-financieros, y cumple un papel importante en la comunicación efectiva entre los usuarios de la información financiera", es decir, el lenguaje es un medio para determinar la situación financiera actual de una organización y también permite predecir la situación financiera en el futuro.

c) El lenguaje contable es el medio que permite la representación de la realidad de naturaleza cuantitativa y cualitativa, así lo indica el *Si1* "si lenguaje es decisivo en la representación de la realidad, compuesto básicamente por palabras y números". Además, *Sr3* indica que "el lenguaje contable no simplemente representa, construye, entonces es un elemento fuerte de la comunicación"; esto demuestra la capacidad que tiene el lenguaje como un hecho institucional, al crear una realidad contable y ser comunicada para orientar unos cursos de acción de los usuarios interesados e influir en la sociedad.

d) La comprensibilidad es una característica cualitativa de la información, que requiere de la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa. Por ejemplo, el *Si5* recomienda que se debe "presentar un lenguaje claro y fácil de entender". Asimismo, el *Sp2* explica que "la información financiera puede estar muy bien estructurada e informada, pero para un lector "no financiero" no es

entendible. La información financiera debe usar un lenguaje más sencillo que sea entendible", para todos los usuarios de la información, así pueden interpretarla, analizarla y utilizarla de acuerdo a sus propósitos y fines. De acuerdo con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), "los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos" (párrafo, 2.36).

Cuadro 47. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (c) (intencionalidad 3)

Interrogante (c) El lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y por consiguiente, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. ¿Considera usted que el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información? Si__ No__. Justifique su respuesta.	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Si	x		x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	**12**
No															**0**
No concreto la respuesta		x		x											**2**

- Sin duda la realidad institucional debe tener un lenguaje que le permita identificar su situación financiera actual y la proyección de la entidad hacia el futuro.
- El lenguaje contable basado en principios fundamentales como los establecidos en las NIIF y otros pronunciamientos, permite la comunicación entre los usuarios de la información.
- El lenguaje contable representa la entidad, es base para tomar decisiones, realizar proyectos hacia el futuro y establecer estándares de medición para los fenómenos económicos y financieros.
- El mundo financiero y las consecuencias que se desprenden de él, es inconcebible sin un lenguaje contable.
- Si, el lenguaje de la contabilidad financiera es un instrumento esencial para representar la realidad contable, basándose en hechos institucionales económico-financieros, y cumple un papel importante en la comunicación efectiva entre los usuarios de la información financiera.
- Si lenguaje es decisivo en la representación de la realidad, compuesto básicamente por palabras y números.
- Los acuerdos en el lenguaje han permitido construir los criterios y modelos representativos, su comprensión y uso adecuado determinan la comunicación a los usuarios interesados en la información contable.
- La contabilidad financiera, puede señalarse que cumple unas expectativas de información de un grupo privilegiado de usuarios.
- Más que la representación de una realidad contable, se trata de la representación de una realidad financiarizada, cuyo proceso se basa fundamentalmente en técnicas financieras, pronósticos y simulacros de la realidad (i,e. valor razonable).
- Desde hace más de 450 años la contabilidad por partida doble sirve para representar, asegurar y comunicar información financiera.
- Si por que el lenguaje contable permite traducir los hechos económico-financieros en registros contables, estados financieros.
- El lenguaje responsable desempeña un papel clave en la comunicación entre los usuarios de la información financiera.

- Los estados financieros y otros informes contables los cuales son utilizados por los usuarios externos e internos.
- Presentar un lenguaje claro y fácil de entender.
- Siguiendo las reglas, el lenguaje de la contabilidad financiera permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información.
- Si, utiliza un conjunto de principios, normas y convenciones para registrar, clasificar, medir y comunicar estos hechos de manera precisa y objetiva.
- La información empresarial, esta realidad se representa en un juego completo de estados financieros, o en otro tipo de informes, que se elaboran con destino a usuarios específicos de propósito especial o general.
- Los estados financieros son representaciones de la realidad y por ello consideran postulados o principios contables.
- La contabilidad es en sí misma un lenguaje y a la vez un registro histórico de hechos económicos.
- El lenguaje que la contabilidad promueve utiliza las categorías semióticas nominativo o denotativo.
- El lenguaje contable no simplemente representa, construye, entonces es un elemento fuerte de la comunicación.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.3.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

De acuerdo con Serle (1997), el lenguaje es esencialmente constitutivo de la realidad institucional, por ello, las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. […] parece imposible tener estructuras institucionales como el dinero, el matrimonio, los gobiernos y la propiedad sin que haya alguna forma de lenguaje, porque, en cierto sentido misterioso que aún no he explicado, las palabras u otros símbolos son parcialmente constitutivos de los hechos" (Searle, 1997, p.76).

Ahora bien, las funciones comunicativas de los seres humanos se sintetizan en cuatro características principales: por una parte, pueden comunicar y significar, y, por otro lado, son capaces de representar y expresar (Searle, 1997). Entre los atributos del lenguaje está que permite a los integrantes de una sociedad poder comunicarse entre sí. Es decir, estar comunicados significa intercambiar cierta información para orientar sus pensamientos, acciones y reacciones. La información que se intenta comunicar es un determinado estado de cosas de la realidad exterior o del mundo interior del sujeto emisor, donde el medio del que dispone el sujeto hablante para comunicarse intencionalmente con otras personas son las representaciones mentales que elabora sobre un hecho. Entonces, el sujeto hablante intenta, por medio de la ejecución de distintos actos de habla, reproducir sus estados intencionales en la mente del receptor del mensaje.

Respecto a las funciones del lenguaje de representar y expresar. La representación tiene que ver con los actos de habla por los que se comunica un estado de cosas del mundo exterior (ejemplo, la frase "llueve", representa el estado del clima) y la expresión con los que únicamente comunican un estado intencional del hablante (ejemplo, la frase ¡ay!, expresa una reacción al dolor).

Como se pudo observar en el cuadro N° 47, la mayoría de los informantes clave consideran que el lenguaje de la contabilidad financiera si permite representar la realidad contable compuesta de hechos institucionales (económico-financieros), y a su

vez, es un elemento clave en la comunicación entre los usuarios de la información. El lenguaje contable está implícito en el modelo de contabilidad financiera de NIIF, sin duda es un hecho institucional, resultado de una convención de la comunidad contable y contiene una serie constructos que permiten representar de forma cuantitativa y cualitativa los hechos económicos de acuerdo con su naturaleza ontológica. Además, el lenguaje contable facilita la comunicación de la información entre los usuarios para su interpretación, análisis, utilización en las interacciones y dinámicas económicas y financieras en las organizaciones. Para cerrar, se puede decir que el lenguaje contable no simplemente representa, construye la realidad contable, entonces es un elemento fuerte de la comunicación.

4.3.4. Procesamiento de la información: Interrogante (d) derivada de la intencionalidad (3)

4.3.4.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número tres (3) enfocada a *explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (d) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Considera usted la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones? Si__ No__. Argumente su respuesta.*

En el cuadro N°48, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *realidad contable*, identificándose la siguiente sub categoría: *la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones.*

Cuadro 48. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (d) derivada de la intencionalidad (3)

Sujeto	Respuesta a interrogante (d) ¿Considera usted la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones? Si__ No__. Argumente su respuesta.	Subcategoría: la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Respuesta SI. No solo existen los niveles, sino que deben existir. Al interior de una entidad, la gerencia no puede tratar el mismo modelo de representación de la realidad contable cuando están presentes los trabajadores de servicios generales como mantenimiento, cafetería y aseo, de la misma manera como representa la realidad contable ante un grupo de directivos conformado por contadores, economistas o administradores de empresas. La comunicación es fundamental para lograr una asimilación real de lo que expresan las cifras de los estados financieros. Esa comunicación, como se trató en puntos anteriores, debe ser neutral y adecuada al tipo de usuarios a los que se dirige el mensaje. Esto no significa que se tergiverse la realidad y a un grupo de personas se les informe una misma situación de manera optimista y a otros se les informe de una manera pesimista. Ello se hace latente en los traumáticos casos de reestructuración administrativa. Usualmente una reestructuración implica un recorte de personal, traslados o ahorros financieros de los gastos. A menudo estas medidas generan temor en los trabajadores, en los clientes y en los proveedores, por cuanto pueden verse afectados por despidos, merma en los beneficios a los empleados, suspensión de pagos a proveedores o demoras en los suministros a los clientes, entre otras consecuencias. En casos así, la realidad contable debe permanecer intacta cualquiera sea la perspectiva desde la que se mire a la entidad y la gerencia debe tener las	• No solo existen los niveles, sino que deben existir. • La comunicación es fundamental para lograr una asimilación real de lo que expresan las cifras de los estados financieros. • La comunicación, debe ser neutral y adecuada al tipo de usuarios a los que se dirige el mensaje. • La realidad contable debe permanecer incólume cualquiera sea la perspectiva desde la que se mire a la entidad y la gerencia debe tener las herramientas necesarias para poder comunicar y representar esa información, de manera adecuada al grupo de usuarios a los que se dirija.

	herramientas necesarias para poder comunicar y representar esa información, de manera adecuada al grupo de usuarios a los que se dirija.	
Sp2	Si, para ello las entidades deben representar de acuerdo al giro de negocio, sus áreas significativas y representativas	• Las entidades deben representar de acuerdo al giro de negocio, sus áreas significativas y representativas.
Sp3	Sí, porque, aunque la contabilidad tiene como objetivo representar la realidad financiera de una entidad, existen niveles de representación debido a factores como las políticas contables, el juicio de los contadores y las limitaciones de la información, a pesar de los niveles, la contabilidad sigue siendo una herramienta valiosa para proporcionar una imagen razonablemente fiel de la realidad económico-financiera de una organización y para facilitar la comunicación efectiva entre los usuarios de la información financiera.	• La contabilidad tiene como objetivo representar la realidad financiera de una entidad, existen niveles de representación debido a factores como: o las políticas contables, o el juicio de los contadores y o las limitaciones de la información • La contabilidad es una herramienta importante para proporcionar una imagen razonablemente fiel de la realidad económico-financiera de una organización y para facilitar la comunicación efectiva entre los usuarios de la información financiera.
Sp4	El nivel debería ser el mismo y es la imagen que ese profesional representa en la pertinencia de sus actuaciones.	• El nivel debería ser el mismo y es la imagen que ese profesional representa en la pertinencia de sus actuaciones.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	Si, existen niveles de representación y está dado por justamente por la capacidad descriptiva de los hechos económico-financieros, en este sentido considero que existen al menos dos niveles de representación. Máxima y Media. La primera cuando existe mayor calidad en el proceso descriptivo y explicativo del fenómeno a tal nivel que facilita su comprensión, es	• Si, existen niveles de representación y está dado por justamente por la capacidad descriptiva de los hechos económico-financieros, en este sentido considero que

	controlado, replicable y hasta predictivo. No requiere formas adicionales de representación. La segunda cuando no logra la mayor calidad representativa, pero es aceptable en cuanto a la comunicación mínima que requiere fenómeno representado. Tal como sucede en los procesos de revisión.	existen al menos dos niveles de representación. 1. Máxima. Cuando existe mayor calidad en el proceso descriptivo y explicativo del fenómeno a tal nivel que facilita su comprensión, es controlado, replicable y hasta predictivo. 2. Media. Cuando no logra la mayor calidad representativa, pero es aceptable en cuanto a la comunicación mínima que requiere fenómeno representado. Tal como sucede en los procesos de revisión.
Si2	Más que niveles de representación, creo que hay un modelo de representación de una realidad financiera influenciado por un modelo que contiene unos criterios específicos y con una orientación marcada por lo financiero, reduciendo el alcance o papel de la contabilidad a este plano (el financiero). El modelo indicado se sustenta en unas convenciones y en un discurso (lenguaje) que cada vez se sobrepone gracias a los procesos de globalización que procuran la homogeneización y estandarización de normas y prácticas como vía que asegure la eficiencia de los mercados financieros y la sostenibilidad de la arquitectura financiera internacional.	• Hay un modelo de representación de una realidad financiera influenciado por un modelo que contiene unos criterios específicos y con una orientación marcada por lo financiero, reduciendo el alcance o papel de la contabilidad a este plano (el financiero). • El modelo indicado se sustenta en unas convenciones y en un discurso (lenguaje) que cada vez se sobrepone gracias a los procesos de globalización que procuran la homogeneización y estandarización de normas y prácticas como vía que asegure la eficiencia de los mercados financieros y la sostenibilidad de la arquitectura financiera internacional.

Si3	Es posible porque la contabilidad es instrumento receptor y está a expensas del humano que la use.	• La contabilidad es instrumento receptor y está a expensas del humano que la use.
Si4	Sí, existen diferentes niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones. Estos niveles reflejan el grado de detalle y agregación en el que se presenta la información financiera y contable. Los niveles de representación pueden variar según las necesidades y los objetivos de la organización, así como los usuarios de la información financiera. Por ejemplo: 1. Nivel transaccional: En este nivel, la contabilidad se centra en el registro y seguimiento de las transacciones individuales que ocurren en la organización. Esto implica registrar y documentar detalladamente cada transacción financiera, como la compra de un activo, la recepción de ingresos o el pago de una deuda. 2. Nivel de cuentas o partidas contables que se reflejan en los estados financieros.	• Sí, existen diferentes niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones; estos niveles reflejan el grado de detalle y agregación en el que se presenta la información financiera y contable. • Los niveles de representación pueden variar según las necesidades y los objetivos de la organización, así como los usuarios de la información financiera. Por ejemplo: 1. Nivel transaccional: La contabilidad se centra en el registro y seguimiento de las transacciones individuales que ocurren en la organización. 2. Nivel de cuentas o partidas contables que se reflejan en los estados financieros.
Si5	No. Un idioma para todos los usuarios de la información	• No. Un idioma para todos los usuarios de la información.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	NO respondió la pregunta.	• Sin respuesta.
Sg2	Si, porque depende de la relación y el detalle de información que se presenta, así como con el propósito y la audiencia a la que está dirigida dicha información.	• Si, porque depende de la relación y el detalle de información que se presenta, así como con el propósito y la audiencia a la que está dirigida dicha información.

Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	Respuesta SI. Si desconocemos cual es el objetivo, del cual se deriva un marco, corremos el riesgo de acoger aquellas normas que son más beneficiosas para un grupo de usuarios, la comunicación efectiva debe darse en doble vía, el problema es que no consideramos al usuario, al definir políticas, y establecer la forma en que los hechos económicos son representados y resumidos en un informe financiero.	• La comunicación efectiva debe darse en doble vía, el problema es que no consideramos al usuario, al definir políticas, y establecer la forma en que los hechos económicos son representados y resumidos en un informe financiero.
Sr2	Respuesta SI. Hablaría más que de realidad contable, de realidad económica. Considero que hay niveles distintos de pureza en ese lenguaje, porque un lenguaje de alto nivel resulta prohibitivo para una microempresa, por ejemplo. Sin embargo, eso no significa que la información sea inútil, sino que las necesidades de los usuarios también tienen diferentes grados.	• Hay niveles distintos de pureza en ese lenguaje, porque un lenguaje de alto nivel resulta prohibitivo para una microempresa.
Sr3	Sí, sí, pero le quitaría el adjetivo contable. En la organización hay diferentes niveles de representación. Uno es la representación de esos hechos institucionales. Luego, la representación contable de esos hechos institucionales. Luego está la representación jurídica de esos hechos. Hay muchas, digamos. Entonces, sí creo que hay diferentes niveles de representación.	• En la organización hay diferentes niveles de representación: o Uno, es la representación de esos hechos institucionales. o Luego, la representación contable de esos hechos institucionales. o Finalmente, está la representación jurídica de esos hechos.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.4.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (d) de la intencionalidad número tres (3) del diálogo de saberes: *¿Considera usted la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones? Si__ No__. Argumente su respuesta.* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones.* (Cuadro N° 48).

Las respuestas de los informantes clave se identificaron con la opción del sí (11 de 14 sujetos), dado que la subcategoría empírica *la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones,* según el cuadró N°49 se revela que existen niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones. Los argumentos que justifican lo anteriormente expresado, son:

a) En práctica contable y en la academia se reconoce que la realidad contable en las organizaciones es disímil y compleja, por ello, se acepta que existen niveles de representación de acuerdo a los propósitos formulados previamente. Ejemplo, el *Si4* reconoce "sí, existen diferentes niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones; estos niveles reflejan el grado de detalle y agregación en el que se presenta la información financiera y contable". Y agrega que "los niveles de representación pueden variar según las necesidades y los objetivos de la organización, así como los usuarios de la información financiera. Por ejemplo: 1. Nivel transaccional: La contabilidad se centra en el registro y seguimiento de las transacciones individuales que ocurren en la organización; 2. Nivel de cuentas o partidas contables que se reflejan en los estados financieros". De lo anterior, se puede decir que estos niveles de representación se centran: el primero, en el proceso, y el segundo, en el resultado contable.

b) La contabilidad financiera como instrumento de representación de la realidad financiera, tiene la capacidad de describir y explicar la situación financiera de las organizaciones. Por ejemplo, el *Si1*afirma que "si, existen niveles de representación y está dado por justamente por la capacidad descriptiva de los hechos económico-financieros, en este sentido considero que existen al menos dos niveles de representación. 1. Máxima. Cuando existe mayor calidad en el proceso descriptivo y explicativo del fenómeno a tal nivel que facilita su comprensión, es controlado, replicable y hasta predictivo; 2. Media. Cuando no logra la mayor calidad representativa, pero es aceptable en cuanto a la comunicación mínima que requiere fenómeno representado. Tal como sucede en los procesos de revisión."

c) A nivel internacional se reconoce la existencia de dos modelos contables fundamentales como son: NIIF plenas y NIIF para PYMES. Las NIIF plenas aplican a las grandes empresas que cotizan en el mercado público de valores y son de interés público; por su parte, la NIIF para PYMES, aplican a las empresas diferentes a las anteriores, en algunas jurisdicciones también aplican estas normas a las microempresas o desarrollan un modelo contable propio para este tipo de empresas. De lo anterior, se puede interpretar que se derivan tres niveles de lenguajes contables y a su vez, tres niveles de representación, respectivamente. Por ejemplo, para el *Sr2* "hay niveles distintos de pureza en ese lenguaje, porque un lenguaje de alto nivel resulta prohibitivo para una microempresa". Igualmente, el *Sr3* afirma que "en la organización hay diferentes niveles de representación: uno, es la representación de esos hechos institucionales; luego, la representación contable de esos hechos institucionales; finalmente, está la representación jurídica de esos hechos. Esto último, permite explicar que en contabilidad financiera se presenta la representación económico-financiera y la representación jurídica de los hechos o transacciones en las organizaciones.

d) La contabilidad financiera bajo NIIF tiene como propósito proporcionar una información financiera útil a los usuarios principales para la toma de decisiones, al ser un modelo contable con un enfoque de principios y no de reglas, permite un grado de flexibilidad para reconocer, medir, revelar y presentar la información financiera en las

organizaciones. Como lo plantea el *Sp3* “la contabilidad tiene como objetivo representar la realidad financiera de una entidad, existen niveles de representación debido a factores como: las políticas contables, el juicio de los contadores y las limitaciones de la información”, a esto se agrega la incertidumbre, las estimaciones contables y los múltiples criterios de medición que establecen las NIIF.

Cuadro 49. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (d) (intencionalidad 3)

Interrogante (d) ¿Considera usted la existencia de niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones? Si__ No__. Argumente su respuesta.	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Si	x	x	x		x	x	x	x			x	x	x	x	**11**
No									x						**1**
No concreto la respuesta				x											**1**
No respondió la pregunta										x					**1**

- No solo existen los niveles, sino que deben existir.
- La comunicación es fundamental para lograr una asimilación real de lo que expresan las cifras de los estados financieros.
- La comunicación, debe ser neutral y adecuada al tipo de usuarios a los que se dirige el mensaje.
- La realidad contable debe permanecer incólume cualquiera sea la perspectiva desde la que se mire a la entidad y la gerencia debe tener las herramientas necesarias para poder comunicar y representar esa información, de manera adecuada al grupo de usuarios a los que se dirija.
- Las entidades deben representar de acuerdo al giro de negocio, sus áreas significativas y representativas.
- La contabilidad tiene como objetivo representar la realidad financiera de una entidad, existen niveles de representación debido a factores como: las políticas contables, el juicio de los contadores y las limitaciones de la información.
- La contabilidad es una herramienta importante para proporcionar una imagen razonablemente fiel de la realidad económico-financiera de una organización y para facilitar la comunicación efectiva entre los usuarios de la información financiera.
- El nivel debería ser el mismo y es la imagen que ese profesional representa en la pertinencia de sus actuaciones.
- Si, existen niveles de representación y está dado por justamente por la capacidad descriptiva de los hechos económico-financieros, en este sentido considero que existen al menos dos niveles de representación. 1. Máxima. Cuando existe mayor calidad en el proceso descriptivo y explicativo del fenómeno a tal nivel que facilita su comprensión, es controlado, replicable y hasta predictivo; 2. Media. Cuando no logra la mayor calidad representativa, pero es aceptable en cuanto a la comunicación mínima que requiere fenómeno representado. Tal como sucede en los procesos de revisión.
- Hay un modelo de representación de una realidad financiera influenciado por un modelo que contiene unos criterios específicos y con una orientación marcada por lo financiero, reduciendo el alcance o papel de la contabilidad a este plano (el financiero).
- El modelo indicado se sustenta en unas convenciones y en un discurso (lenguaje) que cada vez se sobrepone gracias a los procesos de globalización que procuran la homogeneización y estandarización de normas y prácticas como vía que asegure la eficiencia de los mercados financieros y la sostenibilidad de la arquitectura financiera internacional.
- La contabilidad es instrumento receptor y está a expensas del humano que la use.

- Sí, existen diferentes niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones; estos niveles reflejan el grado de detalle y agregación en el que se presenta la información financiera y contable.
- Los niveles de representación pueden variar según las necesidades y los objetivos de la organización, así como los usuarios de la información financiera. Por ejemplos: 1. Nivel transaccional: La contabilidad se centra en el registro y seguimiento de las transacciones individuales que ocurren en la organización; 2. Nivel de cuentas o partidas contables que se reflejan en los estados financieros.
- No. Un idioma para todos los usuarios de la información.
- Si, porque depende de la relación y el detalle de información que se presenta, así como con el propósito y la audiencia a la que está dirigida dicha información.
- La comunicación efectiva debe darse en doble vía, el problema es que no consideramos al usuario, al definir políticas, y establecer la forma en que los hechos económicos son representados y resumidos en un informe financiero.
- Hay niveles distintos de pureza en ese lenguaje, porque un lenguaje de alto nivel resulta prohibitivo para una microempresa.
- En la organización hay diferentes niveles de representación:
    - Uno, es la representación de esos hechos institucionales.
    - Luego, la representación contable de esos hechos institucionales.
    - Finalmente, está la representación jurídica de esos hechos.

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.4.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

La realidad contable en las organizaciones está compuesta de diferentes constructos que muestran una situación económica-financiera particular, dependiendo del objeto social que desarrollen, el sector, el tamaño, la naturaleza jurídica, entre otros factores. La contabilidad financiera no solo se ocupa de registrar transacciones, sino que también interpreta, analiza y presenta información financiera de diferentes maneras, dependiendo de los usuarios y del propósito que se propone.

Por ejemplo, la contabilidad financiera se centra en la elaboración de estados financieros que son utilizados por partes externas, como inversores y acreedores. Según la norma internacional de contabilidad – NIC1 (2024), "los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad" (párrafo, 9). Esto implica que la representación de la realidad contable debe ser clara y comprensible para quienes no están familiarizados con los detalles operativos de la organización.

De acuerdo con el cuadro N° 49, la mayoría de los informantes clave (11 de 14), expresan que se puede considerar que existen niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones, porque "la contabilidad tiene como objetivo representar la realidad financiera de una entidad, existen niveles de representación debido a factores como: las políticas contables, el juicio de los contadores y las limitaciones de la información". Estos son algunos aspectos que delimitan la representación contable de diferentes formas y según el contexto de aplicación.

Por ejemplo, la NIC 8 (2024) define las políticas contables así: "son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros" (párrafo, 5); es decir, cada organización establece de forma específica sus políticas de acuerdo con sus necesidades de información y control, su planeación estratégica y táctica.

Igualmente, en el cuadro N° 49 los informantes clave afirman que “sí, existen diferentes niveles de representación de la realidad contable en las organizaciones; estos niveles reflejan el grado de detalle y agregación en el que se presenta la información financiera y contable”, respecto al detalle de la información se puede presentar a nivel de cuenta, subcuenta y auxiliares. La agregación permite acumular datos similares en un registro de contabilidad, de lo contrario se presentaría mediante varios registros; esto claramente influye en la representación contable de la realidad.

Finalmente, en concordancia con lo explicado, “los niveles de representación pueden variar según las necesidades y los objetivos de la organización, así como los usuarios de la información financiera. Por ejemplos: 1. Nivel transaccional: La contabilidad se centra en el registro y seguimiento de las transacciones individuales que ocurren en la organización; 2. Nivel de cuentas o partidas contables que se reflejan en los estados financieros”.

En resumen, la realidad contable en las organizaciones se representa en diferentes niveles, adaptándose a las necesidades de los distintos usuarios de la información y los contextos donde operan.

4.3.5. Procesamiento de la información: Interrogante (e) derivada de la intencionalidad (3)

4.3.5.1. Fase 1. Categorización de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información

El desarrollo de la intencionalidad número tres (3) enfocada a *explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad*, y a partir de la afirmación/disparador de diálogo elaborado para su ejecución, se formuló la interrogante (e) del diálogo de saberes de la siguiente forma: *¿Cómo se puede tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas? Argumente su respuesta.*

En el cuadro N° 50, se transcriben claramente las respuestas aportadas por los sujetos clave de información entrevistados a la interrogante citada. Para el procesamiento de la información transmitida, se subrayó en cada respuesta los elementos teóricos relacionados con la *realidad contable*, identificándose la siguiente sub categoría: *Conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas.*

Cuadro 50. Respuestas de los sujetos clave de información a la interrogante (e) derivada de la intencionalidad (3)

Sujeto	Respuesta a interrogante (e) ¿Cómo se puede tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas? Argumente su respuesta.	Subcategoría: Conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas.
Contadores Públicos expertos que participen en la preparación y presentación de los estados financieros (Sp)		
Sp1	Sea lo primero comprender que la sociedad reconoce la existencia de profesionales que, a través de una formación académica estrictamente reglamentada por las entidades formadoras y mediante el cumplimiento de un pensum académico debidamente estructurado, han logrado satisfacer los estándares mínimos requeridos para convertirse en preparadores, revisores o analistas de información contable y financiera. Lo contrario, es la excepción. No se puede desconocer que, en cualquier comunidad organizada, desafortunadamente se presentan casos de profesionales que, violando los principios de su formación académica, incluso los principios básicos de honestidad y llegando hasta lo penal, menoscaban la información financiera y contable que se transmite a través de los estados financieros. Por situaciones como la descrita, ha sido necesario la promulgación de un código de ética profesional que permita controlar de alguna manera estas irregularidades en el ejercicio de la profesión contable. Desde el punto de vista de control, como se mencionaba en apartes anteriores, una entidad dispone de unidades de control interno que, basados en Normas internacionales bien fundamentadas, pueden evitar que un contador poco objetivo perjudique la información financiera. La revisoría fiscal y auditoría externa igualmente basados en normas internacionales, son entidades garantes para que la subjetividad personal no sea un tropiezo al momento de emitir los estados financieros. Más allá de las normas y de los mecanismos disponibles, si la entidad carece de estas alternativas de control y soporta toda su confianza en un profesional	• La sociedad reconoce la existencia de profesionales con una formación académica reglamentada por las entidades formadoras y ha logrado satisfacer los estándares mínimos requeridos para convertirse en preparadores, revisores o analistas de información contable y financiera. • La promulgación de un código de ética profesional que permita controlar de alguna manera estas irregularidades en el ejercicio de la profesión contable. • Control interno que, basados en Normas internacionales bien fundamentadas, pueden evitar que un contador poco objetivo perjudique la información financiera. • La revisoría fiscal y auditoría externa igualmente basados en normas internacionales, son entidades garantes para que la subjetividad personal no sea

	con actitudes poco objetivas, incurrirá en un riesgo alto de no tener un conocimiento objetivo de la realidad contable, con todos los perjuicios que de ello se derivan.	un tropiezo al momento de emitir los estados financieros.
Sp2	Las certificaciones profesionales, permiten disminuir la probabilidad (no elimina) de subjetividad en la preparación y emisión de información financiera.	• Las certificaciones profesionales, permiten disminuir la probabilidad (no elimina) de subjetividad en la preparación y emisión de información financiera.
Sp3	Aunque la subjetividad y los sesgos pueden afectar la objetividad de la contabilidad, la aplicación de principios contables, auditorías externas, ética profesional, revisión interna y divulgación transparente son medidas que contribuyen en la disminución de estos problemas.	• Aunque la subjetividad y los sesgos pueden afectar la objetividad de la contabilidad, existen medidas que contribuyen en la disminución de estos problemas, como: • principios contables, • auditorías externas, • ética profesional, • revisión interna y • divulgación transparente.
Sp4	Cuando aplica la ética del profesional de la Contaduría Pública en la trazabilidad de la información aplicando dos actividades como son análisis y evaluación de la información, teniendo independencia mental.	• Con la aplicación de la ética del profesional de la Contaduría Pública en la trazabilidad de la información utilizando dos actividades como son análisis y evaluación de la información, teniendo independencia mental.
Contadores Públicos académicos que participen en grupos de investigación escalafonados por la institución pública establecida en el país (Si)		
Si1	El contable es parte del proceso y como tal debe responder a un proceso de formación técnica, ética y contar con la experiencia suficiente para asumir	• El contador es parte del proceso y debe responder a un proceso de formación

	dicha responsabilidad, son las organizaciones las que definen los criterios para asignar la responsabilidad del proceso contable a un contador. Los procesos contables deben tener su propio sistema de autorregulación o de revisión independientemente del tamaño de la empresa. Lo anterior porque puede existir la mejor intención por parte del profesional, contar con la experiencia y ética que corresponde, pero es susceptible de cometer errores.	técnica, ética y contar con la experiencia suficiente para asumir dicha responsabilidad. • Los procesos contables deben tener su propio sistema de autorregulación o de revisión independientemente del tamaño de la empresa.
Si2	Dicho conocimiento se torna cada vez más difícil como consecuencia de los procesos de formación alineados cada vez más al esquema de estandarización promovido a nivel internacional. Existe poco interés por procesos de reflexión sobre el quehacer contable que permitan hacer trascender el alcance y potencialidad de la contabilidad. La formación del pensamiento crítico en los profesionales de la contaduría continuará siendo una de las mejores formas de comprender el verdadero sentido y alcance de la contabilidad como ciencia y como práctica social.	• La formación en pensamiento crítico en los contadores permite comprender el verdadero sentido y alcance de la contabilidad como ciencia y como práctica social.
Si3	No le atribuyo tanto poder a los contadores para crear realidades; solo, en algunos casos, sumisión e ignorancia para no develar realidades financieras de ficciones y obedecer más a intereses externos que a su juicio profesional.	• Falta de ética y profesionalismo de los contadores para no develar realidades financieras de ficciones y obedecer más a intereses externos que a su juicio profesional.
Si4	Es cierto que el conocimiento contable objetivo puede verse afectado si los contadores tienen actitudes poco objetivas. Sin embargo, existen mecanismos y salvaguardias en el campo de la contabilidad para promover la objetividad y minimizar los sesgos o intereses personales. Como para considerar:1. Ética profesional: Los contadores están sujetos a códigos de ética y normas profesionales que promueven la objetividad en el ejercicio de su trabajo. Estas normas incluyen principios como la integridad, la independencia, la	• Los contadores están sujetos a códigos de ética y normas profesionales que promueven la objetividad en el ejercicio de su trabajo. • Los contadores deben actuar de manera ética y evitar conflictos de intereses que puedan perjudicar su objetividad.

	objetividad y la imparcialidad. Los contadores deben actuar de manera ética y evitar conflictos de intereses que puedan perjudicar su objetividad.	
Si5	La ciencia contable tiene sus limitaciones y otras ciencias pueden ayudar	• Se reconoce que la ciencia contable tiene sus limitaciones y otras ciencias pueden ayudar.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos de dirección en los gremios de Contadores (Sg)		
Sg1	No hay conocimiento contable objetivo producto de "realidades" creadas por contadores poco objetivos. Eso no existe.	• No hay conocimiento contable objetivo producto de "realidades" creadas por contadores poco objetivos. Eso no existe.
Sg2	Se puede tener un conocimiento objetivo siguiendo los principios de contabilidad o NIIF en donde el contador aplique la Integridad e imparcialidad.	• Se puede tener un conocimiento objetivo siguiendo los principios de contabilidad o NIIF en donde el contador aplique la integridad e imparcialidad.
Contadores Públicos que se desempeñen o han ocupado cargos en organismos reguladores Nacionales (Sr)		
Sr1	El gran desafío es la educación, dos elementos son fundamentales Habilidades (competencias habilitadoras) y los valores. El juicio requiere conocimiento, y experiencia. Son elementos que deberían ser considerados para comprender o representar la realidad. La educación contable debería fundamentarse en las normas internacionales de educación, considerando la trilogía competencias, habilidades y valores y niveles de competencias. Antes de elaborar un informe financiero deberíamos comprender quienes son sus usuarios, así podríamos conectar mejor sus necesidades, y aplicar los principios y reglas incorporados en los marcos. Es una comunicación de doble	• Educación contable que forme en habilidades y valores. • Juicio profesional que demuestre conocimiento y experiencia. • La educación contable debería fundamentarse en las normas internacionales de educación (competencias, habilidades y valores y niveles de competencias). • Antes de elaborar un informe financiero deberíamos comprender quienes son sus usuarios, así podríamos conectar mejor

	vía, en el caso colombiano elaboramos un instrumento que comunica información a una autoridad, y pensamos que eso la hace de propósito general.	sus necesidades, y aplicar los principios y reglas incorporados en los marcos.
Sr2	Es claro que el nivel técnico de los contadores a menudo no responde a la calidad del lenguaje contable que deben utilizar. Creo que todo comienzo en la formación profesional, pero también en la exigencia de actualización para el ejercicio. Esto tiene que ver con los grave problemas que presenta la profesión y que solo se corrigen modificando la regulación sobre la habilitación y la acreditación profesional.	• El nivel técnico de los contadores a menudo no responde a la calidad del lenguaje contable que deben utilizar, se necesita: o formación profesional o actualización para el ejercicio • Modificar la regulación sobre la habilitación y la acreditación profesional.
Sr3	Sí, tendríamos también que definir qué entendemos por objetividad, porque es que esa es una categoría compleja. Digamos, desde un punto de vista ontológico y epistemológico moderno, uno dice que objetividad es tener la capacidad de describir las características de un objeto, esa es una definición de objetividad. Algo es objetivo cuando hace referencia a las características de un objeto. Normalmente, cuando uno le dice, no, usted no es objetivo, es que usted no describió las circunstancias o condiciones específicas de manera neutral, dice uno. Entonces, objetividad, una definición, una forma de aproximarse es, hay una correlación entre las características de un objeto y una descripción de esto. Pero hay otras acepciones de objetividad que señalan que la objetividad es el consenso intersubjetivo. Entonces, por ejemplo, un precio de transacción, es un precio porque es objetivo porque llega al punto de acuerdo de dos partes. Entonces, la objetividad contable, para mí, nunca, nunca, no puede referirse a que la contabilidad haga una descripción uno a uno de todas las características, ni de hechos institucionales, ni de objetos. La objetividad contable, se refiere a la capacidad de que una representación sea validada por	• La objetividad contable, para mí, nunca, no puede referirse a que la contabilidad haga una descripción uno a uno de todas las características, ni de hechos institucionales, ni de objetos. • La objetividad contable, se refiere a la capacidad de que una representación sea validada (consenso) por otro siguiendo los mismos criterios o reglas. • Las normas contables prescriben que se reconozca y revelen los hechos económicos de acuerdo con el interés del preparador de la información para que el receptor valide si la representación es consistente con las revelaciones. • La objetividad contable, es una objetividad por consenso intersubjetivo.

	otro siguiendo los mismos criterios o reglas. Entonces, la objetividad contable, para mí, es una objetividad por consenso. ¿Qué han conseguido las normas? Una trampa brutal. Las normas han dicho, reconozca usted de acuerdo a lo que usted quiere o busca, y revélelo. Para que otro lea sus revelaciones y simplemente diga si la representación es consistente con las revelaciones. Y entonces nos hacen creer que eso ya es consenso y que por tanto la representación es objetiva. Es objetiva. Eso le da la legitimidad. Sí, por eso es que para mí ese es el énfasis en las revelaciones. Para mí el énfasis en las revelaciones es la idea de, como esto está basado en juicios y en modelos, y mucha gente puede no compartir los juicios y modelos, el aseguramiento de la información no es contrastar los grados de confianza de los supuestos. No, es contrastar que los supuestos y los representados son consistentes. Y entonces, claro, eso es difícil, porque la auditoría, ¿qué era la auditoría? Evalúe lo representado respecto a las normas y a lo ocurrido. ¿Qué es el aseguramiento? El aseguramiento es, evalúe lo representado en función de los criterios y elementos tomados para modelar lo representado. Entonces, claro, ahí el evaluador, el asegurador llega y dice, pues sí, sí, claro, él parte del supuesto de que va a recibir tal cosa, de que la tasa será tal cosa, de que tal. Así la representación, sí, razonable. ¿Pero de ahí a qué? Esa representación sea fruto de que hay consenso entre varios, eso está lejos. Entonces, por eso, para mí lo de la objetividad termina muy, muy, digamos, lo menguado.	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.5.2. Fase 2: Triangulación de la información suministrada por los sujetos clave de información

En esta fase, se triangularon las respuestas -testimonios- de los sujetos clave de información entrevistados para la interrogante (e) de la intencionalidad número tres (3) del diálogo de saberes: *¿Cómo se puede tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas? Argumente su respuesta.* Ahora bien, la sub categoría empírica identificada previamente propone: *Conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas.* (Cuadro N° 50).

Para la triangulación de los conceptos facilitados por los sujetos clave de información que fueron entrevistados, se utilizó como criterio teórico de agrupación y análisis el nivel de comprensión, entendido como el conjunto de rasgos que definen su contenido o su significado, y se relacionó, con algunas alternativas que permiten tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas, como son: educación contable y certificación internacional; ética profesional; juicio profesional; aseguramiento y control; principios contables actualizados; y, otras interpretaciones.

El cuadro N° 51 revela que los argumentos que se relacionan con la educación contable influyen significativamente en la representación o construcción de un conocimiento contable objetivo, por ejemplo, el *Sr1* afirma que "la educación contable debería fundamentarse en las normas internacionales de educación (competencias, habilidades y valores y niveles de competencias)" y complementa, una "educación contable que forme en habilidades y valores". En el mismo sentido, el *Si1* plantea, "el contador es parte del proceso y debe responder a un proceso de formación técnica, ética y contar con la experiencia suficiente para asumir dicha responsabilidad". De acuerdo a lo anterior, la educación del contador debe comprender la formación en competencias técnicas, habilidades profesionales, valores, ética y actitudes profesionales, como lo expresa la Federación Internacional de Contadores – IFAC. Además, es necesario complementar la formación del contador en competencias blandas como las

habilidades relacionadas con la inteligencia emocional, el pensamiento crítico, el liderazgo, la resiliencia o la gestión del cambio, como lo menciona el *Si2* "la formación en pensamiento crítico en los contadores permite comprender el verdadero sentido y alcance de la contabilidad como ciencia y como práctica social". Como complemento a lo anterior, se reconoce la importancia de las certificaciones profesionales, como lo indican el *Sp2 y Sr2*, que permiten disminuir la probabilidad (no elimina) de subjetividad en la preparación y emisión de información financiera.

Otro aspecto que revelan los informantes es el relacionado con la ética profesional del contador y como esta influye en la preparación y presentación del información financiera, los contadores deben ser formados en valores, ética y actitudes profesionales para demostrarlo en su ejercicio profesional; es por ello, que deben acatar un código de ética profesional que establece los principios fundamentales de ética que establecen el estándar de comportamiento que se espera de un contador, así puede identificar, evaluar y abordas las amenazas al cumplimiento de los principios y aplicar la salvaguardas pertinentes para enfrentarlas. Por ejemplo, el *Sp1* menciona "la promulgación de un código de ética profesional que permita controlar de alguna manera estas irregularidades en el ejercicio de la profesión contable". Igualmente, el *Si4* establece que "los contadores están sujetos a códigos de ética y normas profesionales que promueven la objetividad en el ejercicio de su trabajo". Los demás informantes, como *Sp3 y* específicamente el *Si4* mencionan que "los contadores deben actuar de manera ética y evitar conflictos de intereses que puedan perjudicar su objetividad".

Por otra parte, en el cuadro N° 51 se revela que el aseguramiento y control de la información es relevante en la construcción de conocimiento contable objetivo; esto genera credibilidad y confianza en los usuarios de la información. Por ejemplo, el *Sp1* afirma que "control interno que, basados en normas internacionales bien fundamentadas, pueden evitar que un contador poco objetivo perjudique la información financiera" y complementa para el caso de Colombia "la revisoría fiscal y auditoría externa igualmente basados en normas internacionales, son entidades garantes para que la subjetividad personal no sea un tropiezo al momento de emitir los estados

financieros". También, el *Sp3* también propone "auditorías externas y revisión interna". Son posturas que surgen desde la práctica contable y observan en estas actividades relacionadas con la ciencia contable como mecanismos para salvaguardar la objetividad de información contable. El juicio profesional como resultado de la formación, conocimiento y experiencia en el momento de la toma de decisiones, es influyente en la construcción de un conocimiento contable objetivo, así lo establecen algunos informantes clave, por ejemplo, el *Sr1* afirma el "juicio profesional que demuestre conocimiento y experiencia", caso contrario disminuye la objetividad en la información contable; así se puede interpretar según el *Si3* "falta de ética y profesionalismo de los contadores para no develar realidades financieras de ficciones y obedecer más a intereses externos que a su juicio profesional".

No menos importante, son algunas respuestas que se relacionan con aplicación de los principios contables que estén actualizados a las necesidades de información financiera de las organizaciones; estos principios inciden en parte en la objetividad, porque no solo depende de las normas, sino de quien y como las aplique. Por ejemplo, el *Sg2* menciona que "se puede tener un conocimiento objetivo siguiendo los principios de contabilidad o NIIF en donde el contador aplique la integridad e imparcialidad", el Sp3 también indica a los principios contables como un factor clave en la objetividad. Finalmente, otras interpretaciones explican que "la ciencia contable tiene sus limitaciones y otras ciencias pueden ayudar" (*Si5*) y "la objetividad contable, es una objetividad por consenso intersubjetivo" (*Sr3*), esto quiere decir que, la contabilidad no es una ciencia exacta y por el contrario necesita de la interdisciplinariedad para su propósito de representar e informar, además, la validez y confiabilidad de la información depende de los consensos de los actores que intervienen en el proceso contable.

Cuadro 51. Síntesis de la triangulación de la categoría empírica: interrogante (e) (intencionalidad 3)

Interrogante (e) ¿Cómo se puede tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas? Argumente su respuesta.	**Sp1**	**Sp2**	**Sp3**	**Sp4**	**Si1**	**Si2**	**Si3**	**Si4**	**Si5**	**Sg1**	**Sg2**	**Sr1**	**Sr2**	**Sr3**	**Total**
Educación Contable y certificación internacional															**8**
La sociedad reconoce la existencia de profesionales con una formación académica reglamentada por las entidades formadoras y ha logrado satisfacer los estándares mínimos requeridos para convertirse en preparadores, revisores o analistas de información contable y financiera.	x														
El contador es parte del proceso y debe responder a un proceso de formación técnica, ética y contar con la experiencia suficiente para asumir dicha responsabilidad.					x										
La formación en pensamiento crítico en los contadores permite comprender el verdadero sentido y alcance de la contabilidad como ciencia y como práctica social.						x									
Educación contable que forme en habilidades y valores.												x			
La educación contable debería fundamentarse en las normas internacionales de educación (competencias, habilidades y valores y niveles de competencias).												x			
El nivel técnico de los contadores a menudo no responde a la calidad del lenguaje contable que deben utilizar, se necesita: formación profesional, y actualización para el ejercicio.													x		
Las certificaciones profesionales, permiten disminuir la probabilidad (no elimina) de subjetividad en la preparación y emisión de información financiera.		x													
Modificar la regulación sobre la habilitación y la acreditación profesional.													x		
Ética Profesional															**6**

La promulgación de un código de ética profesional que permita controlar de alguna manera estas irregularidades en el ejercicio de la profesión contable.	x														
Ética profesional			x												
Divulgación transparente			x												
Con la aplicación de la ética del profesional de la Contaduría Pública en la trazabilidad de la información utilizando dos actividades como son análisis y evaluación de la información, teniendo independencia mental.				x											
Los contadores están sujetos a códigos de ética y normas profesionales que promueven la objetividad en el ejercicio de su trabajo.								X							
Los contadores deben actuar de manera ética y evitar conflictos de intereses que puedan perjudicar su objetividad.								X							
Juicio Profesional															**3**
Falta de ética y profesionalismo de los contadores para no develar realidades financieras de ficciones y obedecer más a intereses externos que a su juicio profesional.							X								
Juicio profesional que demuestre conocimiento y experiencia.												x			
Antes de elaborar un informe financiero deberíamos comprender quienes son sus usuarios, así podríamos conectar mejor sus necesidades, y aplicar los principios y reglas incorporados en los marcos.												x			
Aseguramiento y Control															**5**
Control interno que, basados en Normas internacionales bien fundamentadas, pueden evitar que un contador poco objetivo perjudique la información financiera.	x														
La revisoría fiscal y auditoría externa igualmente basados en normas internacionales, son entidades garantes para que la subjetividad personal no sea un tropiezo al momento de emitir los estados financieros.	x														
Auditorías externas			x												
Revisión interna			x												

Los procesos contables deben tener su propio sistema de autorregulación o de revisión independientemente del tamaño de la empresa.					x										
Principios Contables Actualizados															**3**
Principios contables			x												
Se puede tener un conocimiento objetivo siguiendo los principios de contabilidad o NIIF en donde el contador aplique la integridad e imparcialidad.											x				
Las normas contables prescriben que se reconozca y revelen los hechos económicos de acuerdo con el interés del preparador de la información para que el receptor valide si la representación es consistente con las revelaciones.														x	
Otras Interpretaciones															**5**
Se reconoce que la ciencia contable tiene sus limitaciones y otras ciencias pueden ayudar.									x						
No hay conocimiento contable objetivo producto de "realidades" creadas por contadores poco objetivos. Eso no existe.										x					
La objetividad contable, para mí, nunca, no puede referirse a que la contabilidad haga una descripción uno a uno de todas las características, ni de hechos institucionales, ni de objetos.														x	
La objetividad contable, se refiere a la capacidad de que una representación sea validada (consenso) por otro siguiendo los mismos criterios o reglas.														x	
La objetividad contable, es una objetividad por consenso intersubjetivo.														x	

Fuente: Elaboración propia a partir de las respuestas suministradas por los sujetos clave de información, 2024.

4.3.5.3. Fase 3: Contrastación entre las categorías teóricas y las categorías empíricas

La construcción de conocimiento contable es resultado de un proceso de reflexión sistemático, racional, ordenado y claro, que los contadores académicos e investigadores emprenden en su práctica profesional. Para ello, requieren formarse profundamente en los desarrollos teóricos y prácticos de la disciplina y profesión contable, ser conocedores de su origen, evolución, pensadores contables, teorías contables, prácticas contables, metodologías contables, el lenguaje contable, el objeto contable, problemas contables resueltos y por resolver, perspectivas y tendencias, entre otros aspectos.

Ahora, el conocimiento contable objetivo es consecuencia de la corriente positiva de la contabilidad, que plantea que el conocimiento debe estar libre de juicios de valor, o que dicho conocimiento sea construido de forma independiente de la propia manera de pensar o de sentir que pueda tener cualquier sujeto que lo considere. Desde esta percepción de la contabilidad, se concibe este campo de conocimiento como neutral, que limita su función a reflejar una realidad tal y como se presenta, sin incidir en ella. "Esta idea de contabilidad objetiva se ha difundido en la sociedad, de manera que cuando una empresa presenta sus informes financieros se asume que toda la información allí contenida es verdadera y refleja los hechos económicos que se configuraron en el período informado" (Montoya, 2014, p. 2).

También es cierto que la profesión contable a nivel internacional se ha visto involucrada en escándalos contables, con un conjunto de consecuencias globales, ejemplos de lo señalado fueron los casos de *Cendant, Qwest Communications, Enron, WorldCom, Fannie Mae, HealthSouth, Tyco International, Lehman Brothers, Bernard Madoff, MF Global*, entre otros (Forbes, 2015); esto afecto ampliamente la credibilidad y confianza pública en campo de la contaduría y sobre todo auditoría, donde se identificó que los informes contables no representaban fielmente la realidad contable. Las causas son múltiples, pero se pueden sintetizar en dos principalmente, la laxitud de las normas y la falta de ética de los contadores, donde demostraron actitudes poco objetivas.

No obstante, es posible tener un conocimiento contable objetivo de hechos referentes a una realidad que es creada por contadores con actitudes poco objetivas, teniendo en cuenta diferentes factores como lo establecen los informantes clave en el cuadro N°51: educación contable y certificación internacional, ética profesional, juicio profesional, aseguramiento y control, principios contables actualizados. Sobre estos temas ha venido trabajando de forma permanente los organismos emisores de normas internacionales (IASB, IFAC, FASB, EFRAG) para responder a las necesidades de los usuarios de la información, la academia, los gremios, firmas, contadores, Estados, entre otros.

CAPÍTULO V

FUNDAMENTACION DEL SIGNIFICADO DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE BAJO LA PREMISA DE COMUNICACIÓN EFECTIVA PREVISTA EN LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL Y LA POSICIÓN ONTOLÓGICA DE REALIDAD SOCIAL DE SEARLE

"Vivimos en un océano de hechos institucionales humanos. Gran parte de eso es invisible para nosotros. Así como es difícil para el pez ver el agua en la que nada, para nosotros es difícil ver la institucionalidad en la que nadamos. Los hechos institucionales están, sin excepción, constituidos por el lenguaje; sin embargo, ver el funcionamiento del lenguaje es especialmente difícil."
John R. Searle (2017)

En esta sección, se presenta la propuesta que se ha desarrollado desde los lineamientos de la teoría de la construcción de la realidad social (Searle, 1997/2017), según la cual la realidad social se construye a partir de la interacción entre los actores, las instituciones sociales y las reglas preestablecidas. En este orden, la investigación está orientada a interpretar y comprender el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional y la posición ontológica de realidad social de Searle.

En este caso, la representación contable es considerada un medio -no un fin- de la comunicación efectiva de la información financiera, que permite volver a presentar de forma cuantitativa y cualitativa la situación financiera de la organización en un lenguaje contable previamente establecido por la comunidad contable internacional. Ahora, los fundamentos teóricos de la comunicación efectiva en la información financiera, se relacionan con el origen y evolución de la iniciativa de información a revelar como lo estableció el IASB.

Como es habitual el IASB realizó su *Consulta de Agenda* en el año 2011 y recibió comentarios de que "los estados financieros se perciben crecientemente como gravosos de preparar y que existen preocupaciones sobre en qué medida satisfacen correctamente

las necesidades de sus usuarios principales" (IASB, 2017, párrafo, 1.2); esto quiere decir que la preparación de los estados financieros de propósito general es considerada como compleja, en cierta medida; esto ocurre por la cantidad de criterios de reconocimiento, medición y revelación que proporcionan las NIIF. Igualmente, se cuestiona la correspondencia entre la información financiera proporcionada y la satisfacción de las necesidades de información de los usuarios, en la que se pueden observar asimetrías en la información.

En respuesta a estos cuestionamientos, el IASB (2017) llevó a cabo una serie de actividades como:

(a) Investigó los trabajos realizados por otras organizaciones sobre la calidad de la información a revelar en los estados financieros.

(b) Realizó en diciembre de 2012 un estudio sobre la información financiera a revelar solicitando las opiniones de entidades que preparan estados financieros, usuarios de los estados financieros y otros interesados en información a revelar.

(c) Organizó un Foro de Discusión pública sobre Revelaciones en la Información Financiera en enero de 2013 al que asistieron aproximadamente 120 personas, que se clasifican en: entidades que preparan estados financieros, auditores, reguladores, usuarios de los estados financieros y emisores de normas.

(d) Publicó un Documento de Información recibida en mayo de 2013, en el cual resumió las opiniones expresadas en el Foro de Discusión y las acciones recomendadas por el mismo IASB.

Como se mencionó hacia el año 2013 el IASB realizó un *Foro de Discusión público* sobre el tema de la *Información Financiera a Revelar*, con propósito de comprender mejor los problemas que los interesados plantearon, e identificar qué acciones podría llevar a cabo el Consejo para tratarlos; fue en este contexto donde se identificó la necesidad de mejorar la información financiera a revelar. El anterior hecho condujo al IASB a establecer una iniciativa de información a revelar que explore sobre la pregunta de ¿cómo hacer la información a revelar más eficaz en los estados financieros?

De acuerdo con lo expuesto, el IASB (2017) lanzó su Iniciativa de Información a Revelar en el mismo año 2013, con "un conjunto de proyectos de implementación e investigación, para abordar los problemas identificados y mejorar la eficacia de la información a revelar en los estados financieros" (párrafo, 1.4).

Igualmente, en la Consulta de Agenda de 2015 realizada por el IASB se recibió una serie de comentarios a los diferentes temas propuestos, dentro de ellos, se identificó que era necesario centrarse en proyectos que mejoren la comunicación de la información financiera. Por las anteriores razones, el IASB (2015) concluyó que "una mejor comunicación en la Información Financiera es un tema central del trabajo del Consejo para 2017-21" (p. 5).

Luego, en marzo de 2017 el IASB emitió un documento de discusión denominado: Iniciativa *de Información a Revelar-Principios de Información a Revelar,* su principal objetivo era:

> (a) identificar cuestiones de información a revelar y desarrollar nuevos principios de información a revelar, o aclarar los existentes, en las Normas NIIF para abordar esas cuestiones y:
>
> (b) ayudar a las entidades a aplicar mejor el juicio profesional y a comunicar la información de forma más eficaz;
>
> (c) mejorar la eficacia de la información a revelar para los usuarios principales de los estados financieros; y
>
> (d) apoyar al Consejo para mejorar los requerimientos de información a revelar en las Normas (IN13).

Posteriormente, en diciembre de 2019 el IASB presentó el Proyecto de Norma titulado: *Presentación General e información a Revelar,* con el propósito de mejorar la forma en que se comunica la información en los estados financieros, específicamente la información sobre el rendimiento en el estado de resultados del período. Y así responder a la demanda de los usuarios de los estados financieros. En otras palabras, el proyecto de norma incluye una propuesta para sustituir la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y propuestas para la modificación de otras normas contables (NIC 7, 12, 33, 34, 8, y la NIIF 7).

Finalmente, en marzo de 2021 el IASB publicó el Proyecto de Norma denominado: *Requerimiento de Información a Revelar en las Normas NIIF-Un Enfoque Piloto.* El objetivo propuesto fue mejorar la forma en que el IASB desarrolla y redacta los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF, de forma que las organizaciones que apliquen esos requerimientos proporcionen información más útil a los usuarios de los estados financieros.

En consecuencia, el IASB (2021) resolvió adoptar el siguiente enfoque para cumplir con este objetivo:

> (a) desarrollar la Guía propuesta;
>
> (b) aplicar la Guía propuesta a las secciones de información a revelar de dos Normas a modo de prueba—las NIIF 13 y NIC 19—para mejorar la utilidad de información a revelar en los estados financieros preparados aplicando esas Normas, y probar y mejorar la Guía propuesta; y
>
> (c) preparar un Proyecto de Norma de modificaciones a las Normas utilizadas en la prueba, incorporando la Guía propuesta (p. 6).

Como se puede observar, en la síntesis sobre la evolución de la iniciativa de información a revelar, hace más de una década existe la intención de mejorar la comunicación de la información financiera (estados financieros) a los usuarios interesados para que tomen las mejores decisiones. No obstante, el proceso es bastante complejo y amerita una serie de actividades y cambios en la regulación contable que mostrará resultados a un mediano y largo plazo, siempre y cuando exista voluntad política para hacerlos.

El IASB hacia el año 2017 publicó el Documento de Discusión (DD), 2017/1, denominado: *Iniciativa de Información a Revelar – Principios de información a Revelar*, identificó que existen tres inquietudes principales sobre la información financiera que es revelada en los estados financieros de propósito general, apelado con el rótulo de "el problema de la información a revelar", las cuales se sintetizan de la siguiente forma (párrafo 15).

a) **Información relevante no suficiente:** Cuando la información es relevante si puede influir en las decisiones realizadas por los usuarios principales de los

estados financieros. Pero si los estados financieros no proporcionan suficiente información relevante, sus usuarios pueden tomar decisiones de inversión o préstamo, inapropiadas o equivocadas que les ocasionarán consecuencias financieras negativas.

b) **Información irrelevante:** La información irrelevante no es deseable porque: primero, satura los estados financieros de forma que la información relevante puede pasar inadvertida o ser difícil de hallar, afectado la comprensión de los estados financieros; y segundo, puede incurrir en costos corrientes que no eran necesarios al momento de preparar los estados financieros.

c) **Comunicación ineficaz de la información proporcionada:** Si la información se comunica de forma ineficaz, hace los estados financieros difíciles de comprender y que requieren mayor tiempo de analizar. Además, los usuarios de los estados financieros pueden pasar por alto información relevante o no identificar relaciones entre componentes de la información en diferentes partes de los estados financieros.

Cabe señalar que las causas del problema de la información a revelar son complejas y con impactos financieros directos en las organizaciones; estas se presentan porque los contadores presentan dificultades para aplicar el juicio profesional al momento de preparar la información financiera y presentarla en los estados financieros de propósito general. Como lo indica el IASB (2017) "las entidades necesitan utilizar su juicio al decidir qué información revelar en los estados financieros y la forma más eficaz de organizarla y comunicarla" (párrafo, 1.6).

El IASB (2017) explica este problema, argumentando que,

> [H]a recibido información de que las dificultades al aplicar el juicio son, a menudo, de conducta, en lugar de provocadas por los requerimientos de las Normas NIIF. La información recibida indica que algunas entidades, auditores y reguladores conciben los estados financieros principalmente como documentos de cumplimiento, en lugar de como un medio de comunicación con los usuarios de los estados financieros. Ellos aplican, en ocasiones, los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF de forma mecánica, usándolos como una lista de control de la información a revelar en los estados financieros, en lugar de aplicar su juicio para determinar qué información es relevante para los usuarios y cuál es la mejor forma de comunicar dicha información.

> Algunas entidades han señalado que es más fácil utilizar un enfoque de lista de control que aplicar el juicio debido a presiones de tiempo, y porque seguir un enfoque mecánico significa que su juicio es menos probable que sea cuestionado por auditores, reguladores y usuarios de sus estados financieros" (párrafo, 1.7) (subrayado fuera del texto).

Como se puede observar, las presiones de tiempo en que viven las organizaciones para cumplir con los requerimientos internos y externos, terminan incidiendo en la revelación de la información; esto genera que los responsables en la elaboración de los estados financieros los asuman como documentos de cumplimiento o listas de control (*check-list)* que deben realizar de forma técnica y expedita, lo que "garantiza" menos cuestionamientos al juicio profesional, es decir, mayor seguridad. Lo correcto sería aplicar el juicio profesional y comprender que los estados financieros son un medio de comunicación fundamental con los usuarios interesados, a quienes se les transmite una información que genere sentido y significado en un contexto, y de esta forma construir confianza pública entre los actores que componen la dinámica económica y social.

Al evaluar las consecuencias anteriores, algunos grupos de interés solicitaron al emisor (IASB, 2017) que elabore un conjunto de principios de información a revelar ("marco de la información a revelar"), donde oriente claramente a las organizaciones en la aplicación del juicio profesional y la comunicación de la información financiera de forma eficaz, también ayude a mejorar la eficacia de la información a revelar a los usuarios principales y contribuya al mismo IASB a mejorar los requerimientos de información a revelar en las normas NIIF (IASB, 2017).

Asimismo, IASB (2017) se muestra de acuerdo en que un conjunto de principios de información a revelar ayudaría a solucionar el problema de la información a revelar. No obstante, los principios de información a revelar son necesarios e importantes, pero no suficientes, requieren un cambio de conducta de las partes relacionadas.

En respuesta a lo anterior, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en septiembre de 2017, emitió el Documento de Práctica de las NIIF Nº 2 titulado, *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa.* Este Documento "proporciona a las entidades que informan guías no obligatorias sobre la realización de juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar los estados

financieros con propósito general de acuerdo con las Normas NIIF" (párrafo, 1). Además, explica que "las guías pueden también ayudar a otras partes involucradas en la información financiera a comprender la forma en que una entidad realiza juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar sus estados financieros" (párrafo, 2).

De igual forma, el IASB en marzo de 2018, emitió una nueva versión revisada del *Marco Conceptual para la Información Financiera*, que incluye nuevos capítulos que amplían o aclaran conceptos e incluyen otros, como, por ejemplo, el Capítulo 7—Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación, incluye el concepto de comunicación efectiva de la información de los estados financieros. Esta comunicación efectiva *requiere* cumplir tres condiciones principalmente:

> (a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;
>
> (b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y
>
> (c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva (párrafo, 7.2).

El cumplimento de las tres condiciones citadas contribuye a la organización para que la comunicación de la información financiera sea efectiva y eficaz; esto es, que sea útil a los usuarios interesados para tomar decisiones en los contextos de aplicación.

En ese sentido, Romero (2018) explica que,

> [R]econocer que el punto de partida en la contabilidad y en la información financiera es la comunicación, no ha sido suficiente. Pero comenzar a desestructurar el sentido del acto comunicativo de la información financiera, es apremiante para llegar a unas condiciones propicias para poder afirmar que la realidad es una construcción social y sobre todo que, como actores de ella, tenemos un papel en dicha construcción. Esto nos conduce a echar una mirada a los visos políticos que desde hace ya varias décadas pululan en la academia contable en el mundo (p. 183).

Además, el IASB en abril de 2024 emitió una nueva norma, la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*. El objetivo plantea que:

> [E]sta Norma establece los requerimientos para la presentación e información a revelar en los estados financieros con propósito general ("estados financieros") para ayudar a

> asegurar que proporcionan información relevante que representa fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad (párrafo, 1).

Las anteriores reformas a las normas NIIF son un avance en la regulación contable internacional -no cabe duda-, pero no son una garantía de éxito, salvo si IASB se ocupa de la realidad socialmente construida y su representación cuantitativa (numérica). Las reformas desarrolladas están basadas en la noción de representación fiel de una realidad económica relevante y en atención al interés público que demanda normas capaces de presentar una información que corresponda con la esencia económica de los hechos y no solo con su forma legal. Además, los emisores y normalizadores insisten en concebir la realidad económica independiente de la contabilidad, donde la práctica contable debe ser capaz de captar objetivamente la realidad en forma cuantitativa (Lee, 2006).

Para Lee (2006), "la contabilización de la realidad económica es un problema filosófico. […]. La realidad social es subjetiva y depende de la observación humana, el consenso y la comunicación para su existencia", esto quiere decir, que la realidad económica es un subconjunto de la realidad social, construida por el hombre en consenso (ejemplo, hechos institucionales) y difiere ampliamente de la realidad física que está basada en la naturaleza y es independiente al ser humano (ejemplo, una montaña como un hecho bruto) (Searle, 1997).

En ese contexto, "los contadores públicos y las organizaciones internacionales de normalización, basados en la confianza buscan promover el concepto de una realidad económica autónoma capaz de una representación fiel de forma numérica" (Lee, 2006, p. 3), es decir, cuantitativa. Al respecto, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) establece un conjunto de cualidades de la información, principales y de mejora, como atributos cualitativos que debe cumplir la información para ser útil a los usuarios y así lograr una representación fiel de los hechos económicos de forma objetiva. Sin embargo, no hay una explicación filosófica de la realidad social como una medida, fenómeno, recursos económicos, u obligación económica (Lee, 2006). En síntesis, el argumento filosófico es que hay un mundo real de los hechos objetivos y

subjetivos que pueden ser observado y representado objetiva o subjetivamente (Searle, 1997).

Lo anterior, demuestra que el lenguaje contable es esencialmente constitutivo de la realidad contable. De acuerdo, con Searle (1997), "el rasgo esencial para la constitución de los hechos institucionales es la existencia de mecanismos simbólicos, como las palabras, que, por convención, *significan, o representan, o simbolizan* algo que va más allá de ellos mismos" (p, 76). Esto significa que el lenguaje es constitutivo de la realidad institucional, y en consecuencia las instituciones humanas son esencialmente lingüísticas. Es más, "[…] una vez que se tiene un lenguaje compartido, ya se tiene un contrato social; de hecho, ya se tiene sociedad" (Searle, 2017, p. 96).

Es claro que existe una relación directa entre el lenguaje y los hechos institucionales: "no se puede tener hechos institucionales sin lenguaje. Y una vez que se tiene un lenguaje compartido, se pueden crear hechos institucionales a voluntad" (Searle, 2017, p. 97), facilitando así la comunicación efectiva entre participantes de hechos institucionales.

Para Mouck (2004), el lenguaje es

> [L]a forma más importante de función de estatus por dos razones. El lenguaje proporciona un medio para la representación pública de otras funciones de estatus, facilitando así el reconocimiento colectivo continuo de un estatus único. Pero lo que es más importante, el lenguaje tiene una capacidad única para generar nuevas funciones de estatus, nuevos hechos institucionales (p.7).

De esta forma, queda claro que la discusión filosófica sobre la representación contable es de carácter ontológica, epistemológica, metodológica, no solo pragmática como lo demuestra el IASB en la emisión de normas contables, al señalar que la información contable es neutral, objetiva, e independiente de los preparadores.

Por otra parte, la ontología de la realidad contable socialmente construida con base en Searle (2017), plantea que para explicar la realidad social se requiere desarrollar tres elementos fundamentales: la asignación de función, la intencionalidad colectiva y las reglas constitutivas.

1. La asignación de función

Respecto a la asignación de función, para Searle (1997) en algunos casos se construyen el objeto para que sirva a una función específica, por ejemplo, una mesa, una silla, una lámpara, un computador, entre otros. Desde esta perspectiva es posible reconocer que la contabilidad financiera es fundamentalmente una disciplina que realiza unas funciones específicas, por las siguientes razones.

i) Porque particularmente parte de la observación especifica de objetos que en la realidad cumplen funciones concretas determinadas por la sociedad en consenso. Por ejemplo, la propiedad, planta y equipo, son aquellos activos tangibles que se utilizan para la producción de bienes o la prestación de servicios, para arrendarlos a terceros o para fines administrativos (NIC, 16). Los inventarios, son activos: (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios (NIC, 2).

Como se puede interpretar, estas dos normas cumplen funciones contables específicas para la cuales fueron creadas por los organismos emisores y gozan de legitimidad social y legal, al ser ampliamente aceptadas por la sociedad y estar reguladas en normas legales (reglas constitutivas) en varios países, como leyes, decretos reglamentarios, entre otros.

ii) Porque la contabilidad financiera según las NIIF cumple, en sí misma, con unas funciones amplias, claras y concretas como lo establece el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), cuando propone que:

> (a) Contribuyen a la transparencia mejorando la comparabilidad y calidad internacional de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.
> (b) Refuerzan la rendición de cuentas, reduciendo el vacío de información entre los proveedores de capital y la gente a la que han confiado su dinero. Las Normas basadas en el *Marco Conceptual* proporcionan información que es necesaria para mantener control sobre la gerencia. Como una fuente de información globalmente comparable, las Normas son también de importancia vital para reguladores de todo el mundo.
> (c) Contribuyen a la eficiencia económica ayudando a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. Para

> los negocios, el uso de un único idioma contable de confianza, procedente de Normas basadas en el *Marco Conceptual* disminuye el costo de capital y reducirá los costos de información internacionales (EP1.5).

Lo anterior, lo sintetiza claramente Gómez (2024) en tres funciones centrales de la Contabilidad financiera, según los siguientes enunciados:

> a) La Contabilidad está encargada de la medición y valoración del ingreso y la riqueza organizacional.
> b) La Contabilidad busca producir información útil para la toma de decisiones (especialmente de inversores).
> c) La Contabilidad es el instrumento central de rendición de cuentas (accountability) y transparencia.

Cabe explicar que las funciones asignadas a la contabilidad son resultado de un proceso colectivo acordado por la comunidad contable y legitimado por instituciones de la profesión contable, así como también por las organizaciones, organismos multilaterales, Estados, Gobiernos y la sociedad en general. De esta forma, la intencionalidad individual del IASB es clara cuando afirma que su trabajo "sirve al interés público fomentando la confianza, el crecimiento y la estabilidad financiera a largo plazo en la economía global" (EP1.5).

2. La intencionalidad colectiva

La intencionalidad colectiva permite a los seres humanos en conjunto la creación de los hechos sociales, porque los hechos institucionales son creados dentro de las instituciones humanas, la creación está sujeta al acuerdo colectivo, al consenso, a la aceptación en conjunto de un grupo social. Por ejemplo, Searle (2020) se pregunta "¿por qué razón debería considerar dinero el pedazo de papel que tengo entre las manos?" (p. 9), la respuesta es que una comunidad en acuerdo asigna a un pedazo de papel como dinero la función de servir de medio de intercambio económico, ser unidad de cuenta y depósito de valor.

En suma, el dinero es un hecho institucional, por tanto, es ontológicamente subjetivo, pero es posible representarlo con objetividad epistémica, por ejemplo, este pedazo de papel es un billete de un dólar, o este pedazo de metal redondo es una moneda de un dólar.

En ese sentido, la contabilidad financiera es un hecho institucional creado por profesionales especializados en este campo de conocimiento. Es decir, es resultado de la intencionalidad colectiva de la comunidad contable quien de forma permanente estudia, investiga y propone nuevos constructos y reglas que representen hechos institucionales derivados de la interacción entre los actores de la sociedad como las personas, organizaciones, instituciones, Estados, gremios, entre otros.

En consecuencia, la contabilidad es

> [U]na actividad humana que tiene como objetivo representar institucionalmente unos datos sobre la actividad económica, es decir, la realidad económica. […] la tarea de los contadores es, pues, observar los hechos institucionales de carácter económico, sobre los que existe convenio colectivo en cuanto a su función de estado, con la intención de representarlos como verdad en un sentido de correspondencia (Alexander y Archer, 2003; Mouck, 2004, citados por Lee, 2006, p. 14).

En ese orden de ideas, los organismos emisores de normas contables como el IASB o FASB deben presentar un conjunto de términos, conceptos y principios contables que permitan a los hechos institucionales que son otológicamente subjetivos ser representados con objetividad epistémica (Lee, 2006), donde «epistémico» hace referencia al conocimiento y «ontológico», a la existencia.

3. Las reglas constitutivas

De acuerdo con Searle (1997), "los hechos institucionales existen sólo dentro de sistemas de reglas constitutivas" (p. 46). Entonces, la creación de los hechos institucionales depende de las reglas constitutivas, es decir, las normas que crean la posibilidad misma de las ciertas actividades.

Ahora, "las reglas vienen en sistemas, y cada una de las reglas por separado, o a veces el sistema de ellas en su conjunto, tienen la forma siguiente, que le es característica:

<<X cuenta como Y>>, o <<X cuenta como Y en el contexto C>>.

Esto explica que, "por el término X, el término Y satisface una condición que no tiene y que hay un acuerdo colectivo acerca de esta situación y la función que lo acompaña" (Lee, 2006, p. 15). Por ejemplo, las reglas del ajedrez crean la posibilidad

misma de jugar al ajedrez; sin estas reglas, el juego no puede existir. Así, una regla del juego del ajedrez es que se gana la partida haciendo jaque mate al rey.

En ese contexto, se puede afirmar que las reglas constitutivas en la contabilidad financiera se establecen ampliamente en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); éstas prescriben los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

No obstante, las reglas que establecen las NIIF no son directamente reguladoras como lo son las reglas de conducción (reglas regulativas[24]). Las reglas de contabilidad son reglas para construir representaciones contables de la realidad económica (reglas constitutivas) (Mouck, 2004; Lee, 2006), por ejemplo, las definiciones de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos y las agregaciones respectivas), son reglas que tienen que ver con la creación de los hechos institucionales como la representación cuantitativa mediante un conjunto de números.

Por tanto, el contador, crea representaciones de hechos institucionales que tienen un modo de existencia ontológicamente subjetivo; es decir, los contadores no intentan crear representaciones de objetos físicos como tales (Edificios, Tierra, Automóviles, entre otros), sino representaciones de derechos de propiedad, obligaciones y valoraciones monetarias (Mouck, 2004), que posteriormente son comunicadas, trasmitidas a los usuario mediante unos medios como son los estados financieros de propósito general. En síntesis, en contabilidad financiera y con base en Searle (1997), se concibe la realidad contable (institucional), como una realidad que es socialmente construida a partir de tres elementos estructurales, como son: la asignación de

[24] Searle (1997), plantea una distinción entre reglas constitutivas y reglas regulativas, así: "Algunas reglas, regulan actividades previamente existentes. La regla "conduzca por la mano derecha de la calzada" regula la conducción; pero la conducción puede existir antes de la existencia de esa regla. Sin embargo, algunas reglas no sólo regulan, sino que crean la posibilidad misma de ciertas actividades. Las reglas del ajedrez, pongamos por caso, no regula una actividad previamente existente. […] ocurre más bien que las reglas del ajedrez crean la posibilidad misma de jugar al ajedrez. Las reglas son *constitutivas* del ajedrez en el sentido de que lo que sea jugar el ajedrez queda en parte constituido por la actuación según esas reglas. Si ustedes no siguen al menos una buena parte de esas reglas, ustedes no están jugando al ajedrez" (Searle, 1997, p. 45).

funciones de status a los objetos y fenómenos de la realidad, la intencionalidad colectiva y las reglas constitutivas.

La comunicación efectiva de la información financiera en los estados financieros, está compuesta de actos de habla, como unidades básicas de la comunicación, que tanto los emisores, como receptores deben conocer, estudiar, interpretar y analizar para comprender los mensajes transmitidos – a veces encriptados-, y de esta forma aplicarlos bajo su intencionalidad individual o colectiva en un contexto especifico, o mejor dicho en una realidad social. No comprender estos sentidos ontológicos y epistemológicos, objetivos y subjetivos de la contabilidad financiera, la condena a seguir transitando por los caminos de la técnica acrítica y no como una verdadera ciencia social, con poderes deónticos que sirven para regular las relaciones entre las personas, organizaciones, Estados, Gobiernos y sociedad en general; es decir, tiene la capacidad de influir y ser influida por la sociedad, para bien o para mal como lo explica Immanuel Kant.

Para cerrar, esta propuesta y ampliar el significado de la representación contable y la comunicación efectiva de la información, se propone concebir una nueva definición de contabilidad, como lo plantean Carnie, Parker, Tsahuridu (2021), al preguntarse: ¿qué es la contabilidad hoy?

> La contabilidad es una práctica técnica, social y moral que se ocupa de la utilización sostenible de los recursos y de la adecuada rendición de cuentas a los grupos de interés para permitir el florecimiento de las organizaciones, las personas y la naturaleza (p. 9).

Esta definición reconoce y refleja la concepción multifacética de la contabilidad al responder a las preguntas de: ¿cómo hacer contabilidad? Práctica técnica; ¿qué hace la contabilidad? Práctica social; y, ¿qué debería hacer la contabilidad? Práctica moral.

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES

"No estamos tan necesitados de una filosofía de las ciencias sociales del presente y del pasado como de una filosofía para las ciencias sociales del futuro y, ciertamente, para cualquiera que pretenda un entendimiento más profundo de los fenómenos sociales."
John R. Searle (2017)

De todo lo expuesto en el desarrollo de esta investigación, en la cual se abordó el tema de *la representación en contabilidad, a partir de la concepción de comunicación efectiva según la norma internacional de información financiera. Su significado basado en el enfoque ontológico de realidad social de John R. Searle.*, se concluye en las siguientes afirmaciones:

En relación con la primera intencionalidad específica: *estudiar el estatus del constructo representación contable en la contabilidad financiera*, los hallazgos demuestran que la representación contable en primer lugar, es concebida como un proceso de reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos en los estados financieros; en segundo lugar, la asocian con la característica cualitativa fundamental de la representación fiel, que sea objetiva y confiable; en tercer lugar, es un proceso contable para elaborar los estados financieros; en cuarto lugar, expresa datos cuantitativos y cualitativos de la realidad económica-financiera de una entidad; en quinto lugar, el propósito es generar una información útil para tomar decisiones estratégicas de los usuarios interesados.

La representación contable en la contabilidad financiera es un constructo polisémico y complejo que exterioriza diferentes interpretaciones de orden ontológico, epistemológico y metodológico, tal como, se observa en los testimonios obtenidos de los contadores expertos, académicos, organismos emisores de normas, reguladores y gremios; estos son aspectos que inciden directamente en la información que elaboran y comunican a los usuarios interesados para sus propósitos y fines.

La realidad económica está compuesta de hechos sociales o institucionales, por tanto, son ontológicamente subjetivos porque su creación depende del pensamiento y acción de los seres humanos, pero pueden ser epistemológicamente objetivos o subjetivos según el juicio humano sobre su representación. En efecto, los contadores están inmersos en una realidad determinada por los hechos sociales (hechos institucionales) más que la realidad física como tal (hechos brutos), por ello, la representación contable de la realidad económica en las organizaciones es un hecho institucional que persigue un conjunto de reglas constitutivas para cumplir con unas intencionalidades colectivas que identifican a la contabilidad financiera.

En síntesis, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018) plantea que la representación fiel perfecta en la contabilidad financiera es una cualidad de la información que se logra al ser completa, neutral y libre de error, pero esto no es suficiente como afirman los informantes clave, para ellos depende de varios factores que van más allá de las normas contables como un adecuado control interno y aseguramiento de la información, la aplicación taxativa del modelo contable, la formación continua y el juicio profesional del contador.

Por otra parte, con respecto a la segunda intencionalidad: *Interpretar el significado del constructo comunicación efectiva previsto en la regulación contable internacional*, los hallazgos de la investigación evidencian que el lenguaje contable es el medio (acto de habla) que permite la representación institucional de la realidad económico-financiera de las organizaciones de carácter cuantitativa y cualitativa, así lo señaló específicamente el *Si1* "sí el lenguaje es decisivo en la representación de la realidad, compuesto básicamente por palabras y números". Además, *Sr3* indica que "el lenguaje contable no simplemente representa, construye, entonces es un elemento fuerte de la comunicación"; esto demuestra la capacidad que tiene el lenguaje como un hecho institucional, al crear una realidad contable y ser comunicada para orientar unos cursos de acción de los usuarios interesados e influir directamente en la sociedad.

El IASB como organismo emisor de Normas Internacionales de Información Financiera– NIIF continúa desconociendo el significado filosófico de la realidad social

y la correspondencia veraz con respecto a la representación contable. En las últimas reformas a sus normas (ejemplo, NIIF 18) ha dejado pasar la oportunidad de mejorar la información financiera de las empresas, es decir, la comunicación no será efectiva a los usuarios de la información para tomar sus decisiones estratégicas, en cambio solo es retórica del *Marco Conceptual para la Información Financiera* para legitimar su rol como emisor global de estándares contables y generar seguridad razonable a los contadores en la prestación de servicios a la sociedad y sus actores que los demanden.

En atención a los hallazgos, estos revelan que la comunicación efectiva de información en los estados financieros logra que esa información sea más relevante y contribuya a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad, siempre y cuando las organizaciones y los contadores cumplan con los criterios técnicos de reconocimiento, medición, revelación y presentación prescritos en el modelo contable, asimismo, apliquen el juicio profesional de forma técnica, objetiva y sobre todo ética.

Los hallazgos demuestran de manera amplia que los usuarios pueden confiar en que los estados financieros representan fielmente la información que estos buscan comunicar, por medio de la certificación de los informes por parte de los contadores, como también "la aplicación de las NIA, el código de ética profesional, las NICC (Normas internacionales de calidad y control) y otras reglamentaciones confiables, producirán una base sólida frente a la confianza que deben depositar los propietarios y los terceros, en la que reposen los estados financieros y representen fielmente la información que buscan comunicar" (*Sp1*).

De otro lado, con respecto a la tercera intencionalidad: *Explicar la posición ontológica del mundo social de Searle, a partir de la cual se dé cuenta de la representación en contabilidad*., la revisión de los trabajos publicados por Searle (2017), plantean que para explicar la realidad social se requiere desarrollar tres elementos fundamentales: la asignación de función, la intencionalidad colectiva y las reglas constitutivas.

Respecto a la asignación de función, es posible reconocer que la contabilidad financiera es fundamentalmente una disciplina que realiza unas funciones específicas, por dos razones:

i) Porque particularmente parte de la observación especifica de objetos que en la realidad cumplen funciones concretas determinadas por la sociedad en consenso. Las NIIF cumplen funciones contables específicas de reconocimiento, medición, revelación y presentación para la cuales fueron creadas por los organismos emisores y normalizadores, además, cuentan con la legitimidad social y legal, al ser ampliamente aceptadas por la sociedad y estar reguladas en normas legales (reglas constitutivas) en varios países, como leyes, decretos reglamentarios, entre otros.

ii) Porque la contabilidad financiera según las NIIF cumple, en sí misma, con unas funciones amplias, claras y concretas como lo establece el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2018), cuando propone que:

> (a) Contribuyen a la transparencia mejorando la comparabilidad y calidad internacional de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.
> (b) Refuerzan la rendición de cuentas, reduciendo el vacío de información entre los proveedores de capital y la gente a la que han confiado su dinero. Las Normas basadas en el *Marco Conceptual* proporcionan información que es necesaria para mantener control sobre la gerencia. Como una fuente de información globalmente comparable, las Normas son también de importancia vital para reguladores de todo el mundo.
> (c) Contribuyen a la eficiencia económica ayudando a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. Para los negocios, el uso de un único idioma contable de confianza, procedente de Normas basadas en el *Marco Conceptual* disminuye el costo de capital y reducirá los costos de información internacionales (EP1.5).

Respecto a la intencionalidad colectiva, permite a los seres humanos en conjunto la creación de los hechos sociales, porque los hechos institucionales son creados dentro de las instituciones humanas; la creación está sujeta al acuerdo colectivo, al consenso, a la aceptación en conjunto de un grupo social. En ese sentido, la contabilidad financiera es un hecho institucional creado por profesionales especializados en este campo de conocimiento. Es decir, es resultado de la intencionalidad colectiva de la comunidad contable quien de forma permanente estudia, investiga y propone nuevos constructos y reglas que representen hechos institucionales derivados de la interacción entre los actores de la sociedad como las personas, organizaciones, instituciones, Estados, gremios, entre otros.

Para cerrar esta idea, se puede aseverar que las reglas constitutivas en la contabilidad financiera se establecen ampliamente en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); éstas prescriben los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. No obstante, las reglas que establecen las NIIF no son directamente reguladoras como lo son las reglas de conducción (reglas regulativas). Las reglas de contabilidad son reglas para construir representaciones contables de la realidad económica (reglas constitutivas) (Mouck, 2004; Lee, 2006), por ejemplo, las definiciones de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos y las agregaciones respectivas), son reglas que tienen que ver con la creación de los hechos institucionales como la representación cuantitativa mediante un conjunto de números.

Por consiguiente, la construcción del modelo contable de IASB contiene un conjunto de intereses económicos, financieros, políticos, sociales, culturales, que no permiten aseverar que es un modelo técnico, neutral y libre de juicios de valor, la sola estandarización no es garantía plena de objetividad. Entonces, los contadores construyen una realidad contable objetiva a través de la aplicación de principios y normas contables que, aunque pueden tener un origen subjetivo, se estandarizan para garantizar consistencia y comparabilidad. Así lo ratifica el *Sp1* cuando mencionan que "la información financiera y la contabilidad están basadas en ciencias exactas: los cálculos matemáticos, los porcentajes y las cifras basadas en costos históricos son irrefutables".

En fin, retomando las ideas expuestas, el lenguaje contable es fundamental para la representación y comunicación de la información financiera en las organizaciones; este sirve de medio para conectar a los diferentes usuarios interesados, asegurando que la información financiera se comunique de manera clara, efectiva y precisa. Esto facilita la comprensión y el análisis de la información financiera, tanto dentro de la organización como hacia el exterior; así lo recalca el *Sp3*, "el lenguaje contable proporciona una estructura, organización y terminología común que facilita la comprensión y comparación de los datos financieros".

Por otra parte, con respecto a la cuarta intencionalidad: *Sustentar el significado de la representación contable bajo la premisa de comunicación efectiva prevista en la regulación contable internacional y la posición ontológica de realidad social de Searle*., se propone que la comunicación efectiva de la información en los estados financieros mejora sí el contador como preparador desarrolla de forma continua la competencia profesional, que según la IAESB (2019) se caracteriza en tres elementos: competencia técnica, habilidades profesionales, y los valores, ética y actitudes profesionales. Esta formación se complementa con el desarrollo de habilidades blandas que pueden agruparse en cuatro áreas de competencia así: (i) intelectuales (resolución de conflictos, juicio profesional, toma de decisiones); (ii) interpersonales y de comunicación (trabajo en equipo, interacción con partes interesadas); (iii) personales (actitudes y comportamientos adaptables a cualquier situación); y (iv) organizacionales (enfocadas al alcance de los objetivos del cargo). En efecto, las habilidades blandas son fundamentales para los contadores porque les permitirán ser líderes en temas como la inteligencia emocional, comunicación efectiva, pensamiento crítico, gestión de tiempo, adaptación al cambio, entre otros. De esta forma, se logra revertir la pregunta critica: ¿qué importa que los contadores puedan calcular las cifras contables y los auditores pueden verificar, si nadie entiende lo que los números representan?

El juicio profesional de los contadores es resultado de su conocimiento (educación formal, autoformación, capacitación continua), más la experiencia adquirida en su ejercicio profesional (años de práctica contable en diferentes organizaciones) y la habilidad natural desarrollada a lo largo de la vida (inteligencia, hermenéutica, análisis, entre otros). Como lo define el IESBA (2021), el juicio profesional

> [I]mplica la aplicación de la formación, los conocimientos profesionales, la destreza y la experiencia pertinentes en función de los hechos y las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y el alcance de las actividades profesionales concretas, así como los intereses y las relaciones implicadas (párrafo, 120.5 A4, p. 29).

Entonces, el desarrollo permanente del juicio profesional del contador mejora directamente la comunicación efectiva de la información y genera mayor confianza pública de la información en los usuarios para sus fines personales y organizacionales.

En efecto las normas contables (NIIF) son necesarias, pero no suficientes para lograr una representación fiel de los hechos económicos como también para comunicar efectivamente la información financiera en los informes contables. Es fundamental, la formación permanente del carácter ético de los contadores para identificar, evaluar y enfrentar las amenazas que surgen en el ejercicio profesional que no permiten cumplir con los cinco principios de ética profesional (integridad, objetividad, competencia profesional y cuidado debido, confidencialidad, y comportamiento profesional) descritos por la IESBA en el *Manual del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales* (2021) y la moral profesional construida a lo largo de la historia de la contabilidad y la contaduría pública. En síntesis, la contaduría es una práctica institucional, social y moral por excelencia que permite construir confianza pública en la sociedad para que esta funcione y la calidad de vida de las personas mejore constantemente.

Para terminar, se reitera que la comunicación efectiva de la información financiera se sintetiza en los estados financieros, asimismo está compuesta de un conjunto de actos de habla como lo establece Searle (2017), entendidos como unidades básicas de la comunicación, que tanto los emisores, como receptores deben conocer, estudiar, interpretar y analizar para comprender los mensajes transmitidos, de esta forma poder aplicarlos según la intencionalidad individual o colectiva en una realidad social (organizacional). En efecto, conforme a lo explicado por Searle (2017), los actos de habla que denomina declarativos, son característicos en el sentido que crea la propia realidad que representa, es decir, toda realidad institucional humana no-lingüística es creada por declaración, tal como la información financiera.

REFERENCIAS

Abad, M.C. (2016). La insoportable transitoriedad de las normas contables y el realismo ingenuo. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 114, 32-35. Disponible en: https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/85197/114-p%C3%A1ginas-34-37.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Aguado, J. (2004). *Introducción a las teorías de la información y comunicación*. Departamento de Información y Documentación. Facultad de Comunicación y Documentación. Universidad de Murcia.

Alexander, D. & Archer, S. (2003). On economic reality, representational faithfulness and the true and fair override. *Accounting and Business Research*, 33(1), 3-17. Disponible en: https://doi.org/10.1080/00014788.2003.9729628

Austin, J. (1962). *How to Do Things with Words.* Oxford University press.

Baecker, D. (2017). Teorías sistémicas de la comunicación. *Revista del Magíster en Análisis Sistémico Aplicado a la Sociedad*, 37, 1-20.

Baker, C. R. (2011). A discussion of poststructuralist and postmodernist positions in the work of Norman Macintosh. *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 110–117. Disponible en: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.06.009

Baudrillard, J. (1978). *Cultura y Simulacro*. Editorial Kairos.

Barrera, K. J. (2017). De la representación en Kant a la representación contable. 20-25. *Actas de las XX Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas* / compilado por Cristopher Astur. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. CIECE-Centro de Investigaciones en Epistemología de las Ciencias Económicas.

Berger, P. & Luckman, T. (1968). *La construcción social de la realidad*. Traducción de Silvia Zuleta. Revisión técnica de Maros Giménez Zapiola. Buenos Aires: Amorrortu Editores, S. A., 1968, 235 pp. [Edición original en inglés, 1966].

Beuchot, M. (2015). *La hermenéutica y el ser humano.* Editorial Paidós.

Biondi, Y., Glover, J., Jamal, K., Ohlson, J. A., Penman, S. H., Sunder, S., & Tsujiyama, E. (2012). Some conceptual tensions in financial reporting. *Accounting Horizons*, 26 (1), 125-133. Disponible en: https://doi.org/10.2308/acch-50087.

Bolívar, A. (2020). Análisis del discurso y hermenéutica como métodos en la interpretación de textos. *Interpretatio,* 5.1, 17-34.

Bunge, M. (2007). *A la caza de la realidad*. Gedisa Editorial.

Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological paradims and organizational análisys*. Ed. Heineman. Traducción por Eduardo Camilatti de: Introducción, capítulos I, II, III.

Burton, J. C. (1976). Conflicts and compromises in financial reporting. Papers. https://www.sechistorical.org/collection/papers/1970/1976_0501_Burton.pdf

Carmona, S. & Donoso, R. (1986). Revisión del proceso de comunicación de la información contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 16 (51), 659-673.

Carnegie, G., Parker, L. and Tsahuridu, E. (2021), It's 2020: What is Accounting Today?. *Australian Accounting Review*, 31: 65-73. https://doi.org/10.1111/auar.12325

Cárdenas, C. (2013). Sociedad y discurso. Teun A. Van Dijk. Literatura y lingüística, (28), 287-292. Disponible en: https://dx.doi.org/10.4067/S0716-58112013000200015.

Casal, R.; Peña, A.; Maldonado, F. & Viloria, N. (2007). La realidad del realismo ingenuo. 68-70. Rugieri, César Hernán y Alejandro G. Miroli (compiladores) [2007]. *Selección de Trabajos de las XII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas* (2006). Buenos Aires: Centro de Investigación en Epistemología de las Ciencias Económicas (CIECE), Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 2007, 281.

Castoriadis, P. (2007). *La violencia de la interpretación. Del pictograma al enunciado.* Editorial Amorrortu editores.

Carrizo, W. (2007). ¿Qué realidad representa la contabilidad? *Pecvnia*, 5, 17-27. Disponible en: http://revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecvnia/article/view/709/623.

Cortés, C. (2017). *Teoría de la comunicación humana*. Editorial Razón y Palabra.

Colle, R. (2002). ¿Qué es la teoría cognitiva sistémica de la comunicación? Editorial San Pablo.

Cuadrado, A., & Valmayor, L. (1999). *Metodología de la investigación contable*. Editorial McGrawHill.

Chartier, R. (1999) *El mundo como representación*. *Estudios sobre la historia cultural.* Editorial Gedisa.

Chua, W. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez & C. Ospina (eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 37-75). Medellín: L. Vieco e hijas Ltda.

Del Cid Gómez, J. (2010). La quiebra de Lehman: errores no aprendidos del caso Enron. *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría*, 43, 71-92.

Díaz, L.; Torruco, U.; Martínez, M; Varela, M. (2013). La entrevista, recurso flexible y dinámico. *Investigación en Educación Médica*, 2 (7), 162-167.

Dottori, A. (2015). *La ontología de lo social: una aproximación a partir de John Searle*. Tesis Doctoral. Doctorado en Filosofía. Facultad de humanidades y ciencias de la educación. Universidad Nacional de la Plata, Argentina. Disponible en: http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/44926.

Durán, L. & Parra, B. (2015). Los fundamentos de la construcción de realidad social de John Searle: una interpretación desde la perspectiva contable. *Lúmina*, 15. pp. 40-55.

Enaudeau, C. (1999). *La paradoja de la representación*. Editorial Paidós. Buenos Aires.

Franco, R. (2013a). La polémica Macintosh-Mattessich sobre la realidad de los conceptos de ingreso y capital en contabilidad. *Revista científica "General José*

María Córdova", 11 (11), 209-226. Disponible en: https://doi.org/10.21830/19006586.211.

Franco, R. (2013b). Aportes del posestructuralismo y el posmodernismo al desarrollo del pensamiento contable La perspectiva de Norman Macintosh. *Lúmina*, 14, 54–87. Disponible en: https://doi.org/10.30554/lumina.14.1080.2013.

Financial Accounting Standards Board. (1980). Qualitative Characteristics of Accounting Information (Características cualitativas de la información contable). N° 2. Financial Accounting Fundation.

Forbes. (2015). Los 10 fraudes clave en la historia reciente de EEUU. Disponible en: https://forbes.es/empresas/7681/los-10-fraudes-clave-en-la-historia-reciente-de-eeuu/.

Flores, G.; Porta, L. & Martín, M. (2014). Hermenéutica y narratividad en el discurso cualitativo de la Educación. *Revista Entramados - Educación Y Sociedad*, 1(1), 69-81. Disponible en: https://fh.mdp.edu.ar/revistas/index.php/entramados/article/view/1079/1122.

Galeano, M. (2018). *Estrategias de investigación social cualitativa. El giro en la mirada.* (2.ª ed.). Fondo editorial FCSH de la Facultad de Ciencias Sociales y Humanas. Universidad de Antioquia.

García, C. (2019a). *Epistemología de la contabilidad: Una introducción crítica*. Fondo editorial. Universidad de Manizales.

García, C. (2019b). *Karl Poppeer: el conocimiento objetivo y el mundo 3*. Editorial Universidad de Caldas.

García, M. (2016). Las expectativas de la auditoría y el fraude. Revista de Contabilidad y Dirección, 23, 83-96. Disponible en: https://accid.org/wp-content/uploads/2018/11/Las_expectativas_de_la_auditoría_y_el_fraude.pdf

Gómez, D. (2004). Reglas vs principios. *Ejecutivos de Finanzas*. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera – CINIF, 56-59.

Gómez, J.; López, D. & Velásquez, C. (2006). La naturaleza de la comunicación: un aporte a su discusión conceptual. 9 (1), 143-167.

Gracia, E.; Franco, R. & Agudelo, M. (2013). Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al "puro simulacro". *Revista científica "General José María Córdova"*, 11 (12), 79-104. Disponible en: https://doi.org/10.21830/19006586.188.

Gil, J. (2008). La representación de la realidad en los estados contables. *Profesional y empresaria (D&G)*, 9, 534-544.

Goody, J. (1999). *Representaciones y contradicciones*. Editorial Paidós.

Gonzales, C. (2008). *Principios básicos de la comunicación*. Editorial Trillas.

Guao, R. (2021). *El fenómeno de la opacidad en la información financiera. Una fundamentación teórica de su minimización desde la perspectiva teórica de Richardson*. (Tesis doctoral inédita). Universidad de los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Doctorado en Ciencias Contables. Venezuela.

Hernández, R.; Baptista, P. & Fernández, C. (2014). *Metodología de la investigación*. (6ª. ed.). Editorial Mc Graw Hill.

Hernández, M.; Lluesma, M. & De Veras, B. (2019). Hacia una comunicación eficaz. *Revista Cubana de Educación Superior*, 38(2), 1-16.

Hincapié, J. (2017). Aproximación al concepto de representación contable de los activos intangibles desde una perspectiva de la teoría semántica. Tesis de Maestría en Contabilidad. Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad del Valle.

Hincapié, J. & Rincón, L. (2017). Influencias del criterio de razonabilidad en la representación contable y la toma racional de decisiones. *Contexto*, 6, 57-69. Disponible en: https://doi.org/10.18634/ctxj.6v.0i.800.

Hincapié, J. (2017a). Elementos ontológicos, epistemológicos y metodológicos para la construcción de un marco teórico de estudio de los activos intangibles. *Cuadernos de Contabilidad*, 18(45), 86-109. Disponible en: https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc18-45.eoem.

Hincapié, J. (2017b). Apuntes para la construcción de un marco teórico sobre la representación de la semántica intangible. *Criterio Libre*, 15 (26), 43-71.

Disponible en: https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2017v15n26.1039.

International Accounting Standards Committe. (1989). *Marco Conceptual para la Información Financierapara la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.* IASC Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2010). *Marco Conceptual para la Información Financierapara la Información Financiera.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2010). *Fundamento de las conclusiones del capítulo 1 y 3, del Marco Conceptual para la Información Financierapara la Información Financiera.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2018). *Marco Conceptual para la Información Financierapara la Información Financiera.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Prólogo a la traducción española de las Normas NIIF*. IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2017). *Documento de Discusión (IASB, DD, 2017/1). Iniciativa de Información a Revelar – Principios de información a Revelar*. IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2019). *Proyecto de Norma, 2019/7, Información General e Información a Revelar*. IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2021). *Proyecto de Norma, 2021/3, Requerimientos de Información a Revelar en las Normas NIIF*. Un enfoque piloto. IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Contabilidad, NIC. 1, Presentación de Estados Financieros.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Contabilidad, NIC. 2, Inventarios.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Contabilidad, NIC. 7, Estado de flujos de efectivo.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Información Financiera, NIIF. 13, Medición del Valor Razonable.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Información Financiera, NIIF. 7, Instrumentos financieros: Información a revelar*. IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Información Financiera, NIIF. 9, Instrumentos financieros.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2020). *Norma Internacional de Contabilidad, NIC. 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Contabilidad, NIC. 19, Beneficios a los Empleados.* IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Contabilidad, NIC. 32, Instrumentos financieros: Presentación*. IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Standards Board. (2024). *Norma Internacional de Contabilidad, NIC. 39, Instrumentos financieros: reconocimiento y medición*. IFRS Foundation. Londres, Inglaterra.

International Accounting Education Standards Board - IAESB. (2019). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación Edición 2019. Disponible en: https://www.iaesb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/2019-IAESB-Handbook_ESP_Secure.pdf

International Ethics Standards Board of Accountants – IESBA. (2021). Manual del Código Internacional de Ética para contadores profesionales. Disponible en:

https://www.ethicsboard.org/publications/2021-manual-del-codigo-internacional-de-etica-para-contadores-profesionales-incluye-normas

Lloyd, S. (2024). Sue Lloyd delivers speech at World Standard-setters Conference 2024. Disponible en: https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/09/sue-lloyd-speech-world-standard-setters/

Jiménez, R., & Vargas, C. (2012). Representación en los estándares internacionales de información financiera. *Lúmina*, 13, 128-151. Disponible en: https://doi.org/10.30554/lumina.13.686.2012.

Jiménez, R.; Gracia, E. & Franco, R. (2014). Trascendencia de la dimensión positivista a la interpretativa en la investigación contable. *Lúmina,* 15, 34–55. Disponible en: https://doi.org/10.30554/lumina.15.1078.2014.

Larrinaga, C. (1999). Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión. *Revista de contabilidad*, 2(3), 103-131. . Disponible en: https://revistas.um.es/rcsar/article/view/384451/265771.

Lee, T. (2006). The FASB and Accounitng for Economic Reality. *Accounting and the public Interest*. 6 (1) 1-21. Disponible en: https://doi.org/10.2308/api.2006.6.1.1

Legis Xperta. (2021). *Características cualitativas de la información financiera*. Editorial Legis S.A. Disponible en: https://xperta.legis.co/visor/temp_doctrinanif_212c4513-08c9-45bb-9281-fd549d9a8dcb.

Lemos, J. (2007). La Representación contable: estructura y límites. Tesis para obtener el título de Maestría en Ciencias de la Organización. Colombia.

López, M. (1999). *Captación e interpretación en Contabilidad.* Tesis Doctoral. Universidad de Granada, España.

Machado, M. (2016). *Las creencias compartidas en el discurso sobre modelo contable y sus consecuencias desde la perspectiva sociocognitiva y critica de Van Dijk.* (Tesis doctoral inédita). Universidad de los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Doctorado en Ciencias Contables. Venezuela.

Machado, M. (2012). Del positivismo a la diversidad epistemológica: un paso necesario para la construcción de pensamiento contable. *Contaduría Universidad*

de Antioquia, 60, 219-237. Disponible en: https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/14691.

Machado, M. (2011). La representación contable: de la revelación de los hechos a la construcción de la realidad. *Lúmina*, 12, 152-171. Disponible en: https://doi.org/10.30554/lumina.12.699.2011.

Machado, M. (2010). Crisis de la contabilidad: contexto y dimensiones. *Lúmina*, 10, 161-174. Disponible en: https://doi.org/10.30554/lumina.10.1208.2009.

Machado, M. (2009a). Contabilidad y realidad: Una relación crítica bajo el enfoque de la representación. *Actualidad Contable FACES*, 19, (12), 38-55.

Machado, M. (2009b). La representación contable del mundo real. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 191-203. Disponible en: https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/7968.

Macintosh, N.; Teri, D.; Thornton, D. & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: Perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (1), 13-50. Disponible en: https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00010-0.

Macintosh, N. B. (2005). *Accounting, accountants and accountability: Poststructuralist positions.* London and New York: Routledge, 165 pp.

Maldonado, F. (2019). Ontología y epistemología contables en el enfoque teleológico de Mattessich. *Actualidad Contable FACES*, 22(39), 75-92.

Maldonado, F. (2016). La temporalidad de los hechos y las y las ciencias económicas y contables: implicaciones epistemológicas. *Actualidad Contable FACES*, 19(33), 42-71.

Maldonado, F. (2012). Crisis de la práctica contable *vs*. Crisis epistemológica de la contabilidad. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 49, 65-86.

Maldonado, F.; Viloria, N.; Casal, R. & Peña, A. (2008a). La realidad del realismo ingenuo en contabilidad. *IV Simposio Bianual de la Sociedad Iberoamericana de Metodología Económica (SIAME)*, Facultad de Ciencias Económicas y

Empresariales, Universidad Autónoma de Madrid, 10-11 septiembre de 2008, Madrid.

Maldonado, F.; Casal, R.; Viloria, N. & Peña, A. (2008b). Los argumentos de Macintosh: ¿Crisis o madurez en contabilidad? *XIV Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas.* Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 2-3 octubre de 2008, Buenos Aires.

Mantilla, S. (2006). *Entendiendo lo básico: Los IFRS/NIIF bien desde la primera vez*. Ecoe Ediciones.

Mantilla, S. (2010). Aseguramiento: ¿qué es eso? Documento libre. Bogotá, abril 2010.

Manosalva, S. & Guzmán, P. (2013). Hermenéutica y discurso: el decir de las palabras en la construcción de identidad anormal, *Plumilla educativa*, 12, 29-40.

Mattessich, R. (2009). FASB and Social Reality— An Alternate Realist View. *Accounting and the Public Interest*, 9, 39-64. Disponible en: https://doi.org/10.2308/api.2009.9.1.39.

Mattessich, R. (2006). *La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad.* Documento del CIECE, Serie “Tecnologías Sociales”, N° 1 (Monograph), Centro de Investigación en Epistemología de las Ciencias Económicas (Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2006). pp. 114. Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/econ/collection/docin/document/docin_ciece_001

Mattessich, R. (1997). Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (4), 259-284.

Mattessich, R. (2004). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Facultad de Comercio y Administración de Empresas. Universidad de British Columbia, Vancouver, BC., Canadá. Disponible en: http://www.mgeu.uma.es/CONFERENCIAS/Enron-Malaga_LV.pdf

Mattessich, R. (2003). Contabilidad ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa. *Partida doble*, 144, 104-119.

Mattessich, R. (1991). Social versus physical reality in accounting, and the measurement of its phenomena. *Advances in Accounting*, 9, 3-17.

Maturana, H. (1997). *La objetividad. Un argumento para obligar*. Dolmen Ediciones S.A.

Maturana, H. (1997). *La realidad: ¿objetiva o construida? Fundamentos biológicos del conocimiento.* Anthopos Editorial, Universidad Iberoamericana, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente – ITESO. pp.162.

Marshall, C. & Gretchen, R. (2011). *Designing Qualitative Research* (Kindle ed.). Thousand Oaks, CA, USA: SAGE.

Marc, E. & Picard, D. (1992). *La interacción social. Cultura, instituciones y comunicación*. Editorial Paidós.

Magnan, M. & Markarian, G. (2015). Contabilidad, gobierno corporativo y crisis: ¿es el riesgo el eslabón perdido? *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría*, 62, 109-132.

Mouck, T. (2004), Institutional Reality, Financial Reporting and the Rules of the Game, *Accounting, Organizations and Society,* Vol. 29, No. 5-6, pp. 525-554. Disponible en: http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00035-7

Montoya, B. (2014). ¿Es la contabilidad una disciplina objetiva? *Adversia*, (15). Disponible en: https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/20903

Morgan, G. & Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of Managenent Review*, 5(4), 491-500.

Naranjo, G. Hermenéutica. En Páramo, D.; Campo, S. & Maestre, L. (2020). *Métodos de investigación cualitativa. Fundamentos y aplicaciones* (pp, 75-129). Editorial Unimagdalena.

Ortíz, J. (2018). La crisis de la representación contable: ¿problemas de la ciencia social o de la política del poder? *Criterio Libre*, 16(29), 35–66. Disponible en: https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2018v16n29.5006.

Ordoñez, S. (2007). *Límites de la representación contable inmaterial y simbólica.* Monografía título de Contador Público. Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad del Valle.

Pacheco, J. (2014). *Las consecuencias en la contabilidad por la aplicación de la regulación contable internacional. Un examen a partir de la construcción de la realidad social.* (Tesis doctoral inédita). Universidad de los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Doctorado en Ciencias Contables. Venezuela.

Páramo, D. Investigación cualitativa: una aproximación básica. En Páramo, D.; Campo, S. & Maestre, L. (2020). *Métodos de investigación cualitativa. Fundamentos y aplicaciones.* (pp. 17-74). Editorial Unimagdalena.

Peña, A.; Viloria, N. & Casal, R. (2010). El problema de la observabilidad y la inobservabilidad en la contabilidad. *Visión Gerencial*, 2, 348-357. Disponible en: https://www.redalyc.org/pdf/4655/465545889013.pdf.

Peña, A.; Maldonado, F.; Viloria, N. & Casal, R. (2010). Problemas epistemológicos de la valoración en contabilidad. *Lúmina*, 11, 138–145. Disponible en: https://doi.org/10.30554/lumina.11.1216.2010.

Quintero, M. (2019). Argumentos de Mattessich hacia Macintosh, Shaerer Thornyon y Welker sobre la representación contable y la realidad. *Revista Visión Contable*, 20, 156-170.

Ramos, J. & Ramírez, C. (2018). *Ontología social. Una disciplina de frontera.* Primera edición. Editorial Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Ciencias Humanas. Departamento de Filosofía.

Raffino, M. (2021). Comunicación efectiva. *Concepto.de*. Disponible en: https://concepto.de/comunicacion-efectiva/. Última edición: 15 de julio de 2021. Consultado: 29 de julio de 2021. Disponible en: https://concepto.de/comunicacion-efectiva/#ixzz721vAEO1q.

Real Academia Española. (2017). *Diccionario de la lengua española*. Edición del tricentenario.

Rebaza, I. (2007). *Fundamentos para el desarrollo de una investigación contable*. Lima: Ildefonso Rebaza Carpio.

Rizo, M. (2011). Pensamiento sistémico y comunicación. La Teoría de la comunicación humana de Paul Watzlawick como obra organizadora del pensamiento sobre la dimensión interpersonal de la comunicación. (Watzlawick, Paul (et. al.). Teoría de la comunicación humana. Interacciones, patologías y paradojas, 1ª Edición, Tiempo Contemporáneo, Buenos Aires, 1971, 258 páginas. Traducción de Noemí Rosenblatt.), *Razón y Palabra*, 75, 1-13.

Rioseco, F. (2021). La ontología social de John R. Searle y de Maurizio Ferraris. Notas críticas. *Revista de Ciencias Sociales*, 79, 74-97.

Rosental, M. & Iudin, P. (2004). *Diccionario filosófico.* Ediciones universales.

Rodríguez, A. & Santamaria, F. (2018). Searle: Significado y referencia. *Praxis Filosófica Nueva serie*, 47, 25 – 45. DOI: 10.25100/pfilosofica.v0i47.6597

Romero, H. (2018, abril-junio). Teorías de la verdad y mundo contable: de la correspondencia a la estrategia comunicativa. Rev. Cient. Gen. José María Córdova, 16 (22), 163-186. DOI: http://dx.doi.org/10.21830/19006586.326

Ryan, B.; Scapens, R., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Editorial Deusto.

Rueda, G. (2007). La investigación contable: vínculos ontológicos y las posibilidades de la investigación interpretativa. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 119-132.

Ruesch, J. & Bateson, G. (1951). *Communication: The social Matrix of Psichiatry*. W. W. Norton & Company.

Sandín, M. (2003). *Investigación cualitativa en educación fundamentos y tradiciones.* Mc Graw Hill.

Sandoval, C. (1997). *Investigación cualitativa.* Editorial ICFES.

Sánchez, L. & Campos, M. (2009). La Teoría de la comunicación: diversidad teórica y fundamentación Epistemológica. *Diálogos de la comunicación.* Revista académica de la Federación Latinoamericana de Facultades de Comunicación Social, 78, 1-12.

Searle, J. (1965). Wath is a Speech act? *Philosophy in Americ, Londres: Allen & Unwin*, 221-39.

Searle, J. (1990). *Actos de habla: ensayo de filosofía del lenguaje.* (L. Valdés Villanueva, Trad.). Cátedra. (Trabajo original publicado en 1969).

Searle, J. (1997). *La construcción de la realidad social.* Paidós Básica.

Searle, J. (2017). *Creando el mundo social*. Paidós Básica.

Searle, J. (2018). *Ver las cosas tal como son*. Catedra.

Sesé, F. (2007). *Propuesta de un método de validación de esquemas conceptuales y análisis comparativo de la noción de información en los métodos de desarrollo de sistemas de información*. (Tesis doctoral inédita). Universitat Ramon Llull, Escuela Superior de Administración y Dirección de Empresas, España. Disponible en: https://www.tdx.cat/handle/10803/9187#page=1.

Seltzer, J. (2008). *El elemento emisor de estados contables: Aportes para su modelización.* Tesis Doctoral. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires, Argentina. Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/econ/collection/tesis/document/1501-1188_SeltzerJC.

Suárez, J. (2011). Criterios de valoración en contabilidad y su impacto sobre la representación de la realidad económica organizacional. Centro de Investigaciones para el Desarrollo de la Universidad Nacional, Bogotá

Schopenhauer, A. (1998). *El mundo como voluntad y representación I*. Editorial Trotta.

Schmandt, D. (2004). Contabilidad por fichas en el Antiguo Medio Oriente. En: *Arqueología e Historia de la Contabilidad.* Editorial Universidad Incca de Colombia.

Shutz, A Luckmann, T. (1977/2009). *Las estructuras del mundo de la vida*. Amorrortu editores.

Vargas, C.; Diossa, J. & Lotero, E. de J. (2014). Una aproximación a la tensión entre realismo y regulación contable internacional. XIX. Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Universidad Nacional Autónoma de México. ANFECA. ALAFEC. 8-10 de octubre de 2014. Disponible en: https://investigacion.fca.unam.mx/docs/premio/2014/3.pdf

Viegas, J. (2003). Contabilidad en crisis. ¿técnica o ciencia? *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría*, 15, 157-187.

Villegas, M. (1992). Hermenéutica y constructivismo en psicoterapia. *Revista de Psicoterapia*, 3(12), 5-16. Disponible en: https://revistadepsicoterapia.com/index.php/rdp/article/view/947/794

Watzlawick, P. (1981). *Teoría de la comunicación humana*. Editorial Herder.

Weygandt, J.; Kieso, D. & Kimmel, P. (2008). *Principios de contabilidad*. Editorial Limusa Grupo Noriega Editores.