



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

**LA PRESENTACIÓN DE INFORMES CONTABLES
BASADA EN LA POLIFONÍA Y EL DIALOGISMO:
Su fundamentación teórica desde la perspectiva de
Mijaíl Mijáilovich Bajtín**

Autor: Msc. Adriana Santiago
Tutor: Dra. Aura Elena Peña

Mérida, junio de 2025

C.C.Reconocimiento

Dedicatoria

Bdigital.ula.ve

A Dios por iluminar el camino recorrido.
A mi madre Berta Elena por promover y sostener mi voluntad para terminar lo iniciado.
A Hermes, mi amado compañero de vida, por su genial complicidad.
A Gabriel Enrique y Víctor Hugo, amor de mis amores, sentido de esta meta.

AGRADECIMIENTO

En primer lugar, quiero expresar mi profundo agradecimiento a mi tutora, la profesora Aura Elena Peña, por aceptar dirigir este trabajo, por su amplitud de pensamiento, su amable estímulo, su orientación académica, su continuo apoyo y su rigurosa inspiración.

Al profesor José Rojas por haberme iniciado en el mundo de la lingüística y el hacerme ir al encuentro con Bajtín. Sus aportes en el campo de la lingüística fueron un soporte fundamental para el desarrollo de esta tesis.

Al profesor José Zaá por compartir su profundo conocimiento filosófico y epistemológico contable, enriqueciendo esta tesis con sus valiosos aportes. Gracias por su tiempo, dedicación y generosidad intelectual.

Al profesor Anderson Medina por su acertado aporte y consejo oportuno y a las profesoras Norka Viloria y Rosa Aura Casal por sus valiosas enseñanzas en todo este recorrido académico.

A la Universidad Nacional Experimental de Guayana, y su distinguida Rectora María Elena Latuff, por su invaluable apoyo.

A la Universidad de los Andes y a su Doctorado en Ciencias Contables por brindar un maravilloso lugar de enunciación, creación y recreación de conocimiento.

A los insignes presidentes del Colegio de Contadores Públicos y del Colegio de Administradores del Estado Mérida por facilitar el coloquio de voces presentes en esta investigación.

A las profesoras Milagros Cova, Estela Salguero y Leonarda Casanova por su impulso, apoyo y confianza en mí.

A mi madre, prueba del amor de Dios en la tierra y en mi vida, por sus oraciones y su aliento a seguir este camino.

A mis amados hijos, impulso vital para mis esfuerzos. A Beatriz y a todas mis queridas hermanas, mi más humilde agradecimiento por su apoyo incondicional y amoroso.

A Mary Yency, hermana del destino. Gracias por siempre estar, por ser siempre risa, apoyo y consuelo, especialmente en los días difíciles de este recorrido.

Y, finalmente, a mi esposo Hermes, por haber dedicado una atención extraordinaria a mi tema de investigación. Por convertirse en la primera audiencia de esta tesis y en cómplice especial de ella.

ÍNDICE GENERAL

pp.

LISTA DE FIGURAS.....	viii
LISTA DE MATRICES.....	ix
RESUMEN.....	xii
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I.....	7
LOS INFORMES CONTABLES.....	7
Sus tensiones y conflictos a la luz de la polifonía y dialogismo de Bajtín	7
Intencionalidad principal de la investigación	18
Intencionalidades específicas	19
Importancia de la investigación	19
Justificación de la investigación	22
Alcance de la investigación.....	25
CAPÍTULO II	26
PERSPECTIVAS DE LOS INFORMES CONTABLES COMO TEXTOS.....	26
Sus principales exponentes y antecedentes de investigación.....	26
Desde la retórica	27
Desde la hermenéutica.....	32
Desde la teoría literaria.....	42
Desde otras perspectivas relacionadas con la polifonía.....	58
Teorías coadyuvantes y contrarias a la perspectiva de los informes contables polifónicos y dialógicos.....	60
CAPÍTULO III.....	76
SUPUESTOS DE LA TEORÍA DE LA POLIFONÍA Y EL DIALOGISMO DE BAJTÍN.....	76
Biografía intelectual de Bajtín	76

Teoría de la polifonía y el dialogismo	79
Lingüística y Translingüística	81
El lenguaje contable bajo la concepción translingüística	83
Texto - enunciado.....	91
Heteroglosia.....	103
Dialogismo	107
Polifonía	111
Elementos epistemológicos de la teoría de la polifonía y el dialogismo que contribuyen a la construcción del conocimiento contable.....	115
CAPÍTULO IV.....	119
ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN	119
Enfoque metodológico	119
Identificación de las categorías de análisis.....	122
Análisis y evaluación.....	123
Escenario investigativo	125
Actores y voces clave.....	125
Acciones investigativas.....	126
Observación documental	126
Entrevista en profundidad	126
Validez y Credibilidad de la investigación.....	127
Credibilidad.....	128
Consideración de la voz de los participantes	129
Reflexividad.....	129
CAPÍTULO V	131
IMPLICACIONES DEL DISCURSO MONOLÓGICO EN LA PRÁCTICA CONTABLE.....	131
CAPÍTULO VI.....	157
LAS VOCES PRESENTES EN LOS INFORMES CONTABLES	157
La voz de la regulación contable internacional.....	159
La voz del gremio de contadores públicos	170
La voz del contador público.....	177
La voz del auditor.....	188

Las voces suprimidas en los informes contables	192
La voz del administrador-propietario	193
La voz de los accionistas	196
La voz de la administración tributaria.....	198
La voz de los acreedores	201
La voz de otros grupos de interés	202
CAPÍTULO VII	206
NARRATIVA Y DIALOGISMO EN LOS INFORMES CONTABLES POLIFÓNICOS	206
Narrativas de las distintas voces	207
Principales dialogismos	223
Costo histórico vs valor razonable	224
Información financiera vs información no financiera	227
Información de sostenibilidad vs información de sustentabilidad	231
CAPÍTULO VIII.....	239
REFLEXIONES FINALES	239
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	251
ANEXO 1	265
Guía de entrevista sobre la presentación de informes contables basada en la Polifonía y el Dialogismo de Mijaíl Mijálovich Bajtín.....	265
ANEXO 2	271
Entrevista realizada a practicantes, administradores, académicos y gremialistas	271

LISTA DE FIGURAS

Nº	pp.
1 Interdependencia de las nociones heteroglosia, dialogismo y polifonía.....	114
2 Dialogismos en torno al modelo del costo histórico.....	225
3 Dialogismos en torno al modelo de valor razonable.....	226
4 Dialogismos en torno a la consideración en los informes contables solo de la información financiera.....	228
5 Dialogismos en torno a la consideración en los informes contables de información no financiera.....	229
6 Dialogismos en torno a la consideración de la información de sostenibilidad del ISSB.....	234
7 Dialogismos en torno a la consideración de la información de sustentabilidad.....	235

LISTA DE MATRICES

Matriz		pp.
1	Convergencias entre la retórica y el enfoque polifónico de los informes contables.....	61
2	Convergencias entre la semiótica y el enfoque polifónico de los informes contables.....	63
3	Convergencias entre la hermenéutica y el enfoque polifónico de los informes contables.....	65
4	Convergencias entre la desconstrucción y el enfoque polifónico de los informes contables.....	68
5	Divergencias entre la teoría de la acción comunicativa y el enfoque polifónico de los informes contables.....	70
6	Divergencias entre el realismo expresivo y el enfoque polifónico de los informes contables.....	71
7	Divergencias entre la nueva crítica y el enfoque polifónico de los informes contables.....	73
8	Divergencias entre el estructuralismo y el enfoque polifónico de los informes contables.....	74
9	Opiniones sobre las implicaciones en que las NIIF obliguen a las empresas a presentar información financiera de forma distinta a como lo habrían elegido voluntariamente.....	134
10	Opiniones sobre las implicaciones en el uso de un único informe financiero, que parte de un modelo económico comercial para cumplir con los intereses particulares, sobre cualquier aspecto de la actividad corporativa.....	136
11	Opinión acerca de los objetivos en la presentación de los estados financieros y los usuarios a los que está dirigida la información contable. Implicaciones por la no atención del objetivo de la administración o la gerencia.....	141
12	Opinión acerca de las implicaciones que tiene para empresas con distintas formas asociativas tener que adaptarse a un modelo contable que no tome en cuenta sus particularidades en vista de que no se les ofrece otro.....	146

Matriz pp.

13	Opinión de los gremialistas acerca de la obligación de cumplir con las NIIF.....	174
14	Opinión de los practicantes acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables.....	178
15	Opinión de los administradores acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables.....	180
16	Opinión de los gremialistas acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables.....	181
17	Opinión de los académicos acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables.....	183
18	Opinión de los practicantes acerca del rol del contador limitado a asuntos empresariales y financieros.....	185
19	Opinión de los académicos acerca qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa.....	195
20	Opinión de los practicantes acerca de qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y demás entes reguladores, entre otros.....	208
21	Opinión de los administradores acerca qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y otros entes reguladores, entre otros.....	210
22	Opinión de los gremialistas acerca qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y otros entes reguladores, entre otros.....	212

Matriz

23	Opinión de los administradores en relación con los aspectos en los cuales considera que, el método o procedimiento contable alterno propuesto, contradice o está en desacuerdo con la norma, cómo argumentaría su pertinencia y desde que teoría contable lo haría.....	pp.
24	Opinión de los académicos en relación con los aspectos en los cuales considera que, el método o procedimiento contable alterno propuesto, contradice o está en desacuerdo con la norma, cómo argumentaría su pertinencia y desde que teoría contable lo haría.....	215
25	Opinión acerca de cómo narraría ese tratamiento particular de manera de permitir su comprensión por parte de los usuarios y qué aspectos o premisas de ese tratamiento serían importantes narrar y revelar en los informes contables.....	217
		220

Bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

**LA PRESENTACIÓN DE INFORMES CONTABLES BASADA EN LA
POLIFONÍA Y EL DIALOGISMO:**

Su fundamentación teórica desde la perspectiva de Mijaíl Bajtín

Autor: Adriana Santiago

Tutora: Dra. Aura Elena Peña

Fecha: noviembre de 2024

RESUMEN

Los informes contables constituyen el principal dispositivo de comunicación empleado por las organizaciones. Bajo el enfoque translingüístico de Bajtín, estos pueden ser tratados como textos polifónicos, dada la diversidad social de voces independientes que en ellos confluyen, constituidas por sus distintos usuarios. No obstante, la práctica actual de la contabilidad produce estados contables monológicos al estar dirigidos a los usuarios de los mercados financieros, con lo cual se suprimen las otras voces identificadas en el proceso contable, originando una serie de conflictos con importantes implicaciones para la disciplina. En Venezuela las mismas se amplifican, pues a partir de la adopción del modelo de regulación contable internacional, se incluyen bajo este modelo único de información a todas las empresas sin importar su participación o no en los mercados financieros. La investigación se apoya en los fundamentos teóricos de la polifonía y el dialogismo de Bajtín, para explicar las distintas implicaciones del lenguaje monológico contable, las diversas voces con sus narrativas y los distintos dialogismos que se presentan producto del enfrentamiento de sus discursos. La tesis se desarrolla en un enfoque investigativo cualitativo, sobre la base de un contexto investigativo que parte de la revisión bibliográfica, pero que incluye el diálogo con otros sujetos interesados. Destacan como resultados, la demostración que la contabilidad es un lenguaje y que actualmente este se encuentra capturado por el significado único de la regulación contable internacional, cuyas voces suprimidas revelan intereses y conflictos que, en su mayoría, surgen producto de la tensión que se genera entre la información para la toma de decisiones y para el control. Bajo una concepción polifónica, la contabilidad pasa a ser vista como un vehículo con el potencial de fomentar la interacción democrática y promover tanto una toma de decisiones como una rendición de cuentas transparente.

Palabras clave: lenguaje contable, contabilidad monológica, contabilidad polifónica y dialógica, voces contables.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad en su propósito de dar cuenta de un segmento de la realidad, como son las organizaciones, aplica y desarrolla modelos e instrumentos para representarlas, tal es el caso de los informes y estados contables, los cuales constituyen el principal dispositivo de comunicación organizacional.

En su praxis comunicativa, la contabilidad como práctica social e institucional está relacionada con el uso de la lengua, el cual se lleva a cabo en forma de enunciados que pertenecen a los integrantes de la sociedad en su contexto económico y social involucrando al sujeto(s) con su(s) capacidades de decisión, a fin de que disponga de sus contenidos no solo para la simple información sino para la comunicación, razón por la que comúnmente se le acepta como el lenguaje de los negocios.

Desde este argumento, diferentes académicos sostienen que una forma de comprender la naturaleza de los informes contables es abordándolos como textos o narraciones, en concordancia con el giro lingüístico desde el cual el fenómeno de interés es tratado como un texto al cual analiza por sus propiedades textuales utilizando métodos de la teoría literaria, la semiótica y la lingüística. Bajo un giro literario Macintosh (2008) ha tratado los informes contables como una novela, considerando bajo este enfoque a los contadores como autores, a los auditores profesionales como críticos literarios y a los

lectores-usuarios como consumidores y productores del significado textual de los informes, lo cual le permite describirlos por sus narrativas en los que la organización es el eje del relato conforme al enfoque translingüístico aplicado por Bajtín en su teoría de la polifonía y el dialogismo. Como textos narrativos, específicamente textos polifónicos, desde la perspectiva bajtiniana, los estados contables representan una obra unificada constituida por la confluencia de una diversidad social de voces independientes enfrentadas dialécticamente.

No obstante, la práctica actual de la contabilidad produce estados contables monológicos u homofónicos al pretender presentar un significado único o una sola voz. La autenticidad de este significado único estaría certificada por el informe de los auditores, y el modelo contable de regulación del International Accounting Standard Board (IASB), como el único método, testigo del impulso monológico en la contabilidad tradicional (Macintosh y Baker, 2002), limitando el rol del contador y convirtiendo la práctica contable en un espacio cerrado, lineal, que sigue un estatuto que no puede ser violentado, suprimiendo así las otras voces identificadas en el proceso contable.

El modelo de regulación contable internacional pretende, a partir de la aplicación de un único informe financiero, basado en un modelo económico comercial, que satisface intereses de unos usuarios específicos, llenar todas las expectativas y necesidades específicas de todos aquellos que tienen intereses particulares sobre cualquier aspecto de la actividad corporativa. En consecuencia, se generan una serie de tensiones y conflictos producto de las

profundas diferencias sobre los distintos puntos de vista que se tienen con respecto a los objetivos que deberían regir la formulación de los estados financieros y los usuarios a los que está dirigida la información contable, los cuales son reducidos a los inversionistas y acreedores de los mercados financieros, omitiendo a otros usuarios que utilizan la información contable, como accionistas, empleados, proveedores, acreedores comerciales, gobierno y la gerencia (Pacheco, 2014).

Al crear un cuerpo de normas con la exigencia de presentar la misma información, de la misma forma, en cualquier parte del mundo sin reconocer las condiciones del entorno de las organizaciones, en lugar de minimizar esas diferencias, las acentúa. Tal es el caso de Venezuela, en el que a partir de la decisión tomada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) en 2004, de adoptar la norma internacional como modelo contable vigente en el país, se incluyen a todas las empresas sin importar su participación o no en los mercados financieros, por lo que la información en palabras de Pachecho (2014), deja de ser útil de por sí.

Todas estas tensiones, necesidades, demandas y percepciones específicas de prácticas contables, incluidos intereses y valores específicos, plantean cuestiones importantes que merecen consideración a la luz de los debates actuales sobre el papel de las NIIF, en el seno del organismo regulador; no obstante, el debido proceso llevado a cabo por el órgano emisor impone limitaciones al asunto de la discusión, confinando al usuario a una representación retórica por parte de otros, por lo general, la industria de la auditoría o los reguladores del mercado de capitales. A pesar de todas las

deliberaciones realizadas, la voz del usuario real ha permanecido durante mucho tiempo relativamente silenciosa (Hopwood, 1994).

A partir de una contabilidad polifónica, este lenguaje monológico del discurso contable actual puede ser trascendido; por ello, en la presente investigación se formula como principal intencionalidad fundamentar la presentación de informes contables desde la perspectiva teórica de la polifonía y dialogismo de Mijaíl Bajtín, en la cual se pretende estudiar los principales conflictos y tensiones en la contabilidad, surgidos por la aplicación de las normas de información financiera internacionales como método único que al parecer suprime las otras voces que pueden estar presentes en los informes contables, impidiendo alcanzar de forma plena sus funciones de representación, significación y comunicación.

Se plantea a tales efectos, un conjunto de intencionalidades específicas relacionadas con las implicaciones del discurso monológico en la práctica contable y la caracterización y dialogismo de las voces que pueden estar presentes en los estados contables polifónicos.

Como consecuencia del desarrollo de la investigación se puede concluir que:

La contabilidad como práctica humana es un lenguaje. Este solo existe como discurso, como texto y, más específicamente, como enunciado. En tanto signo ideológico, el lenguaje contable se convierte en arena de lucha de los distintos agentes y usuarios que, como colectivo semiótico, disputan por atribuirle su significado. Capturada la contabilidad por el significado único de la regulación contable internacional, se generan una serie de implicaciones

para la práctica y la disciplina, que limitan la amplitud de su campo, sus funciones y su responsabilidad social y moral con la sociedad.

Esta visión única ha permeado a gremialistas, practicantes, académicos e incluso a los usuarios quienes solo reflejan y refractan en su discurso la voz del IASB. Las voces suprimidas de los usuarios, revelan intereses y conflictos que, en su mayoría, son producto de la tensión que se genera entre la información para la toma de decisiones y para el control, conflicto que convierte al signo costo en el centro de las disputas por su significado y eje central de una serie de distintas diadas que se originan como consecuencia de los dialogismos presentes en su narrativa.

Bajo una concepción polifónica de los informes contables, la labor del contador, no finaliza en el proceso de emitirlos sino de construir diálogo, puesto que “la materialidad de la información” consiste hoy en discutir si lo que la contabilidad está diciendo resulta importante y necesario para los otros. En ese sentido, la dialógica reclama una posición ética en la que se entiendan a los otros actores como interlocutores válidos. De este modo, la contabilidad pasa a ser vista como un vehículo con el potencial de fomentar la interacción democrática y promover tanto una toma de decisiones como una rendición de cuentas transparente.

La investigación se estructura de la siguiente forma: en el capítulo I se presenta la discusión sobre las tensiones y conflictos en los informes contables a la luz de la polifonía y dialogismo de Bajtín, las intencionalidades de la investigación y su propósito. En el capítulo II se encuentra la revisión de las perspectivas de los informes contables como textos, sus principales exponentes y antecedentes de investigación. El capítulo III contiene los

supuestos teóricos de la polifonía y dialogismo de Bajtín. En el capítulo IV se presentan los fundamentos metodológicos de la investigación para alcanzar las intencionalidades formuladas. En el capítulo V se demuestran las implicaciones del discurso monológico para la práctica contable. El capítulo VI contiene la caracterización de las voces presentes en los informes contables. En el capítulo VII se revelan las narrativas y dialogismos presentes en los informes contables polifónicos y, por último, el capítulo VIII, el cual contiene unas reflexiones finales como postura ante lo investigado.

Bdigital.ulav

CAPITULO I

LOS INFORMES CONTABLES

Sus tensiones y conflictos a la luz de la polifonía y dialogismo de Bajtín

La contabilidad, como toda disciplina debe dar cuenta de un segmento de la realidad, vale decir, las organizaciones; en términos de esta naturaleza, la contabilidad de acuerdo con Machado (2009), aplica y desarrolla modelos e instrumentos para representarlas, bien a través de teorías, modelos o imágenes, o bien a través de informes y estados que den cuenta de la realidad organizacional, en alguno de sus segmentos.

Siguiendo el giro lingüístico dado en muchas de las ciencias sociales y humanidades en las últimas décadas, una forma de comprender la naturaleza de los informes contables es abordándolos como textos o narraciones desde la perspectiva de diferentes géneros de teoría y crítica literarias.

Macintosh (2008) al respecto afirma “dado que la contabilidad se acepta como el lenguaje de los negocios, y cada vez más también como el lenguaje del sector público, parece evidente que se puede aprender mucho sobre contabilidad desde estos pensadores posestructuralistas” (p. 23). Citando a Lavoie (1987), también afirma que, dado que tanto los preparadores como los usuarios de los informes contables deben confiar tanto en el lenguaje como en los números para construir e interpretar los informes contables, parece razonable investigarlos por sus cualidades narrativas.

Bajo el giro lingüístico, el fenómeno de interés es tratado como un texto al cual analiza por sus propiedades textuales utilizando métodos de la teoría literaria, la semiótica y la lingüística. Así se entiende por

"Texto", cualquier tipo de construcción escrita, oral, etc., que tiene un significado o, al menos, es capaz de representar un significado y, por tanto, es objeto de interpretación y comprensión. En consecuencia, por "autor", entiende a la entidad generadora de un texto en su sentido más amplio, por lo tanto, "autor" es todo tipo de productor de texto, como escritor, conferenciante, cantante, poeta, artista, productor de cine, músico, etc. Y por "lector", que a veces va acompañado de la palabra "intérprete", entiende a la persona para quien se genera el texto, por lo cual, el lector no es solo el lector de textos escritos, sino también el público de un discurso o una composición musical, o el espectador de una película, etc. (Nasseri, 2007, p. 166).

Un giro literario para la contabilidad significa entonces, en palabras de Macintosh (2008), tratar los informes contables como textos, representar a los contadores como autores, ver a los auditores profesionales como críticos literarios y considerar a los lectores-usuarios como consumidores y productores del significado textual de los informes, enfoque que difiere marcadamente de la perspectiva informativa con sus fundamentos de teoría económica, pues más bien, describe los informes contables como narrativas que cuentan una historia importante sobre empresas específicas, una historia que con frecuencia tiene consecuencias materiales importantes y generalizadas.

Concebidos así los informes contables como obras literarias, en las que los contadores son autores, los auditores son críticos y los usuarios son lectores y

consumidores, es posible producir información abierta, dialógica y de múltiples perspectivas, como resultado del análisis del conjunto de ensamblajes que confluyen y que configuran diversas posibilidades de sentidos o formaciones discursivas en las que “se asume a la organización como eje del relato” (Cuevas, 2010, p. 407) y al informe contable como un texto polifónico, conforme al enfoque translingüístico aplicado por Mijaíl Bajtín en su teoría de la polifonía y el dialogismo.

Como textos polifónicos, los estados contables representan una obra unificada constituida por la confluencia de una diversidad social de voces contables independientes enfrentadas dialécticamente. Este enfoque requiere que la contabilidad de una empresa sea una conversación continua en lugar de un proceso monológico de cierre de un solo significado, dada la existencia de diversas formas de observar los hechos e informes contables las cuales conducen a diferentes métodos alternativos que producen información pertinente a los distintos usuarios, y que en la mirada como lenguaje, sobre la cual se instala la contabilidad “es producida sobre la base de comprender la capacidad que ella posee para configurar el relato sobre el ser de la organización que, en últimas, opera en función de los otros” (Cuevas, 2010, p. 45).

Como plataforma textual de la contabilidad, los informes contables constituyen el principal dispositivo de comunicación con que ella se enuncia, pues en ellos no “solo descansa la racionalidad de cálculo que el uso de la contabilidad provee, sino también, y de manera fundamental, el discurso de tipo verbal desde donde transfiere los significados acerca de la memoria que sobre la organización va erigiendo la contabilidad” (Cuevas, 2010, p. 39). Ello

implica, no simplemente producir datos sobre el actuar de la empresa, sino en un sentido más amplio de la contabilidad como lenguaje, un proceso de comprensión que involucra al sujeto con sus capacidades de decisión, el cual necesita que la información se convierta en comunicación.

Para Macintosh (2002), la práctica actual de la contabilidad produce estados contables monológicos al pretender presentar un significado único. La autenticidad de este significado único estaría certificada por el informe de los auditores, y el modelo contable de regulación internacional del *International Accounting Standard Board* (IASB), como el único método, testigo del impulso monológico en la contabilidad tradicional.

A la luz de la teoría de Bajtín, los informes contables se insertan en la metáfora del drama en la cual el contador es escritor, no necesariamente autor, los informes son el guión y los accionistas el público, el cual es objeto de una actuación en que con base en habilidades retóricas son convencidos de la objetividad de los informes según la dimensión de la cifra de ganancias (Franco, 2013).

Bajo esta perspectiva se cuestiona el que a través de estructuras de principios y reglas, como fundamento teórico basado en modelos hipotético deductivos, se pretenda eliminar la influencia de la subjetividad del contador en la construcción de los informes, pues en realidad tal subjetividad, está siendo reemplazada por una intersubjetividad institucionalizada y autoritaria que impide al contador ser constructor y autor de la información contable y lo reduce a la función de artesano, constituyéndolo en una persona que realiza una actividad mecánica, sobre bases establecidas por otros.

En relación a ello, Tua (2000) señala, además, cómo el rol del contador se ve afectado al estar determinado por un enfoque económico y financiero de la empresa que informa exclusivamente sobre lo que les interesa a los propietarios del capital. "Su naturaleza "social" se limita al de fedatario, pero en asuntos empresariales, contrario a lo que se esperaría de un verdadero carácter social teniendo en cuenta las implicaciones macro que de su labor se pudiera desprender" (Tua, 2000, p. 20).

Al seguir esta concepción, la práctica contable se convierte en un espacio cerrado, lineal, que sigue un estatuto, conformado por los estándares internacionales de información financiera cuyos cánones, en palabras de Martínez (2014) no pueden ser violentados. Las normas contables obligan a las empresas a presentar información financiera de forma distinta a como lo habrían elegido voluntariamente (Sutton, 1984).

Tal escenario es comparado con el característico de la novela monológica, según la define Bajtín (2005), en el cual las voces de los personajes se funden, integradas, en la voz del autor, que absorbe sus puntos de vista, sin dejarlos existir realmente, pues se niega la capacidad de cada sujeto para producir un significado autónomo. En este escenario monológico en la que la "verdad" es construida abstracta y sistemáticamente desde la perspectiva dominante, se permite eliminar los derechos de la conciencia, produciéndose una especie de "muerte" discursiva del otro; que, como no escuchado y no reconocido, se encuentra en un estado de no ser. De este modo, la regulación contable internacional, con su método único suprime las otras voces identificadas en el proceso contable y legitima la producción de estados contables monológicos.

El IASB como órgano regulador de estos estándares, controla, reforma y establece objetivos focales y monológicos para la presentación de información al pretender cubrir todas las expectativas y necesidades específicas de todos los usuarios a partir de un único informe financiero basado en la actividad comercial.

Se generan, en consecuencia, una serie de tensiones y conflictos por las profundas diferencias sobre los distintos puntos de vista que se tienen con respecto a los objetivos que deberían regir la formulación de los estados financieros y los usuarios a los que está dirigida la información contable, los cuales son reducidos a los inversionistas y acreedores de los mercados financieros, omitiendo en consecuencia a otros usuarios que utilizan la información contable, como gerentes, accionistas, empleados, proveedores, acreedores comerciales, gobierno y la gerencia.

Al no considerar el marco regulatorio a todos los usuarios, se deja de reconocer que la empresa no es exclusivamente un contrato entre dos tipos de agentes (inversionista y gerente), sino que esta es una coalición extensa de intereses implicando un mayor rango de acción de la información y el control a partir de la rendición pública de cuentas (accountability) a todos aquellos interesados en la empresa (stakeholders).

Desde la perspectiva bajtiniana, la organización bajo esta concepción es considerada dialógica, pues permanentemente existe una confrontación entre diversas voces, más allá del mundo organizacional ordenado y reglamentado que concibe la norma internacional, donde se encuentran una multiplicidad de significados simultáneamente interpretados y opuestos, que generan una heteroglosia, término empleado por Bajtín para referirse a la tensión

producida entre las múltiples fuerzas, estratos y acentuaciones discursivas en la comunicación dialógica.

En esta comunicación dialógica cada una de estas voces se encuentra compuesta por un metalenguaje con una posición enunciativa particular que demanda por un lado la homologación y certitud, así como la ambigüedad. La organización y su discurso poseen, a este respecto, un espacio de diversos significados, contrario a la concepción monológica que de ella hace el modelo de regulación contable internacional el cual demanda que solo se aboque a representar fenómenos del mercado financiero, dejando de lado otros fenómenos sociales que se dan fuera de ese contexto. Sin embargo, la función principal de la contabilidad es proporcionar información tanto a lo interno como a lo externo, tanto a lo privado como a lo público.

Pacheco (2014), al respecto afirma: “puede ser probable que se necesite un sistema de información que permita a aquellos usuarios con necesidades diferentes, construir el paquete de información que le resulte más relevante para sus propósitos” (p. 52). A pesar de exigir a través de un cuerpo de normas la presentación de la misma información, siguiendo las mismas reglas, la contabilidad no es comparable, puesto que cada empresa se ve como única, hay diversidad de criterios, diferencias en sus modelos de negocios, además, las condiciones del entorno no son iguales para todas las organizaciones por lo que la regulación contable debería reconocerlo y no establecer reglas tan rígidas intentando forzar las diferencias de las entidades en el mismo informe. Insistir en que un único método contable en una norma sea usado en todos los países podría solamente acentuar esas diferencias (Zeff, 2012).

Tal es el caso de Venezuela, en el que a partir de la decisión tomada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) en 2004, de adoptar la norma internacional como modelo contable vigente en el país, todas las empresas fueron incluidas sin considerar su participación o no en los mercados financieros, por lo que la información pudiera no ser útil.

Así como no sirve de nada imponer un sistema con objetivos fiscales en un entorno que demanda información para la inversión bursátil, tampoco sirve imponer un sistema con objetivos bursátiles en países con marcada orientación a satisfacer los requerimientos de carácter fiscal (Tua, 1998), como es el caso de Venezuela. En definitiva, es necesario considerar las diferencias en las prácticas contables en función de las diferencias del entorno.

Gray (1990) advierte, en este sentido, como el componente subjetivo, por ejemplo, en la medición del resultado, puede verse condicionado por factores del entorno, tales como valores gerenciales, estructura, nivel de desarrollo del mercado de capitales, educación, legislación fiscal y, de manera muy determinada, por la idiosincrasia de cada país.

Desde el punto de vista epistemológico, se generan también una serie de tensiones, a partir de la aplicación de este modelo de regulación internacional, relacionadas, por ejemplo, con la diferencia entre el valor de mercado y el valor en libros de las empresas, generando problemas de revelación fiel de la realidad, asociados a la aparición de un gran número de intangibles que no son reconocidos por la contabilidad y que son producto de un nuevo entorno, caracterizado por una economía global interdependiente e informacional.

En este nuevo contexto, el capital que tradicionalmente era considerado como un valor en forma tangible de dinero y máquinas, que antes creaba valor, según Martínez (2008), toma hoy la forma de intangibles, de conocimientos, patentes, marcas, bases de datos, software, etc., constituyendo un problema de representación para la contabilidad. Esta crisis de representación para Macintosh et al. (2000) tiene que ver con que la disciplina contable ha dejado de referirse a realidades o cuestiones con referentes en el mundo real; mientras que para Mattessich (2003) esta se origina en el reduccionismo de la contabilidad, desde la práctica de los contables a lo financiero y monetario, desconociendo la compleja realidad connotada en aspectos no financieros (administrativos, económicos y sociales) ni monetarios.

Todas estas tensiones, necesidades, demandas y percepciones específicas de prácticas contables, incluidos intereses y valores específicos plantean cuestiones importantes que merecen consideración a la luz de los debates actuales sobre el papel de las NIIF. Las mismas bien podrían ser dirimidas en el seno del organismo regulador, no obstante, la constitución del IASB, así como los procedimientos para la participación en el mismo, son el resultado de consensos de los mercados financieros en función a los intereses de un grupo específico de emisores, inversionistas, auditores, reguladores, quienes, a través de varios procesos sociales institucionalizan y legitiman su realidad convenida, en atención al cumplimiento del debido proceso sustantivo y procedural.

Realidad que no es distinta en el seno de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) en la cual, no deja de ser la

visión del Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) la que se plasma en la norma contable en Venezuela, pues la elaboración de la misma se realiza independientemente del número de interesados que participen en el proceso de auscultación.

El debido proceso llevado a cabo por el órgano emisor también impone limitaciones al proceso de discusión, puesto que es el IASB quien decide la agenda y los términos en los que se abordan los problemas. Las voces de esos otros usuarios quedan así suprimidas o como lo afirma Hopwood (1994) referenciadas indirectamente, generalmente, por los representantes de la industria de la auditoría, los cuales afirman ser capaces de articular las necesidades, intereses y perspectivas de la comunidad de usuarios.

El IASB, de esta manera impone a las empresas sus criterios en la presentación de los estados financieros, dando importancia a algunas partidas y a otras no. De acuerdo a la perspectiva bajtiniana esto es lo que ocurre con todo autor monológico, pues cualesquiera que sean los tipos de discursos introducidos y cualquiera que sea su distribución composicional, la comprensión y la valoración del autor deben predominar sobre todas las demás y forman un todo compacto no ambiguo.

Para Bajtín (2005), por esta razón, “todo refuerzo de entonaciones ajena dentro de uno u otro enunciado, en una u otra parte de la obra es tan solo un juego que resuelve el autor para hacer escuchar posteriormente con una mayor energía su propia palabra directa o refractada” (p. 297).

Tanto en la construcción de las NIIF como en la de los estados financieros, toda discusión de dos voces en una sola, por su predominio, está resuelta con

anterioridad, es tan solo una discusión aparente; pues todas las interpretaciones del autor, con pleno sentido tarde o temprano se reunirán en un centro discursivo y se reducirán a una sola conciencia, en este caso al punto de vista de los miembros del IASB; y todos los acentos se resumirán en una sola voz, la voz de la regulación contable internacional.

A partir de una contabilidad polifónica este lenguaje homofónico o monológico del discurso contable actual puede ser trascendido; para lo cual, en los estados o informes contables es necesario que existan voces con autoridad ideológica, independiente de la voz de su autor.

Este carácter polifónico de los informes contables, se concreta en la presencia de varias voces contables que dialogan unas con otras en un devenir ininterrumpido, principal aspecto de la obra literaria dialógica. En los informes contables dialógicos son varias voces contables las que se pueden escuchar simultáneamente, como un acontecer coral y contrapuntístico, en las que cada una con sus distintos tonos y matices, cantan diferente un mismo tema; cada voz tiene su espacio y puede hacerse oír, sin ser suprimida la presencia del contador como narrador omnisciente, el cual limita su dominio.

Bajo esta perspectiva, los informes contables, como todo texto, tiene diferentes lecturas, diferentes significados, permitiendo así diferentes interpretaciones para diversos usos, lo cual crea, de acuerdo con Franco (2013) la posibilidad de una contabilidad multidimensional que permita interpretar las acciones organizacionales desde diferentes escenarios. Siguiendo a Bajtín, entonces, se puede argumentar que, para lograr este propósito, tanto la práctica como los principios y la teoría contable, deberían avanzar hacia la contabilidad polifónica y dialógica.

En este contexto, resulta pertinente formular la siguiente inquietud:
¿Cómo se concibe la presentación de los informes contables basada en la polifonía y el dialogismo de Bajtín?

Para responder a esta interrogante es necesario atender a las siguientes sub-interrogantes:

¿Cuáles son los supuestos de la teoría de la polifonía y el dialogismo de Bajtín?

¿Cuáles son las implicaciones del discurso monológico en la práctica contable?

¿Cuál es la caracterización de las voces que pueden estar presentes en los informes contables?

¿Cómo es la narrativa y el dialogismo que pudiera manifestarse en los informes contables polifónicos?

Intencionalidad principal de la investigación

Abordar el estudio de la contabilidad y de los informes contables desde esta perspectiva narrativa, sentará las bases de una nueva manera de interpretar el discurso contable atendiendo a las propiedades dialógicas de la palabra, es decir, a la presencia simultánea de diversas autorías, lenguajes, puntos de vista, visiones del mundo y voces sociales e históricas, las cuales es menester examinar, identificar y caracterizar desde la polifonía y el dialogismo de Mijaíl Bajtín.

En este contexto esta investigación plantea como **intencionalidad principal**

Fundamentar la presentación de informes contables desde la perspectiva teórica de la polifonía y dialogismo de Mijaíl Mijaílovich Bajtín.

Para el logro de este propósito se presenta un conjunto de intencionalidades específicas que permiten profundizar, tanto en los planteamientos formulados a priori en la investigación, relacionados con las implicaciones del discurso monológico de los informes financieros, como en el aporte de la tesis sobre la fundamentación teórica de la presentación de informes contables polifónicos y dialógicos.

Intencionalidades específicas

1. Estudiar los supuestos de la teoría de la polifonía y el dialogismo de Mijaíl Bajtín.
2. Explicar las implicaciones del discurso monológico en la práctica contable.
3. Caracterizar las voces que pueden estar presentes en los informes contables.
4. Examinar la narrativa y el dialogismo que pudiera manifestarse en los informes contables polifónicos.

Importancia de la investigación

Las organizaciones paulatinamente han comenzado a reconocer su rol dentro de la sociedad, abandonando la visión reduccionista y economicista que tradicionalmente concebía a la empresa, como un acuerdo de voluntades para obtener beneficios para sus propietarios. Las empresas más allá de su papel

como motor de la economía, se están haciendo conscientes del impacto que genera su actuación en el bienestar general de la sociedad, lo cual se refleja en la evolución que ha venido teniendo el concepto de empresa, principalmente desde mediados del siglo XX, con la aparición de la teoría de sistemas y la concepción de la empresa como un sistema abierto.

La contabilidad como instrumento de representación de la empresa no puede concebirse que exista en un vacío, sino dentro de dicho contexto, a cuyas influencias y presiones está sujeta en correspondencia con las de la organización misma. Concebida la organización como una entidad al servicio de la sociedad, esta debe satisfacer las exigencias no solo de los inversores o acreedores de los mercados financieros, sino también de los accionistas, administradores, trabajadores, proveedores, clientes, acreedores, gobierno y todos los grupos de interés con que interactúa, pues la empresa posee un contrato social formal con la sociedad a la que pertenece y ese contrato debe ser cumplido.

Así la contabilidad está comprometida a cumplir funciones asociadas no solo con el control de bienes, sino además con la rendición de cuentas y la comunicación de información económica y social, en concordancia con los nuevos usuarios que hacen vida alrededor de la organización. Sin embargo, luego de que comenzara a desarrollarse como objetivo asociado a los estados financieros, y por ende a la contabilidad, la consideración de la utilidad a partir de las necesidades del usuario, la contabilidad informa, únicamente sobre el ente económico y solo a algunos usuarios privados y delimitados.

Si bien los estados financieros son importantes como medio para potenciar la toma de decisiones económicas y financieras, también es transcendental

que tal objetivo se cumpla para todos los usuarios, en atención a sus necesidades o intereses, puntos de vista o conflictos que, de forma individual o colectiva, estos puedan tener, bien con la fuente o valoración de los recursos de la empresa, con la calidad de la gestión de la gerencia o con el comportamiento de los flujos de efectivo, entre otras.

Al exaltar los intereses de solo unos pocos usuarios en detrimento de las necesidades del resto de estos, incluida la gerencia, al promover la presentación de información financiera útil para la toma de decisiones en el mercado financiero, la contabilidad disminuye la calidad en la toma de decisiones económicas relativas a una empresa de negocios, tales como: capacidad de pago de dividendos, compensación a empleados sobre la base de utilidades o resultados, evaluación de cuotas de pagos por financiamientos, cumplimiento de leyes respecto del control de precios, entre otras.

En Venezuela todas estas tensiones y conflictos se replican pues, con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera por parte de la FCCPV; a partir del año 2004, se decidió de forma obligatoria aplicar este marco normativo para todas las empresas, sin tomar en cuenta la realidad empresarial del país, en el que la mayor parte del tejido empresarial está constituido por pequeñas y medianas empresas que no hacen vida en los mercados financieros.

A través de la teoría y crítica literaria y concretamente de la crítica dialógica de Bajtín, se pretende examinar las implicaciones en la contabilidad por la supresión de las distintas voces como consecuencia de la práctica y discurso monológico de los informes financieros tras la aplicación de las

normas contables internacionales. Explicar las distintas tensiones y voces identificadas en el proceso contable, sentando los correspondientes fundamentos teóricos permitirá que, a partir de una contabilidad polifónica, se puedan establecer las condiciones para que se logre generar información que sirva a los intereses de todos los usuarios de los informes contables.

El enfoque translingüístico de la teoría de la polifonía y el dialogismo aplicado a los informes contables, además de permitir valorar y poner de manifiesto el conjunto de voces y sentidos o formaciones discursivas presentes, servirá como mecanismo de transformación de la realidad de las organizaciones desde toda su complejidad. El lenguaje contable de esta manera, no estará simplemente a disposición de unos exclusivos y delimitados usuarios, sino a toda la comunidad de usuarios, logrando así la verdadera función de la contabilidad cual es la de garantizar una sociedad rica en información, que trabaja para crear un mundo auditável, donde el diálogo y la conversación actúen como medios democráticos para lograr la comprensión y el reconocimiento de todos los intereses.

Justificación de la investigación

Como se ha expuesto, la propuesta de la Contabilidad Heteroglósica, fundamentada en la teoría de la polifonía y el dialogismo de Mijaíl Bajtín, representa un importante aporte, desde el posestructuralismo, a la contabilidad; no obstante, es conveniente profundizar desde los correspondientes basamentos teóricos, aspectos que fueron tratados de soslayo en la misma, algunos de los cuales no han sido vinculados

directamente con el enfoque polifónico, como es el caso de las distintas voces del contador, auditor, accionista y de otros usuarios que la propuesta dejó pendiente por caracterizar, lo cual es propósito de este estudio cumplir a partir del examen de las tensiones y conflictos abordados.

Además de estos aspectos, también es importante ofrecer la teorización y aplicación correspondiente sobre el dialogismo presente entre las voces contables, puesto que el dialogismo al igual que la heteroglosia, es un elemento fundamental para la existencia de la polifonía, el primero caracterizado por la inscripción del discurso en una pragmática comunicativa, la cual implica la distribución de elementos totalmente incompatibles dentro de diferentes perspectivas de igual valor y la segunda por la naturaleza ambigua de la palabra y la versatilidad significativa del lenguaje en su proyección histórica, representada en las distintas voces, lenguajes o posturas discursivas.

La propuesta de la Contabilidad Heteroglósica, en este contexto, deja una brecha abierta para abordar los informes contables, no solo desde la heteroglosia, como rasgo de la polifonía, sino propia e integralmente a partir de la polifonía y el dialogismo de Bajtín. De modo tal, bajo esta concepción polifónica poder identificar las diferentes voces que intervienen en los informes contables, cómo narran y dialogan en torno a las características de autoridad – autonomía y cómo el contador como autor de la información articula todas esas voces, incluyendo la suya propia en el discurso de los informes contables, como el texto polifónico que representa.

Con esta investigación, además de desarrollar y profundizar los aportes realizados por Norman Macintosh, se podría aportar desde la teoría

translingüística de Bajtín una óptica metodológica no cotidiana cuya aplicación a la disciplina contable privilegia la comunicación, el lenguaje y el discurso; un discurso democrático al permitir la participación de las diferentes "voces" o conciencias que intervienen en la enunciación del "yo" organizacional a través de la presentación de estados contables polifónicos.

La teorización de los informes o estados contables bajo esta perspectiva permitirá abrir procesos reflexivos y críticos que conduzcan al fortalecimiento de los argumentos que produzcan el rompimiento dialéctico del lenguaje monológico, el cual hasta ahora ha caracterizado la práctica contable, representado en la voz de la regulación contable internacional; así como del rol de nomenclátor del contador público, desprovisto del derecho de cuestionar y juzgar, reconstruyendo un nuevo lenguaje que lo conduzca por los canales de la comunicación libre y pública, es decir, un lenguaje polifónico.

El método dialógico se presenta como una alternativa para analizar el fenómeno contable bajo un enfoque integral. Es así como siguiendo a Cooper y Puxty (1994), la contabilidad solo se puede comprender como texto, pues no hay acceso a nada, excepto a través del lenguaje.

Examinar la noción de polifonía y dialogismo desde los informes contables, permitirá no solo revisar su complejidad, sino también vislumbrar el campo de acción de la contabilidad. La mirada ontológica de la contabilidad bajo este enfoque translingüístico permitirá abrir un interesante campo de investigación que impactará tanto en su alcance como en su cuerpo teórico.

Alcance de la investigación

La investigación se desarrolla desde las implicaciones que genera el discurso monológico de los informes financieros en la práctica contable, tras la regulación contable internacional emitida por el IASB, base de la normativa contable venezolana, a la luz, principalmente, de las obras de Bajtín “Problemas de la poética de Dostoievski” (2005), “Teoría y estética de la novela” (1989) y “La imaginación dialógica” (1981), esta última, compilación de cuatro ensayos sobre el lenguaje y el ensayo: “Épica y novela” (1941), “De la prehistoria de la palabra novelesca” (1940), “Las formas del cronotopo en la novela. Ensayos de poética histórica” (1937-1938) y “La palabra en la novela” (1934-1935).

También se recurre, entre otras obras del autor, a “Estética de la creación verbal” (1982), “El método formal en la ciencia literaria” (1994) y “Hacia una metodología de las ciencias humanas” (1999). La amplitud de la producción literaria y científica consultada, se fundamenta en la gran unidad interna que este autor posee en todos sus estudios literarios, gracias a lo cual, cualquier aspecto teórico puede ser relacionado con otros o con la totalidad de los enfoques de su filosofía.

CAPÍTULO II

PERSPECTIVAS DE LOS INFORMES CONTABLES COMO TEXTOS

Sus principales exponentes y antecedentes de investigación

La perspectiva de los informes contables como textos surge de la aplicación del giro lingüístico en la contabilidad. El giro lingüístico es un movimiento filosófico que pone el acento en el lenguaje para mostrar cómo su análisis puede ayudar a resolver o disolver muchos de los problemas filosóficos clásicos. Popularizado con este nombre por Richard Rorty, el giro lingüístico se inicia a finales del siglo XIX y principios del siglo XX por Frege, Russell y Wittgenstein.

Con esta denominación se abarca generalmente a diferentes vertientes y momentos de la reflexión filosófica: el giro lingüístico analítico, el giro pragmático, el giro hermenéutico y el giro pragmático-trascendental. Bajo el giro lingüístico, el fenómeno de interés es tratado como un texto al cual analiza por sus propiedades textuales, utilizando métodos de la lingüística, la semiótica y la teoría literaria; en ese sentido, el mismo surge como una posibilidad interpretativa del conocimiento, toda vez que se caracteriza, en palabras de Franco (2023), por el abandono de las relaciones sujeto/objeto como escenario de creación científica, al considerar que el objeto debe ser sustituido por los textos, por los discursos científicos, las teorías y lenguajes que las expresan.

El giro lingüístico tiene muchas variantes, a veces incompatibles, pero “se entiende más fructíferamente como un reconocimiento de la naturaleza problemática del lenguaje o de cualquier práctica significante” (Gaffikin, 2011, p.8). Los miembros y las distintas corrientes que lo componen se dedicaron a investigar la relación entre el lenguaje y la realidad con la pretensión de ofrecer una teoría del significado y la verdad, y más tarde, una explicación sobre su función constituyente de nuestras experiencias; produciendo un impacto sin precedentes en la comprensión que se tiene del tema, cuya influencia se expandió a las ciencias sociales, implicando importantes cambios al proponer que el lenguaje es mucho más que un instrumento perfectible para la representación del mundo.

Son numerosas las investigaciones que abordan la contabilidad y los informes contables como texto, desde diferentes enfoques relacionados con el giro lingüístico. Entre estas metodologías alternativas se encuentran, la retórica, la semiótica, la hermenéutica y la deconstrucción, además de otros métodos de la teoría literaria, producto de los diferentes paradigmas que esta ha experimentado.

Desde la retórica

La retórica, como disciplina transversal a distintos campos de conocimiento tiene múltiples significados. Algunas definiciones la comparan con la persuasión, otras la identifican con la argumentación y otras con el lenguaje elocuente. Uno de los objetivos de la retórica es la construcción o reconstrucción de fenómenos o sucesos, con el propósito de identificar las

estructuras textuales y, de esta manera, crear opiniones, sancionar ciertos puntos de vista o silenciar determinados criterios.

Investigadores como Arrington y Francis 1989; Arrington y Schweiker 1992; Mouck 1992; Craig y Amernic 1997; Young 2003; Potter 2008, han establecido relaciones de la retórica con la contabilidad, constituyendo un antecedente de investigación importante, pues al tener esta disciplina como objeto los textos literarios, permite obtener conforme con Amernic (1996), una visión más profunda del complejo tapiz social de la contabilidad y, en este estudio particular, de los informes contables.

La retórica considera que la verdad es relativa y depende del contexto histórico espacial en el que se produce, influyendo en ella además los distintos mecanismos a través de los cuales es legitimada y asumida como cierta. La investigación contable bajo esta perspectiva rechaza un concepto único de contabilidad y asume su lenguaje como contextual al reproducir ciertos tipos de relaciones constituidas a su vez en relaciones de poder. En ese sentido, la contabilidad es retórica puesto que su discurso es emitido por una comunidad con un mensaje especial dirigido a un público específico con el fin de influir en sus decisiones.

El trabajo de Young (2003) cobra una especial significancia al argumentar como las estrategias retóricas del FASB construyen la imagen de un estándar técnico, objetivo y “bueno” silenciando las alternativas y posibles críticas. En este aspecto la investigación de Young (2003) representa un importante aporte a la caracterización de la voz de la regulación contable internacional como una de las intencionalidades de esta tesis.

Desde la semiótica

La semiótica es una teoría general de los signos que intenta clarificar el funcionamiento de los sistemas de significación y de los procesos de comunicación o modalidades de producción sínica. Su posición en la filosofía y en la ciencia ha sido muy diversa, pues ha ido respondiendo a las exigencias epistemológicas que ha dispuesto cada teoría.

Como principio fundamental establece que el ser humano, como ser eminentemente cultural, no puede escapar al significado en tanto se mueve siempre en un horizonte de sentido, es decir, en un contexto determinado dentro del cual da significado a las cosas; bajo esta perspectiva no puede existir una mirada neutral o ingenua, dado que no existe un contacto directo con la realidad sin intermediación sínica.

Parafraseando a Lacan, el hombre no se enfrenta a lo “real”, sino por medio de imágenes del mundo conformadas por tejidos simbólicos construidos a lo largo de su experiencia histórica por medio de prácticas culturales y educativas, lenguajes y acciones comunicativas, las cuales determinan sus acciones, percepciones y valoraciones. De esta manera, el lenguaje como sistema de signos representa y construye la realidad, pues es considerado como un producto social. Para la semiótica todo lo que se dice o escribe es considerado como un texto, el cual es reflejo tanto de las relaciones internas como externas de la lengua.

Desde la semiótica, importantes investigadores, argumentan que toda la contabilidad es texto, desde los estados financieros, hasta la discusión en la prensa académica y profesional, y hasta los pronunciamientos normativos,

tal es el caso de Cooper y Puxty (1994) quienes presentan una lectura semiótica de un importante texto de contabilidad del Reino Unido, sobre el análisis estructuralista lingüístico de Barthes y llegan a estas conclusiones, afirmando además que, la esencia de cualquier texto de contabilidad adquiere significado a través de su ubicación dentro de esta red intertextual de textos. Además, los textos están abiertos a múltiples interpretaciones en las que el lenguaje mismo es el medio a analizar más que el significado asumido por el autor. Cooper (1995) mostró cómo el lenguaje juega un papel central en la construcción del significado de contabilidad.

Davidson (2011) examina la influencia y el potencial de Barthes en la investigación de la comunicación contable; y aplica sus principios semióticos a las imágenes visuales de la contabilidad profesional considerando la contabilidad como texto.

Ordóñez et al. (2008) intenta una aproximación a la relación entre semántica y contabilidad a partir de las nociones de signo y símbolo en Peirce, Morris y Cassirer, y la noción de semántica en Morris. Basado en la propuesta de formalización de la partida doble presentada por Balzer y Mattessich, esboza una delimitación de lo denotado por la contabilidad. Su trabajo constituye un intento de clarificación y precisión conceptual sobre lo que, desde la estructura de representación de la contabilidad, como texto, puede significarse. La denotación semántica de la contabilidad aplica para cada objeto susceptible de representación. La contabilidad no involucra desde su estructura de representación contable significados distintos al monetario. Objetos materiales, culturales, ambientales y humanos son denotados por la semántica contable de acuerdo al símbolo precio.

Dias (2009) parte del supuesto de que la finalidad básica de la Contabilidad no se limita a proporcionar información encaminada a optimizar las decisiones de carácter económico, sino que también debe contribuir a promover el diálogo entre la empresa y los distintos agentes que se relacionan con este ámbito, para de esta forma estimular el ejercicio de la ciudadanía. Demuestra que la información contable, basada en conceptos de la semiótica y la teoría de la comunicación, puede jugar un papel importante en la construcción y mantenimiento del orden social. Concluye que las teorías semióticas y de la comunicación pueden contribuir a mejorar las funciones de la Contabilidad como instrumento de apoyo al orden social, ya que estas teorías brindan metodologías útiles para evaluar la eficacia del acto comunicativo y facilitan la presentación de información significativa para los diversos públicos que interactúan con la empresa.

La revisión documental relacionada con este apartado demuestra la existencia de antecedentes importantes en el tratamiento de la contabilidad y los estados contables como textos; estos también constituyen una fuente de respaldo a las afirmaciones sostenidas en el planteamiento del problema acerca de las múltiples interpretaciones que pueden tener los informes contables (Cooper y Puxty, 1994), cómo la contabilidad solo narra o representa lo financiero y monetario (Ordóñez et al., 2008) y cómo esta, a partir de las teorías de la comunicación y la semiótica, contribuye a promover el diálogo entre la empresa y sus distintos agentes, facilitando la presentación de información significativa para todos ellos (Dias, 2009); este último aspecto especialmente vinculado con la intencionalidad principal de

la investigación en la que se pretende sustentar una contabilidad dialógica y polifónica.

Por otra parte, el conocimiento de estos antecedentes es pertinente para distinguir las teorías, corrientes y referentes opuestos a la teoría socio semiótica fundada en la translingüística que plantea Bajtín para el abordaje de los textos literarios, los cuales, en este caso, se encuentran relacionados con los informes contables, en tanto son entendidos como enunciados, como escenario de las relaciones dialógicas, en el que se construye y se apropiá las distintas formas de otredad, lo cual supone observarlos en el ámbito de la comunicación, es decir, dentro de la también llamada semiótica de la comunicación, que representa su teoría translingüística.

Bdigital.ula.ve

Desde la hermenéutica

La Hermenéutica en general ha sido definida como el arte de interpretar. Su origen se remonta al nacimiento de la escritura y a la necesidad de encontrar el sentido de los textos, siendo objeto de diferentes visiones íntimamente relacionadas con el desarrollo del pensamiento filosófico de los períodos históricos donde esta ha sido estudiada hasta alcanzar el desarrollo que hoy se conoce. Este desarrollo histórico ha dejado varias perspectivas diferentes de la hermenéutica como consecuencia de los nuevos enfoques que cada filósofo aparentemente ha ido estableciendo, a través de una especie de crítica o rechazo de los anteriores, generando diferentes implicaciones.

En la contabilidad, de acuerdo con Nasseri (2007) el tema de la comprensión ha sido considerado por la mayoría de los pensadores; sin

embargo, hasta la fecha, solo unos pocos estudiosos han introducido directamente los argumentos hermenéuticos en el ámbito contable. Según este autor, la escasez de argumentos hermenéuticos en el ámbito de la contabilidad se debe probablemente a que la mayor parte de la investigación teórica contable contemporánea se dedica a la "batalla empirista-crítica" en la que se asume, principalmente, que la hermenéutica no acompaña ni al empirismo ni a la teoría crítica.

Los intentos más rigurosos que han considerado directamente la dimensión hermenéutica de la disciplina son los trabajos de investigación de Lavoie (1987), Boland (1989), Arrington y Puxty (1991), Arrington y Francis (1993), Francis (1994), Cooper y Puxty (1994), Lodh y Gaffikin (1997) y Chabrak (2005) también representan el enfoque crítico de Habermas que se denominó hermenéutica crítica. En la revisión actual de estas categorías se agregan también los trabajos, en la perspectiva hermenéutica filosófica, realizados por Lehman y Tinker (1997) y Lehman (2003, 2006, 2013, y 2017) y los trabajos de Laughlin (1987, 1995), Broadbent y Laughlin (1993 y 1997) en la perspectiva de la hermenéutica crítica, que no fueron considerados por Nasseri (2007).

La posibilidad de presentar varias interpretaciones para un mismo texto sustenta la opinión de que el significado de un texto no es singular, sino necesariamente plural, asimismo, de que no existe un significado final y absoluto para el texto. En general, los principales planteamientos de la hermenéutica filosófica, de acuerdo con Sobhani (2001), citado por Nasseri (2007) son:

- La comprensión del texto es el resultado de la aparición del horizonte conceptual de un texto y del horizonte conceptual del intérprete.
- No es posible una comprensión real y objetiva.
- Para todo el mundo hay una interpretación; hay infinitas interpretaciones posibles de un texto.
- No existe una comprensión final y fija de un texto
- Un intérprete no determina el objetivo y la finalidad del autor; el autor también es lector e intérprete de sus propias obras (es decir, texto, discurso, etc.)
- No existe un criterio para reconocer una interpretación válida de una inválida.

Varios pensadores y estudiosos de la contabilidad [Boland (1989), Arrington y Francis (1993), Francis (1994), Chabrak (2005), Lehman y Tinker (1997) y Lehman (2003, 2006, 2013, y 2017)] han examinado la implicación de la hermenéutica filosófica en la contabilidad en diferente medida. Su preocupación es principalmente ontológica y epistemológica. Pretenden principalmente teorizar la contabilidad en el marco de la hermenéutica filosófica heideggeriana. Se destacan de estos trabajos, en función de la presente investigación, los de Boland, Chabrak y Lehman.

Boland (1989) originalmente abordó el problema de la interpretación de los antiguos textos religiosos" afirmando que los mismos son "verdaderamente ajenos". Bajo este argumento sostiene que el problema hermenéutico consiste en "obtener el significado de ese texto ajeno entablando un diálogo interpretativo con él" (p. 592). Añade que "el mundo

social también es un texto ajeno" y, por tanto, objeto de interpretación y comprensión hermenéutica.

Para este autor el científico social es un lector de ese texto o, más precisamente, un lector de la forma en que los actores sociales se leen a sí mismos ese texto. Así, la teoría no se separa de la acción como la esencia objetiva e impersonal de una actuación subjetiva y personal. Más bien, la teoría y la acción están inextricablemente unidas y surgen de un campo común de práctica del lenguaje.

Basado en las implicaciones hermenéuticas del trabajo de Morgan (1990) "Imágenes de la Organización" en el ámbito de la contabilidad para examinar la hermenéutica filosófica de Gadamer y Rorty, Boland (1989), considera que la contabilidad es esencialmente una práctica humana y un texto construido socialmente. El autor examina si las ocho imágenes que, según Morgan, representan metafóricamente los diferentes aspectos de las organizaciones proporcionan una base para entender la contabilidad y de qué manera lo hacen. Su estudio confirma que las "imágenes" son útiles para aplicar un enfoque filosófico gadameriano en la interpretación y comprensión de la contabilidad.

Entre otras consideraciones importantes realizadas sobre la hermenéutica filosófica, a través de esta investigación de las "imágenes" de Morgan dentro de la contabilidad, está la relacionada con la creencia de Gadamer en una naturaleza pluralista del significado. Al respecto, Boland (1989) concluye que se debe abandonar la esperanza de una única lectura, aceptando que "las lecturas múltiples y conflictivas son la mejor manera de mantener nuestro

pensamiento sobre las organizaciones tan potente y diverso como las propias organizaciones" (p. 596).

Otra cuestión que este autor considera ligeramente es que los significados se generan mediante la aplicación de las imágenes metafóricas de Morgan, pero no se descubren; "significados elaborados por los actores organizativos que participan en la contabilidad y significados elaborados por los investigadores cuando estudian la contabilidad en su contexto organizativo" (Boland, 1989, p. 600). En conclusión, insiste en la necesidad de aplicar la hermenéutica para entender la contabilidad y en ese sentido afirma: "Una lectura hermenéutica de la contabilidad como texto es la forma más esperanzadora de acercarse a una comprensión organizativa de la contabilidad como práctica humana" (p. 601).

No obstante, el referido autor exhorta en que implicar la hermenéutica en la contabilidad no significa ser solo subjetivista. En efecto, no cree que haya que separar el conocimiento objetivo del subjetivo. Y, en este sentido, expresa que nuestro conocimiento de la contabilidad y las organizaciones se construye a través de una práctica social en la que tales distinciones no tienen sentido.

El trabajo de investigación de Chabruk (2005), por su parte, duda y critica la posibilidad de que la teoría positiva proporcione "un concepto fiable de lo que es realmente la política contable"(p.705) y ofrece, como alternativa, la hermenéutica fenomenológica como marco para explorar y construir una nueva comprensión de la política contable de las organizaciones, en función de la naturaleza dinámica y multidimensional de la contabilidad, así como de su integración social.

La primera sección de la argumentación de este trabajo concluye que la teoría contable positiva no logra identificar la contabilidad de forma exhaustiva, debido a sus limitaciones básicas para comprender los aspectos sociales del conocimiento académico. En ese sentido, propone la fenomenología hermenéutica como enfoque para construir una nueva comprensión de la política contable de las organizaciones, en la que, el investigador tiene que aprender a vivir con los prejuicios, sin ser trascendido.

La fenomenología hermenéutica para Chabrak (2005) permite construir la comprensión en la inmediatez de la experiencia, es decir, en continuidad con la realidad del fenómeno. Para este autor, la investigación contable debe permitir la comprensión de la contabilidad como práctica social mediante la adopción de paradigmas contextuales. En ese sentido, basa la segunda parte de su trabajo en la lectura fenomenológica de la hermenéutica de Ricoeur y, por tanto, en la filosófica de Gadamer.

De tal manera que, dentro de esta tradición de la hermenéutica, el investigador contable es un lector cuya cultura social, tradición histórica, institución política, posición intelectual, etc. especifican su horizonte de comprensión. Por ello, cada investigador individual tiene, previsiblemente, una interpretación particular y diferente de un texto contable.

Otro trabajo pertinente de exponer en esta investigación, es el realizado por Lehman (2003, 2006, 2013, y 2017), quien a partir de las críticas realizadas a la escuela del pensamiento de middle-range (Jane Broadbent, Richard Laughlin y Michael Power), basada en el modelo lingüístico de Habermas, propone como alternativa, un modelo de lenguaje diferente a la comunidad contable a partir de los trabajos de Gadamer y Taylor. En su trabajo Lehman

revela la función mediadora y reconciliadora de la contabilidad como vehículo del lenguaje y como bien común y compartido.

El núcleo de su propuesta se encuentra en la necesidad de ir más allá de Habermas y su consideración parcial, acrítica y procesal de las relaciones sociales, toda vez que, bajo el enfoque del middle-range, la contabilidad sigue siendo una actividad individualista y egoísta que está separada de las estructuras comunitarias que dan forma a las vidas y creencias de las personas. La contabilidad, bajo ese modelo, solo puede concebirse en términos monológicos y como medio para informar a la sociedad civil de las "acciones significativas".

Como alternativa, este autor propone que se debe pensar en desarrollar un lenguaje de contabilidad que pueda satisfacer las necesidades de información de la sociedad y que no asimile a la lógica de la economía. En ese sentido, aboga por un lenguaje expresivo de la contabilidad comprometido con las dimensiones morales y lingüísticas, que ofrezca un marco alternativo en respuesta a la posición racionalista de Habermas. El mismo debe ser un lenguaje polisémico y polivalente de los negocios que se centre en muchas cosas, abriendo así las comunidades a diversas realidades que luego deben tratar de interpretar y comprender.

Lehman propone para la contabilidad un lenguaje basado en la concepción de lenguaje de Gadamer, para quien el lenguaje no es posesión disponible de uno u otro de los interlocutores, sino que es común a ambos, producto de la conversación, en la cual el acuerdo sobre el tema, no es un proceso externo de ajustamiento de herramientas, no es un mero exponerse e imponer el propio punto de vista, sino una trasformación hacia lo común.

El lenguaje contable bajo esta perspectiva no está simplemente a disposición de una persona, sino que está disponible a una comunidad de personas. En un mundo así, la función de la contabilidad es garantizar una sociedad rica en información, que trabaja para crear un mundo auditável, donde el diálogo y la conversación actúen como medios democráticos para lograr la comprensión y el reconocimiento.

Con esta propuesta Lehman pretende contribuir más plenamente a la tarea hermenéutica que debe realizar la contabilidad de interpretar y comprender el mundo según las necesidades humanas. Su aspiración es transformar la contabilidad en una contabilidad democrática, a través del método dialógico con el cual se proporcione el espacio en donde se expresen las distintas "voces" y formas de estar en el mundo.

Cooper y Puxty (1994) aplicando la hermenéutica de la recepción también llamada "Hermenéutica de la respuesta del lector" y basados en la lectura postestructuralista de Roland Barthes, declaran su creencia en la libertad del autor a la hora de leer e interpretar activamente un texto. En ese sentido, muestran como la interpretación y, por tanto, la comprensión de un texto contable (por ejemplo, un estado financiero, un acto legislativo, un informe de auditoría, un código comercial, una norma contable, un artículo o un libro académico, etc.) "variará de un lector a otro, al igual que varía de un texto a otro" (Cooper y Puxty, 1994, p. 129).

Creyendo en la pluralidad de significados, estos autores sostienen que un texto no se cierra en un significado singularmente fijo, sino que, al contrario, se abre y se legitima para permitir múltiples interpretaciones y una

reconfiguración continua a medida que el propio lector se desarrolla, y a medida que su configuración social cambia.

Nasseri (2007), en otra investigación, se propone realizar un análisis del significado del lenguaje en la contabilidad desde tres perspectivas: empírica, crítica y hermenéutica, tanto en la teoría como en la práctica contable. Para el autor un aporte importante en su estudio es que introduce la contabilidad como una disciplina multidimensional, en la que el lenguaje tiene una función diferente y específica dentro de cada dimensión. Por otra parte, afirma que son escasas las investigaciones hermenéuticas en contabilidad y las pocas que existen declaran que la contabilidad es un texto que requiere interpretación. Este argumento avala la pertinencia del estudio de los estados financieros como un texto polifónico.

Con la revisión de todos estos antecedentes se pone de manifiesto, desde cada una de las distintas lecturas de la hermenéutica en la contabilidad, que tanto la teoría como la práctica contable es un texto y, por tanto, una cuestión de interpretación; también, que este texto es construido socialmente, toda vez que la contabilidad es una práctica humana. Queda también argumentada la naturaleza multidimensional de la contabilidad.

Estos elementos representan un importante soporte teórico para la sustentación del estudio de los estados financieros como textos polifónicos desde la perspectiva literaria de Bajtín. La revisión de estas perspectivas hermenéuticas contribuye a ubicar la propuesta teórica de Bajtín que guía esta investigación, en el sentido de facilitar la comprensión de sus planteamientos desde las corrientes que le son compatibles, como la filosofía hermenéutica de Heidegger y Hans-Georg Gadamer, en cuanto a la

concepción dialógica del lenguaje, como desde los enfoques que le son opuestos, como el planteamiento de la racionalidad comunicativa de Habermas. Igualmente, no deja de ser pertinente conocer todas las lecturas hermenéuticas presentadas en este estudio, dado que Bajtín aborda sus problemas, aunque no disciplinariamente, sí funcionalmente.

Dada su compatibilidad con la corriente posmoderna en la que se circunscribe la teoría dialógica del enunciado de Bajtín, son especialmente valiosos los antecedentes que en esta corriente fueron vinculados en la contabilidad, especialmente los constituidos por los trabajos de Boland, Cooper y Puxty y Lehman, que aquí fueron expuestos.

Igualmente, esta revisión demuestra que las diferencias en las preocupaciones paradigmáticas, los intereses cognitivos, las creencias ontológicas, etc., de los pensadores contables les llevan a establecer diferentes enfoques teorizadores, en ese sentido no están totalmente de acuerdo en si existe o no un significado contable verdadero; si existe un significado verdadero si es posible entenderlo o no; si un significado verdadero es singular o plural; si el significado verdadero asumido está relacionado de forma representativa con un hecho real o no; si el significado verdadero asumido de un texto contable, como por ejemplo, un estado financiero, representa la mente de su autor, por ejemplo, el contador o no; si se permite al lector entender lo que espera, en relación con su propio paradigma ontológico, o no. Todo este tipo de desacuerdos y divergencias están directamente vinculados en el ámbito de la filosofía de la hermenéutica que ha aparecido con más de siete perspectivas divergentes a lo largo de su historia.

Desde la teoría literaria

La teoría de la literatura es la disciplina científico-filosófica que tiene como objeto de estudio la obra literaria. Como parte de la filología en su aspecto más amplio, la teoría de la literatura o teoría literaria se vincula de manera natural con la hermenéutica y especialmente con la estética. Considerando la literatura como un elemento determinante del conocimiento la aplicación de la teoría de la literatura supera los campos de la novela, la poética y otras formas de la literatura en su sentido cotidiano.

En la contabilidad diferentes pensadores han aplicado la teoría de la literatura. Macintosh y Baker (2002) hacen referencia a distintos autores que utilizan el enfoque de-construcciónista, autores que abogaron por la investigación de los informes contables por sus cualidades narrativas y han mostrado el poder de la deconstrucción en la investigación contable, quienes sostienen que la teoría literaria debería ser útil en la comprensión de la contabilidad como una práctica social. Entre ellos Hopwood, quien pidió más investigación para conocer los informes anuales como narrativas que movilizan, cada vez más, las imágenes visuales de formas creativas, el texto, al lado de los datos contables; Amernic, quien demostró, cómo la teoría literaria puede ser útil en la enseñanza de la contabilidad y concluyó que es solo cuando se introducen los conceptos de la retórica, la metáfora y la deconstrucción que una visión más profunda puede ser adquirida en el complejo tejido social de la contabilidad.

Igualmente está Funnell, quien demostró la importancia de las contranarrativas como epistemologías para la investigación contable y Llewellyn, quien describió el potencial de la investigación narrativa para exponer cómo

los informes contables actúan como historias estratégicas que se utilizan para "persuadir" a los participantes de la organización a modificar su visión de la organización.

Basado en estos antecedentes, Macintosh (2002) aplica también la teoría literaria en la comprensión de los estados financieros en el contexto de las controversias que rodean la crisis y las prácticas contables de petróleo y gas hacia 1961-1990. Desde este enfoque se orienta a considerar los informes contables como obras literarias en las que los contadores son autores, los auditores son críticos y los usuarios son lectores y consumidores.

En su estudio demuestra que existen importantes similitudes en los desarrollos históricos de la teoría de la literatura con los de la contabilidad, los cuales, aunque reconoce no ser isomorfos, ni en el tiempo ni en el espacio con los desarrollos de la teoría literaria, ofrecen una oportunidad para revisar algunos de los principios fundamentales de la teoría y la práctica contable. En ese sentido, identifica cuatro cambios de paradigmas importantes que ha experimentado, en los últimos años, la teoría literaria: realismo expresivo, nueva crítica, estructuralismo y posestructuralismo.

Realismo expresivo

El realismo expresivo aborda los problemas relativos a la verdad y a la libertad a través del lenguaje. Este paradigma supone que el lenguaje es un medio transparente, que una novela actúa como un espejo de una realidad que existe en algún ámbito extra-lingüístico y que una buena representación corresponde a esa realidad. La visión de sentido común de la contabilidad sigue esta línea de razonamiento. Sin embargo, este enfoque sufre de los

problemas que vienen con su correspondencia, la teoría filosófica de los fundamentos de la verdad, así como el enigma de la subjetividad, pues diferentes contadores profesionales igualmente calificados presentan diferentes estados financieros para transacciones y eventos idénticos. Ante tales inconvenientes, algunos teóricos recurren a un género de teoría literaria diferente: la "nueva crítica".

Nueva crítica

La nueva crítica conocida también como formalismo norteamericano sostiene, como principio central que, en lugar de suponer que una novela (texto, poema, obra de arte, etc.) refleja alguna realidad o ideal preexistente, podría ser apreciada por sus cualidades estéticas como una verdadera obra de arte, lo cual requiere centrarse en la forma del texto y el arte con el que fue construido.

Bajo este paradigma se reconoce que la realidad puede ser representada de diferentes maneras, sin que ninguna de ellas, sea necesariamente falsa o contraria a la verdad, pues la realidad se puede describir por sus cualidades estéticas en un escenario en donde lo primordial es la forma. Lo que prevalece en el texto es la organización interna, requiriendo un único lenguaje o conjunto de códigos y signos y, este elemento, lo separa de la realidad externa porque el significado se basa en ella, ni en la mente del autor, ni en la interpretación del crítico, está en el lenguaje único determinador de reglas y contenidos.

La contabilidad presenta similitudes importantes con respecto a este paradigma, especialmente las presentes en el discurso vigente en la década

de 1940, relacionadas con el compromiso de la profesión contable para desarrollar y elaborar estándares contables, postulados o principios contables similares a la iniciativa de la nueva crítica. Mientras que seguía habiendo un fuerte énfasis en la noción de contabilidad como una representación fiel y precisa de las transacciones financieras y eventos, también hubo un creciente deseo de establecer la contabilidad como un proceso deductivo en el cual el objetivo de los principios fundamentales era reducir el número de formas alternativas de producir informes contables a partir de los mismos eventos y transacciones.

Así como la nueva crítica buscó desarrollar una metodología para determinar inequívocamente el mérito estético de un trabajo de literatura, también los académicos y practicantes contables buscaron desarrollar un conjunto uniforme de postulados, principios y estándares para determinar indudablemente la forma correcta de presentar la verdad.

Se esperaba que este conjunto de principios superaría la subjetividad prevaleciente y las variaciones en los informes para transacciones y eventos similares, por lo que los mismos debían reunir las características de uniformidad, precisión, viabilidad, objetividad, verificabilidad, ausencia de sesgos, etc. La contabilidad en ese momento también era vista como un esfuerzo estético. El Comité del Instituto Americano de Contadores (1973), llegó a afirmar que la contabilidad es "el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, transacciones y eventos que son, al menos en parte, de carácter financiero "; por lo tanto, los informes contables podían ser juzgados por su unidad artística y la integridad de sus elementos, así como por seguir los postulados prescritos.

Sin embargo, los postulados y estándares de la contabilidad pronto encontraron problemas similares que afectaron a la nueva crítica, pues en su formulación existen sesgos frente a la realidad, de una parte, producto del lenguaje incorporado como modelo hipotético deductivo, dado que el mismo, no sólo captura significados, sino que también los construye y, de otro lado, porque los autores y críticos, es decir, contadores y auditores, los interpretan subjetivamente, emergiendo así, las condiciones para la influencia del estructuralismo en la contabilidad, corriente que había hecho importantes avances en la mayoría de las ciencias sociales y humanidades.

Estructuralismo

La corriente estructuralista cobró importancia en la teoría literaria en las décadas de 1960 y 1970. Para los estructuralistas los elementos individuales de cualquier sistema intencional no tienen ningún significado en sí mismo, sino únicamente en virtud de su relación con los otros elementos del sistema. Conforme a ello, los estructuralistas literarios investigan la relación de un texto con estructuras y procesos particulares, ya sean lingüísticos, psicoanalíticos, metafísicos, lógicos, sociológicos o retóricos.

Los lenguajes y las estructuras, en lugar del yo o conciencia autoral, se convierten en la principal fuente de explicación. De allí, que los estructuralistas estén más interesados en lo que la estructura de una novela dice que en la novela en sí. El estructuralista rechaza el significado "obvio" de la historia y trata de aislar las estructuras "profundas" que no son aparentes en la superficie. Las imágenes de la superficie, esenciales para el realista expresivo, y el aspecto estético, vital para el nuevo crítico, se consideran

simplemente variaciones de algunos ordenamientos fijos, permanentes y organizados de los elementos debajo de la superficie de la novela, donde se encuentra su verdadero significado a la espera de ser descubierto.

El estructuralismo estuvo en auge por un tiempo en la teoría literaria con la esperanza de poder superar la subjetividad dominante tanto del realismo expresivo como de la nueva crítica; también se vio como una respuesta a la demanda en las universidades en general por modos de investigación más científicos y objetivos; los desarrollos en la contabilidad siguieron el ejemplo desde que el estructuralismo fue visto como cuasi científico.

El estructuralismo, en la forma de la teoría económica neoclásica, surgió como una base teórica importante para la contabilidad en la década de 1960, cobró impulso en la década de 1970 y en las próximas dos décadas dominó la investigación y la práctica, especialmente en los Estados Unidos.

Al incorporar la economía neoclásica en la contabilidad, los investigadores con perspectiva informativa pudieron integrar toda una gama de prácticas, principios y teorías contables contradictorias y no racionales en un solo modelo, mientras tanto en la contabilidad florecieron la economía de la información, la teoría de la agencia, el análisis de costos de transacción y la investigación de mercados eficientes; además, la teoría económica encontró su camino en los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y en la práctica, por ejemplo, en la contabilidad de pensiones, bonos, arrendamientos y ventas a plazos.

Al igual que con el realismo expresivo y la nueva crítica, el estructuralismo está respaldado por una teoría filosófica específica: el

positivismo. El positivismo está firmemente basado en la ciencia y la descripción científica. La ciencia es un proceso hipotético-deductivo que presenta la formulación de leyes derivadas de la generalización descriptiva y la observación imparcial.

El positivismo se ocupa principalmente de producir hechos, no obstante, se mete en problemas, irónicamente, ya que las declaraciones científicas son, por su propia naturaleza, descripciones lingüísticas, por lo que, al igual que con la teoría de la correspondencia, el lenguaje siempre se encuentra entre el mundo natural y el social y las descripciones científicas; dado que el lenguaje siempre es histórico y socialmente contingente, tal afirmación nunca puede ser una cosa final y permanente.

Si bien el movimiento estructuralista dio un impulso a la teoría literaria y se mantuvo firme durante un tiempo, surgió un inconveniente. El problema de subjetividad que afectaba el realismo expresivo y la nueva crítica, al parecer, no había desaparecido, sino que simplemente se había desplazado a otro terreno; para desplegar el estructuralismo, el teórico literario y el contador tenían que preseleccionar subjetivamente el marco teórico particular que iluminaría el significado profundo y oculto del objeto.

A medida que aumentaban las interpretaciones estructuralistas de las grandes obras de la literatura y los informes contables, se hizo evidente que cada uno se basaba en una "lectura preventiva o sesgada" y que estaba "descuidando los temas distintivos de una obra para encontrar en ella las manifestaciones de una estructura o sistema prescrito por su disciplina. Diferentes investigadores buscaron diferentes teorías estructuralistas (marxismo, psicología freudiana y lacaniana, varias ramas de la filosofía,

categorías de antropología cultural, etc.) para analizar un trabajo en particular. Cada una de estas interpretaciones resultó igualmente contundente, pero produjo significados bastante diferentes para cada novela en particular; el análisis estructuralista parecía simplemente reconfirmar la verdad de la teoría particular en la que se basaba, en lugar de develar el significado logrado de la narración. Frente a este enigma, los teóricos literarios y lingüísticos comenzaron a buscar nuevas formas de pensar sobre el lenguaje y el significado, emergiendo de esta manera el deconstrucciónismo como una estrategia del posestructuralismo.

Posestructuralismo

El posestructuralismo es una aproximación teórica al conocimiento y la sociedad que acoge la incertidumbre de los significados, el poder constitutivo del discurso y la efectividad política de la teoría y la investigación. Para los teóricos posestructuralistas la “realidad” es un fenómeno socialmente construido, en lugar de ser algo independiente y preexistente fuera de la acción humana.

El posestructuralismo se opone a la existencia de cualquier sistema subyacente para el control de los significados de cualquier texto, dado que el lenguaje crea los significados como ficciones, entendido que constituyen interpretaciones separadas de sus referentes, mediadas por el propio lenguaje. Las leyes de la naturaleza no existen en la naturaleza, son creaciones narrativas realizadas por los investigadores y, por tanto, no hay una relación directa entre teoría y realidad.

El pensamiento posestructuralista también sostiene que algunos aspectos estructurales de la sociedad, con frecuencia son oscuros, de modo que se enmascara la existencia de conflictos e intereses políticos. Como resultado, existe una tendencia en el seno de la filosofía posestructuralista hacia cierto nihilismo que critica o rechaza los valores de la ilustración sobre progreso, justicia y liberación. Macintosh, usó los postulados posestructuralistas para realizar una investigación de los significados que subyacen en los informes contables y no escatimó esfuerzo alguno para argumentar que, tales informes, eran inútiles o carentes de sentido.

En el ámbito contable, desde la visión interpretativa basada en el posestructuralismo, son varias e importantes las contribuciones de diferentes autores, especialmente las de Macintosh, quien aplica las estrategias de la deconstrucción y la heteroglosia de Bajtín, para interpretar los estados financieros.

Deconstrucción

La deconstrucción es una estrategia posestructuralista para desmantelar, desarmar o "descomprimir" el material textual, lo cual, permite revelar, primero, cómo se construyó ese significado central y, segundo, cómo ese significado no puede sostenerse. Esto contrasta con la forma tradicional de leer y analizar un texto lo cual presupone que el lenguaje en sí mismo es inestable y, por lo tanto, el significado no se puede precisar.

Sin embargo, es importante destacar que no intenta destruir el texto, más bien, lo abre para revelar la plenitud de su significado. Una lectura deconstructiva también espera revelar la política del texto. La deconstrucción

es considerada una práctica política y, en ese sentido, un intento de desmantelar la lógica mediante la cual un sistema particular de pensamiento, y detrás de él todo un sistema de estructuras políticas e instituciones sociales, mantiene su fuerza.

La deconstrucción implica producir una narrativa histórica para mostrar cómo un texto en particular se construyó de la manera en que lo hizo. Esta historia es "genealógica" en el sentido de comenzar con el significado central, alcanzado y retroceder en el tiempo para descubrir los pasos retóricos tomados para llegar a ella. En una oposición filosófica tradicional no tenemos una coexistencia pacífica de términos opuestos, sino una jerarquía violenta. Uno de los términos domina al otro (axiológicamente, lógicamente, etc.), ocupa la posición de mando. De acuerdo con Derrida, deconstruir la oposición es, sobre todo, en un momento particular, revertir la jerarquía. Las descripciones científicas de los hechos se construyen con lenguaje sobre la base de juicios y decisiones de las personas y la deconstrucción agrega peso a esta afirmación al mostrar cómo cualquier significado central o verdad solo puede lograrse mediante movimientos retóricos como la jerarquización de las dualidades y el uso astuto de los suplementos.

La deconstrucción se ha defendido como una forma de analizar informes contables, teoría y textos. Autores contables han aplicado la deconstrucción para mostrar cómo se ha privilegiado la investigación de la teoría de la agencia positiva sobre la teoría de la agencia normativa, demostrando la legitimización de esta jerarquización mediante una narrativa normativa (tenía que ser normativa para ser positiva).

Macintosh (2002) también aplicó la deconstrucción para examinar varios temas contables, con especial énfasis en el debate sobre la contabilidad de costos totales versus la contabilidad de costos variables. El enfoque de costo total enfatiza el costo histórico, que es pasado, fijo y medible, mientras que el enfoque de costo marginal o variable enfatiza el margen de contribución, que está orientado hacia el futuro. En ese sentido, sostiene que un enfoque deconstrutivo no aceptaría la idea que se podría determinar un verdadero número contable que estaría fuera y antes de su captura en los informes contables. Determina que la medida del costo, ya sea total o variable, siempre estuvo involucrada en una lucha por el significado entre discursos en competencia. “El personal de marketing podría preferir un número de costo variable más bajo para vender más fácilmente sus productos, mientras que el personal de contabilidad podría preferir la medida del costo total, argumentando que todos los costos deben recuperarse para que la empresa comercial sea rentable (Macintosh, 2002, p. 45).

De manera similar, aplicó la deconstrucción a la contabilidad de la exploración de petróleo y gas. En su trabajo explica como la exploración de petróleo y gas es intensiva en capital, lo que requiere el gasto de grandes sumas de dinero para buscar reservas de petróleo y gas. Estos gastos se denominan costos intangibles de perforación. Los emisores de normas contables habían permitido anteriormente que los costos de perforación intangibles se contabilizaran de dos maneras diferentes: esfuerzos exitosos o costo total.

El autor explica como la decisión de FASB enfureció a los partidarios de la contabilidad de costos totales, que eran principalmente compañías petroleras

de Texas con importantes conexiones políticas en Washington. Los partidarios de la contabilidad de costos completos ejercieron presiones políticas sobre el FASB a través de sus representantes en el Congreso. Como resultado, la Comisión de Bolsa y Valores (SEC) se vio obligada a intervenir. La SEC decidió desarrollar un tercer método, llamado Reserve Recognition Accounting (RRA). Este método pretendía reemplazar los métodos de costo total y esfuerzos exitosos con una nueva medida que refleja el valor de las reservas en el suelo. La SEC requirió que todas las empresas de exploración de petróleo y gas incluyeran notas informativas de RRA en sus estados financieros. De esta manera demuestra como el significado de los números contables se vio envuelto en una lucha política entre el costo total, los esfuerzos exitosos y la alternativa RRA.

Los teóricos posestructuralistas están de acuerdo en que la "realidad" es un fenómeno construido socialmente, en lugar de ser algo independiente y preexistente aparte de la agencia humana.

En este caso las ideas de deconstrucción ilustran las contradicciones entre los diferentes enfoques en la contabilización de la exploración de petróleo y gas, en un esfuerzo por desmantelar los aspectos políticos de las prácticas contables. Se concluye que, seleccionar uno u otro de los métodos alternativos expuestos es indecidible, dado que los mismos tienen aspectos plausibles y controversiales, así como diferentes niveles de interés para diferentes usuarios de la información o para distintos objetivos de la misma.

"Aunque una lectura deconstructivista puede resultar en un aumento de nuestra conciencia de lo que está en juego en la construcción y en la lectura de informes contables, no dice mucho sobre lo que se podría hacer para

mejorar las prácticas contables actuales del petróleo y el gas" (Macintosh, 2002, p.207). Por ello, propone complementar el análisis con el trabajo de Mijaíl Bajtín, relacionado con lo que él llama "novela heteroglósica", "para especular sobre un tipo de informe contable bastante diferente" (Macintosh, 2002, p.207).

Textos heteroglósicos

Desde la visión interpretativa basada en el posestructuralismo, son varias e importantes las contribuciones de diferentes autores, especialmente las de Macintosh, quien aplica la heteroglosia de Bajtín, para interpretar los estados financieros y presenta su propuesta de "Contabilidad Heteroglósica", en la cual, siguiendo a Bajtín, argumentó que los informes contables deberían brindar múltiples puntos de vista de la "realidad" económica y luego permitir que los usuarios decidan cuál es la "verdadera".

Las ideas de Bajtín, aplicables a los informes contables, dada la existencia de diversas formas de observar los hechos e informes contables, conducen a diferentes métodos alternativos que producen información pertinente a los distintos usuarios. Los informes contables preparados bajo su perspectiva permitirían la expresión de las distintas voces y su participación en un diálogo social a través de una "contabilidad heteroglósica". A tal conclusión llega a partir del análisis sobre la problemática de la contabilidad en la actividad de explotación de petróleo y gas, considerando los cuatro métodos alternativos de reconocimiento de los gastos de exploración y evaluación.

En este estudio afirma que la práctica actual de la contabilidad produce estados contables monológicos: "Los estados financieros intentan presentar

un significado único para cada una de las cuentas que incluye, de manera importante, los ingresos y el capital" (Macintosh, 2002, p. 130). La autenticidad de este significado único estaría certificada por el informe de los auditores, y el Congreso del FASB como el único método, testigo del impulso monológico en la contabilidad tradicional. En palabras de Macintosh (2002):

Estos favorecen la fuerza centrípeta, con su inclinación por el significado monológico, mediante el uso de la voz, por así decirlo, del coste total histórico. Los preparadores y auditores, al parecer, se esfuerzan por domesticar la fuerza centrífuga incrustada en el mismo, que quiere mantener abiertos, vivos e inacabados los significados de las declaraciones. (p. 130)

Sostiene, sin embargo, que esto solo se puede lograr suprimiendo las otras "voz". En el caso de los informes contables de las empresas analizadas, se corresponden con las que provienen de la Reserve Recognition Accounting (RRA), la contabilidad de costos, y las autoridades tributarias, las cuales solo se muestran como información complementaria, inadecuada o inútil para la toma de decisiones, especialmente de inversión en el caso de la RRA.

Las voces identificadas fueron: cancelación inmediata, esfuerzos exitosos, costos totales y contabilidad RRA, cada una proveniente de los cuatro métodos para contabilizar las operaciones de exploración y desarrollo de petróleo y gas, "todos ellos, aunque con ventajas y desventajas son comprensibles y razonables y en una contabilidad heteroglosa pueden coexistir" (Macintosh, 2002, p. 131), tal como lo expresa a continuación:

De esta manera, se permitiría la expresión plena de las distintas voces. La cancelación inmediata es la voz de la mayoría de las autoridades tributarias. Los promotores de esfuerzos exitosos (como el FASB) prefieren balances que no incluyen propiedades

(activos) que han sido abandonados y no tienen valor. Los defensores de los costos totales prefieren las declaraciones de ingresos que incluyen todos los costos de descubrir reservas de petróleo y gas. Y los economistas (junto con algunas firmas de contabilidad pública y funcionarios de la SEC en los años 19 y 80) favorecen la contabilidad RRA, que considera los flujos de efectivo netos futuros como la información relevante para los tomadores de decisiones, particularmente aquellos en el mercado de capitales. Un informe contable heterogloso presentaría cada una de estas voces y les permitiría participar en un diálogo social. (Macintosh, 2002, p. 132)

De acuerdo con esto, se considera factible la preparación de estados financieros que incluyan estas narraciones. Los mismos incluirían una explicación sucinta de cómo se preparó cada una y un resumen de la teoría que la sustenta, incorporando además los puntos principales de desacuerdo y contradicción entre ellos, y cada método con su réplica.

Para el caso particular de su estudio en las empresas de exploración de petróleo y gas propone la elaboración de un preámbulo general que describa los problemas involucrados en la contabilidad de la exploración de petróleo y gas y, cuatro balances y estados de ganancias y pérdidas de acuerdo con sus premisas particulares, con lo cual se estaría presentando una "visión verdadera y justa" del estado de los asuntos financieros de la empresa. El autor concluye afirmando que este enfoque para preparar los estados financieros significaría un nuevo vocabulario final para la profesión; se relaciona más completamente con el postestructuralismo que la contabilidad monológica actual basada en la doble entrada. De llegar a adoptarse, la contabilidad heteroglosa podría reducir las inquietantes dudas sobre la capacidad del contador profesional y de la disciplina para cumplir con su

responsabilidad para con las partes interesadas de los sectores público y privado que "cuentan" con la contabilidad.

Como ya se ha mencionado, el principal antecedente que soporta esta investigación está constituido por esta propuesta de "Contabilidad Heteroglosa" desarrollada por Norman Macintosh en su obra "Accounting, Accountants and Accountability" publicada en el año 2002, considerada como un importante aporte del posestructuralismo al pensamiento contable. No obstante, es conveniente profundizar desde los correspondientes basamentos teóricos aspectos que fueron tratados de soslayo, o que no vincula directamente con el enfoque polifónico como es el caso de las distintas voces del contador, auditor, accionista y de otros usuarios que dejó pendiente por caracterizar, lo cual es propósito de este estudio cumplir a partir del examen de las tensiones y conflictos abordados.

En esa misma línea, es importante precisar el constructo de heteroglosia, empleado, aparentemente, por Macintosh (2002) como sinónimo de polifonía. La propuesta de Contabilidad Heteroglosa, además de estos aspectos, no ofrece teorización y aplicación sobre los dialogismos presentes en las voces que identificó en su investigación. El dialogismo al igual que la heteroglosia, es un elemento fundamental para la existencia de la polifonía; el primero, caracterizado por la inscripción del discurso en una pragmática comunicativa, la cual implica la distribución de elementos totalmente incompatibles dentro de diferentes perspectivas de igual valor y, la segunda, por la naturaleza ambigua de la palabra y la versatilidad significativa del lenguaje en su proyección histórica, representada en las distintas voces, lenguajes o posturas discursivas.

Desde otras perspectivas relacionadas con la polifonía

Existen además de los ya citados, otros planteamientos investigativos vinculados de manera indirecta con el planteamiento polifónico de la información contable los cuales se consideran relevantes para el presente estudio. Tal es el caso del trabajo de Corrigan (2016), "Accounting practice and the historic turn: performing budget histories", quien en un estudio historiográfico teoriza como un drama a los presupuestos municipales, considerando las disputas presupuestarias en curso entre dos municipios, preparando un escenario para historias de abandono histórico, agresión histórica y romance histórico. El estudio indica que se ha teorizado al contador como "contador de granos aburrido" o "custodio de confianza" de los activos en lugar de situarlo históricamente como dramático.

Al afirmar que la contabilidad es dramática, este documento problematiza la competencia por los recursos presupuestarios. Se alienta a los gerentes de presupuesto a cuestionar sus historias y ver la práctica contable como un desempeño histórico dramático en lugar de verlo sin crítica como una práctica administrativa mundana.

Este estudio se vincula con la investigación propuesta en la aplicación de un método alternativo para analizar el fenómeno contable, utilizando como enfoque una metáfora, en este caso la metáfora del drama. La visión que aquí surge de la función del contador desde el drama y cómo se le representa, constituye un aporte importante para la categorización de la voz del contador en la teorización de los informes polifónicos.

Como en el estudio se trata el arte de la conversación, bajo el escenario de la disputa por los presupuestos, entra en juego la visión translingüística de Bajtín, acerca del lenguaje en el contexto histórico, apoyándose en la noción de heteroglosia, al postular el principio de contexto sobre el texto que caracteriza a la historiografía. Desde este modo del lenguaje utilizado, las narrativas y la dialogización que allí se presenta brindan una orientación al análisis de la dialogización de las voces en el contexto polifónico de la contabilidad.

Llewellyn y Milne (2007), en su trabajo de investigación "Accounting as codified discourse" exponen cómo la relación del discurso codificado y la práctica puede contribuir a la comprensión general de la dinámica del discurso / práctica en los estudios de organización. En esta investigación los estados financieros son considerados como un texto, que adoptan códigos normativos específicos; los cuales pueden ser interpretados, pero no descartados, produciendo un discurso monológico.

El discurso en este contexto se enmarca en "hablar como texto", centrándose en tres agendas principales. Primero, hay discursos de instrucción profesionalizados - códigos de práctica - para contadores; por ejemplo, las reglas que subyacen en la construcción de una cuenta de pérdidas y ganancias o los procedimientos codificados que sustentan una auditoría.

Segundo, están los textos contables codificados que resultan de estos códigos de instrucción; por ejemplo, un balance o una auditoría financiera. En tercer lugar, hay los discursos profesionales, organizacionales o sociales que elaboran, reclaman o buscan cambiar estos códigos de práctica y / o

textos contables; por ejemplo, los discursos de "acumulaciones", "configuración estándar" y "contabilidad creativa". A partir de esto, postulan un esquema triple para el análisis del discurso contable: "código de práctica" - "texto codificado" - "discurso codificado".

Se puede ver en la investigación de Llewellyn y Milne (2007), la correlación de estos discursos con el plurilingüismo o heteroglosia descrito por Bajtín en la polifonía. Dichos discursos representan diferentes voces que pueden ejercer el dialogismo en los informes financieros polifónicos y, por lo tanto, este estudio contribuye en ese sentido a la presente propuesta identificando estas diferentes voces y narrativas contables.

Teorías coadyuvantes y contrarias a la perspectiva de los informes contables polifónicos y dialógicos

Partiendo de los exponentes y antecedentes mencionados en este capítulo, se pueden distinguir distintas teorías coadyuvantes y contrarias a la propuesta teórica de Mijaíl Bajtín exponente que guía esta investigación, cuya perspectiva es la presentación de informes contables polifónicos y dialógicos.

Realizar este contraste tanto con las corrientes que le son compatibles a una teoría, como con las que le son opuestas, permite no solo ubicarla, sino, además, facilitar la comprensión de sus planteamientos centrales y respaldar la coherencia, pertinencia y relevancia de la investigación.

Teorías coadyuvantes

Además de la lingüística y la teoría literaria, trascendidas por Bajtín con su propuesta filosófica y translingüística, son teorías coadyuvantes de gran relevancia para la comprensión del planteamiento central de esta investigación, la retórica, la semiótica, la hermenéutica filosófica y la deconstrucción.

A continuación, se muestra un análisis comparativo, específicamente en relación con los puntos de convergencia en sus postulados y su enfoque en la contabilidad y/o los informes contables, las cuales se presentan a través de matrices de análisis.

Seguidamente se muestra en la matriz de análisis 1, la convergencia entre la retórica y la polifonía en los informes contables.

Matriz de análisis 1

Convergencias entre la retórica y la polifonía en los informes contables

Postulados de la Retórica	Postulados de la Polifonía y dialogismo	La retórica en la contabilidad y/o en los informes contables
El lenguaje puede influir y persuadir a una audiencia y, de esta manera, crear opiniones, sancionar ciertos puntos de vista o silenciar determinados criterios.	Las palabras siempre están cargadas de contenido o de un significado ideológico o experiencial. En el discurso se pueden silenciar voces o entonaciones.	La contabilidad lejos de ser un lenguaje objetivo y neutral puede entenderse como un discurso persuasivo orientado a influir en los usuarios de la información financiera.
		Las estrategias retóricas del regulador contable construyen la imagen de un estándar técnico, objetivo y “bueno” silenciando las alternativas y posibles críticas.

Cont. matriz de análisis 1

Convergencias entre la retórica y la polifonía en los informes contables

Postulados de la Retórica	Postulados de la Polifonía y dialogismo	La retórica en la contabilidad y/o en los informes contables
La verdad es relativa y depende del contexto histórico espacial en el que se produce, influyendo en ella además los distintos mecanismos a través de los cuales es legitimada y asumida como cierta.	La verdad se establece a partir de la interacción entre voces, perspectivas y contextos. Un discurso monológico no es verdadero...una sola voz no puede decir la verdad.	Se rechaza un concepto único de contabilidad y asume su lenguaje como contextual al reproducir ciertos tipos de relaciones constituidas a su vez en relaciones de poder. Los informes financieros, antes que meras representaciones objetivas, están cargados de elecciones y decisiones que influyen en la forma en que se presenta la información. Se emplean estrategias para resaltar ciertos aspectos y minimizar otros.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios de la retórica en la contabilidad.

Como se puede apreciar entre ambas teorías existen importantes puntos de convergencia por lo que la retórica se convierte en una estrategia en el análisis del discurso contable y en la construcción de los informes contables polifónicos, pues orienta a revelar los discursos de poder y contribuye como ejercicio contrahegemónico para darle voz a los usuarios históricamente silenciados en los informes contables.

Por otra parte, a través de la retórica argumentativa, el lector o usuario de los informes puede descubrir las diversas líneas argumentales y las múltiples lecturas y en ese sentido construir su propio significado.

La semiótica también juega un papel fundamental en la teoría de la polifonía de Mijaíl Bajtín, pues proporciona un marco teórico esencial para

comprender cómo el lenguaje se utiliza para construir y negociar significados y cómo estos significados están influenciados por factores sociales, culturales e ideológicos, razón por la cual se señala esta perspectiva bajtiniana como una sociosemiótica.

En la matriz de análisis 2, se pueden visualizar los aspectos coincidentes y su vinculación con los informes contables.

Matriz de análisis 2

Convergencias entre la semiótica y la polifonía en los informes contables

Postulados de la semiótica	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque en la contabilidad y/o en los informes contables
La realidad está mediada por los signos, esta se construye a partir de ellos.	La realidad se conoce y se transforma a través del lenguaje, los signos funcionan como mediadores de ella. Los sujetos construyen sus ideas en interacción social con los enunciados de otros	La partida doble es el vehículo sínico con el cual se representan los hechos contables, es decir, los hechos sociales.
Un signo es cualquier mecanismo de representación de la realidad.	El signo es un fenómeno complejo que refleja y refracta la realidad.	La contabilidad como sistema de signos es considerada como un lenguaje y su función principal es la comunicación.
El lenguaje como sistema de signos permite representar la realidad y como producto social su función principal es la comunicación.	El lenguaje es un producto de la actividad humana, y como tal, solo puede formarse en sociedad. El lenguaje vive y se genera en el diálogo social.	El lenguaje contable es pensado como una abstracción de su entorno que posibilita la creación de significado y representación, e incluso, creación de la realidad.

Cont. matriz de análisis 2

Convergencias entre la semiótica y la polifonía en los informes contables

Postulados de la Semiótica	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque en la contabilidad y/o en los informes contables
Todo lo que se dice o escribe es considerado como un texto, el cual es reflejo tanto de las relaciones internas como externas de la lengua.	Todo en la vida es lenguaje y todo lenguaje es texto.	Toda la contabilidad es considerada como un texto y más específicamente un texto construido socialmente y, por tanto, objeto de múltiples interpretaciones. Actualmente solo narra o representa lo financiero y monetario.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios de la semiótica en la contabilidad.

A partir de las convergencias señaladas, la teoría de la semiótica ofrece valiosos aportes para comprender y enriquecer la propuesta de presentación de informes contables polifónicos y dialógicos, como lo son:

El análisis del discurso: Ayuda a comprender cómo se construyen y comunican los significados de los informes contables, también cómo las diferentes voces y perspectivas se revelan a través de signos lingüísticos y no lingüísticos, y cómo interactúan entre ellas.

Exploración del dialogismo: ayuda a comprender cómo los signos se utilizan para establecer y mantener el diálogo y cómo los significados se negocian y se transforman en la interacción dialógica de los diferentes usuarios contables.

La comprensión de la polifonía: Permite profundizar el entendimiento de cómo se construyen los informes contables polifónicos y desentrañar las diferentes capas de significado que cada voz contable aporta, y cómo estas se relacionan entre sí.

Por su parte, la hermenéutica y, específicamente la hermenéutica filosófica de Hans-Georg Gadamer, es otra de las teorías que, aunque desarrollada en un contexto distinto, resuena en la teoría polifónica de Bajtín y, por lo tanto, refuerza la propuesta formulada en la presente investigación. En la siguiente matriz se resaltan los aspectos más relevantes en los que ambas visiones coinciden y cómo se interpretan en la contabilidad y/o en los informes contables.

Matriz de análisis 3

Convergencias entre la hermenéutica filosófica y la polifonía en los informes contables

Postulados de la hermenéutica filosófica	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque en la contabilidad y/o en los informes contables
La objetividad y la subjetividad se vinculan a la interpretación y la comprensión de la verdad.	La objetividad y la subjetividad se relacionan con la actividad humana, la cual es dialógica y heteroglósica. Los objetos son materia plena de sentido y participan en el proceso de subjetivación.	El conocimiento de la contabilidad y las organizaciones se construye a través de una práctica social en la que no puede haber separación entre la objetividad y la subjetividad.
El diálogo se fundamenta en la fusión de horizontes. Los interlocutores se comprenden dentro de un horizonte tercero, del cual no disponen, sino en el cual y por el cual son dispuestos. La comprensión surge cuando nos abrimos nosotros mismos a lo que los textos y la tradición nos dicen.	El diálogo se fundamenta en la exotopía. El horizonte es el lugar y el tiempo en el que el ser acontece de manera inconclusa, abierta, en donde el sentido no es dado, sino construido. Desde nuestros horizontes tenemos un encuentro con el otro, con lo otro (horizontes exotópicos).	El investigador contable o el usuario de los informes contables es un lector cuya cultura social, tradición histórica, institución política, posición intelectual, etc., condicionan o influyen en su comprensión. En esta cultura, tradición, posición política, intelectual, etc, hay puntos de contacto y de divergencia de los diversos lenguajes sociales.

Cont. matriz de análisis 3

Convergencias entre la hermenéutica filosófica y la polifonía en los informes contables

Postulados de la hermenéutica filosófica	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque en la contabilidad y/o en los informes contables
El lenguaje es un mediador fundamental, pues a través de él se construye la experiencia del mundo.	El lenguaje es dialógico. Siempre está dirigido a otro. En él convergen múltiples voces, lo cual, si bien puede generar conflictos, también puede generar la posibilidad de entendimiento mutuo.	La contabilidad puede cumplir una función mediadora y reconciliadora como vehículo del lenguaje y como bien común y compartido.
El diálogo y la conversación actúan como medios democráticos que logran la comprensión y el reconocimiento.	La comunicación es un proceso dinámico y abierto donde la pluralidad de voces se escuchan y se responden mutuamente.	La contabilidad en su tarea hermenéutica de interpretar y comprender el mundo según las necesidades humanas, puede transformarse en una contabilidad democrática a través del método dialógico, permitiendo que se expresen las distintas "voces" y formas de estar en el mundo.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios de la hermenéutica filosófica en la contabilidad.

Dados estos puntos de encuentro, la hermenéutica filosófica contribuye de forma importante a la presentación de informes contables polifónicos y dialógicos, especialmente en los siguientes aspectos:

Interpretación e interacción de las voces contables: La " fusión de horizontes" puede ayudar a comprender cómo las diferentes voces contables se interrelacionan y se transforman mutuamente en el proceso de interpretación de la información contable.

Interpretación del contexto histórico, socio económico, cultural, ambiental: la hermenéutica filosófica puede ayudar a analizar como las voces contables están enraizadas en tradiciones y contextos históricos específicos.

Reconocimiento de las voces suprimidas: La hermenéutica filosófica puede promover una actitud de apertura y respeto hacia la alteridad, reconociendo la validez de las diferentes perspectivas contables que actualmente no pueden expresarse en los informes contables. Así mismo, puede ayudar a fomentar la tolerancia y el entendimiento mutuo entre las distintas voces en tensión.

De igual modo, la teoría de la deconstrucción comparte con la teoría de la polifonía visiones fundamentales que la convierten en una estrategia valiosa para abordar el tema de las jerarquías y las relaciones de poder en torno a la interacción de las voces contables presentes en los informes contables, tal como se describe en la siguiente matriz de análisis.

Matriz de análisis 4

Convergencias entre la deconstrucción y la polifonía en los informes contables

Postulados de la deconstrucción	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque en la contabilidad y/o en los informes contables
Cuestiona las jerarquías tradicionales y las estructuras sociales que las sustentan. No tenemos una coexistencia pacífica de términos opuestos, sino una jerarquía violenta. Uno de los términos domina al otro, ocupa la posición de mando y determina qué se dice y qué se omite.	Critica el monologismo, que es la imposición de una sola voz sobre las demás. La polifonía, al dar voz a múltiples visiones, desafía la idea de que existe una sola verdad o autoridad.	Se demuestra el privilegio de un método o una teoría sobre otra (el método de costos exitosos sobre costos totales, la teoría de la agencia positiva sobre la teoría de la agencia normativa, las organizaciones de producción capitalistas sobre la gobernabilidad).
La verdad es irreduciblemente compleja, inestable o imposible de determinar. Rechaza la verdad absoluta, homogénea y hegemónica.	La verdad es un fenómeno dinámico, dialógico y plural. La verdad se establece a partir de la interacción entre voces, perspectivas y contextos. Un discurso monológico no es verdadero...una sola voz no puede decir la verdad.	No se puede determinar un verdadero número contable que esté fuera y antes de su captura en los informes contables. El significado de los números contables es una construcción social.
La diferencia es indecidible.	En lugar de intentar resolver o eliminar las diferencias as considera la base del diálogo y la vitalidad del lenguaje. Reconoce la validez de los diferentes puntos de vista.	Las contradicciones entre los diferentes enfoques de contabilización responden a aspectos políticos detrás de las prácticas. Seleccionar uno u otro de los métodos alternativos que se tengan es indecidible, dado que los mismos tienen aspectos plausibles y controversiales, así como diferentes niveles de interés para diferentes usuarios de la información o para distintos objetivos de la misma.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios de la deconstrucción en la contabilidad.

Como puede observarse, los aportes más significativos de la deconstrucción a la presentación de informes contables polifónicos están relacionados con:

Cuestionamiento de la jerarquía: Ayuda a revelar cómo el poder y la dominación pueden infiltrarse en las voces e informes contables e incluso en los polifónicos.

Desestabilización del significado: Ayuda a comprender cómo la interacción de voces genera una proliferación de significados sin una interpretación final autoritaria.

Visibilización de las ausencias y los silencios: Invita a prestar atención a lo que está ausente en los informes contables, a los silencios y voces contables no escuchadas y a cuestionar las razones de tal silenciamiento.

Teorías contrarias

Como se ha podido apreciar en el desarrollo de este capítulo, existen también teorías o corrientes opuestas al enfoque polifónico y dialógico de los informes contables, que es necesario contrastarlas a fin de no solo demostrar la robustez, coherencia y pertinencia del planteamiento central, sino además distinguir los aspectos en los que las trasciende y por defecto las limitaciones de tales teorías contrarias en torno al fenómeno estudiado. Entre las teorías contrarias o no coadyuvantes al planteamiento polifónico y dialógico de los informes contables se encuentran la teoría de la acción comunicativa de Habermas, y las corrientes de la teoría literaria: realismo expresivo, nueva

crítica y estructuralismo. En la siguiente matriz de análisis se presentan los puntos divergentes existentes entre la teoría de la acción comunicativa y el enfoque de la polifonía en los informes contables.

Matriz de análisis 5

Divergencias entre la teoría de la acción comunicativa y el enfoque de la polifonía en los informes contables

Postulados de la teoría de la acción comunicativa	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque de la contabilidad y/o los informes contables
Se centra en la búsqueda de la verdad y la validez universal.	No hay una verdad universal. El significado surge del conflicto y la negociación entre estas voces.	La verdad como una pretensión de validez desconoce que la verdad contable es una construcción social sujeta a interpretaciones y estimaciones.
Enfatiza la racionalidad comunicativa, buscando un consenso racional.	No es posible llegar a un consenso único y racional, ya que el significado siempre está en flujo y sujeto a interpretación. El lenguaje es dialógico, dinámico y lleno de conflictos y tensiones.	Se propone alcanzar un consenso racional entre los diversos usuarios. No es posible llegar a un consenso único entre la diversidad de intereses muchas veces opuestos que poseen los usuarios de la contabilidad.
Idealiza la comunicación proponiendo un modelo de diálogo racional, normado en “una situación ideal de habla”	Cada hablante, grupo social y época histórica aporta su propia voz al lenguaje. Ello genera una diversidad inmensa e interminable de interacciones dialógicas y de múltiples significados según el contexto específico, lo cual impide la fijación de normas rígidas o universales.	No es posible alcanzar una situación ideal de habla en la contabilidad pues la diversidad de voces y significados imposibilita la existencia de un lenguaje contable “puro” o normativo, ya que la información contable siempre estará sujeta a diferentes perspectivas.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios de la teoría de acción comunicativa en la contabilidad.

La teoría de la acción comunicativa ha realizado valiosas contribuciones en el campo de la contabilidad, especialmente a través del enfoque del

middle-range, sin embargo, como se mencionó anteriormente, y como se demuestra en este análisis contrastante, bajo este modelo la contabilidad solo puede concebirse en términos monológicos. La idealización del proceso de comunicación que propone desconoce las desigualdades y las estructuras de poder que influyen en la comunicación contable.

Además de las diferencias con esta teoría surgen otras con las distintas corrientes dentro de la teoría literaria como el realismo expresivo, la nueva crítica y el estructuralismo, que son importantes distinguir. En la matriz de análisis 6 se puede apreciar algunas de las divergencias más notables del realismo expresivo respecto al enfoque de la polifonía en los informes contables.

Matriz de análisis 6

Divergencias entre el realismo expresivo y el enfoque de la polifonía en los informes contables

Postulados de la teoría del realismo expresivo	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque de la contabilidad y/o los informes contables
Considera que el lenguaje es un medio transparente.	El lenguaje es un espacio dialógico, no es un instrumento neutro, sino un campo de batalla donde diferentes significados compiten y se entrelazan.	La visión común es que la contabilidad debe reflejar fielmente la realidad económica.
Una novela actúa como un espejo de una realidad que existe en algún ámbito extra-lingüístico y que una buena representación corresponde a esa realidad. El autor la puede capturar y la puede representar de manera fiel.	Cuestiona la idea de una realidad objetiva y unitaria que el autor pueda plasmar de una manera transparente.	Asume que existe una realidad objetiva y que la contabilidad puede capturarla de manera precisa. Ve al contador como un observador neutral.

Cont. matriz de análisis 6

Divergencias entre el realismo expresivo y el enfoque de la polifonía en los informes contables

Postulados de la teoría del realismo expresivo	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque de la contabilidad y/o los informes contables
Privilegia la visión del autor o del personaje principal como una perspectiva única y dominante	Da el mismo valor a todas las voces. El autor no está por encima de los personajes, por lo tanto no puede darle una visión completa a la realidad.	La representación fiel en unos informes contables polifónicos implicaría, contrario al realismo expresivo, el reconocimiento y expresión de la diversidad de lenguajes e interpretaciones de los fenómenos contables, a través de la interacción de las múltiples subjetividades involucradas.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios del realismo expresivo en la contabilidad.

Ante las limitaciones y cuestionamientos del enfoque del realismo expresivo algunos teóricos recurren a un género de teoría literaria diferente en la contabilidad como es la "nueva crítica, también denominado formalismo norteamericano, sin embargo, este enfoque también diverge de manera importante con el planteamiento central de esta tesis. En la siguiente matriz de análisis se pueden distinguir tales divergencias.

Matriz de análisis 7

Divergencias entre la nueva crítica (formalismo norteamericano) y el enfoque de la polifonía en los informes contables

Postulados de la nueva crítica	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque de la contabilidad y/o los informes contables
Una novela o texto debe ser valorada por sus cualidades estéticas antes que, por reflejar alguna realidad o ideal preexistente, lo cual requiere centrarse en la forma del texto y el arte con el que fue construido.	La ética y la estética son dimensiones entrelazadas de la existencia humana. La responsabilidad es un acto ético fundamental, incluyendo la creación artística. La forma de la obra o el texto no es un fin en sí mismo sino el espacio donde se desarrolla el diálogo. Un medio para expresar la complejidad social y cultural.	La contabilidad es vista como un esfuerzo estético (contabilidad como un arte), por lo tanto, los informes contables pueden ser juzgados tanto por su unidad artística y la integridad de sus elementos como por seguir principios contables, principios de responsabilidad social.
La realidad puede ser representada de diferentes maneras, sin que ninguna de ellas, sea necesariamente falsa o contraria a la verdad, pues la realidad se puede describir por sus cualidades estéticas en un escenario en donde lo primordial es la forma.	No hay una forma unificada de representar la realidad. Las múltiples voces y perspectivas pueden coexistir sin que se fusionen en una sola visión.	Contrario al enfoque polifónico, se concibe a la contabilidad como un proceso deductivo en el cual el objetivo de los principios fundamentales es reducir el número de formas alternativas de producir informes contables a partir de los mismos eventos y transacciones.
Lo que prevalece en el texto es la organización interna, requiriendo un único lenguaje o conjunto de códigos y signos y, este elemento, lo separa de la realidad externa porque el significado se basa en ella, no en la mente del autor, ni en la interpretación del crítico, sino en el lenguaje único determinador de reglas y contenidos.	El lenguaje y la organización interna de un texto están profundamente influenciados por el contexto sociocultural en el que se produce.	Con el desarrollo de un conjunto uniforme de postulados, principios y estándares se pretende determinar indudablemente la forma correcta de presentar la verdad, con el que se supere la subjetividad prevaleciente y las variaciones en los informes para transacciones y eventos similares, por lo que los mismos deben reunir las características de uniformidad, precisión, viabilidad, objetividad, verificabilidad, ausencia de sesgos, etc.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios de la nueva crítica en la contabilidad.

El análisis comparativo entre los postulados de la nueva crítica respecto al enfoque de la contabilidad y a los estados financieros demuestra su similitud y compatibilidad con el modelo contable actual en el que prevalecen los estándares contables como verdad única, la noción de la contabilidad como una representación fiel y precisa de las transacciones financieras y eventos. Todos ellos aspectos contrarios al planteamiento polifónico y dialógico de la contabilidad y los informes contables.

Ante los cuestionamientos por la interpretación subjetiva de contadores y auditores, la disciplina en busca de proporcionar información objetiva y confiable, comienza a verse atraída por el rigor y la sistematicidad del estructuralismo, corriente que ha ejercido una gran influencia en la forma de comprender y practicar la contabilidad contemporánea. En la siguiente matriz de análisis se plantean las divergencias con el planteamiento central de la investigación.

Matriz de análisis 8

Divergencias entre el estructuralismo y el enfoque de la polifonía en los informes contables

Postulados del estructuralismo	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque de la contabilidad y/o los informes contables
Concibe el lenguaje como un sistema cerrado de signos abstractos, donde el significado surge de las relaciones entre los elementos del sistema (separa el lenguaje de su contexto, de su uso social e histórico).	El lenguaje es dialógico y por lo tanto abierto, dinámico y dependiente del contexto.	La contabilidad bajo el estructuralismo es reducida a un sistema cerrado de reglas y estructuras (Informes contables estructurados bajo el modelo de regulación internacional) mientras que el enfoque polifónico la concibe como un diálogo abierto y dinámico.

Matriz de análisis 8

Divergencias entre el estructuralismo y el enfoque de la polifonía en los informes contables

Postulados del estructuralismo	Postulados de la polifonía y el dialogismo	Enfoque de la contabilidad y/o los informes contables
Se busca una verdad universal.	Enfatiza la multiplicidad de significados y la imposibilidad de una verdad absoluta.	El enfoque estructuralista prioriza la estandarización y la objetividad en busca de la representación verdadera de la realidad financiera basada en la aplicación de las reglas contables.
Busca la certeza y la objetividad.	Destaca la ambigüedad y la relatividad.	
Se enfoca en la estructura interna del lenguaje, buscando leyes y patrones universales. Se interesa más en lo que la estructura de una novela dice que en la novela en sí.	Destaca la fluidez y la inestabilidad de los significados. Se centra más que en el texto en la interacción de las voces.	En el enfoque polifónico la verdad se construye a través del diálogo y la interacción entre las múltiples perspectivas.
Tiende a que los textos tengan una sola voz, pues desestima las voces externas.	En el texto convergen múltiples voces y conciencias independientes.	El enfoque estructuralista, contrario al polifónico, concibe los informes contables como monológicos.

Fuente: Elaboración propia a partir de los estudios del estructuralismo en la contabilidad.

Respaldado por el positivismo, el estructuralismo tiene al igual que el realismo expresivo y la nueva crítica, inconvenientes en la contabilidad con el problema de la subjetividad, pues se reconoce que no se puede capturar completamente la realidad y que siempre hay múltiples interpretaciones posibles para los eventos o fenómenos contables, cada una de ellas igual de válida, con lo cual se confirma la pertinencia de aplicar la teoría de la polifonía y el dialogismo en la contabilidad y /o los informes contables.

CAPÍTULO III

SUPUESTOS DE LA TEORÍA DE LA POLIFONÍA Y EL DIALOGISMO DE BAJTÍN

Esta investigación se circunscribe en la fundamentación teórica de la presentación de los informes financieros a partir de la teoría de la polifonía y el dialogismo de Bajtín, en un intento por dilucidar la producción de un informe abierto, dialógico y de múltiples perspectivas, como resultado del análisis del conjunto de voces y ensamblajes narrativos que allí confluyen y con ello ofrecer una nueva perspectiva de abordaje a la dimensión ontológica y pragmática de la contabilidad. En virtud de ello, es necesario exponer el soporte epistemológico que la sustentará y permitirá la aproximación apropiada a la noción de informes contables polifónicos. Este cometido se abordará desde un enfoque translingüístico, constituido por la hermenéutica dialógica, en consonancia con la postura epistemológica del teórico.

Biografía intelectual de Bajtín

Bajtín (1895-1975) es considerado el presagio de la teoría literaria posestructuralista por haberse adelantado a gran parte de su espíritu y forma. Bajtín fue un filósofo y crítico literario ruso, figura central de un círculo intelectual (Círculo de Bajtín), dedicado al estudio de la naturaleza social del

lenguaje, la literatura y el significado, en los años entre la Primera y la Segunda Guerra Mundial.

Aunque, frecuentemente su aporte se ha circunscrito en el campo literario, su mayor legado es en el campo de la semiótica, desde el cual aborda la problemática del texto y el discurso y, más específicamente, la construcción de significaciones como procesos de disputa social. Sus estudios no se limitan a la lingüística o a la literatura, puesto que, desde su paradigma dialógico, concibe a ambos como prácticas sociales.

Su trabajo y el de su círculo, es hoy reconocido como uno de los principales aportes al devenir contemporáneo de las ciencias sociales, siendo ya considerado un clásico de la teoría social actual, por inspirar una serie de trabajos que trascendió el campo de las teorías literarias y lingüísticas, por su impacto en la comprensión de lo subjetivo y lo social.

Su labor de vida fue una lucha contra el programa del gobierno soviético el cual entre los años 1920 y 1930 se propuso homogeneizar, es decir, "leninizar" toda la cultura y el arte soviéticos, incluidas las novelas y las instituciones literarias, exigiendo a todos los autores que se unieran a la Unión Soviética de Escritores para garantizar una perspectiva estilística e institucional única.

Bajtín, al igual que muchos otros intelectuales por oponerse a ello, fue alejado de la labor académica que desempeñaba e incluso fue arrestado y exiliado en 1929. Hasta ese momento Bajtín y su círculo, conformado, entre otros, por Valentin Voloshinov y Pavel Medvedev, produjeron diversos textos además del estudio de la obra de Dostoievski. La autoría de los mismos es una polémica que hasta hoy se mantiene vigente, no obstante, la versión de

Sergei Bocharov, editor ruso de los trabajos del círculo y tal vez la fuente disponible más próxima a este, señala que los trabajos “Freudismo, una Crítica Marxista” (editado en 1927) y “Marxismo y la Filosofía del Lenguaje” (de 1930) (1930/1992) publicados bajo el nombre de Voloshinov, y “El método formal de los estudios literarios” (publicado en 1928) (1928/1994), firmado por Medvedev, pertenecerían a la autoría de Bajtín, quien, prefiere publicar bajo los nombres de sus compañeros en su intento por protegerse de la amenaza de la censura. Estos trabajos son citados en la presente investigación siguiendo la propuesta del principal editor en Ingles de Bajtín, Holquist (1994), como Bajtín/Voloshinov y Bajtín/Medvedev.

Bajo su nombre, Bajtín en vida logró publicar tres de sus textos en formato de libro: “Problemas del arte creativo de Dostoievski” en 1929, “Problemas de la Poética de Dostoievski” publicada por primera vez en 1963 y “La cultura popular en la edad media” publicada en 1965; la mayor parte de su producción, en forma de manuscritos, fueron organizados para su publicación al final de su vida en la compilación: “Teoría y Estética de la Novela” editado en 1975, siendo sus seguidores quienes posteriormente editan un segundo libro compuesto de diversos ensayos, bajo el título de “Estética de la Creación Verbal” publicado en 1979.

Con su regreso a la academia en 1941, el trabajo de Bajtín comenzó paulatinamente a ser recuperado y valorado, especialmente en la Unión Soviética, donde tendría un relevante papel en la cual la Escuela de Tartú de teoría semiótica. Su gran obra “Problemas de la poética de Dostoievski”, es en la que introdujo por primera vez los conceptos de polifonía y dialogismo.

Teoría de la polifonía y el dialogismo

La teoría de la polifonía y el dialogismo de Bajtín, ha servido como base para importantes desarrollos teóricos del fenómeno lingüístico y literario. La misma surge a partir de un estudio teórico sobre la poética del escritor ruso, Dostoievski, en la que Bajtín llega a la conclusión que en sus novelas se desarrolla una técnica polifónica, también llamada plurilingüismo dialogizante, pues cada personaje que forma parte del cosmos novelístico de Dostoievski, manifiesta su propia visión del mundo, facilitándole al lector tener una perspectiva más amplia de las distintas ideologías presentes en una obra literaria.

Por novela polifónica, Bajtín (1989) entiende una estructura novelesca que rompe con el principio monológico (homofónico) de la novela europea, representada en la novela de Tolstoi, en la cual, la voz del narrador se establece como voz solitaria en la cúspide de la pirámide de las voces, dominando los personajes y acontecimientos de principio a fin. En contraste, la novela polifónica, otorga el mismo peso a las voces de los personajes y del autor. La voz del autor no es la autoridad única y no impone ningún significado final único o visión ideológica, ni a los personajes ni a la trama.

Bajtín (2005) explicando esto denota que,

La pluralidad de voces y conciencias independientes e inconfundibles, la auténtica polifonía de voces autónomas, viene a ser, en efecto, la característica principal de las novelas de Dostoievski. En sus obras no se desenvuelve la pluralidad de caracteres y de destinos dentro de un único mundo objetivo a la luz de la unitaria conciencia del autor, sino que se combina precisamente la pluralidad de las conciencias autónomas con sus mundos correspondientes,

formando la unidad de un determinado acontecimiento y conservando su carácter inconfundible. (p. 15)

Bajtín descubre así la novela polifónica como categoría conceptual y, sienta con ello, las bases de una nueva manera de interpretar el discurso, teniendo en cuenta los diferentes niveles lingüísticos, las propiedades dialógicas de la palabra, los puntos de vista de los enunciadores, las distintas visiones del mundo y las posturas ideológicas e históricas; todo ello en un mismo plano discursivo. Bajtín privilegia el estudio de la novela sobre todos los géneros abordados porque, considera, es el que mejor permite analizar el discurso social, dado el alto grado de complejidad que representa en la construcción y modernidad de las ideas, no solo al reflejarla sino también al convertirse en un camino para conocer el mundo y el uso que en él hace el hombre del lenguaje.

La oralidad para Bajtín, a diferencia de otros teóricos, no es un dominio aparte opuesto a la escritura, no ve una división importante entre cultura oral y cultura escrita; al contrario, tanto el mundo de la voz como el de la letra, aparece unificado en su pensamiento, dada la conjunción e intercambio continuo entre las distintas voces personalizadas, que en la producción dinámica de sentidos, generan y transmiten posturas éticas e ideológicas diferenciadas, tratándose así más de una metáfora que de una emisión vocal sonora como tal. De allí la metáfora de la “orquesta” en su teoría literaria de la polifonía.

Para avanzar en la comprensión de esta teoría, es necesario abordar los constructos centrales de la misma, tales como lenguaje, texto, enunciado, voz, dialogismo, heteroglosia y polifonía; ideas, todas, sustentadas en su

pensamiento translingüístico, campo disciplinar propuesto también por Bajtín, eje transversal de todas sus teorías, el cual es necesario previamente explicar.

Lingüística y Translingüística

La concepción de lengua, inaugurada por Ferdinand de Saussure a comienzos del siglo XX, tiene fundamento en una visión del código como conjunto de relaciones formales y del discurso como habla individual, la cual sigue los lineamientos del objetivismo abstracto, significando la imposibilidad de llevar la lengua al terreno del contexto y de lo social. Ante esta concepción, Bajtín propone la translingüística, la cual considera la lengua como un diálogo vivo, no como un código; un diálogo que abarca las relaciones que se entablan en la conciencia entre diferentes puntos de vista, entre distintas conciencias, distintas culturas, entre el yo y el otro, entre la palabra propia y la palabra ajena, etc.

Bajtín (2005) pone así de relieve, la multiplicidad de los enunciados y la diversidad social de los modos y tipos de discurso que constituyen una lengua, pero que ocurren siempre en el acontecimiento social de la interacción discursiva entre sujetos situados tanto contextual como socialmente. Todos ellos aspectos que no pueden ser tratados con propiedad en el ejercicio de la lingüística, puesto que al estudiar la “lengua” misma con su lógica dentro de un carácter general, la lingüística se abstrae metódicamente de las propias relaciones dialógicas, las cuales resultan no sistematizables por disciplina alguna.

Esta nueva forma de abordar el lenguaje desde su materialidad, no en el sistema de la lengua sino en el de la comunicación, permitió a Bajtín encontrar un nuevo campo de estudio al cual denominó “metalingüismo” [“translingüística” para Kristeva (1981)], en la búsqueda de conocimiento inter, transdisciplinar o “fronterizo” que tendría por objetivo el estudio de esos rasgos externos al funcionamiento de la lengua, es decir, el análisis discursivo de los textos, en su aspecto histórico, antropológico, filológico, literario y lingüístico, especialmente en sus “empalmes y cruces”. Todos ellos procesos socio-semióticos que el enfoque lingüístico, por sí solo, no puede dar cuenta.

Con esta postura, Bajtín (2005) se aleja de la lingüística tradicional y en consecuencia de la corriente formalista y estructuralista del lenguaje, para convertirse en exponente del postformalismo y un referente básico de las inquietudes de la vertiente postmoderna que descubre, en palabras de Machuca (1995), el entrelazamiento multidisciplinario, constituido por la disolución del objetivismo, la revalorización de la vida cotidiana y los ámbitos informales de la diversidad y de la desolemnización.

En razón de ello diversas disciplinas, especialmente las relacionadas con las ciencias humanas, han incorporado a sus estudios esta teorización, entre ellas psicología, historia, literatura, igual en otros ámbitos de la realidad social: medios de comunicación, política, culturas en contacto, urbanismos, etc. En las ciencias sociales, como la contabilidad, se han realizado importantes contribuciones, tal es el caso ya mencionado del estudio de los estados financieros heteroglosos y la propuesta de “Contabilidad Heteroglósica” presentada por Norman Macintosh.

El lenguaje contable bajo la concepción translingüística

Desde un punto de vista general, se puede decir que Bajtín entiende el lenguaje como un fenómeno social. Para Bajtín el lenguaje no es algo inmóvil, dado de una vez por todas y determinado rigurosamente en sus “reglas” y en sus “excepciones” gramaticales, sino que es un producto de la vida social que de ninguna manera puede estar fijo o petrificado: “está en perpetuo devenir y, en su desarrollo, sigue la evolución de la vida social” (Todorov, 2013, p. 298).

De acuerdo con Bajtín, “ese devenir progresivo del lenguaje se materializa en la relación de comunicación social que cada hombre mantiene con sus semejantes, relación que no existe solamente en el nivel de la producción sino igualmente en el nivel del discurso” (Todorov, 2013, p. 298).

El lenguaje “es el producto de la actividad humana colectiva, y refleja en todos sus elementos tanto la organización económica como la socio-política de la sociedad que lo ha generado”, (Silvestri, Bakhtin y Blanck, 1993, p. 227). Como vehículo de significados, la función fundamental del lenguaje es la comunicación; su planteamiento es dialógico y dialéctico, convirtiéndose en la propia palabra únicamente cuando el hablante lo llena con sus propias intenciones, sus propios acentos, cuando se apropiá de la palabra y lo adapta a sus propias intenciones semánticas y expresivas (Bakhtin, 1981). Previo a este momento, la palabra no existe en un lenguaje impersonal y neutro, porque existe en la boca de otras personas, en el contexto de otras personas, al servicio de los propósitos de otras personas (Bakhtin, 1981).

El rasgo principal del lenguaje, en ese sentido, es su constitución dialógica. De allí que bajo la concepción bajtiniana, se entienda al lenguaje como una actividad. Para Bajtín toda actividad humana es una actividad social y, por consiguiente, ideológica, que se basa en un intercambio comunicativo traducido en diferentes sistemas de signos, la cual solo puede ser expresada a través de la actividad semiótica.

Las diferentes clases y grupos sociales usan indiscriminadamente estos signos como campo de creatividad ideológica, pues en ellos se cruzan distintas tendencias interpretativas y posturas ideológicas socialmente determinadas, orientadas dialógicamente unas a otras intentando restarle a su objeto, que es el signo, la estabilidad del sentido; por ello, lo considera como el elemento semiológico primario, imprescindible para el proceso de reconocimiento como etapa preliminar de la comunicación.

Todas las prácticas sociales, en ese sentido, son dialógicas, puesto que simbolizan una confrontación activa entre distintas voces y formas heterogéneas y, por lo tanto, son consideradas como un texto en potencia el cual puede ser comprendido “[...] (como acto humano, no como acción física) tan solo dentro del contexto dialógico de su tiempo (como réplica, como postura llena de sentido, como sistema de motivos)” (Bajtín, 1982, p. 298).

La contabilidad ha sido investigada y concebida como un lenguaje por distintos autores, quienes, desde las perspectivas estructuralista, funcional, semiótica y lingüístico-cognitiva, han realizado diversas analogías de esta con el lenguaje humano. No obstante, en cada una de ellas existen problemas aún no resueltos asociados principalmente a la transmisión de los símbolos y el

significado en la contabilidad, es decir, a los fenómenos de representación e interpretación contable.

Estos enfoques, además, enfrentan cuestionamientos por algunos oponentes a la concepción de la contabilidad como un lenguaje propio, toda vez que aducen que la contabilidad no posee todos los rasgos universales del lenguaje humano o no permite la diversificación de todas sus funciones y que elevarla a la categoría de idioma es una consideración exagerada (Carmona, 2012), analizando la frase “la contabilidad es el lenguaje de los negocios” como una idea nimia, pues se la observa desde el instrumental metodológico y los marcos teóricos que centralizan una explicación hegemónica y aséptica acerca de la estructura del saber contable como racionalidad del cálculo (Gómez, 2007).

Un análisis somero tanto a los planteamientos realizados como a sus cuestionamientos, permite dilucidar, en primera instancia, la existencia de un problema de enfoque, puesto que, desde perspectivas positivistas y ortodoxas enmarcadas en el estructuralismo, se aplica al lenguaje contable, una analogía diseñada para el lenguaje humano; siendo que, desde esas corrientes se concibe y se limita “el lenguaje” exclusivamente como una capacidad o un atributo de los humanos, vale decir, se parte de una premisa exclusivamente biológica (Saussure, 2008; Hockett, 1971; Chomsky, 1978), desconociendo u omitiendo, por lo tanto, las corrientes heterodoxas o alternativas que plantean la existencia de “lenguajes” bajo otra premisa, la premisa simbólica (Lyons, 1984; Coseriu, 1986; Kristeva, 1972).

Bajo la premisa simbólica, se considera “lenguaje” cualquier sistema de signos empleados para la comunicación social. Así lo argumenta Coseriu

(1986), cuando señala que “se llama “lenguaje” cualquier sistema de signos simbólicos empleados para la intercomunicación social, es decir, que sirva para expresar y comunicar ideas y sentimientos, o sea, contenidos de la conciencia” (p. 13).

La contabilidad, como sistema de signos, es un lenguaje que involucra al sujeto(s) con su(s) capacidades de decisión, a través de la partida doble como principal signo de representación y mediación simbólica, relacionando el intérprete contable con el hecho contable que se da en la realidad social (Loaiza, 2005), a objeto de permitirle disponer de sus contenidos no solo para la simple información sino para la comunicación.

Como instrumento de comunicación, pero más ampliamente definida como praxis social, la contabilidad, siguiendo la concepción bajtiniana de lenguaje, es también considerada como un lenguaje y, en consecuencia, como un texto. Tal afirmación es también sostenida por Kristeva (1999), cuando afirma que,

Quien dice lenguaje dice demarcación, significación y comunicación. En este sentido, **todas las praxis humanas son tipos de lenguajes**, puesto que tienen la función de demarcar, significar y comunicar. Intercambiar las mercancías y las mujeres dentro de la red social, producir objetos de arte o discursos explicativos cual las religiones o los mitos, etc., es formar una especie de sistema lingüístico secundario con respecto al lenguaje e instaurar en base a este sistema un circuito de comunicación con unos sujetos, un sentido y una significación. (p. 6)

Sin embargo, tanto Bajtín, como Kristeva sostienen que la lingüística actual no se ajusta completamente a este objeto de estudio. Coseriu (1986) al respecto señala que,

Se puede concebir, por tanto, una lingüística muy amplia, como ciencia de todo lenguaje posible. Pero no es esta la lingüística propiamente dicha: sería más bien la ciencia llamada por F. de Saussure semiología, vale decir, ciencia general de los signos o de todos los lenguajes simbólicos, de la cual la lingüística sería solo una parte. En efecto, la lingüística en sentido estricto, se ocupa solo en el estudio del lenguaje en que los "signos" son palabras constituidas por sonidos, es decir del lenguaje articulado. (p. 13)

Barthes, al contrario, invierte el lugar de la lingüística en relación con la semiología; para él la semiología sería la parte de la lingüística que se ocuparía de las "grandes unidades significantes del discurso". Esta proposición la fundamenta en el hecho de que la semiología tarde o temprano encuentra el lenguaje en su camino, "no solo a título de modelo, sino de componente, de relevo o de significado" (Barthes, 1980, p. 81); es decir, "no hay signo posible fuera del lenguaje, el modelo del signo está dado a priori en la lengua hablada y por consecuencia no puede haber una ciencia de signos exterior a la lingüística" (p. 81).

Para Kristeva, esto es válido, pero no suficiente, afirma Pérez (1981): si bien la práctica social, económica, artística, considerada como un sistema significante (o sea estructurada como un lenguaje), "puede ser estudiada como un modelo secundario en relación con la lengua natural, modelada sobre ella y modelándola a su vez" (p. 67), también lo es el hecho de que la lingüística no es suficiente para abarcar todo el universo semiológico. Para Pérez (1981)

En el *Texto de la novela*, Kristeva encuentra dos limitaciones al hecho de que la semiología se subordine a la lingüística: por una parte, la lingüística tradicional, metida dentro del esquema de comunicación, solo es capaz de dar cuenta del sentido; por

otra parte, los modelos operatorios de la lingüística son insuficientes para poder constituir la semiología general. En otros términos, la semiología, al ser concebida como "ciencia de los signos", y al estar estos en la base del intercambio y del sistema capitalista, encuentra su fundamento (y su modelo) en una concepción comunicacional, referencial, apta para el estudio de los productos elaborados para ser consumidos - obliterando su trabajo de producción-, pero no apta para el análisis de la producción, que siendo "translingüística y transcomunicativa, es a la vez transimbólica". (p. 60-61)

De acuerdo con estas ideas, se puede afirmar que, si bien es cierto que la contabilidad, considerada como un sistema significante (o sea estructurada como un lenguaje), puede ser estudiada como un modelo secundario en relación con la lengua natural; también es cierto, que la lingüística no es suficiente para estudiarla, dado que esta, en palabras de Bajtín (1989), se abstrae metódicamente de las propias relaciones dialógicas, las cuales resultan no sistematizables por disciplina alguna y por ello es desde el campo de la translingüística que será posible realizar el análisis discursivo de sus textos, y en este particular de sus informes contables, en todos los rasgos externos al funcionamiento de la lengua, es decir, en su aspecto histórico, antropológico, filológico, literario y lingüístico, especialmente en sus "empalmes y cruces".

Ello implica abordar el lenguaje contable desde su materialidad, es decir en el sistema de la comunicación, pues este se materializa, siguiendo a Bajtín (1989), en la relación de comunicación social que mantiene con sus usuarios, relación que no existe solamente en el nivel de la producción de la información contable sino igualmente en el nivel del discurso contable.

Conforme lo afirma Bajtín (1989), el lenguaje, en este caso el contable, refleja en todos sus elementos tanto la organización económica como lo socio-político de la sociedad que lo ha generado. Se dota de ese sentido de realidad gracias a la partida doble, principal instrumento de medición y representación, que le ha permitido a la contabilidad reflejar, especialmente en el ámbito de la riqueza adscrita a la propiedad, relaciones de tipo lógico, epistémico, metodológico, social, político, y económico.

El lenguaje contable, en ese marco, ha sido impregnado con las huellas que en cada época han ido dejando; en palabras de Martínez (2008),

Los lenguajes específicos, las imágenes y valores, las formas de representar esa realidad específica; imaginarios que expresan la finalidad política de las diferentes construcciones sociales y las legitimidades de las escuelas de pensamiento hegemónicas subyacentes". Dicho de otra manera, ningún conocimiento se libera del contexto social donde surge y se desarrolla. Ejemplo de ello, lo constituyen los dos grandes marcos entorales donde se han movido las escuelas de la corriente principal de la contabilidad, estos son en su orden la sociedad industrial, de modelo fordista, [...] y la postindustrial. (p. 13)

Ello explica la racionalidad instrumental de medios y fines en la que ha estado anclada la contabilidad, al ponerse al servicio de una corriente de pensamiento que procura controlar el comportamiento y las acciones en función a un fin considerado como productivo, bajo el cual los medios se calculan y definen por una relación de costo beneficio que permita la eficiencia y eficacia del sistema económico dominante. El lenguaje contable, constreñido altamente por la realidad que lo produce, se ha servido así de esta lógica instrumental para intentar construir sentido y significado en este entorno que reduce a la contabilidad al paradigma de la utilidad.

Además de esta fundamentación, vale destacar, otras características que desde las corrientes ya señaladas apoyan la concepción de lenguaje de la contabilidad, las cuales han sido sintetizadas por Cuevas (2015) en cuatro: 1) Su capacidad de ordenación sínica, a través del par ordenado de tipo alfanumérico que configura toda “Cuenta” que la contabilidad posee y el conjunto de reglas constituidas por la prescripción gramatical que entrega la partida doble; 2) La interacción e iteración de agentes sociales quienes a partir de su universo simbólico configuran los significantes contables, transmitidos estos a partir de las plataformas textuales o dispositivos de comunicación que la contabilidad pone a su servicio para legitimar una posición ideológica; 3) Espacios sociales en donde se construyen los significados vinculados a todo significante contable; 4) La contabilidad como lenguaje configura un discurso, en tanto que es ideologizado.

Conforme a la ideología de su discurso, la contabilidad, alejada de los aspectos humanos y sociales, se sigue desarrollando con un enfoque exclusivo en la información contable monetaria y cuantitativa, manteniendo los elementos básicos de un proyecto esencialmente funcional, comprometido con los objetivos de eficiencia y racionalización instrumentalista. La base de instrumentación técnica y tecnológica en la que se ha anclado la comprensión de la contabilidad, conmina una re-orientación en procura de hacer visibles sus otros sentidos, lo que reclama romper con la visión hegemónica de un pensamiento contable cada vez más asentado en mayores niveles de especialización técnica y tecnológica.

Texto - enunciado

Bajtín (1982) define el texto, de manera muy amplia, "como cualquier conjunto de signos coherente" (p. 294). El texto para Bajtín, afirma Bubnova (2006) "no es más que la oportunidad del gesto vocal" (p. 100); en el pensamiento de Bajtín, la escritura solo cobra importancia como medio que permite traducir la voz humana con todos sus tonos, entonaciones, acentos, como polifonía, contrapunto, orquestación, palabra a dos voces, coro, etc. En ese sentido, la "Voz" es concebida como como opinión, idea, punto de vista, postura ideológica.

Para Bajtín, el mundo que nos rodea, está poblado de voces de otras personas, voces que son palabras en el sentido de "enunciados", de este modo llega a afirmar: "Yo vivo en el mundo de enunciados ajenos. Y toda mi vida representa una orientación en este mundo, una reacción a los enunciados ajenos [...]" (1982, p.365).

En este sentido, Bajtín se convenció de que comprender un texto es ser capaz de captar la pluralidad de voces que este contiene y saberlas ubicar en su momento histórico, pues a pesar de la idea tradicional que en un texto existe una sola voz, la del autor, y por ello, trata de encontrar la otredad, la alteridad; asimismo, tiene muy claro que el texto es un lugar en el que también habita el oyente, por eso lo que le interesa es atender sobre todo el carácter dialógico de la lengua. El texto es la única realidad inmediata (realidad del pensamiento y de la experiencia) en ese sentido dice "donde no hay texto, no hay objeto para la investigación y el pensamiento" (Bajtín, 1982, p. 294).

El material del texto es lingüístico, ya que "la lengua, la palabra, son casi todo en la vida humana" (Bajtín, 1982, p. 310). No solamente el material del texto está hecho por la lengua, también lo está lo que está alrededor del texto, como entorno y precondición. Pero Bajtín (1982), convencido más de las limitaciones de la lingüística que de sus poderes, en su crítica al estructuralismo y a la lingüística en general, sostiene que mientras para la lingüística el texto es el punto de llegada, para la translingüística es un punto de partida. En este mismo orden de ideas, afirma: "Las finalidades de la investigación pueden ser muy variadas, pero su punto de partida solo puede ser el texto" (p. 295).

Para los estructuralistas y en sentido amplio, los textualistas, la realidad es algo que se sitúa más allá de la red textual como algo inalcanzable y el lenguaje lo que hace es construir la realidad por medio de textos, de discursos, de signos, es decir la realidad aparece no como la fuente de la palabra, de los textos, de los discursos sino como el resultado; en otras palabras, hay una gran preponderancia o preminencia del texto sobre la realidad. El texto, bajo este enfoque, es solo una sucesión coherente de oraciones, siendo sus rasgos meramente lingüísticos, sin importancia del lector y el momento de su significación. Aislado de todo contexto, se considera "el texto y solo el texto".

En Bajtín, en cambio, hay una plena conciencia de que la palabra, es decir, el discurso, el lenguaje, se expresa justamente a través de los enunciados y se relaciona con lo extratextual. No hay ninguna palabra que aparezca a espaldas de la realidad social. Esta crítica al encierro del estructuralismo en el texto, la expresa cuando puntualiza:

Mi posición frente al estructuralismo. Contra el encierro en el texto. [...] Una formalización y una despersonalización consiguientes: todas las relaciones tienen un carácter lógico (en el sentido amplio de la palabra). En cambio, yo escupo voces en todas partes, y relaciones dialógicas entre ellas. (Bajtín, 1982, p. 372)

El texto es el punto de partida y la lingüística sirve para analizar el texto, pero, sus métodos, a pesar de la funcionalidad que ofrecen, no pueden agotar la riqueza de un texto artístico ni explicar su finalidad última, razón por la cual, Bajtín, para aproximarse al funcionamiento social efectivo del texto literario, analiza el texto como un enunciado, es decir como producto de interacción discursiva.

Dos factores que definen el texto como enunciado: su intención y la implementación de la intención. La interrelación dinámica de estos factores, su lucha, configuran el carácter del texto. La divergencia entre ellos puede decir mucho. (Bakhtin, 1977, p. 5)

Para lograr la comprensión de este enfoque es importante aclarar que las ideas de Bajtín, a pesar de toda su variedad, forman un todo:

Es un campo de problemas contiguos que durante un largo periodo de tiempo fueron enfocados desde varios puntos de vista, sin haber elaborado el autor una terminología fija. En muchas ocasiones nombra una misma cosa con diferentes términos (por ejemplo, en 1929 llama "tema" del discurso lo que a partir de más o menos 1935 llamaría "sentido"), y al contrario, con un mismo término a veces llama diferentes cosas (palabra: discurso, enunciado, arte literario, etcétera). (Bubnova, 1981, p. 216)

Para el abordaje de este punto de vista, también se precisa la necesidad de ubicarse estrictamente en el campo translinguístico y en el modelo de la comunicación discursiva, el cual está relacionado con los problemas del

discurso general que trascienden el ámbito de la lingüística. Desde esta perspectiva Bajtín plantea una noción de texto que tiene dos polos, el repetible, codificado por la lengua y el que ejercita una transformación semántica.

Se puede ir al primer polo, es decir, a la lengua, la lengua del autor, la lengua del género, corriente, época o lengua nacional (lingüística) y, por último, a la lengua potencial de las lenguas (estructuralismo, glosemática). Uno puede moverse hacia el segundo polo - el evento no repetido del texto. Todas las humanidades posibles, derivadas de la entrega inicial del texto, se distribuyen entre estos dos polos. Ambos polos son incondicionales: el lenguaje potencial de las lenguas es incondicional, y también lo es el texto único e irrepetible. (Bakhtin, 1977, p. 8)

Estos dos polos aparecen en el texto paralelamente encapsulados como algo absoluto e incondicional: la potencial lengua de lenguas y el texto único e irrepetible. A este último, desde el punto de vista semántico, ideológico e histórico es al que Bajtín llamará “enunciado”; ello en clara oposición a la tendencia a la “cosificación” en el estudio de los textos, que anulan su cualidad específica humana que es la de ser “textos con voz”. Bajtín, por el contrario, concibe el texto como lugar de enunciación particular, como espacio de cruce entre los sistemas ideológicos y lingüísticos en el que sus participantes asumen posturas entre lo que dicen y escuchan, y por ello se inclina a emplear el término de “enunciado”, como evento no repetido del texto.

Las nociones de “enunciado” y “texto” son caracterizadas por Bajtín como mónadas, es decir, elementos indivisibles, pero de naturaleza distinta, que componen el lenguaje. Sobre el enunciado dice:

Cada enunciado aislado representa un eslabón en la cadena de la comunicación discursiva. Sus fronteras son precisas y se definen por el cambio de los sujetos discursivos (hablantes), pero dentro de estas fronteras, el enunciado, semejantemente a la mónada de Leibniz, refleja el proceso discursivo, los enunciados ajenos, y ante todo, los eslabones anteriores de la cadena (a veces los más próximos, a veces —en las esferas de la comunicación cultural— muy lejanos). (Bajtín, 1982, p. 283-284)

El mismo concepto aparece cuando se refiere al texto como la noción fundamental de las ciencias humanas,

El texto como enunciado incluido en la comunicación discursiva (cadena textual) de una esfera dada. El texto como una especie de mónada que refleja en sí todos los textos posibles de una esfera determinada de sentido. La relación es mutua entre todos estos sentidos (puesto que todos se relacionan en los enunciados). Las relaciones dialógicas entre los textos y dentro de los textos. (Bakhtin, 1977, p. 6)

La imagen de la mónada, de acuerdo con Bertorello (2009) no tiene el valor de una simple comparación; es la metáfora fundamental que le permite interpretar ontológicamente el lenguaje.

En efecto, sólo si se concibe la unidad de análisis (enunciado y texto como una mónada es posible a) despojarse de cualquier tipo de dualismo y b) establecer un punto de partida concreto que le permita sintetizar singularidad y totalidad. (Bertorello, 2009, p. 149)

La metáfora de la mónada, adquiere de este modo un valor epistémico decisivo que no es más que el reverso de su carácter ontológico, en el sentido de que la estructura del texto-enunciado, a modo de “matrioska”, refleja la totalidad del proceso discursivo, permitiendo acceder al acontecimiento, el

lugar donde se cristaliza el acontecer del ser, pues todo punto de vista es interior al texto-enunciado, no hay necesidad de salir del lenguaje para dar cuenta del acontecimiento.

Mediante este planteamiento Bajtín concibe al enunciado como una totalidad que refleja y refracta los procesos sociales de producción de sentido y como una unidad de producción discursiva. Para él es imposible que el enunciado pueda reflejar la realidad tal cual es en su totalidad, por lo que su aproximación a ella siempre se realizará de una manera inacabada, dada la confluencia, en esa construcción subjetiva, de distintos discursos existentes en la arena social de lucha en la cual se insertan.

Por lo tanto, el enunciado además de reflejar la realidad también la refracta, la modifica o enmascara, pues dicha realidad, en tanto fenómeno ideológico, es reflejada a partir de una visión socialmente condicionada.

De acuerdo con Bajtín (1982) el enunciado se relaciona con lo extratextual. La palabra siempre surge en una situación real, la realidad social la hace surgir, es decir, de algún modo hará surgir el lenguaje. La palabra justamente se expresa a través de enunciados y se relaciona vigorosamente y vitalmente con lo extratextual. De acuerdo con Bajtín (1982) lo extratextual está más allá del texto, no es una ilusión, no es una ficción creada por el lenguaje; al contrario, de ahí, de esa relación extratextual, es que han surgido los enunciados.

Es hasta que el texto entra en el proceso social de la comunicación que actualiza su significado, y cobra sentido. Bajtín (1982) enfatiza la diferencia que existe entre significado y sentido.

Todorov (2013) en relación a ello, advierte la necesidad de distinguir radicalmente entre el significado en la lengua y el significado en el discurso o, en la terminología que Volóshinov/Bajtín adopta en una época, entre significado y tema; por lo tanto, el término “significado” estará aquí, reservado a la lengua.

Por significado, a diferencia del tema, entendemos todos los aspectos del enunciado que son replicables e idénticos a sí mismos en todos los casos en que se repite (12, 120). De hecho el significado no significa nada, sino que posee únicamente la potencialidad, la posibilidad de la significación en un tema concreto (12, 122). (Bajtín/Voloshinov en Todorov, 2013, p. 82)

Lo que Bajtín denomina sentido o tema es un acto que se realiza en un diálogo implícito o explícito, es decir en un contexto comunicativo concreto de la interacción social. “Llamo sentidos las respuestas a las preguntas. Aquello que no responde ninguna pregunta, para nosotros carece de sentido” (Bajtín 1982, p. 367).

El sentido es, entonces, una respuesta a algo dicho antes y es algo que puede ser respondido. La voz es, pues, la fuente de un sentido personalizado; detrás de ella hay un sujeto persona; pero no se trata de una “metafísica de la presencia”, de los sentidos preexistentes e inamovibles, ni de algo fantasmal, sino de un constante devenir del sentido permanentemente generado por el acto-respuesta, que se va modificando en el tiempo al ser retomado por otros participantes en el diálogo (Bubnova, 2006).

Las palabras que componen una oración tienen su significado más o menos establecido, pero es en el marco discursivo, es decir en contexto, cuando vienen a adquirir sentido. Así, un texto cobra sentido cuando circula

como discurso, es decir cuando se le reconoce un contexto dado, en otras palabras, cuando se realiza la interacción comunicativa entre sujetos sociales.

Para Bajtín (1982) el enunciado se diferencia de la palabra porque, tal como ha sido concebida tradicionalmente, esta se define por su correspondencia unívoca con un significado, correspondencia asignada por un código lingüístico. El enunciado, en cambio, es una composición que puede tener una o más palabras desenvolviéndose en un proceso comunicativo concreto, por lo que “no posee significado, sino sentido (es decir es una totalidad de sentido que tiene que ver con los valores: verdad, belleza, etc., que exige como comprensión una respuesta que incluya la valoración)” (Bajtín, 1982, p. 318).

Así, una característica esencial del enunciado, es que está provisto de valores, en el sentido amplio de la palabra, puesto que contiene en sí mismo la actitud evaluativa del hablante que se hace responsable de su discurso; mientras que, el significado, y por ende la lengua, son ajenos al mundo axiológico. La neutralidad no existe, las palabras desprovistas de toda carga axiológica solo existen en el diccionario.

El enunciado al formar parte de la comunicación discursiva cotidiana no puede mantener un significado abstracto consensual, su significación solo surge cuando entra en relación con las circunstancias específicas de enunciación, las cuales además de estar referidas al sistema lingüístico, revelan al contexto socio histórico, socio cultural y material en el cual es efectuada la comunicación discursiva.

De este modo, es necesario comprender que un enunciado no es solamente una fila de palabras, un aparato filológico, un dispositivo lingüístico, sino mucho más que eso, lleva las marcas, por así decirlo, de la situación social donde ese enunciado ha sido empleado.

Considerado como unidad de producción discursiva, el enunciado circula en la sociedad que lo produce bajo ciertas condiciones, presentándose bajo muy diversas maneras, las cuales, según Bajtín, no se limitan al nivel de la frase, en la escala de la oración o del párrafo, por ello, afirma que un enunciado puede ser desde una interjección, por ejemplo, "Ay", "Uy", "Eh" (función emotiva, expresiva del lenguaje), hasta una novela en varios tomos pueden ser tomados como un enunciado.

Necesario es también tomar en cuenta que el enunciado está dotado de una cierta unidad y que finalmente se presenta como algo concluido, aunque quede abierto a la interpretación y a las posibles respuestas que, luego, a propósito de ese enunciado, podrán venir o no. Esto explica que Bajtín exponga: el enunciado es una gota en el río de la comunicación social en cuyo incessante movimiento está la vida social y la historia.

Los planteamientos translingüísticos de Bajtín aquí señalados, especialmente, la triada "texto-enunciado-discurso" y su relación con el presente estudio, se pueden resumir de la siguiente manera:

El texto, según Bajtín, es un objeto de estudio cuyas características esenciales son la coherencia, el sentido y su existencia como enunciado, esto implica texto como sistema dependiente del sistema que lo codifica. Luego el **enunciado** es la unidad lingüística, por excelencia, que recoge el carácter

comunicativo del lenguaje. Bajtín justifica el estatus del enunciado como unidad lingüística introduciendo el concepto de dialogismo, como manifestación de las “voces” individuales de los personajes de la obra y su plasmación colectiva, concepto que más adelante se desarrollará detenidamente. Después, está el **discurso**, que engloba el proceso de enunciación: de cómo un texto es producido e interpretado en un determinado contexto.

Entonces, en este todo orgánico es que es posible hablar de los informes contables como textos, que se actualizan o manifiestan en enunciados que ocurren en un determinado discurso.

El texto constituido por los informes contables como la única realidad inmediata, del pensamiento y de la experiencia contable, es la consideración que permite desplegar las intencionalidades de la presente investigación, el punto de partida para estudiar las relaciones dialógicas que surgen en su contacto con la realidad económica y social.

Para captar el funcionamiento de este texto, es decir, los informes contables en movimiento y cumpliendo su función en la comunicación discursiva, es necesario estudiar cómo se manifiestan en enunciados, es decir, como totalidad que refleja y refracta los procesos sociales de producción de sentido y unidad de producción discursiva, en otras palabras, como “textos con voz”.

La contabilidad como esfera de la actividad humana está relacionada con el uso de la lengua, el cual se lleva a cabo en forma de enunciados que pertenecen a los integrantes de la sociedad en la que se manifiesta la praxis

comunicativa, es decir, en el contexto económico y social de la sociedad. A la luz de la concepción de texto-enunciado de Bajtín, el conjunto de informes financieros, es entonces considerado como un solo enunciado, es decir una unidad de producción discursiva, el cual está potencialmente dotado de una cualidad dialógica, dado que se relaciona con lo extratextual, en el sentido, que es la realidad económica y social la que genera el discurso que lo hará constituir a través de otra serie de enunciados.

Es hasta que los informes contables, entran en el proceso social de la comunicación, que actualizan su significado, y cobran sentido, es decir, cuando se realiza la interacción comunicativa entre sujetos sociales, o sea, entre el emisor de los informes contables y sus usuarios. Así, los informes contables considerados desde la perspectiva enunciativa del texto, no poseen significado sino sentido, pues los mismos tienen que ver con los valores. De acuerdo con Agudelo (2016) estos son, valores intrínsecos (objetividad, independencia, integridad, honestidad entre otros) y valores útiles tradicionales de la economía (técnicas de valoración, criterios de reconocimiento y medición).

La significación de los estados financieros o informes contables solo cobra existencia en su relación con el contexto sociohistórico y material en el cual es llevada a cabo la comunicación discursiva, tal como se señaló en el apartado anterior.

Otro aspecto a considerar en relación al texto contable, en este caso particular los estados financieros, es que en su lectura hay que tomar en cuenta que, no es la realidad la que se nos hace presente, sino la mediación que hace subjetivamente quien lo produce, es decir, el contador. Siguiendo el

pensamiento de Bajtín (1999), los informes contables, al configurarse “como el reflejo subjetivo de un mundo objetivo, como expresión de una conciencia que refleja algo” (p. 305), es síntesis de múltiples aproximaciones a la realidad, donde voces pasadas y presentes se entrecruzan y significan valorativamente aquello a lo cual se refieren.

En este aspecto se coincide con Boland (1989), cuando afirma que la teoría no se separa de la acción como la esencia objetiva e impersonal de una actuación subjetiva y personal. Más bien, la teoría y la acción están inextricablemente unidas y surgen de un campo común de práctica del lenguaje, por lo tanto, la contabilidad es esencialmente una práctica humana y un texto construido socialmente.

La realidad social reflejada por la contabilidad, en razón de ello, es entonces creada cuando es percibida, se le da sentido lingüístico y se le asigna una función en la sociedad, primero por individuos y luego, por grupos en donde existe consenso sobre sentido y función. Así, la información financiera que actualmente refleja la contabilidad ha sido configurada por los organismos reguladores quienes, de acuerdo con Pacheco (2016), le han asignado funciones y la han devenido en una realidad socialmente construida, cuya existencia no es autónoma, depende de la intencionalidad colectiva de una institución social, como lo es el IASB, para que exista.

El IASB, como organismo emisor supone un realismo externo cuando emite las normas contables para la información financiera, creando un marco institucional a través de los enunciados performativos, con los que crea nuevos hechos institucionales contables, que a su vez lo legitiman en una suerte de iteraciones sin fin.

Bajo esta “construcción social” los informes contables para Macintosh (2002) son carentes de significación y por lo tanto inútiles; su formulación basada en un lenguaje único o monológico, constituido por las normas internacionales de información financiera, lejos de representar la realidad económica y social de las organizaciones, enmascara la existencia de conflictos e intereses económicos y políticos. Entre ellos figura el debate sobre la contabilidad de costos totales versus la contabilidad de costos variables; costo histórico que es pasado, fijo y medible versus costo marginal o variable orientado hacia el futuro, representando toda una lucha por el significado entre estos dos discursos en competencia.

La práctica contable envuelta en este lenguaje único o monológico, se convierte en un espacio cerrado perdiendo conexión con los marcos contextuales en los que opera y, por tanto, sus informes financieros son carentes de significación o sentido. El sentido de los informes contables y, por ende, de la práctica contable solo se puede obtener cuando estos, a través de la interacción comunicativa entre los sujetos sociales involucrados (emisor de los informes contables y sus usuarios), entren en relación dialógica o dialogismo con el contexto, es decir con la realidad económica y social, a través de las diferentes voces manifestadas en esa heteroglosia social.

Heteroglosia

La heteroglosia es un fenómeno vinculado al dialogismo, que involucra dos niveles conceptuales. Uno es, el uso simultáneo de diferentes tipos de formas y signos, en los que está contenido tanto el multilingüismo inter-lenguaje, así como también otros fenómenos de variación social a nivel intra-lenguaje y, el

otro es, las tensiones y conflictos entre estas formas y signos, originadas por las asociaciones sociohistóricas que conllevan.

En cuanto al primer nivel conceptual, Bajtín (1989) describe la heteroglosia en la novela polifónica de la siguiente manera:

La estratificación interna de una lengua nacional en dialectos sociales, en grupos, argots profesionales, lenguajes de género; lenguajes de generaciones, de edades, de corrientes; lenguajes de autoridades, de círculos y modas pasajeros; lenguajes de los días, e incluso de las horas; social-políticos (cada día tiene su lema, su vocabulario, sus acentos); así como la estratificación interna de una lengua en cada momento de su existencia histórica constituye la premisa necesaria para el género novelesco; a través de ese plurilingüismo social y del plurifonismo individual, que tiene su origen en sí mismo, orquesta la novela todos sus temas, todo su universo semántico concreto representado y expresado.

Para Bajtín entonces, es el habla en el idioma del otro, que sirve para expresar las intenciones del autor, pero de una manera refractada; la presencia de muchas voces en la narrativa, diferenciables todas ellas debido a que provienen de distintos sectores de la sociedad. En ese sentido, los discursos y los lenguajes, tanto del autor como del narrador y los personajes, no son sino unidades compositivas fundamentales, por medio de los cuales penetra el plurilingüismo en la novela; cada una de esas unidades “admiten una diversidad de voces sociales y una diversidad de relaciones, así como correlaciones entre ellas, siempre dialogizadas, en una u otra medida”.

(Bajtín, 1989, p. 81)

Relacionado con la explicación del segundo nivel conceptual de la heteroglosia, Bajtín (1989) sostiene que en esta estratificación y

plurilingüismo, se desencadena una serie de fuerzas de unificación y centralización del universo ideológico verbal, fuerzas centrípetas y centrífugas que se chocan continuamente debido a la constante interacción entre significados. Las fuerzas centrípetas se encuentran encarnadas en el "lenguaje único", mientras que las fuerzas centrífugas lo hacen en el plurilingüismo social histórico representado en los lenguajes ideológico - sociales; de grupos sociales (profesionales, de generaciones, de género, etc).

En este punto es importante mencionar como producto de la diferencia en la traducción del término ruso разноречие [raznorechie], que literalmente significa "diferentes de expresiones", el término "plurilingüismo" al que aquí se refiere Bajtín (1989) se corresponde con el término "heteroglosia" empleado en Bakhtin (1981). Este último acuñado por Caryl Emerson y Michael Holquist en su traducción a la lengua inglesa de la obra "La palabra en la Novela" publicada por Bajtín en 1934,), el cual ha tenido mayores efectos que el de plurilingüismo.

De acuerdo con Bajtín (1989) todos los lenguajes del plurilingüismo, es decir, de la heteroglosia, independientemente del principio que esté en la base de su individualización, constituyen puntos de vista sobre el mundo, son las formas de interpretación verbal del mismo, horizontes objetual-semánticos y axiológicos especiales. Como tales, afirma

Todos ellos pueden ser comparados, pueden completarse recíprocamente, contradecir, correlacionarse dialógicamente. Como tales se encuentran y coexisten en la conciencia de la gente y, en primer lugar, en la conciencia creadora del artista novelista. Como tales, viven realmente, luchan y evolucionan en el plurilingüismo social. (Bajtín 1989, p. 108-109)

De acuerdo con la perspectiva literaria de Bajtín, la heteroglosia en los informes contables es, entonces, la presencia de varias voces en su narrativa, diferenciables todas ellas debido a que provienen de distintos usuarios relacionados directa o indirectamente con la organización (gerentes, inversores, acreedores, sector financiero, trabajadores, Estado, sociedad, entre otros). En esta estratificación y heteroglosia se desencadena una serie de fuerzas de unificación y centralización del universo ideológico verbal, fuerzas centrípetas y centrífugas que se chocan continuamente debido a la constante interacción entre significados. Las fuerzas centrípetas se encuentran encarnadas en el “lenguaje único”, representado por el modelo de regulación contable internacional con sus NIIF, mientras que las fuerzas centrífugas lo hacen en la heteroglosia social histórica representada en los lenguajes ideológico –sociales, es decir, discursos de grupos sociales representados por los usuarios de los informes contables que tienen necesidades u objetivos de información distinta a la suministrada por el modelo de regulación internacional.

Esta diversidad social de voces independientes enfrentadas dialécticamente requiere que la contabilidad de una empresa sea una conversación continua en lugar de un proceso monológico de cierre de un solo significado, dada la existencia de diversas formas de observar los hechos e informes contables, las cuales conducen a diferentes métodos alternativos que producen información pertinente a los distintos usuarios.

Como plataforma textual de la contabilidad, los informes contables son el principal dispositivo de comunicación con que la organización se enuncia, constituyendo la posibilidad de construir una lógica dialógica, un diálogo de

comunicación con los otros, no solo en las dimensiones financieras, sino también en las económicas, sociales y ambientales.

Desde la perspectiva bajtiniana, la organización bajo esta concepción es considerada dialógica, pues permanentemente existe una confrontación entre diversas voces, más allá del mundo organizacional ordenado y reglamentado que concibe la norma internacional, donde se encuentran una multiplicidad de significados simultáneamente interpretados y opuestos, que generan una heteroglosia entre las múltiples fuerzas, estratos y acentuaciones discursivas en la comunicación dialógica. Cada una de estas voces se encuentra compuesta por un metalenguaje con una posición enunciativa particular que demanda por un lado la homologación y certitud, así como la ambigüedad.

En este escenario dialógico, los informes contables constituyen un reflejo subjetivo de la realidad, pues se encuentran atravesados por esa heteroglosia social, representada en las múltiples visiones, posiciones, discursos sobre la realidad financiera, económica, social, ambiental, los cuales aglutinados en un punto de vista ideológico, materializan el proceso de refracción de la voz del contador en las distintas voces de los usuarios que enuncian esa realidad, refracción que se produce por la confluencia de los diferentes intereses dentro de los límites de este colectivo semiótico que lucha y disputa por atribuirle significado al signo contable.

Dialogismo

Por dialogismo se entiende al diálogo que tiene lugar en la obra literaria a través de las voces de los diferentes personajes que conforman, en conjunto, una polifonía en la que la voz del autor aparece como una más. La postura de

Dostoievski con respecto al dialogismo es expresada por Bajtín (2005), con las siguientes palabras

[...] defiende la independencia, la libertad interior, el carácter inconcluso y falto de solución del héroe. Para el autor, el héroe no es “el” o “yo”, sino un “tu” con valor pleno, es decir, otro “yo” equitativo y ajeno (un “tu eres”). (p. 97)

Bajtín, conforme a ello, sostiene que a través de distintas voces que no son, en sí, representaciones de sí mismo y sus ideas, el autor de la obra literaria manifiesta su pensamiento. La tendencia a juntar ideas que en la realidad ajena a la obra estarían separadas, y de ponerlas a discutir, afirma Bajtín, es una de las cualidades más admiradas de Dostoievski.

Conocido también como “intertextualidad”, término introducido por Julia Kristeva, el dialogismo es también la articulación de múltiples fragmentos textuales presentes en el interior de un mismo texto asimilados en distintos niveles y variados contextos culturales e históricos en los que ocurre un intercambio de réplicas entre dos interlocutores, entre el discurso ajeno y el del yo; tales relaciones para Bajtín son análogas pero, por supuesto, no idénticas a las que ocurren entre las réplicas de un diálogo. Para él son relaciones semánticas a las que llama relaciones dialógicas. Estas se producen entre dos obras verbales, dos enunciados yuxtapuestos entre sí, entre todos los enunciados en el seno de la comunicación verbal.

Las relaciones dialógicas, entonces, son posibles no solo entre enunciados completos sino respecto cualquier parte significante del enunciado o de una palabra, esto quiere decir que las relaciones dialógicas pueden penetrar en el interior de los enunciados. También son posibles respecto al propio

enunciado: tomando distancia, desdoblando autoría. Las relaciones dialógicas entre enunciados, no se limitan a la forma explícita del diálogo, no necesariamente consisten en una negación o confrontación y no siempre requieren la co-presencia de un hablante y un oyente. Respecto a lo segundo, Bajtín (1981) expresa:

Para buscar un camino hacia su sentido y su expresión, el discurso atraviesa diversas expresiones y acentos extraños; está de acuerdo con ciertos elementos, en desacuerdo con otros, y en este proceso de dialogización puede dar forma a su imagen y a su tono estilístico. (p. 95)

Toda enunciación, de este modo, está dirigida hacia otro, hacia un oyente, orientándose a su comprensión y a su respuesta, a su consenso o disenso. “La palabra viva vinculada indisolublemente a la comunicación dialógica por su naturaleza quiere ser oída y contestada” (Bajtín 2005, p. 130).

En función de esa orientación social, el dialogismo, como condición intrínseca del lenguaje implica la posibilidad de oír en un solo enunciado varias voces o lenguajes que interactúan entre sí, ideas o pensamientos que se oponen o se complementan, tal como ocurre en la comunicación verbal.

Bajo esta perspectiva literaria, para que el dialogismo tenga lugar en los informes contables, el autor de los mismos, es decir, el contador, debe defender, en palabras de Bajtín (1989), la independencia, la libertad interior, el carácter inconcluso y falto de solución del héroe; héroe no en el sentido mítico, sino como condensador semántico de una alteridad, representada esta en las voces de los distintos usuarios, con las cuales no busca ni la coincidencia ni el antagonismo, dada su función de trabajar en una relación intersubjetiva y complementaria.

A través de las distintas voces que no son, en sí, representaciones de sí mismo y sus ideas, el contador como autor de los informes contables manifiesta su pensamiento y desarrolla este dialogismo juntando y poniendo a discutir esas ideas o puntos de vista que en la realidad ajena a los informes contables se encuentran separadas, haciendo que en los mismos se puedan oír todos ellos. Es importante aclarar que las voces del dialogismo presentes en los informes contables polifónicos son anónimas y colectivas, en tanto no proceden directamente de un uso del lenguaje verbal, sino de acciones elocuentes, en este caso, constituidas por las distintas necesidades de información, traducidas en los diferentes métodos contables que representan la realidad, bajo diferentes visiones y teorías conforme a las tendencias sociales o culturales de los usuarios de la contabilidad, los cuales generan tensiones y disputas por la carga ideológica de determinados signos contables.

Convocar esas visiones, esos puntos de vista, que no aparecen necesariamente expresados y atribuidos a un locutor de forma explícita, requiere del contador un conocimiento suficiente del trasfondo en el que se desarrolla el contexto de la entidad que narra y hacerse eco de las demandas en sus discursos. Supone también el conocimiento de los sistemas de pensamiento que subyacen en los enunciados, es decir, los fundamentos epistemológicos, constituidos por las diferentes teorías que sustentan cada método contable, pues el dialogismo requiere la interacción entre ellos, de modo que la adopción acrítica de perspectivas ajenas no admite consideración.

Polifonía

En el ámbito musical, se entiende por polifonía la existencia de varias melodías superpuestas o simultáneas e interdependientes llevadas a cabo, cada una, por una voz o parte, sin predominio de la una sobre la otra.

Bajtín (2005) emplea la metáfora auditiva y vocal de la polifonía para referirse a las varias voces que cantan de manera diferente, en diálogo abierto, sin solución. Para él, la polifonía es mucho más que una metáfora, es un concepto analítico y axiológico que atraviesa toda su obra con la que descubre el carácter polifacético de la vida y la complejidad de las vivencias humanas, por lo cual considera que esta técnica sirve como elemento de confrontación de las diversas conciencias que hablan en un texto literario.

Contrario a las obras monológicas que se encuentran estructuradas bajo el dominio de una sola voz la cual domina en todos y cada uno de los enunciados del texto, la novela polifónica es dialógica, pues “no se estructura como la totalidad de una conciencia que objetivamente abarque las otras, sino como la total interacción de varias, sin que entre ellas una llegue a ser el objeto de la otra” (Bajtín 2005, p. 32), haciendo, por lo tanto, también participante al lector, bajo el principio dialógico de la fundante relación yo-otro, que Bajtín (2005) denominaría “comunicación dialógica entre conciencias” (p. 130).

La comunicación dialógica según Bakhtin (1981), es la auténtica esfera de la vida de la palabra. Para él, toda la vida de una lengua en cualquier área de su uso (cotidiana, oficial, científica, artística, etc.) está compenetrada de relaciones dialógicas.

De acuerdo con Bajtín (2005), Dostoievski en su novela polifónica no agota los diálogos expresados externamente por sus héroes. Con ello deja ver como las relaciones dialógicas representan un fenómeno mucho más extenso que las relaciones entre las réplicas de un diálogo estructuralmente expresado, igual al discurso humano y todos los nexos y manifestaciones de la vida humana en general, e igual a todo lo que posee sentido y significado.

Dostoievski, según Bajtín (2005), percibía las relaciones dialógicas en todas las manifestaciones de la vida humana consciente y plena de sentido, entendiendo que dónde empieza la conciencia se inicia un diálogo. Para él, solo las relaciones puramente mecánicas no son dialógicas, razón por la cual negaba su importancia para la comprensión e interpretación de la vida y los actos humanos.

Los personajes o héroes en la novela polifónica interactúan así de forma dialógica y en un plano uniforme con los otros personajes y con el mismo Dostoievski. Las opiniones, tanto las de los personajes como las del autor representan distintas ideas o visiones del mundo, que se mantienen en desarrollo, sin ser terminadas; cada una mantiene su carácter individual.

Bakhtin (1981), en virtud de ello afirma “la misión del novelista consistirá en contraponer las voces-personajes entre sí, enfrentarlas dialécticamente, incluso consigo mismas, a fin de ofrecer no solo el devenir biográfico de un solo individuo —con la restricción consiguiente del interés—, sino la difícil coexistencia de diferentes voluntades” (p. 148). Así, la voluntad tanto para escuchar al otro como a sí mismo, es determinante para la formación de la polifonía, en ese sentido, define esta voluntad de la siguiente manera:

La esencia de la polifonía consiste precisamente en que sus voces permanezcan independientes y como tales se combinen en una unidad de un orden superior en comparación con la homofonía. Si se quiere hablar de la voluntad individual, en la polifonía tiene lugar precisamente la combinación de varias voluntades individuales, se efectúa una salida fundamental fuera de las fronteras de esta. Se podría decir de este modo: la voluntad artística de la polifonía es voluntad por combinar muchas voluntades, es voluntad del acontecimiento. (Bajtín, 2005, p. 38)

Esta sería la dificultad más grande para un artista: lograr crear una obra unificada y al mismo tiempo integrada de toda una clase de elementos heterogéneos, dispares por su valor y profundamente ajenos unos a otros. (Bajtín 2005, p. 27). Por esta razón llega a afirmar que la novela “es un fenómeno pluriestético, plurilingual y plurivocal” (Bajtín 1989, p. 77), de modo tal, su discurso puede considerarse como el resultado de “una combinación de estilos” (p. 80).

En ella, de acuerdo con Bajtín (1989), el discurso del autor y del narrador, los géneros intercalados y el lenguaje de los distintos personajes funcionan como unidades compositivas fundamentales, por medio de las cuales penetra el plurilingüismo en la novela. Cada una de esas unidades admite una variedad de voces sociales, relaciones y correlaciones entre ellas que siempre están dialogizadas en alguna medida. De esta manera, pone en escena la heteroglosia y, a partir de ella, la representación de una pluralidad de sujetos o grupos sociales en el seno del discurso.

Así las nociones de polifonía, dialogismo y heteroglosia, denominado también, plurilingüismo son conceptos interdependientes; uno no existe sin el otro, son fundamentos de la dinámica social de la existencia y de las

representaciones simbólicas que se hacen cargo de ella reflejándola. La interdependencia de estas tres nociones se puede distinguir de forma sintética en la siguiente figura:

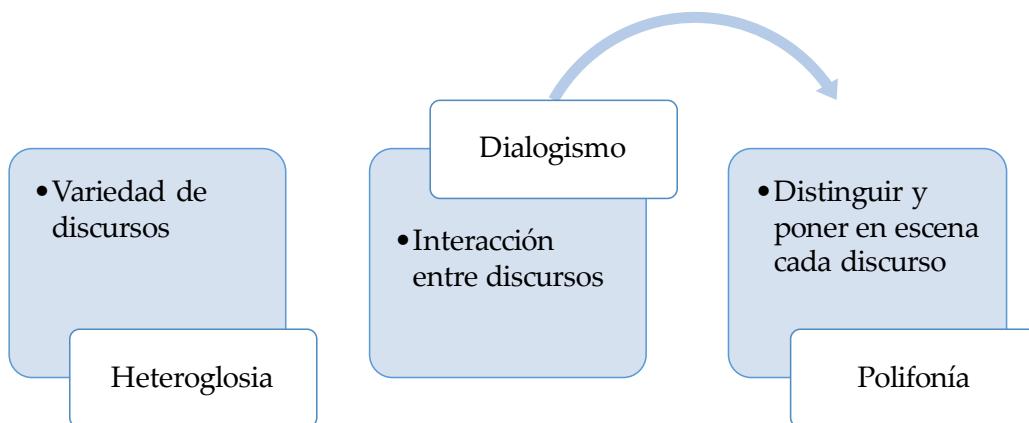


Figura 1. Interdependencia de las nociones heteroglosia, dialogismo y polifonía

Fuente: Elaboración propia

Para transformar el carácter monológico de los informes contables es necesario, siguiendo a Bajtín (1989), que se creen héroes con autoridad ideológica, independiente de la de su autor, pues “El significado directo y válido en sí mismo de las palabras del héroe rompe el plano monológico de la novela y provoca una respuesta inmediata como si el héroe no fuese objeto del discurso del autor sino el portador autónomo de su propia palabra” (Bajtín, 1989, p. 15).

Este carácter polifónico de los informes contables, se concreta en la presencia de varias voces contables que dialogan unas con otras en un

devenir ininterrumpido. En los informes contables dialógicos son varias voces las que se pueden escuchar simultáneamente, cantando diferente un mismo tema; cada una tiene su espacio y puede hacerse oír con distinto matiz y tono, sin eliminar la presencia del contador como autor y narrador omnisciente, el cual limita su dominio.

En otras palabras, las distintas prescripciones y notaciones resultantes de los distintos métodos y puntos de vista que dan cuenta de los distintos agregados (cuentas anuales) insertados en las estructuras formales de la contabilidad, son presentados por el contador en los informes contables bajo un acto de discurso que logra poner en evidencia la carga de significación que encierran los mismos, pues por sí solos adolecen de tal posibilidad, es decir, de dar cuenta y razón. A tales efectos, crea varios balances y estados de ganancias y pérdidas, de acuerdo con las premisas particulares, incluyendo una explicación sucinta de cómo se preparó cada una y un resumen de la teoría que la sustenta, incorporando además los puntos principales de desacuerdo y contradicción entre ellos, y cada método con su réplica.

Elementos epistemológicos de la teoría de la polifonía y el dialogismo que contribuyen a la construcción del conocimiento contable

La aplicación de la teoría de la polifonía y el dialogismo de Bajtín al conocimiento contable implica entonces, una transformación en la forma en que se entiende y construye dicho conocimiento. Al respecto es importante sintetizar los elementos epistemológicos clave que emergen de esta perspectiva.

Dialogismo en la información contable

Se debe reconocer que la información contable no es un monólogo, sino un diálogo entre múltiples partes interesadas (accionistas, administradores, acreedores, empleados, reguladores, etc.), además, entender que los informes contables son un espacio donde estas diferentes voces interactúan y expresan sus diferentes visiones, a través de réplicas y contrarréplicas.

Heteroglosia en los informes contables

Se debe reconocer la diversidad de lenguajes, métodos o prácticas contables que existen en diferentes contextos culturales, sociales y económicos. Así mismo, se debe entender que las normas contables no son universales y objetivas, sino que reflejan los valores y los intereses de diferentes grupos sociales. Para avanzar en ello es necesario promover un enfoque crítico y reflexivo sobre el modelo de regulación contable, reconociendo su carácter histórico y socialmente construido.

Polifonía contable

Reconocer que la contabilidad no es solo cuestión de números y reglas estructuradas, sino también un espacio para fomentar el diálogo, la transparencia y la comunicación abierta en el que se permite que todas las voces sean escuchadas sin privilegio de una sobre las otras. Entender que la contabilidad polifónica y dialógica puede ser una forma de desafiar las normas establecidas y explorar nuevos modos de representar la realidad cultural, social, económica y financiera.

Contextualización de la información contable

Es necesario comprender que la información contable no puede separarse de su contexto histórico, social y cultural, igualmente que los informes contables son una construcción social que refleja los valores y los intereses de la sociedad en la que se producen, por lo tanto, se debe promover un análisis crítico que tome en cuenta su contexto y sus posibles sesgos.

Inconclusividad del conocimiento contable

Reconocer que el conocimiento contable está en constante evolución y que no existen verdades absolutas. Así mismo, entender que las normas y prácticas contables deben adaptarse a los cambios en el entorno económico, social y cultural, para ello es necesario fomentar un espíritu de aprendizaje continuo y una apertura a nuevas ideas y perspectivas.

En esencia, la construcción de este nuevo conocimiento pasa por trascender de una visión monológica y objetiva a una visión dialógica y contextualizada del conocimiento contable. Desde esta nueva visión, los informes contables estarían presentando una "visión verdadera y justa" del estado de los asuntos contables de la empresa, los cuales, como todo texto, tiene diferentes lecturas, diferentes significados, permitiendo así diferentes interpretaciones para diversos usos, lo cual crea la posibilidad de una contabilidad multidimensional que permita interpretar las acciones organizacionales desde diferentes escenarios.

Siguiendo a Bajtín, entonces, se puede argumentar que, para lograr este propósito, tanto la práctica como los principios y la teoría contable, deberían

avanzar hacia la contabilidad polifónica, lo cual implica dar la misma expresión a las distintas voces, reconociendo la naturaleza dialógica del lenguaje contable.

Poder caracterizar cada una de esas voces contables y examinar sus narrativas, es decir, sus réplicas, sus puntos de desacuerdo y contradicción entre ellas, son las intencionalidades abordadas en los capítulos posteriores, a luz de esta teoría literaria y de las tensiones y conflictos, consecuencia del discurso monológico en la práctica contable.

Bdigital.ula.ve

CAPÍTULO IV

ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

Enfoque metodológico

La presente investigación se realiza **bajo un enfoque cualitativo**, dado que su objeto de estudio es la presentación de los informes contables desde la perspectiva de la teoría literaria de Bajtín, por lo cual las interacciones de las distintas voces o puntos de vista entre los diferentes actores se materializan en la regulación, preparación, presentación y divulgación de los informes financieros, privilegiando la comunicación, el lenguaje y el discurso.

Siguiendo la concepción bajtiniana, la interpretación de tales interacciones debe ser multivocal y dialógica, al erigirse esta sobre las construcciones de los diferentes actores, incluyendo las del investigador, quien debe negar el carácter preeminente de cualquier discurso, de manera que su punto de vista no prevalezca sobre el del informante, pues se reconoce como una interpretación más.

El **método empleado en la investigación, en ese sentido, es el método dialógico**. Este método surge a partir de la aplicación interdisciplinaria de los criterios de Bajtín (2005) y su “lectura en profundidad”, método con el cual analizaba las obras literarias. La lectura según Bajtín tiene voces ocultas, que no salen a la luz tras una lectura superficial, haciéndose necesario explorar los

elementos que particularizan las dimensiones de lugar, momento, materialidad y vínculos sociales de estas voces para explicar por qué existen. Esto implica dar lugar a la comprensión de enunciados ajenos, lo cual significa orientarse respecto a ellos, encontrarles el lugar apropiado en un contexto correspondiente.

Para ello, el sujeto es dislocado de su centro y va a habitar una determinada “periferia” colectiva, donde dialoga con las distintas voces sociales de sus pares, interactuando en su espacio y tiempo social, histórico e ideológico, conformándose un espacio interaccional entre el yo y el tú, o entre el yo y el otro en el interior del texto, que va a requerir una actitud responsiva activa entre los compañeros de la comunicación verbal, convirtiéndose el sujeto en este discurso, en parte de una tríada (sujeto ideológico, interacción, nuevas voces). Así la investigación dialógica es el encuentro entre sujetos, no el análisis monológico de cosas muertas, en que el único que tiene voz es el investigador (sus instrumentos, sus percepciones, sus categorías), la investigación dialógica debe ser un encuentro activo entre sujetos subjetivándose (Sisto, 2008).

Siguiendo la postura de Bajtín relacionada con la epistemología de las ciencias sociales, el objeto de conocimiento en esta investigación es el texto, ya que “no es simplemente el hombre quien constituye el objeto de las ciencias humanas, es más bien el hombre en tanto productor de textos” (Bakhtin, 1981, p. 31). El texto en la jerarquización conceptual de Bajtín, corresponde a una categoría superior en tanto organización estructural, el cual está conformado por enunciados específicamente organizados.

La metodología dialógica constituye, a este respecto, una manera de incorporar las opiniones y los intereses de los participantes, normalmente excluidos de los procesos de legitimación científica que, en el caso particular de los informes contables, se relacionan con las voces suprimidas producto de las fuerzas centrípetas que legitiman la teoría y práctica contable que instituye la presentación de informes financieros monológicos.

Los informes contables, bajo el análisis del método dialógico, son considerados como un enunciado, de conformidad con la concepción de texto dada tanto a la contabilidad como a la práctica contable, desde la teoría literaria de Bajtín, lo cual es argumentado también por Boland, 1989; Cooper y Puxty, 1994; Macintosh y Baker, 2002; Nasseri, 2007 y Davidson, 2011, quienes además sostienen la necesidad de aplicar la hermenéutica para poder entender la contabilidad como texto construido socialmente; ello también de conformidad con el giro lingüístico en el cual el fenómeno de interés es tratado como un texto.

La hermenéutica aplicada en esta investigación responde, entonces, a la concebida por Bajtín, la cual es una hermenéutica dialógica pues la misma no se desarrolla en el marco de una disciplina específica llamada hermenéutica, sino que se presenta como una parte esencial de su antropología filosófica basada en la comunicación (Bubnova, 2020). Esta hermenéutica dialógica permite inscribir la pluralidad de distintas voces en el texto, sin reconciliar las mismas en una única identidad monolítica, sino, al contrario, valora las especificidades de sus funciones respectivas.

En esencia el enfoque o diseño de la investigación se concentra en la revisión documental, tomando como eje de análisis la polifonía y el

dialogismo que pudiera estar presente en los informes contables, partiendo de la identificación de las diferentes voces que intervienen, su categorización desde el punto de vista de la autoridad y autonomía que ejercen, el análisis de su narrativa y puesta en escena como texto polifónico; de esta forma se plantean las siguientes acciones:

Arqueo de documentos

Se requiere en primera instancia buscar y revisar los documentos, constituidos principalmente por artículos científicos o tesis doctorales, que abordan los informes financieros desde la perspectiva lingüística y más específicamente los que los relacionan como un texto, bajo la teoría polifónica de Bajtín, es decir, como “informes contables polifónicos”, a fin de explicar de qué se tratan, exponiendo la información más representativa relacionada, para que el lector pueda formarse una idea integral del tema. El arqueo también incluye artículos científicos y tesis doctorales en los que se expresen las diferentes voces o puntos de vista alternativos al significado único representado por la voz de las normas contables.

Identificación de las categorías de análisis

Una vez realizado el arqueo de los textos antes mencionados, es necesario identificar las categorías de análisis que implican la construcción y puesta en escena de los informes contables polifónicos. Bajtín, relaciona la polifonía con una “pluralidad de voces y conciencias independientes e inconfundibles” (Bajtín, 2005, p. 17). De esta manera, inicialmente se han reconocido como categorías de análisis las voces presentes y suprimidas en los informes

financieros a través del autor y sus héroes o personajes, así como los rasgos de autoridad, independencia o autonomía que ejercen.

Bajtín (2005) identifica, de este modo, la Voz con opinión, idea, punto de vista, postura ideológica, cuando afirma que en la obra de Dostoievski el héroe de una novela "no es una imagen, sino la palabra plena, la voz pura; no lo vemos, pero lo oímos" (p. 83). De esta manera,

El héroe como punto de vista, como mirada sobre el mundo y sobre sí mismo [...] no es un determinado modo de ser, ni es su imagen firme, sino que viene a ser el último recuento de su conciencia y autoconciencia y, al fin y al cabo, su última palabra acerca de su persona y de su mundo. (Bajtín, 2005, p. 74)

En este sentido, el mundo concebido así se plasma en "visiones del mundo materializadas en las voces" (Bajtín, 1996, p. 354).

En el marco de estas definiciones se han identificado, inicialmente como voces que pueden estar presentes en los informes contables, las voces del contador, auditor, administrador, accionistas, gremio de contadores públicos, organismos internacionales de regulación contable y las autoridades tributarias.

Análisis y evaluación

A partir de las categorías preliminares y de las que en definitiva resulten del proceso recursivo entre lectura y análisis, se pretende examinar las diferentes voces que intervienen en los informes contables, su narrativa y dialogismo en torno a su carácter de autor - héroe, autoridad – autonomía en función de la presentación de los informes contables como un texto polifónico.

Este análisis debe partir de la consideración en la disociación que representa la inserción del concepto de polifonía y dialogismo en un ámbito que hasta ahora ha estado dominado por una voz única, absoluta e incuestionable. La incorporación de varias voces en la presentación de los informes contables con igual valor a la voz de la regulación contable, tiene como último propósito derribar el monologismo que busca reducir su potencial a una sola voz de autoridad.

De allí la necesidad de determinar cómo oscilan las distintas voces analizadas en relación a las fuerzas ideológicas presentes en el proceso de presentación de informes contables. Su relación con el poder dependerá de la orientación de las mismas hacia las fuerzas centrípetas y cohesionadoras (oficiales: normas contables) o hacia las fuerzas centrífugas (no oficiales: autónomas).

La voz del autor y su relación con el héroe o personaje, es también objeto de análisis, considerando las tensiones y conflictos expuestos, en los que se argumenta la falta de independencia del contador como autor real en la construcción de los informes financieros, dada su actuación frente a una norma, cuyas declaraciones prescriptivas y performativas limitan su juicio profesional. Profundizar desde los supuestos teóricos de Bajtín acerca de quién es el autor real y el autor empírico de una obra, ayuda no solo a describir y a reconocer la autoría actual de los informes financieros, sino además a caracterizar las voces presentes, incluyendo la del autor, en el sentido, de cómo lleva a cabo su discurso y cómo representa al héroe o personajes, constituidos estos por las voces de unos usuarios exclusivos que, aparentemente, se fusionan con la voz autoritaria de la norma contable, en

una relación subordinada, exclusivamente vertical como la que encarna la obra monológica.

Tales aproximaciones, en contraste, permiten caracterizar cómo se presenta el autor y el héroe o los personajes en los informes contables dialógicos y polifónicos, tomando en cuenta que el contexto monológico solo se debilita si se enfrentan dos enunciados dirigidos, equitativa y directamente, hacia un mismo objeto, en un mismo contexto, pues dos discursos sobre un mismo objeto, en un mismo contexto y nivel, solo pueden relacionarse dialógicamente, requiriendo para ello que la voz del autor pierda su supremacía.

Escenario investigativo

El escenario investigativo del presente estudio se enmarca en los informes contables, particularmente, las voces que en ellos se expresan y por ende las silenciadas o suprimidas por otras, así como su narrativa y dialogismo en un escenario polifónico. Para abordar el mismo, se tratan las fuentes escritas en las cuales se expresan las distintas voces a ser analizadas (normas contables, normas o leyes tributarias, entrevistas a actores y voces clave, entre otras relacionadas).

Actores y voces clave

Los actores y voces clave relacionadas con el objeto de esta investigación son los contadores públicos, auditores, administradores de empresas, representantes del gremio y académicos. Estos actores son abordados de acuerdo con el escenario en el cual expresan sus voces, Por tal razón en la

investigación se escogen a los actores del diálogo, por su experiencia y vinculación con el área contable, considerando una cantidad de tres (03) por cada uno de los siguientes escenarios, de la siguiente manera:

- Escenario del ejercicio de la profesión contable (practicantes): representado por los contadores públicos emisores de los informes financieros y auditores.
- Escenario de la gestión empresarial, representado por los administradores.
- Escenario de los organismos regulación de la actividad contable: representados por el gremio de contadores públicos (FCCPV).
- Escenario Investigativo, representado por los académicos.

Bdigital.ula.ve

Para llevar a cabo la siguiente investigación, es necesario aplicar distintas estrategias; a continuación, se describen tales acciones.

Observación documental

Por ser el eje de la investigación la fundamentación teórica de la polifonía y el dialogismo en los informes contables, la observación documental es primordial.

Entrevista en profundidad

Para cumplir con las intencionalidades de la investigación, relacionadas con las implicaciones del discurso monológico en la práctica contable, la

caracterización de las voces presentes en los informes contables, su narrativa y dialogismo, los actores clave se abordan a través de un guión de entrevista en profundidad, con unos disparadores de la conversación, a objeto de entablar un diálogo que permita conocer su opinión, punto de vista o postura ideológica o develar la voces refractadas en su discurso.

Para Zacarías (2009), la entrevista en profundidad “es un diálogo propuesto, motivado, sostenido y acordado desde quien tiene la iniciativa de conocer algún rasgo del mundo social sobre cual el entrevistado posee información” (p. 79).

Los disparadores de la conversación versan sobre las tensiones y conflictos generados como consecuencia del discurso monológico en la práctica contable, así como sobre las opiniones, puntos de vistas o posturas ideológicas actualmente suprimidas en los informes financieros, que pudieran estar presentes en los informes contables polifónicos y dialógicos (ver anexo A). En este diálogo entablado se puede re-preguntar y variar la estructura de la conversación en función de alcanzar su intencionalidad.

Validez y Credibilidad de la investigación

Un enfoque hermenéutico dialógico de la investigación, desde la perspectiva de Bajtín, implica que todas las voces, incluyendo la del investigador, intercambian sus puntos de vista en un plano horizontal, es decir, se genera un cruce de voces, sin que ninguna de ellas tenga privilegios sobre las otras, pues no se pretende hablar de los otros, de sus contextos y textos; sino con los

otros, sus textos y contextos, forjando así el ambiente en el que el otro, el silenciado, recupera su voz, conquista su expresión como diferente.

La validez de la investigación desde la perspectiva positivista remite a la noción de que un conocimiento es válido en tanto permita representar objetivamente la realidad estudiada (Sisto, 2008). Desde el enfoque cualitativo, se ha abogado por dejar este tema de lado, no obstante, se requieren criterios de validez como una demanda de responsabilidad a la investigación, por lo cual esta ha sido resignificada, emergiendo criterios propios para la investigación cualitativa, en los que se asume una nueva relación productiva con el otro.

Tales criterios de validez son desarrollados en tanto pautas que permitan la conversación entre una comunidad de intérpretes, para elaborar un diálogo complejo e interesante que permita crear un espacio para un discurso compartido (Sisto, 2008). Los mismos se concretan en esta investigación en las siguientes dimensiones:

Credibilidad

La verdad de la investigación es vista, no desde la “objetividad” positivista, sino desde el consenso comunicativo entre los actores involucrados, lo cual implica que la investigación sea creíble tanto para la comunidad de investigadores interesados en la temática abordada, como para los actores involucrados en tanto sujetos de la situación estudiada (Sisto, 2008). Así pues, los procedimientos que se han de aplicar, la recolección de datos o la ilustración de los mismos con ejemplos específicos, tienen como objetivo conseguir la aceptación de los resultados.

A tales fines todas las conversaciones son grabadas por medios electrónicos y trascritos, de manera de conservar fielmente las opiniones de todos los actores, así otros investigadores pueden leer las respuestas y comprender las bases de la interpretación para esta investigación, pudiendo todos verse reflejados en los hallazgos de la investigación sobre las implicaciones del discurso monológico en la práctica contable y la caracterización y narrativas de las voces que pueden estar presentes en los informes contables polifónicos.

Consideración de la voz de los participantes

La experiencia de los actores es considerada relevante; el sujeto investigado tiene voz y, por lo tanto, puede confirmar en la misma entrevista, a través de los turnos de habla la consistencia y la diferencia. También, en los casos que sea posible, las mismas entrevistas pueden ser escuchadas por ambos participantes en conjunto (entrevistado y entrevistador), comentando en conjunto las posibles categorías y repertorios dignos de analizarse.

Reflexividad

La reflexividad o subjetividad crítica es el ejercicio de una conciencia igualmente crítica, respecto a la propia acción del investigador como sujeto realizador de la investigación. La reflexividad hace del investigador y de su actividad objeto de su propio análisis, demandando una mirada crítica sobre su propio discurso, así, parte del proceso se constituye también como una interrogación acerca de sus propias suposiciones y de los modos a través de los cuales hace sentido a partir de los textos. Una manera de cumplir con estas premisas es planteándose una serie de preguntas; por ejemplo, ¿Por qué

yo estoy leyendo este enunciado de esta manera?, ¿Qué características y efectos produce esta lectura?

Bdigital.ula.ve

CAPÍTULO V

IMPLICACIONES DEL DISCURSO MONOLÓGICO EN LA PRÁCTICA CONTABLE

Desde inicios del presente siglo se viene gestando un proceso de regulación contable internacional que ha tenido implicaciones sustanciales en la práctica contable. El IASB se ha convertido en el regulador global de la información contable y financiera, con la emisión de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que constituyen un modelo contable que da prevalencia a la producción de información para inversores, acreedores y prestamistas, actuales y potenciales, que actúan en mercados financieros, convirtiéndose en un lenguaje global de facto que opera bajo un discurso monológico, y promueve, en consecuencia, la producción de estados contables monológicos, suprimiendo las otras voces identificadas en el proceso contable, con lo cual convierte la práctica contable, en un espacio cerrado, lineal, al seguir un estatuto que no puede ser violentado.

Mediante el uso de la retórica, convence al público de los informes contables acerca de su neutralidad u objetividad, haciendo ver que los principios y reglas establecidos son producto de la aplicación científica de modelos hipotético deductivos cuando en realidad fueron construidos de manera inductiva y a partir de un inventario de prácticas profesionales que luego han sido institucionalizadas por el régimen contable internacional

desde las representaciones sociales dominantes y desde las categorías hegemónicas.

Se posiciona la idea de representación fiel de la realidad, para otorgar un carácter objetivo a la información que ella produce y busca considerarla como una disciplina neutral, sin interés alguno. No obstante, su discurso es emitido por una comunidad, con un mensaje particular, encaminado a un grupo específico para influir en sus decisiones, razón por la que se considera una práctica socialmente construida.

Bajo esta “construcción social” los informes contables, lejos de representar la realidad económica y social de las organizaciones, enmascaran la existencia de conflictos e intereses económicos y políticos. Sus propuestas, desde un punto de vista particular, son preparadas para satisfacer intereses de un grupo de personas, generándose una serie de tensiones y conflictos como consecuencia de las profundas diferencias sobre los distintos puntos de vista que se tienen con respecto a los objetivos que deberían regir la formulación de los estados financieros y los usuarios a los que está dirigida la información contable, los cuales son reducidos a los inversionistas y acreedores de los mercados financieros, bajo el "paradigma de la utilidad de la información", desconociendo los múltiples propósitos de la contabilidad y varias de sus más significativas y potenciales funciones, como sistema de información y control.

El discurso monológico en la contabilidad opera como una suerte de matriz que no se discute y que en gran medida reproduce percepciones y creencias que son aceptadas sin discusión. Las normas internacionales de

información financiera, como expresión del pensamiento único, se configura bajo los presupuestos de la simplificación de la realidad por medio de la fragmentación disciplinaria, la hegemonía del pensamiento económico, tanto en sus manifestaciones técnicas como éticas y la unicidad de perspectivas como demostración de “la realidad”.

Las NIIF bajo la defensa del dogma de la armonización contable internacional, constituyen el discurso dominante en la contabilidad empresarial; su propósito es disminuir la complejidad existente entre los distintos países del mundo para lograr una eficiente competitividad global inter empresarial. De esta manera, el correlato de la Contabilidad, respecto de la realidad económica, se reduce a la Contabilidad Financiera, resultando como modelo hegemónico que tiene por finalidad representar exclusivamente los hechos financieros-patrimonialistas; haciendo ver, a veces, que es la única contabilidad posible.

Como pensamiento único, la estrategia de IASB, a través de las NIIF, es exigir la aceptación del modelo de regulación, valiéndose, en palabras de Herrera (2012), de diferentes tácticas, tales como: facilitar la concesión de beneficios y ayudas de colaboración internacional; patrocinar la refinanciación de las deudas externas de las naciones; permitir o restringir la entrada a tratados de comercio internacional; ser reconocidos en un ranking que favorece o desfavorece su posición y reconocimiento en el mercado, tal y como ocurre en el caso de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), entre otras. Conforme a ello, la aceptación voluntaria de este modelo de regulación contable es solo un discurso de legitimación, pues en verdad la aceptación del modelo es impuesta, dado que

la nación que no esté en sintonía con este, deja de pertenecer al mercado como máximo sistema económico internacional.

Se afirma, en ese sentido, que las normas contables obligan a las empresas a presentar información financiera de forma distinta a como lo habrían elegido voluntariamente, generando una serie de repercusiones en la práctica contable, tal como lo señalan las distintas voces clave entrevistadas.

Matriz de análisis 9

Opiniones sobre las implicaciones en que las NIIF obliguen a las empresas a presentar información financiera de forma distinta a como lo habrían elegido voluntariamente. (Anexo 2)

Voces clave	Opinión
Practicante	
P2	La contabilidad debe servirle a la empresa y hacerse en función de las necesidades que los usuarios tengan. Preparar una contabilidad para otros usuarios, que además nunca van a tener relación con la empresa, es generar una información que no sirve y que, por tanto, no será considerada.
Administrador	
A2	Las empresas no tienen opción, el campo de la contabilidad está totalmente normado. Eso implica que la contabilidad deje de ser útil para las empresas pues no atiende sus requerimientos particulares.
A4	Evidentemente se omiten las particularidades de las empresas cuando se estandarizan los modelos, esto puede traer como consecuencia que la información que se produce bajo ese modelo pierda importancia para esas empresas y que la produzcan precisamente solo para cumplir con la obligatoriedad.
Académico	
AC1	Los hechos económicos, la medición, valoración y representación de los mismos no se hacen conforme a la realidad. Se distorsiona la realidad a través de la contabilidad, no porque el contador público lo sugiera de esa manera, sino porque las normas así lo imponen.

AC2	Bajo este modelo, no solo se reducen las funciones que tradicionalmente ha tenido la contabilidad, sino que además se ha puesto al servicio de los mercados financieros, obligando a considerar todas las demás dimensiones asociadas con las distintas empresas en función de esta visión única.
AC3	Se genera información sesgada, convirtiendo las NIIF realmente en un instrumento de dominación ideológica que desdice de los esfuerzos por hacer avanzar la contabilidad como una disciplina con bases científicas.
AC4	Las NIIF no son para aplicarse a todas las formas organizacionales ni para todos los fines o propósitos contables. Se obliga a las empresas a adoptar una información que no le es útil para su toma de decisiones. Exigir tratamientos contables que no reconocen el contexto organizacional conlleva a que las empresas consideren la contabilidad simplemente como un requisito formal.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Tal como se observa en las opiniones de las voces clave, representadas por administradores y académicos, las principales implicaciones que tiene la imposición de unas normas que no responden a las necesidades de las organizaciones es que se distorsiona la realidad y se pierde la utilidad e importancia de la contabilidad para esas empresas, considerándola solo para cumplir requisitos y/o trámites legales. Por otra parte, la visión única, orientada a los mercados financieros, restringen las funciones tradicionales de la contabilidad obligando a considerar todas las demás dimensiones asociadas con las distintas empresas en función de esta única perspectiva.

La información sesgada que produce la contabilidad bajo el modelo de regulación contable, como instrumento del modelo económico dominante, afecta el avance de la contabilidad como una disciplina con bases científicas.

El modelo de regulación contable internacional al pretender llenar todas las expectativas y necesidades específicas de todos aquellos que tienen intereses particulares sobre cualquier aspecto de la actividad corporativa, a través del uso de un único informe financiero que parte del marco de un sistema económico basado en la actividad comercial, desvirtúa la información al homogeneizarla y silencia las voces de los distintos usuarios que tienen intereses particulares, tal como lo expresan las voces clave en la entrevista realizada, de acuerdo a la matriz de análisis 2.

Matriz de análisis 10

Opiniones sobre las implicaciones en el uso de un único informe financiero, que parte de un modelo económico comercial para cumplir con los intereses particulares, sobre cualquier aspecto de la actividad corporativa. (Anexo 2)

Voces clave	Opinión
Practicante	
P2	No se debería hacer énfasis en un usuario en particular. En todo caso, es la empresa la que debería darlo, en función de conseguir lo que se espera. Desde el enfoque de la norma, tomar en cuenta a usuarios de mercados que no son naturales de las empresas venezolanas, no sirve.
P3	Se desvirtúa la información al homogenizarla y por lo tanto no ofrece información relevante, hay otro tipo de información que debería también poder revelarse, como información cualitativa, información social, ambiental, etc. No todos los usuarios están en función de maximizar la utilidad económica como por ejemplo los grupos de interés, las asociaciones sin fines de lucro, etc.
Administrador	
A1	Justamente esa es la información que se registra. No se puede pedir que mida información que no se encuentra dentro del sistema contable.
A2	Es un modelo rígido que omite otras actividades que puede realizar la empresa y que a su vez impactan en esta, además omite otros tipos de organizaciones con naturaleza distinta a la

comercial, eso influye también en el ejercicio de la profesión contable pues queda reducida a estas funciones solamente.

A3 El modelo contable debería poder medir otro tipo de variables y no solo las financieras o comerciales, también las económicas, administrativas y sociales a fin de generar verdaderos estados contables. No hacerlo reduce y limita, la práctica y la profesión, netamente a lo instrumental.

Gremialista

G1 Se generan vacíos y consecuencias que limitan la toma de decisiones, pero el contador siempre tiene un margen de maniobra para hacer valer con la implementación de políticas contables adecuadas su criterio profesional en aras de atender las necesidades de información requeridas.

Académico

AC1 Se definen estos estándares como elementos financieros, se definen cuáles son los estados financieros, cómo se hacen las revelaciones a los mismos y prácticamente esa estandarización uniforma globalmente a la contabilidad bajo el interés de los estados y las organizaciones que producen dicha información... y ¿cuál es ese interés?, la financiarización económica a través de las expresiones de la contabilidad.

AC2 Este reduccionismo a lo comercial y financiero en la contabilidad también limita la amplitud del campo de observación contable a variables exclusivamente cuantitativas y monetarias, restando valor de lo social y cultural de la contabilidad. Desarrollar un único juego de EIFF implica la “armonización” de todo tipo de actividad, sea esta empresarial, social, o económica, y eso nunca ocurre en la realidad. No se puede pretender que, al satisfacer las necesidades de información de usuarios particulares, se responda a las necesidades de los demás usuarios, pues la información que sirve para unos, no necesariamente es útil, pertinente y equitativa para los otros.

AC3 Esto hace que se atiendan las necesidades de unos agentes específicos, dejando por fuera a otros agentes que constituyen la coalición de intereses denominada empresa. Al reducir la realidad organizacional a variables financieras se afecta el patrimonio y se condiciona lo social, económico y administrativo a las expresiones cuantitativas de tipo financiero, tal como lo pretende hacer el ente

regulador con las nuevas normas de sostenibilidad NII S1 y NIIF S2, las cuales pretenden determinar cómo las dinámicas de la naturaleza afectan a la organización, lo cual es una orientación abiertamente de corte antropocéntrico, desde el campo estrictamente económico.

- AC4** Con la llegada de los mercados financieros, la función hegemónica en la empresa es las finanzas, lo que implica que ya no tenga relevancia la producción misma, sino el apalancamiento, la rentabilidad, tener una estructura óptima de capital, un eficiente manejo del portafolio de inversiones y por su puesto la minimización de los riesgos financieros. Importa es el control de los flujos de efectivo antes que la posesión y gestión de activos. Esto trae una serie de problemas y desventajas que afectan el efectivo funcionamiento de las organizaciones, puesto que la contabilidad financiera no incluye todas las variables relevantes necesarias para el ejercicio de las empresas, como, por ejemplo, las relacionadas con estrategias económicas y sociales necesarias para la toma de decisiones internas y externas; estas últimas, si bien son de difícil reconocimiento, su incorporación en la contabilidad es indudablemente una gran necesidad.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Se observa en esta matriz de análisis cómo la principal implicación relacionada con la implementación de un único informe financiero para todo tipo de organización, se encuentra asociada a la financiarización de la economía y de la empresa, como expresión del discurso del modelo económico dominante actual erigido por el capitalismo financiero, que ha provocado profundas transformaciones en la teoría y práctica contable. Entre ellas, la simplificación de: la contabilidad a la contabilidad financiera, de los usuarios a los usuarios de los mercados financieros y del rol del contador al interés privado, constituido este, por dirigir información a los mercados de capitales y satisfacer sobre todo el objetivo de maximizar el valor de la empresa para los accionistas.

Tales reduccionismos limitan, en palabras del académico AC2, la amplitud del campo de observación contable a variables exclusivamente cuantitativas y monetarias, restando valor de lo social y cultural de la contabilidad, además del valor económico y productivo de las organizaciones. Atender las necesidades de unos agentes específicos, dejando por fuera a otros desconfigura el contrato social que implica la coalición de intereses que posee la organización. De esta manera se produce la simplificación del concepto de empresa como “firma” abstracta, y, en consecuencia, tal como lo afirma Gómez (2004), se pierde de vista la complejidad de la contabilidad, sus funciones y roles intraorganizacionales.

La asimilación en el campo empresarial de criterios contables útiles para el mercado financiero y su lógica actual de financiarización, representada fundamentalmente en el modelo del valor razonable, desconfigura la utilidad y el papel de la contabilidad dentro de la empresa, al suponerla como un único agente, con expectativas homogéneas y permanentes, racionalidad ilimitada y complejidad mínima en sus decisiones, escenario que no se cumple ni siquiera en las grandes compañías trasnacionales.

Con esta idea “sintética” de la empresa, se termina generando una débil concepción de gobierno corporativo, puesto que el mismo no implica solamente la participación de los agentes accionarios. Un sólido gobierno corporativo, debe estructurar los contratos externos e internos con todos los grupos de interés (stakeholders) y satisfacer las muy disímiles expectativas, necesidades y demandas de todas las partes interesadas, ofreciendo información hacia adentro y hacia fuera de la empresa a fin de permitir estructurar, evaluar y cumplir los contratos con todos los interesados.

Son igualmente importantes las implicaciones de la implementación del modelo de regulación contable internacional, relacionadas con la no atención del objetivo de la administración o la gerencia, de cara a las funciones de control que garantizan el cumplimiento de los objetivos y fines de la propiedad. Las NIIF, como lo sostiene Viloria, Pacheco y Casal (2010), restringen la utilidad de la información financiera desde dos perspectivas; primero desde la perspectiva del usuario, pues enuncia que los usuarios principales están conformados por inversionistas, prestamistas y acreedores asociados al mercado financiero, excluyendo al usuario interno, es decir a la gerencia, así como a otros usuarios externos como empleados y Estado, y segundo, desde la perspectiva de la utilidad de la información, pues solo se refiere a decisiones de inversión en el contexto de un mercado particular, que es el financiero (párrafo OB2).

El marco conceptual de las NIIF de 2018, aclara al respecto, que la administración deja de ser uno de los usuarios a los cuales está dirigida la información financiera por cuanto

La administración no necesita confiar en los informes financieros de propósito general debido a que ella es capaz de obtener la información financiera que necesita internamente. (IASB, 2018, Conceptos principales)

En la entrevista realizada a las voces clave, se puede conocer cómo impacta en las organizaciones la eliminación de este objetivo en la presentación de información bajo NIIF.

Matriz de análisis 11

Opinión acerca de los objetivos en la presentación de los estados financieros y los usuarios a los que está dirigida la información contable. Implicaciones por la no atención del objetivo de la administración o la gerencia. (Anexo 2)

Voces clave	Opinión
Practicante	
P2	Se debe preparar la información de acuerdo a como lo requieren los usuarios. Considero que los usuarios específicos que se deben atender son la gerencia y los entes que tienen poder para exigir información y que pueden representar una amenaza para la empresa, por sanción, por negación de registro o trámite, etc. La gerencia necesita la información contable para la toma de decisiones operativas, el accionista para conocer el rendimiento, hacer la contabilidad para unos pocos usuarios es sesgarla y hacerla inútil.
P3	Hay implicaciones especialmente para el control interno de la empresa, se dejan además de lado aspectos sociales y económicos que se necesitan para analizar integralmente a las empresas. Reflejar bien la situación económica puede a través de esos análisis tomarse decisiones adecuadas en el aspecto social.
Administrador	
A2	La mayoría de las empresas son muy celosas con la información. Hay mucha falta de transparencia. Hay muchos factores que influyen en ello, especialmente en un país como el nuestro en que desde el mismo Estado se niega la publicación de las cifras macroeconómicas y estadísticas, lo que influye también en la toma de decisiones. A lo interno podemos hacer muchas cosas, pero estamos limitados en conocer de forma veraz como se está comportando el mercado.
A3	La información financiera debería ser útil para todos sus usuarios y no solo para los que actúan en los mercados financieros. El administrador es uno de los principales usuarios y no contar con información contable idónea hace que se recurra a la improvisación en la toma de decisiones, afectando su buen desempeño. El administrador debe ser especialmente tomado en cuenta como usuario de la información financiera y el contador incluso debe trabajar en equipo con él para lograr representar información más integral de todos los procesos y ser una

		información más pertinente para la toma de decisiones interna.
A4		No debería limitarse la información financiera a unos determinados usuarios porque las organizaciones tienen que cumplir responsabilidades con otros usuarios, uno de esos es el administrador, pero lamentablemente los estados financieros se han visto más como un requerimiento técnico que una herramienta financiera para el gerente. La contabilidad bajo NIIF no provee información para satisfacer los requerimientos de los administradores que es fundamentalmente utilizada para el control operativo y planeación de la organización.
Gremialista		
G3		Hay un sesgo de información, la información debería ser para todos los usuarios.
Académico		
AC2		Cuando no se toma en cuenta el objetivo relacionado con la administración se afecta la posibilidad de que los EEFF puedan ser vistos como consecuencia de decisiones, compromisos, y acontecimientos que han ocurrido ya, es decir de registros históricos; esto es fundamental para establecer responsabilidades y tomar decisiones organizaciones que permitan hacer funcionar a las organizaciones y que también ayuden a crear expectativas útiles sobre el comportamiento y acontecimientos del futuro. Estoy de acuerdo que sin los registros históricos se pierde la función de comunicación de la contabilidad y por lo tanto la realización de los contratos sociales de la organización, puesto que la información financiera es realmente útil cuando sirve para evaluar, diagnosticar y controlar el resultado de las operaciones que realiza la empresa, y estos solo es posible cuando los valores de presentación de la información son en base a costos históricos.
AC3		En la década de 1970, el marco conceptual de la regulación contable consideraba como usuarios de los EEFF los propietarios, prestamistas, proveedores, inversionistas, acreedores, empleados, clientes, reguladores, sindicatos y público en general, actualmente estos han sido reducidos a inversionistas y acreedores de los mercados financieros. Esto lo que ha hecho es reforzar la asimetría de información y por lo tanto se afecta la rendición de cuentas, porque se privilegia la concepción financiera de la empresa y como lo dije anteriormente, eso invisibiliza algunos agentes que eran preponderantes en la concepción orgánica de la

empresa. Lo que quiere decir que se fortalece la gestión de riesgo financiero en las organizaciones, en perjuicio de la gestión del riesgo operacional, y se normaliza conceptos como los de la incertidumbre, la tasa de descuento, el valor de la entidad o los flujos de caja futuros, todo un enfoque de valoración que legitima una perspectiva que incorpora expectativas financieras a la representación de la realidad económica de la empresa, a partir del valor razonable, y se institucionaliza elementos propios de la financiarización en el plano organizacional. Es decir, la financiarización de la organización.

AC4

Para que la información sea útil debe ser relevante y completa. Sin embargo, esto no ha sido así, puesto que no se brinda la misma importancia al total de usuarios de la información, supeditando a la mayoría a conformarse con la información que se preparó para los inversores. En las normas para pymes se permea esta visión financiera, porque también están orientadas a usuarios externos sin proveer información de carácter interno que sea útil para la toma de decisiones de gestión. La información acerca de la gestión de la productividad y del capital operativo empresarial, es una de las grandes necesidades de información, especialmente en países como el nuestro. Los estados financieros de las pymes se utilizan para muchos propósitos, especialmente de parte de los propietarios que son administradores, sin embargo, las NIIF para pymes no tienen por objetivo suministrarles información, porque se considera que, al ser usuarios internos, los propietarios que son administradores pueden obtener cualquier información que necesiten. Pero, no significa, que por estos permanecer en el día a día de las organizaciones, puedan obtenerla, pues si el personal con el que cuenta produce información de carácter externo, la información que va a tener disponible la gerencia es igualmente con propósitos externos, por lo que no va a ser útil para que ésta tome sus decisiones, además las demandas reales de la economía actual indican que la información elaborada para las pymes debe ser útil a la gerencia para la toma de decisiones administrativas o de gestión.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

De acuerdo con lo expuesto, las voces clave entrevistadas, coinciden en la incidencia negativa de la supresión del objetivo de la administración en la toma de decisiones operativas, el control del desempeño y la planeación de la organización. La información sesgada producto de la exclusión de los usuarios de la información financiera, además de dejar de ser útil y pertinente, refuerza la asimetría de información y afecta la rendición de cuentas, puesto que se afecta la posibilidad de que los estados financieros se construyan en función de sus registros históricos.

Esta exclusión también implica el enmascaramiento de intereses y/o conflictos que, de forma individual o colectiva, los usuarios o voces suprimidas 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.

Al privilegiarse los intereses de solo unos pocos usuarios en detrimento de las necesidades del resto de éstos, incluida la gerencia, y además, contextualizar la información en el marco del mercado financiero, los flujos de fondos futuros y el valor razonable, de acuerdo con Viloria, Pacheco y Casal (2010), “toman” control de la información financiera, en detrimento de decisiones relativas a la propia operatividad del negocio, tales como: capacidad de pagos de deuda, estructuras de costos atadas al cumplimiento de leyes respecto del control de precios, capacidad de pago de dividendos, compensación a empleados sobre la base de resultados (utilidades), entre otras.

Esta asimetría de información se produce cuando se acepta que ésta solo debe prepararse para que los inversores y acreedores de los mercados financieros tomen decisiones, significando que los otros usuarios no tienen los mismos derechos de información, incluyendo a la gerencia y los accionistas que son quienes aportan y mantienen el capital de la organización, lo que se traduce en un distanciamiento de la contabilidad y de la información en relación con las premisas que las sustentan.

En este escenario monológico vemos cómo las prácticas significantes, ideologías, valores y necesidades de información que se consideran significativas son las que están orientadas a la información financiera que es de utilidad a los mercados financieros. Todo lo que no sea así se considera superfluo e irrelevante, pues los demás usuarios de la información contable solo tienen valor en relación con la perspectiva dominante, quedando disminuidos a la condición de objetos al no reconocerlos como “otra conciencia” ni como titulares de derechos. El monologismo en la contabilidad encierra así su praxis y reduce el mundo que representa, al pretender ser la última palabra.

Reducir la realidad contable al mercado financiero bajo la perspectiva del IASB, especialmente en países como Venezuela, donde las diferentes necesidades y usos de la información fueron sesgadas hacia lo público, entendido este, como la información dirigida a los mercados financieros, tiene como resultado que se vean disminuidas las funciones de control, de registro y de información para todos los reales o potenciales usuarios.

Es así como en Venezuela, a partir de la decisión tomada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) en 2004, de adoptar la norma internacional como modelo contable vigente en el país, se incluyen a todas las empresas sin importar su participación o no en los mercados financieros, generándose una serie de consecuencias para esas empresas con distintas formas asociativas, al tener que adaptarse a un modelo contable que no toma en cuenta sus particularidades en vista de que no se les ofrece otro.

Al respecto responden las distintas voces clave entrevistadas, como se puede ver en la siguiente matriz de análisis.

Matriz de análisis 12

Opinión acerca de las implicaciones que tiene para empresas con distintas formas asociativas tener que adaptarse a un modelo contable que no tome en cuenta sus particularidades en vista de que no se les ofrece otro. (Anexo 2)

Voces clave	Opinión
Practicante	
P2	En estos casos figuran las cooperativas, que en Venezuela están controladas por la SUNACOOP la cual exige la presentación de la contabilidad de acuerdo a la ley especial para cooperativas, pero el Registro Nacional de Contratistas, exige la presentación de la contabilidad bajo NIIF, lo que significa que solo se toma en cuenta lo financiero y económico, dejando por fuera aspectos sociales que caracterizan este tipo de organizaciones sin fines de lucro.
P3	Pedirles a esas otras formas asociativas una contabilidad bajo NIIF implica que ellas violen su condición, su naturaleza, al aceptar un tratamiento por decir de una empresa sin fines de lucro, como si se tratara de una empresa comercial, por ejemplo, como ocurre con las cooperativas que tienen su propio plan de cuentas y que tengan que dejarlo de lado para atender las disposiciones de la norma. No tiene sentido que haya otro tipo de empresas si finalmente todas van a recibir el mismo tratamiento contable.

Administrador

- A2** Es necesario que se desarrollen normas que contemplen las particularidades de esos otros tipos de asociaciones que permita evaluar su desempeño y la toma de decisiones, si no se toma en cuenta esas especificidades no se estaría reflejando información real o pertinente.
- A3** Las implicaciones es que están generando bajo este modelo, información que no les sirve, que está divorciada de su realidad, de su particularidad. Es información que no le es útil a nadie, ni a la entidad ni a ningún usuario, por lo menos de las pymes.
- A4** El modelo contable debería estar adaptado al contexto. En Venezuela la mayoría de las empresas no cotizan en los mercados de capitales. Son en su mayoría pymes y microempresas las que existen y realmente son las grandes empresas las que le pueden ver una utilidad real a la aplicación de las NIIF que sí son las que pueden cumplir los objetivos de estas normas ya sea porque si cuentan con los recursos para el cumplimiento y porque su financiación proviene de la búsqueda de inversores externos interesados en injectarles capital; mientras que las medianas su objetivo es mantener el ciclo de la producción en pro de beneficios para los dueños de la empresa sin contemplar la búsqueda de externos que inviertan en sus empresas, además la contabilidad básicamente se lleva para cumplir con los requisitos tributarios. Ni qué decir de los otros tipos de asociaciones sin fines de lucro, por ejemplo. Realmente es una distorsión que se les obligue a presentar la contabilidad solo bajo este modelo.

Gremialista

- G1** Como representante gremial, quizás tengo una visión de que la responsabilidad de las implicaciones que haya podido generarse no es solo de la Federación, la responsabilidad también es de las universidades, entonces hay una responsabilidad conjunta y también de entes porque las cooperativas, por ejemplo, se quedaron pasmadas en un plan de cuenta que no da respuesta a la información de usuarios que necesitan información financiera. Entonces creo que hay una responsabilidad conjunta, pero, siempre que hablo del valor ético, del valor subjetivo, del valor de competencia que está establecido en nuestro marco ético, corresponde es al profesional, si no tiene los elementos normativos o los desconoce, siempre tiene la posibilidad de

generar políticas contables.

G4 En esos casos se presenta información sesgada, pero como lo dije anteriormente, la contabilidad está cambiando por la apertura que están teniendo los organismos reguladores al formular nuevas normas para las entidades sin ánimo de lucro. Desde Venezuela con la participación en el GLENIF, constantemente hacemos propuestas en los procesos de consulta y esperamos que puedan ser escuchadas en el proyecto para la implementación de las nuevas normas NIF para pymes en su tercera versión. Es cierto que se impone una realidad que no se corresponde con la nuestra como ha sido el caso de la inflación. La inflación es muy relevante para nosotros en Latinoamérica y estamos planteando cambios en el proceso de aplicación pero esto no es una realidad para los demás continentes como es para nosotros, a pesar que ellos la están sufriendo ahora piensan que no va a ser permanente como lo es para nosotros. La inflación está presente en la tasa de interés, en las estimaciones, en los valores razonables; no solamente está presente en la corrección de la moneda funcional, sino en todos los conceptos contables. Es un proceso cultural que tenemos que estar trabajando. Siguen pendiente nuestras demandas para que se permita, por ejemplo, la capitalización de los gastos de desarrollo y los costos por préstamos. No estuvimos de acuerdo con la medición simplificada de los beneficios post-empleo. No estuvimos tampoco de acuerdo con la exclusión de instrumentos de patrimonio suscritos y no pagados, sin embargo, nos mantenemos en sesión permanente a través de ese grupo, con expectativas positivas.

Académico

AC1 Simplemente se estatiza todo para todas las empresas, para todas es el mismo modelo y es como si, voy a dar un ejemplo un poco coloquial: como si a todas las empresas les pusieran el mismo par de zapatos, a unas les va a quedar correctamente ajustado, a otras les va a quedar supremamente estrecho y habrá algunas que les queda supremamente grande porque no se acomodan a la talla, entonces ese estándar con el ejemplo que le doy es así en el caso de Venezuela. Hay unas normas internacionales de aplicación para algunas empresas que ni siquiera cotizan y, por lo tanto, los estándares no tienen un sentido de llevar por ejemplo el valor razonable, el concepto de activo, el concepto de pasivo, el concepto de gasto, el concepto de costo... no se pueden equiparar

los mismos elementos de los estados financieros y su definición a todas las empresas y las aplicaciones y la razonabilidad de los estados financieros y las revelaciones pues es absurdo que esos estándares tan altamente complejos se les vaya a aplicar a una pequeña empresa, una pyme, un empresario que no tiene esos niveles de negociación, ni cotiza en bolsa, ni tiene negocios de importación o exportación, solamente son negocios locales con necesidades propias de cada región y pues es un absurdo comparar la estandarización de unas multinacionales a una pequeña empresa.

- AC2** No se puede pretender obligar a todas las organizaciones del mundo a construir su información financiera desde una perspectiva única, dejando de considerar sus características operativas, las actividades propias de su negocio y eso se hace al adoptar un juego de normas internacionales de información financiera que tiene aplicación solo para aquellas empresas que hacen vida alrededor de los mercados financieros y que solo sirve para participar en estos mercados. Bajo este modelo, adoptado en Venezuela, ya no se producen normas de contabilidad, sino normas de información financiera, lo que implica el reconocimiento de una realidad en la que no se desarrollan el mayor número de las empresas que hacen vida en el país, dejando de considerar nuestra realidad cultural, legal, económica venezolana.
- AC3** Las prácticas y normas contables se deben determinar en función de las características sociales, culturales, económicas y políticas que posee el entorno en el que operan las entidades, de manera de dar respuesta a sus necesidades. Asumir para todo tipo de entidad una contabilidad dirigida a las entidades que cotizan en el mercado de valores, además de constituir un problema conceptual, una reducción de lo contable, es una clara muestra de analfabetismo contable, lo cual conlleva al atraso cultural y al estancamiento del pensamiento y la profesión contable, pues son normas que no se adaptan al país, toda vez que están dirigidas a satisfacer las necesidades de información del mundo bursátil, lo cual no aplica para el 99% de las empresas del país que son micro, pequeñas y medianas empresas que no cotizan por supuesto en la bolsa de valores y que manejan la contabilidad es para cumplir con los requerimientos tributarios. En definitiva, estas normas no se adaptan a la necesidad del país, pues solo responden a las
-

necesidades de un tipo de empresa (las que cotizan en el mercado bursátil).

- AC4** En Venezuela más del 99% de empresas que existen son microempresas y pymes que no tienen ninguna relación con los mercados financieros. Muchas otras son cooperativas, cajas de ahorro, fundaciones, organizaciones con características disímiles, por lo que no es lógico que todas deban estar obligadas a aplicar los mismos tratamientos contables, porque no tienen los mismos objetivos, usuarios ni necesidades de información, más aún bajo una norma orientada a satisfacer necesidades de los mercados financieros. Si bien las NIIF para pymes fueron desarrolladas con la intención de simplificar, para este tipo de empresas, los tratamientos y requerimientos exigidos por las NIIF plenas, no es cierto que las pymes requieren menos información contable y financiera que las grandes empresas, lo que requieren es una información distinta. Por eso exigir a estas empresas estas normas es poner una carga de costos de información sin ningún beneficio. Entre algunos efectos que generan de forma contraproducente, por ejemplo, la aplicación de las NIIF para Pymes están la limitación en la evaluación de los activos, la capitalización de los costos financieros y los gastos de investigación y desarrollo, además de la demanda de procedimientos contables con reducida orientación operativa e igual complejidad al igual que la requerida en las normas plenas.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Coinciden las voces clave entrevistadas en sostener que el modelo contable de regulación internacional no responde a la realidad del contexto venezolano y tampoco a la naturaleza de las organizaciones que en su mayoría son micro, pequeñas y medianas empresas y otras formas de asociación, que no cotizan en los mercados financieros y que presentan otros requerimientos de información con otros objetivos, normalmente relacionados con el control y la evaluación del desempeño. La realidad contable nacional es muy diferente a la internacional; especialmente en

Venezuela la regulación contable está caracterizada por una influencia de marcos legales tributarios, lo que hace que la mayoría de las empresas produzcan contabilidad con fines tributarios y no para la esencia misma de la organización o para satisfacer las necesidades de otros usuarios.

Al crear un cuerpo de normas con la exigencia de presentar la misma información, de la misma forma, en cualquier parte del mundo sin ofrecer estándares de medición para que las empresas lo usen en iguales condiciones, resulta evidente la imposibilidad de que la información cumpla con la característica de comparabilidad, pues en palabras de Pacheco (2014), cada empresa se ve como única, las condiciones del entorno no son iguales para todas las organizaciones por lo que los estándares deberían reconocer la necesidad de diferenciar el tratamiento de las circunstancias actuales y así no tener reglas tan rígidas para forzar las diferencias de las entidades en el mismo informe. Insistir en un único tratamiento no logrará sino acentuar aún más las diferencias, dejando la información de ser útil de por sí.

Además de las distintas implicaciones mencionadas en esta matriz de análisis, es importante reiterar el impacto de modelos y enfoques alejados de la realidad de la mayoría de empresas en economías no desarrolladas – ejemplo, la venezolana-, como es el modelo del valor razonable y el enfoque de gobierno corporativo, los cuales se caracterizan por actuar sobre organizaciones cuya principal fuente de financiamiento proviene de los mercados de capitales, que hacen cuestionable su pertinencia y compromete los procesos de medición contable en estos contextos.

Si bien es cierto que la responsabilidad de las implicaciones que hayan podido generarse, en el caso de Venezuela, como lo afirma el Gremialista 1, no es solo de la FCCPV, sino una responsabilidad conjunta, en la que al profesional contable, atendiendo el valor de competencia, que está establecido en el marco ético, le corresponde, si no tiene los elementos normativos o los desconoce, generar políticas contables, también es cierto que las funciones del contador se encuentran condicionadas por el mismo desconocimiento y simplificación de la capacidad y funciones de la contabilidad, como estructura y proceso.

Lo descrito anteriormente ha generado importantes repercusiones en el rol del contador como constructor de la información contable, pues de acuerdo con Macintosh 2002, el modelo de regulación contable internacional actual le impide cumplir esa función, negándole, en consecuencia, la opción de convertirse en autor, al constituirlo en una persona que realiza una actividad mecánica, sobre bases establecidas por otros.

Comúnmente se atribuye tal situación al lenguaje prescriptivo y performativo empleado por las Normas Internacionales de Información Financiera, lo cual incide en el comportamiento acrítico y mecánico mostrado por el contador en su práctica contable. Así lo explica el entrevistado AC3 (Anexo 2, Entrevista AC3)

Los modelos contables han sido elaborados a partir de reglas que reflejan detalladamente las operaciones que deben ser consideradas para la preparación de los EIFFF, dejando muy poco al criterio profesional, en un claro mecanismo de los procesos contables que se realizan.

Ello, en parte, también es producto de una visión única que simplifica la contabilidad a la dimensión patrimonial y limita la gestión al logro de variables financieras, tal como lo explica en su entrevista el académico AC3 (Anexo 2, Entrevista AC3) cuando establece que,

El hecho de simplificar la contabilidad a la dimensión patrimonial, a reducir la práctica y la gestión al logro de variables financieras, es decir a una visión única, sin entender la teoría general, así como las diversas posibilidades interpretativas, conlleva a que el Contador se mantenga realizando un ejercicio mecánico, acrítico y poco efectivo, lo cual también es consecuencia de una formación académica fragmentada, aislada, descontextualizada que ha terminado por convertir la profesión de la Contaduría Pública en una práctica técnico-instrumental que la reduce a la aplicación de una prescripción (las NIIF). Esto lo vemos también en la manera como se promueve la carrera y como se enseña la contabilidad, cuando se emite la frase en la que se trata de “una técnica infalible que no necesita ser pensada ni investigada pues ya todo está dicho”, lo cual no solo se trata de un mensaje metodológico o pedagógico, sino ideológico.

El rol del contador, en este sentido, también se ve afectado por un enfoque económico y financiero de la empresa que, de acuerdo con Tua (2000), se limita a informar exclusivamente sobre lo que les interesa a los propietarios del capital, limitándolo a ser un fedatario, pero en asuntos empresariales, contrario a lo que se esperaría de un verdadero carácter social teniendo en cuenta las implicaciones macro que de su labor se pudiera desprender. Al respecto, el administrador A3 entrevistado (Anexo 2, Entrevista A3) explica que

Actualmente la función del contador está limitada a lo económico y financiero porque ha entendido que su función es cumplir con las NIIF, y eso significa dejar de reconocer, por ejemplo, elementos como los activos intangibles como parte del patrimonio de la sociedad, dejando también de lado aspectos sociales o ambientales que inciden en el valor de la riqueza.

Este rol social del contador implica también una responsabilidad moral que está siendo afectada, gracias a estos reduccionismos monológicos, tal como lo expresa en su entrevista el administrador A4 (Anexo 2, Entrevista AP3), cuando afirma

El Contador Público cumple el papel fundamental de brindar información contable confiable a todos sus usuarios, tanto internos como externos. De tal manera, que el contador tiene una responsabilidad moral frente a la sociedad que cada vez más demanda que la empresa amplíe el alcance de sus responsabilidades y asuma un papel más activo y solidario respecto a los problemas sociales.

El Académico AC2 (Anexo 2, Entrevista AC2), en ese mismo sentido, reconoce la omisión de este rol social por parte del contador, como consecuencia del reduccionismo de la contabilidad a la contabilidad financiera, cuando expresa que

Comúnmente se entiende a la contabilidad financiera como externa y exclusivamente relacionada con el mercado financiero. Los contadores se olvidan de lo social y no se involucran en ofrecer alternativas de solución desde su conocimiento, dado el reduccionismo con el que se concibe la contabilidad.

Esta distanciación de la profesión de la Contaduría Pública con respecto a la naturaleza social de la disciplina, cual es la de velar por el interés público, entendido como el bien común, también ha sido consecuencia de los reduccionismos a los que ha llevado el modelo internacional de regulación contable. En relación a ello, el Académico AC4 (Anexo 2, Entrevista AC4), sostiene que,

La información financiera externa no implica sólo responder a las regulaciones. Tampoco implica la separación entre el ejercicio privado o ejercicio público para confinar a la profesión al campo del interés privado como es lo que promueve la regulación internacional... La obligación del contador público, bien sea en la actividad pública o privada, es la de velar por los intereses económicos de la comunidad, entendida esta no solo por las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino por la sociedad en general, que incluye, naturalmente, al Estado.

En definitiva, bajo este discurso monológico, representación del pensamiento único dominante, la contabilidad se sigue desarrollando alejada de los aspectos humanos y sociales, con un enfoque exclusivo en la información contable monetaria y cuantitativa, que promueve un proyecto esencialmente funcional e instrumentalista.

La práctica contable envuelta en este lenguaje único o monológico, pierde su conexión con los marcos contextuales en los que opera y, por tanto, sus informes financieros son carentes de significación o sentido. El sentido de los informes contables y, por ende, de la práctica contable solo se puede obtener cuando estos a través de la interacción comunicativa entre los sujetos sociales involucrados, emisor de los informes contables y sus usuarios, entren en

relación dialógica o dialogismo con el contexto, es decir con la realidad económica y social, respondiendo a sus necesidades y propósitos de información.

Bdigital.ula.ve

CAPÍTULO VI

LAS VOCES PRESENTES EN LOS INFORMES CONTABLES

Como instrumento de comunicación, pero más ampliamente definida como praxis social, la contabilidad, siguiendo la concepción bajtiniana, es concebida como un lenguaje y, en consecuencia, como un texto construido socialmente. Bajo esta perspectiva dialógica, los informes contables son también textos que se actualizan o manifiestan en enunciados que ocurren en el discurso contable.

Para captar el funcionamiento de los informes contables como texto, es decir, cumpliendo su función en la comunicación discursiva, es necesario estudiar cómo se revelan en enunciados, en otras palabras, como totalidad que refleja y refracta los procesos sociales de producción de sentido y unidad de producción discursiva, es decir, como “textos con voz” dilucidando su autoría real al preguntarse ¿Quién los firma?, ¿quién los escribe?, ¿quién habla en ellos?, ¿con quiénes habla?, ¿quién los interpreta? Para ello es necesario no solo poder captar la pluralidad de voces que contienen, sino, además, saberlas ubicar en su contexto histórico.

Abordarlos desde su materialidad, es decir, en la relación de comunicación social que mantienen con sus usuarios, es posible no solo en el nivel de la producción de la información contable sino igualmente en el nivel del

discurso contable, en esa heteroglosia manifestada en la diversidad social de voces contables independientes y enfrentadas dialécticamente que provienen de distintos usuarios relacionados, directa o indirectamente, con la organización (gerentes, inversores, acreedores, sector financiero, trabajadores, Estado, sociedad, entre otros).

Esto implica analizar cómo los informes contables en esta estratificación y heteroglosia desencadenan una serie de fuerzas de unificación y centralización del universo ideológico verbal, fuerzas centrípetas y centrífugas que se chocan continuamente. Por un lado, las fuerzas centrípetas encarnadas en el “lenguaje único”, representado por el modelo de regulación contable internacional con sus NIIF, y por el otro las fuerzas centrífugas representada en los lenguajes ideológico –sociales, es decir, discursos de grupos sociales representados por los usuarios de los informes contables que tienen necesidades u objetivos de información distinta a la suministrada por el modelo de regulación internacional.

Como se ha venido comentando, la práctica contable se desarrolla en un escenario monológico en el que la voz del contador y los usuarios a los que va dirigida la información se funden en una sola voz que absorbe sus puntos de vista, esta única voz, la de la regulación contable internacional, niega la capacidad de otros usuarios para expresarse, de ser escuchados y reconocidos. En un escenario polifónico y dialógico, la heteroglosia en los estados contables puede reflejar todas las voces contables con sus distintos rasgos de autoridad, independencia o autonomía que ejercen.

De allí la necesidad de determinar cómo oscilan las distintas voces contables analizadas en relación a las fuerzas ideológicas presentes en el proceso de presentación de informes contables. Su relación con el poder dependerá de la orientación de las mismas hacia las fuerzas centrípetas y cohesionadoras, oficiales, representadas por las normas contables o hacia las fuerzas centrífugas, no oficiales o autónomas.

Estas voces contables, en el sentido de opiniones, ideas, punto de vistas o posturas ideológicas están encarnadas en las voces del contador, auditor, administrador, accionistas, acreedores, gremio de contadores públicos, organismos internacionales de regulación contable, autoridades tributarias y otros grupos de interés o partes interesadas.

Bdigital.ula.ve

La voz de la regulación contable internacional

La regulación contable nace con la práctica profesional y se desarrolla con el crecimiento económico y la necesidad de contar con unas reglas de actuación común, a fin de lograr la homogeneización de los criterios con los que se confeccionan los estados financieros. En su proceso de internacionalización, la International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation) es hoy por hoy la entidad matriz del organismo emisor de normas contables en el ámbito internacional; el International Accounting Standards Board (IASB).

Impulsada por la nueva arquitectura financiera internacional, la IFRS lleva a cabo un proceso de globalización contable con el respaldo abierto de organismos como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), Banco Mundial (BM), Fondo Monetario Internacional (FMI), Organización para la

Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE), Comité de Basilea sobre Banca y Supervisión (BIS), International Organization of Securities Commissions (IOSCO), U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), Foro de Davos, Banco Interamericano de Desarrollo (BID, Diferentes bolsas de Valores (Bolsa de Nueva York, Bolsa de Londres, Bolsa de Tokio, etc.), entre otros organismos.

La influencia de los grupos de interés con más poder, como el FMI y el Banco Mundial impactan al IASB y determinan la dirección que han recorrido las normas internacionales de contabilidad hasta el presente, las cuales son orientadas unidimensionalmente a satisfacer las necesidades de información de los agentes de los más sofisticados mercados de capitales del mundo, forzando la aceptación del modelo de regulación, para lo cual se valen de diferentes estrategias, como la concesión de beneficios como refinanciar la deuda externa de los países, condicionar el ingreso a los tratados de comercio internacional o la manipulación en favor o en contra de su posición y reconocimiento en el mercado, entre otras.

El IASB, en ese sentido, opera, de acuerdo con Shapiro (1997), por medio de expresiones performativas, y a partir de la emisión de reglas contables sobre la base de ciertas circunstancias preestablecidas que le otorgan autoridad suficiente, lograda en este caso, gracias al apoyo ganado de organismos nacionales de contabilidad, de emisores de normas nacionales, de organismos reguladores en los principales mercados de capitales, así como de los preparadores y usuarios de los estados financieros alrededor del mundo.

Es importante destacar, sin embargo, que aunque se le reconoce la suficiente competencia al IASB como ente regulador de normas contables, no

es un organismo independiente para cumplir con su tarea de producir normas que permitan la representación de los hechos de una manera objetiva, toda vez que son los grupos de usuarios constituidos por los grupos de interés con más poder, quienes más influyen en la creación de normas de contabilidad, pues como lo señala Zeff (2012), éstos, los grupos de usuarios, pueden querer que determinados acontecimientos económicos particulares, sean contabilizados de una manera específica. Destaca el mismo autor, que estos grupos de usuarios desempeñan un papel importante porque

[...] la fijación de normas de contabilidad es una decisión social; es decir, que **las normas de contabilidad son producto de la acción política en la misma proporción que lo son de una lógica cuidadosa o de descubrimientos empíricos** (negritas en el texto original). (Zeff, 2012, p.20)

La formulación de la norma contable, por otra parte, sigue lo establecido en párrafo 18 del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (2013), en el cual se indica que las NIIF se elaboran siguiendo un procedimiento, a escala internacional, en el que participan la profesión contable, analistas financieros y otros usuarios de los estados financieros, la comunidad de negocios, bolsas de valores, autoridades normativas y reguladoras, académicos y otros individuos interesados, así como organizaciones de todo el mundo. El IASB consulta con el Consejo Asesor de Normas (SAC por sus siglas en inglés), en reuniones abiertas al público, sobre los proyectos más importantes y las decisiones de agenda y prioridad en el trabajo, y además discute los asuntos técnicos en reuniones abiertas a la observación pública.

Para llevar a cabo su discurso de legitimación, de acuerdo con Peña (2017), el IASB utiliza la retórica como un lenguaje para controlar, reformar, establecer objetivos y de esta manera, ejercer el poder. Tales objetivos de información, según Gómez (2004) no son amplios ni descentralizados, sino focales y monológicos, aspectos que se observan en el párrafo 6 del Prólogo de las Normas Internacionales de Información Financiera (2007, p. 26), en el que se establecen los objetivos del IASB:

- a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas; y
- c) trabajar activamente con los emisores nacionales de normas para lograr la convergencia de las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

Aunque se afirma que la aceptación del modelo de regulación contable es voluntaria, no se trata sino de un discurso de legitimación, puesto que queda evidenciado su carácter impositivo y autoritario, cuando se restringe el acceso al sistema económico internacional a la nación que no esté en sintonía con la corriente internacionalista de la contabilidad, que en nada tiene que ver con el establecimiento de condiciones de tratamiento científico como instrumento rector.

La base científica, en este caso, no es, objetivamente, lo que determina la actuación del ente emisor y regulador, no obstante, en palabras de Nepomuceno (2011), los comités responsables de elaborar las normas internacionales de contabilidad, se disfrazan de tal espíritu al definir, con fines de acción pragmática, un sistema estructural de conceptos, sustentado en el paradigma de relevancia y objetividad de la información contable.

Bajo la definición de la contabilidad como un lenguaje, cuyo propósito es proporcionar a los usuarios de los estados financieros una “visión fiel” de la situación económica y financiera de una empresa, el marco conceptual del IASB, revisado en 2018, adopta el concepto de neutralidad como una de las características que debe tener la información contable para ser considerada una representación fiel. Por lo tanto, el párrafo 2.15 establece:

Una descripción neutral no tiene sesgos en la selección o presentación de información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, restada importancia ni manipulada de otro modo para aumentar la probabilidad de que la información financiera sea recibida favorable o desfavorablemente por los usuarios. La información neutral no significa información sin propósito o sin influencia en el comportamiento. Por el contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de marcar una diferencia en las decisiones de los usuarios.

De acuerdo con Young (2003), el imperativo de la neutralidad contable es un mito que pretende ocultar la dimensión política de las normas contables, una estrategia retórica empleada para persuadir a los usuarios de la validez de los estándares y silenciar posibles alternativas o críticas. A partir de la “objetividad regulatoria”, los reguladores pueden adoptar puntos de vista

específicos que aparentemente están separados de perspectivas sesgadas y, por lo tanto, “purificar” el debate del efecto contaminante de la política.

Algunas representaciones contables son “objetivas” solo porque responden a las reglas establecidas, aún sin haber constatación de que estas reglas se basen en fundamentos que sean en sí mismos objetivos. Un ejemplo de ello se encuentra en el marco conceptual del IASB, que fue revisado en marzo de 2018, en el cual se establece que el objetivo de la información financiera es proporcionar “información [...] que sea útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales en la toma de decisiones relacionadas a proporcionar recursos a la entidad”. Esta decisión de priorizar a los inversores como objetivo principal de la información contable revela una visión sesgada de la empresa por parte del emisor de normas, una visión financiarizada de la economía, una visión que el emisor de normas ha elegido transmitir que relega, por ejemplo, aspectos sociales y ambientales.

El emisor de normas justifica su decisión invocando la dificultad de responder a necesidades diferentes e inherentemente conflictivas. Ante los diferentes intereses en juego y los potenciales conflictos entre ellos, el emisor de normas internacionales de contabilidad se ve obligado a tomar partido y adopta en consecuencia una perspectiva monológica, cuando valora las necesidades de información de los poseedores de capital financiero, al tiempo que promueve la idea de que la información transmitida es objetiva y supuestamente beneficiosa a todos.

El IASB, de esta forma, establece los tipos de argumentos que considera pertinentes e intenta silenciar aquellos que interpreta como irrelevantes,

omitiendo con su método único las otras voces identificadas en el proceso contable, legitimando, en consecuencia, la producción de estados contables monológicos.

Al transmitir la ideología dominante, la regulación contable internacional, se presenta retóricamente como un marco neutral dentro del cual diferentes partes interesadas pueden perseguir sus intereses. Sin embargo, al centrarse en un solo tipo de agente simplifica la realidad, enmascarando así las cuestiones ideológicas subyacentes.

Bajo este proceso reduccionista, las normas internacionales de contabilidad pretenden atender demandas de comparabilidad y uniformidad, en razón de la necesidad de proveer información financiera útil para la toma de decisiones en un entorno globalizado. Este escenario, en palabras de Young (2006), además de reducir la complejidad de las prácticas contables genera, por parte del IASB, una construcción abstracta de los usuarios.

Al respecto, Hopwood (1994) señala como la voz del usuario es casi invariablemente una voz a la que se hace referencia indirectamente a menudo por los representantes de la industria de la auditoría, los cuales afirman ser capaces de articular las necesidades, intereses y perspectivas de la comunidad de usuarios. Los usuarios así, son representados retóricamente en lugar de sustantivamente y en persona. La perspectiva del usuario es tan obvia que, como lo afirma Hopwwod (1994), se considera no requiere ni una manifestación física ni una apelación a las bases probatorias aceptadas convencionalmente.

El confinamiento del usuario a una representación retórica por parte de otros, por lo general, la industria de la auditoría o los reguladores del mercado de capitales, es, de hecho, una característica predominante en el ámbito de la elaboración de políticas contables internacionales. A pesar de todas las deliberaciones realizadas, señala Hopwood (1994), la voz del usuario real ha permanecido durante mucho tiempo relativamente silenciosa.

Aunque los partidarios de la adopción de la regulación contable internacional afirman que en el seno del IASB se lleva a cabo, a través del debido proceso, una deliberación democrática para atender las demandas y requerimientos de todos los usuarios, en función de la formulación y producción de normas, se trata de un proceso puramente superficial, puesto que es la Junta quien, según lo afirma Young (2003), define los tipos de argumentos que se consideran pertinentes al elaborar normas contables e intenta silenciar aquellos que se interpretan como irrelevantes. Es la Junta quien en definitiva dictamina que las críticas a una propuesta que se relacionan con sus posibles consecuencias están fuera de consideración en los procesos de establecimiento de normas y, por lo tanto, fuera del dominio de la contabilidad.

A pesar de los procesos de consulta de los entes emisores de normas, las decisiones finales sobre estas, según lo afirma Lee (2006), son adoptadas por un número limitado de seleccionados, que en lugar de representar individuos democráticamente electos “[...] representan a un estrato muy estrecho y egoísta de la sociedad afectada por la información contable publicada [...]” (p. 17). Con este carácter autoritario, el IASB no solo impone normas y reglas, sino que también construye una realidad social desde la

visión exclusiva de sus miembros y de sus propios intereses, suprimiendo la realidad económica en la que se desenvuelven las organizaciones.

El IASB lejos de representar los intereses de la profesión contable, se adhiere y representa las políticas e intereses de los grandes grupos económicos y financieros internacionales, por ello se afirma que tanto la constitución del IASB, así como los procedimientos para la participación son el resultado de consensos de los mercados financieros, que se realizan, en palabras de Pacheco (2014)

[...] a través del compartir del “conocimiento contable común” en términos de información financiera, por parte del conjunto de interesados (emisores, inversionistas, auditores, reguladores), y por medio de varios procesos sociales, tales como la institucionalización (IASB) y la legitimación (en términos de la autoridad suficiente conferida y en atención al cumplimiento del debido proceso sustantivo y procedimental), que organizan esta realidad y la hacen objetiva a través del lenguaje contable. (p. 22)

El debido proceso llevado a cabo por el órgano emisor también impone limitaciones al proceso de discusión. Tales limitaciones se manifiestan, por ejemplo, cuando el IASB aduce tener la capacidad de establecer su propia agenda en términos de qué problemas de contabilidad abordar a continuación. Así lo afirma cuando expresa en el manual del debido proceso, sección 14, que “el IASB escucha, evalúa y, cuando el IASB lo considera apropiado, adopta las sugerencias recibidas durante las consultas” (IASCF, 2006, p. 4). Si bien un emisor de normas independiente necesita ejercer su discreción profesional, no está claro sobre qué evidencias el IASB llega a la conclusión de que un comentario dado es "apropiado" o no (Richardson y Eberlein, 2011).

El manual del debido proceso es mucho más explícito en la sección de establecimiento de la agenda, cuyos criterios guían la decisión, más específica, de agregar un tema potencial a la agenda, a saber, "sobre la base de las necesidades de los usuarios de los recursos financieros" (Fundación IFRS, 2020, p. 23) es decir que privilegia a cierto grupo de usuarios de estados financieros por encima de todos los demás, lo cual se puede constatar cuando claramente afirma que: "Como los inversionistas son proveedores de capital de riesgo para la entidad, la provisión de estados financieros que satisfagan sus necesidades también satisfará la mayoría de las necesidades de otros usuarios. Por lo tanto, la Junta evalúa los méritos de agregar un tema potencial a su agenda principalmente por referencia a las necesidades de los inversionistas" (IASCF, 2006, p. 12).

Las estrategias retóricas empleadas por este organismo emisor, según Young (2003), plasman la imagen de un estándar contable bueno, silenciando las alternativas y las posibles críticas, dando a conocer al IASB como un buen órgano emisor de estándares. El lenguaje se convierte de esta manera en una estrategia para persuadir al oyente de la necesidad, la importancia y la admisibilidad de las normas, como también exponer la insignificancia de otros aspectos contables. De acuerdo con Peña (2017), este caso se observa cuando el IASB fija mayor importancia a algunas cuentas contables y otras ni las considera -como es el caso del efectivo en caja y banco, cuentas por cobrar y por pagar-, centrándose solo en unas partidas relacionadas estrechamente con los mercados financieros, como lo son las inversiones, arrendamientos, activos intangibles.

A través de los estados financieros el IASB, de acuerdo con Peña (2017), presenta la información de las empresas de la forma impuesta por dicho Consejo, y lo hace cumpliendo sus estándares, dando importancia a algunas partidas y a otras no, según el criterio que maneja. Esto es lo que ocurre con todo autor monológico, pues de acuerdo con Bajtín (2005), cualesquiera que sean los tipos de discursos introducidos y cualquiera que sea su distribución composicional, la comprensión y la valoración del autor deben predominar sobre todas las demás y forman un todo compacto no ambiguo.

Por esta razón, todo refuerzo de entonaciones ajenas dentro de uno u otro enunciado, en una u otra parte de la obra, para Bajtín (2005), es tan solo un juego que resuelve el autor para hacer escuchar posteriormente con una mayor energía su propia palabra directa o refractada.

Tanto en la construcción de las NIIF como en la de los estados financieros, toda discusión de dos voces en una sola, por su predominio, está resuelta con anterioridad, es tan solo una discusión aparente; pues todas las interpretaciones del autor de la información, con pleno sentido tarde o temprano se reúnen en un centro discursivo y se reducen a una sola conciencia, en este caso al punto de vista de los miembros del IASB; y todos los acentos se resumen en una sola voz, la voz de la regulación contable internacional, que en esta cadena de representación o delegación, es a su vez la voz de los grupos de interés conformados principalmente por organismos supranacionales.

La voz del gremio de contadores públicos

Un gremio es un arreglo social basado en la libre voluntad de afiliarse a él, con la postulación de un objetivo común, y bajo la coordinación del colectivo. La libertad de este tipo de organización, de acuerdo con Tirado (2015), se basa en tres aspectos: la afiliación de sus miembros, la agrupación con otras organizaciones y su independencia del gobierno o agencias estatales.

El órgano rector del gremio profesional de la Contaduría Pública en Venezuela es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), la cual agrupa en la actualidad veinticuatro colegios federados, catorce núcleos y una seccional y representa la voz de los contadores públicos a nivel nacional e internacional, estando afiliada con la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), la Fundación IFRS – Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el Grupo Interamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF), la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y el Comité de Integración Latino Europa – América (CILEA).

En Venezuela, las normas para la preparación y presentación de los estados financieros se conocen como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales han sido emitidos desde el año 1974 por la FCCPV. En su Declaración de Principios de Contabilidad DPC-0, relativa a las normas básicas y principios de contabilidad, la FCCPV establecía su política de adaptación progresiva de los principios de contabilidad aceptados en Venezuela a las normas internacionales de contabilidad emitidas por el

IASB, con prioridad sobre cualesquiera otros pronunciamientos originados en distintos países.

En el año 2006 la FCCPV decidió adoptar las normas internacionales de contabilidad para su uso obligatorio por los profesionales de la contaduría pública, acordando a partir del año 2008 que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela se identificarían con las siglas VEN-NIF e integrarían cada una de las normas vigentes entendidas como Normas Internacionales de Información Financiera que comprenden: las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones de Normas de Contabilidad (SIC) y el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF); además, de los Boletines de Aplicación identificados con las siglas BA VEN-NIF aprobados en el directorio nacional ampliado u otro órgano competente para ello.

Esta decisión incluyó a todas las empresas sin importar su participación o no en los mercados financieros, inclusive empresas u organizaciones con distintas formas asociativas, no existiendo ningún otro marco normativo contable vigente de aplicación, lo cual se evidencia en el párrafo 12 del Boletín de Aplicación de los VEN-NIF número seis, versión 1 (BA VEN-NIF 6) (p. 3):

Las demás formas asociativas de carácter privado, creadas según el ordenamiento jurídico vigente, que persigan o no fines de lucro, cuando les sea requerida la presentación de información financiera a terceros interesados, no involucrados en sus respectivas administraciones, podrán utilizar las normas establecidas para las

pequeñas y medianas entidades y detalladas en el BA VEN-NIF 8, debiendo aprobar tal aplicación la máxima autoridad, establecida en sus estatutos de creación.

En cuanto a la forma de adopción, la FCCPV acordó que esta sería condicionada. Así está establecido en el párrafo 9 del Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 0, en el cual se expresa:

Las normas de carácter mundial pueden no contemplar aspectos específicos de Venezuela, por lo que pueden existir razones de tipo legal, económicas o técnicas que conlleven a la adopción condicionada o a la no adopción de alguna NIIF como principio de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, por tal motivo se hace necesaria la revisión de cada una de ellas para analizar los impactos de su aplicación en el entorno económico venezolano (FCCPV, 2011a, p. 4).

Esto significa que, en Venezuela para que las NIIF se conviertan en PCGA y puedan aplicarse deben ser sometidas a un análisis y una consulta exhaustiva, sin embargo, hay que destacar que no deja de ser la voz del Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) la que se plasma en la norma contable, pues la elaboración de la misma se realiza independientemente del número de interesados que participen en el proceso de auscultación. Esta voz reproduce el discurso monológico de la regulación contable internacional, reflejando exclusivamente esta voz ajena, lo cual se evidencia en que ninguno de los condicionamientos a las normas VEN-NIFF, realizados por la FCCPV hasta el momento, constituyen diferencias que puedan ser calificadas como “importantes” respecto a las NIIF.

En este sentido, Venezuela con la adopción de las NIIF, replica los conflictos y controversias señalados en distintos países producto del

desconocimiento y falta de adecuación de las normas contables a la realidad local, en virtud de la inclinación por parte del IASB hacia las políticas e intereses de los grandes grupos económicos y financieros internacionales. Tal situación es reconocida por uno de los gremialistas entrevistados cuando afirma, como a pesar, de formar parte del Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas (GLENIF) la voz de Venezuela y de los países latinoamericanos, impactados por economías inflacionarias e hiperinflacionarias como ocurre en Venezuela, aún no es escuchada por el organismo regulador.

Es cierto que se impone una realidad que no se corresponde con la nuestra como ha sido el caso de la inflación. La inflación es muy relevante para nosotros en Latinoamérica y estamos planteando cambios en el proceso de aplicación, pero esto no es una realidad para los demás continentes como es para nosotros, a pesar que ellos la están sufriendo ahora piensan que no va a ser permanente como lo es para nosotros. La inflación está presente en la tasa de interés, en las estimaciones, en los valores razonables; no solamente está presente en la corrección de la moneda funcional, sino en todos los conceptos contables. Es un proceso cultural que tenemos que estar trabajando. (Anexo 2, Entrevista G4)

El gremialista entrevistado afirma que igualmente se mantienen pendiente aspectos que aún no han sido atendidos por el IASB

Siguen pendiente nuestras demandas para que se permita, por ejemplo, la capitalización de los gastos de desarrollo y los costos por préstamos. No estuvimos de acuerdo con la medición simplificada de los beneficios post-empleo. No estuvimos tampoco de acuerdo con la exclusión de instrumentos de patrimonio suscritos y no pagados, sin embargo, nos mantenemos en sesión permanente a través de ese grupo, con expectativas positivas. (Anexo 2, Entrevista G4)

Esto demuestra como a pesar de poder hacer objeciones, es la visión del IASB la que se termina imponiendo; así se desprende la siguiente interpretación de este gremialista entrevistado

[...] se creó una comisión que se llama comisión VEN-NIF, que es una comisión que estudia las NIIF, entonces hay un representante de Venezuela, hay un representante de todos los países latinoamericanos y estudiamos las normas, las objetamos y damos opiniones al IASB. Estudiamos las NIF para pymes que sufren un 70% de cambios con respecto a las de 2015, cambia la norma que regula los otros ingresos, la norma de los servicios profesionales. No siempre aceptamos todo, siempre hacemos objeciones. Aunque gran parte es impuesta por ellos (IASB). (Anexo 2, Entrevista G3)

Para comprender la postura pasiva de la FCCPV en cuanto a la imposición de las NIIF, aún a sabiendas de la pérdida de independencia, característica fundamental de lo que constituye un gremio, vale destacar los puntos de vista de las voces representadas por los gremialistas con respecto a este aspecto, los cuales se visualizan en la siguiente matriz de análisis.

Matriz de análisis 13

Opinión de los gremialistas acerca de la obligación de cumplir con las NIIF. (Anexo 2)

Voces clave	Opinión
Gremialista 2	Es cierto que la implementación de las normas es obligada, pero más que una obligación, su aplicación representa una oportunidad para adoptar buenas prácticas para fomentar oportunidades de negocio de las empresas de cara a la globalización a la que se enfrenta. Por ello es importante que todas las empresas manejen los mismos criterios, el mismo lenguaje, ese es el objetivo principal de las normas.
Gremialista 3	Es obligado porque con las NIIF se requiere que se hable un mismo lenguaje, no era como antes que en cada país se hacía un estado financiero y cuando se comparaba con otros países y los analizaban pues no estaban de acuerdo a un patrón estándar,

entonces las normas internacionales buscan eso que sea algo estándar para evitar que por lo menos una empresa que estaba dando utilidad y de repente yo le aplico las normas internacionales y le da pérdida pues quiere decir que no la llevó como es esa norma internacional.

- Gremialista 4** Debe ser así, porque la regulación contable representa el marco teórico que guía la emisión de normas particulares, y por ello debe desechar planteamientos apoyados meramente en la experiencia, uso o costumbre. La obligatoriedad, su regulación, permite hacer más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera, eso evita discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.
-

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Se puede observar a partir de las voces de estos gremialistas como argumentan la imposición de las normas contables empleando el discurso oficial promulgado por el IASB al cual se encuentran plegados. La obligatoriedad de las NIIF como lenguaje único es justificada por el discurso retórico empleado por el ente regulador de producir gracias a su aplicación beneficios de transparencia, comparabilidad, eficiencia, acceso a los mercados de capitales, reducción de costos y simplificación de la información financiera, tal como lo sostiene esta firma trasnacional de auditoría:

La adopción de las NIIF/IFRS ofrece una oportunidad para mejorar la función financiera a través de una mayor consistencia en las políticas contables, obteniendo beneficios potenciales de mayor transparencia, incremento en la comparabilidad y mejora en la eficiencia. Entre otros pueden citarse: Acceso a mercados de capital, Transparencia en las cifras de los Estados Financieros, Información consistente y comparable, Mismo lenguaje contable y financiero, Reducción de costos, Herramienta para la alta gerencia en la toma de decisiones, Modernización de la Información financiera y Simplificar la preparación de los Estados Financieros (Deloitte, 2021).

Si bien esto puede ser una realidad para las empresas que en efecto participan en los mercados financieros, no ocurre lo mismo en las que no lo hacen. Aun cuando se encuentran cuestionados, con suficiente investigación empírica, todos estos supuestos beneficios que trae consigo la aplicación de las NIIF, tal como se señaló en el capítulo precedente, se mantiene este discurso, demostrando con ello el desconocimiento o la omisión de aspectos contraproducentes evidentes e incuestionables, que en realidad produce en la práctica contable, la aplicación para todo tipo de empresa u organización, de unas normas contables que no responden al contexto venezolano.

Vemos, sin embargo, como esta visión única de la realidad por parte del organismo emisor ha permeado a gremialistas, practicantes, académicos e incluso a los usuarios, obviando la existencia de una realidad socialmente construida y sacrificándose, por tanto, la realidad financiera, económica, legal y, por tanto, patrimonial.

La FCCPV debió haber realizado de forma responsable una adecuada conceptualización de la realidad económica y con ello debió haber obligado a una cuidadosa definición y explicación antes de cualquier decisión sobre la forma en que ésta se representaría en las normas contables en términos de su correspondencia con la verdad. En la medida en que la FCCPV no reconozca, tanto el sesgo existente en las normas producidas por el IASB, como la realidad económica que caracteriza a las entidades empresariales en el país, no se tendrán prácticas contables adecuadas a las organizaciones venezolanas.

Adoptar las normas internacionales de contabilidad por parte de la FCCPV, un modelo extranjero desvinculado de la realidad venezolana, ha

supuesto, además de las implicaciones ya señaladas, una pérdida de independencia y una actitud pasiva de pensamiento en razón de comprometer la definición colectiva y constructiva de la normatividad. Queda claro cómo el gremio de contadores públicos de Venezuela es una expresión de las fuerzas centrípetas al reflejar en su voz exclusivamente el discurso oficial del IASB con su pensamiento autoritario, encontrándose en una situación lingüísticamente alienada.

La voz del contador público

Todas las profesiones son consideradas como un tipo de servicio específico a la sociedad y el deber de cada uno de los profesionales es contribuir con el bienestar general. El deber de los Contadores Públicos es ser depositarios de la fe y la confianza pública, puesto que se les considera como personas integras y confiables en sus opiniones, con independencia mental para emitir sus juicios profesionales.

No obstante, la labor del contador público en la mayoría de las organizaciones, se centra en la generación de informes de tipo financiero y en el cumplimiento de información externa dirigida a los organismos de vigilancia y control, en detrimento de sus roles primigenios, los cuales quedan marginados producto de esta mirada hegemónica de la función del contador público.

El contador público, en consecuencia, se ha orientado a fortalecer el ejercicio de la técnica y la aplicación rutinaria de prácticas contables, en menoscabo de escenarios basados en la comprensión, la explicación y la

argumentación. La limitación de su función a un campo técnico operado bajo la aspiración de un lenguaje monológico, constituido por las NIIF, ignora que la contabilidad es una construcción social.

El lenguaje monológico, representado por el modelo de regulación contable internacional, de acuerdo con Macintosh (2002), impide al contador ser constructor de la información contable, negándole la opción de constituirse en autor y reduciéndolo a la función de artesano al constituirlo en una persona que realiza una actividad mecánica, sobre bases establecidas por otros. Tal afirmación es aceptada por los mismos contadores practicantes, como puede apreciarse en la siguiente matriz de análisis.

Matriz de análisis 14

Opinión de los practicantes acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables. (Anexo 2)

Practicante	Opinión
P1	...lo que pasa es que las NIIF son más explícitas, porque son realizadas para cada cuenta, y se le exige al contador hacer las notas revelatorias, que era lo que no estábamos acostumbrados a hacer, lo que todavía nos cuesta, porque no nos acostumbramos a entender que a cada cuenta se le debe hacer su nota revelatoria para explicar su origen, porque los números en un principio no nos dicen mucho.
P2	No está bien que el contador cumpla ese papel tan limitado, sin embargo, en Venezuela los contadores deben acatar lo que establece la norma, es decir si acá hubiera otro ente regulador que permitiera seguir otros criterios sería diferente, pero no es así.
P3	El Contador se limita a seguir las instrucciones que le dicta la norma sin atreverse a cuestionar porque se parte de la idea de que aplicar la norma es el deber ser y es lo que el usuario espera. Además, el empresario no lo ve a uno como una persona que lo va a ayudar a tomar decisiones sino lo ve como un gasto. No toma en cuenta los criterios que uno pueda tener para mejorar,

por ejemplo, los controles, etc. Simplemente está interesado es en cumplir la contabilidad como un requisito administrativo. No se toma en cuenta el talento que pueda tener el Contador.

- P4** El contador no es responsable de la contabilidad de la empresa. Su trabajo es garantizar que los hechos económicos se ajusten a las normas de contabilidad. La responsabilidad de la información financiera de la empresa es de la administración de la entidad. Por lo tanto, el contador no debe ser constructor sino preparador de la información de acuerdo a como lo prescribe la norma, es decir bajo los principios contables establecidos. El contador es solo una mano derecha para la administración de la entidad, porque es ella la que realmente conoce el devenir de su negocio y las posibles situaciones o contingencias que deben tener en cuenta, es decir, las circunstancias que pueden afectar a los EIFF.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Es de destacar, en esta matriz, la respuesta del Practicante 4 con relación a cómo los principios y reglas eliminan la libertad del contador para ser autor y lo alienan, pues según su argumento se niega el rol de constructor de la información contable, en virtud de considerar que el contador no es responsable de la contabilidad de la empresa. Tal afirmación se encuentra en correspondencia con lo establecido en las NIIF, las cuales atribuyen a la administración la responsabilidad por la preparación y presentación de los informes financieros de la entidad. Sin embargo, para Ruíz (2007), se trata de una estrategia para limitar la independencia del contador y con ello evadir la responsabilidad del auditor. Los estándares éticos consideran un caso especial la carencia de independencia determinada por la subordinación a las instancias gerenciales.

Se puede deducir de las respuestas de los practicantes que asumen con naturalidad el rol que actualmente cumplen porque creen que es "el deber ser", lo que se espera de ellos, lo que prescribe la norma. Esa función limitada

e instrumental, es, además, lo que el empresario necesita del contador, para quien su servicio exclusivamente se requiere a objeto de cumplir con trámites administrativos o legales, generando una peyoración de la profesión contable y una ignorancia generalizada en la misma comunidad contable acerca de la naturaleza de la contabilidad y de la sociedad.

Al depender su estabilidad del empleador, el contador público está condicionado al cumplimiento de las instrucciones recibidas, por lo tanto, carece de autonomía para poder expresar criterios contrarios a los de su empleador. Su voluntad personal resulta atada a la del empleador y sin acción volitiva no existe independencia.

Como consecuencia se ha creado un imaginario social del contador público como una persona de mente cerrada, mecánica, dedicada a seguir unas prescripciones, tal como lo expresan los administradores entrevistados:

Matriz de análisis 15

Opinión de los administradores acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables. (Anexo 2)

Administrador	Opinión
A2	Yo hice las dos carreras, la de Administrador y la de Contador Público, pero me inclino más hacia la Administración porque la Contaduría la veo solamente así, muy encajada en seguir prescripciones, no hay ese campo de acción de analizar, de ver otra cosa, sino nada más limitarse a seguir unas normas y eso me parece aburrido, porque como también soy administradora resulta que tengo mucha más acción, más campo para desenvolverme en la Administración.
A3	El contador solo se limita a seguir las normas para cumplir con la presentación de estados financieros, especialmente como base para las liquidaciones de impuesto, la nómina y cumplir con las disposiciones legales, pero sin involucrarse ni en la dirección, ni en la gestión para tratar de brindar información que le sea

pertinente. Muchas veces, ese balance nada tiene que ver con la realidad, sólo presenta las cifras de compras, ventas y gastos, por lo que la gerencia ni siquiera lo toma en cuenta como herramienta de decisión, sino como una simple formalidad más que cumplir.

- A4** Siempre se le ha catalogado al contador de tener una visión limitada, desaprovechándose un recurso valioso que cumple un papel importante en las empresas, normalmente se le mira como una persona sumergida en informes y con calculadoras.
-

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

La opinión de los administradores es convalidada por los gremialistas para quienes, no obstante, atribuyen el cuestionamiento al tipo de formación profesional que reciben los contadores en el pregrado y ven en las normas internacionales de información financiera, como voces que replican el discurso del IASB, una oportunidad para desarrollar el juicio profesional, como se presenta a continuación:

Matriz de análisis 16

Opinión de los gremialistas acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables. (Anexo 2)

Gremialista	Opinión
G1	La formación en pregrado, los 50 años de ejercicio de organización gremial que tiene esta carrera en el país ha orientado a un ejercicio profesional de mucho formato, estableciendo como un estándar en todas sus elaboraciones, todo es mucho formato, mucho patrón, todo es mucha guía; y quizás el mundo ha ido en otra orientación, inclusive el ente emisor ha dado un paso adelante, hace unos 20 años atrás, se reconoció que la medición no solo establece elementos cuantitativos de la información financiera sino invita, incentiva, obliga al profesional contable a presentar información cualitativa que ya no es un formato sino que es información cualitativa que debe construir en función de su juicio profesional.
G2	No creo que sea así, más bien la contabilidad bajo NIIF ayuda al

proceso de crecimiento profesional del contador público pues le exige mayor creatividad, una mayor innovación, un mayor análisis financiero. El contador debe aplicar adecuadamente las normas contables, con juicio profesional, pues de la información que produce depende la toma de decisiones que se realice. El contador público no debe limitarse únicamente al registro de transacciones, sino que requiere además la aplicación de un adecuado análisis en cada registro para que estos estén acordes con los lineamientos de las NIIF, a fin de poder mostrar la realidad económica de la entidad.

Gremialista 3

Es así. Se adapta a la norma sin cuestionarla. Pero nosotros desde el gremio hacemos lo que se llama auscultamiento, que consiste en agarrar la norma, la estudiamos, le hacemos versiones y las mandamos, por eso se llama VEN-NIF. Los Administradores siempre nos han criticado que nosotros somos como los caballos que nos ponen gríngolas y solo miramos para adelante, mientras que ellos tienen una visión más general y puede ser que el grupo internacional de contabilidad el IASB no tenga conocimiento de la economía de los países latinoamericanos, pero ellos sí bajan las normas. Si a veces son impuestas.

G4

No podemos dejar que nos sigan llamando "cuadrados". Tenemos que abrirnos al mundo, no podemos cerrarnos a una única forma de pensamiento. Tenemos que tener, eso sí, una sólida formación contable, doctrinaria, hay que leer, no seguir lo que dice la lámina de "power point". Hay que profundizar la normativa contable, las normas originales. Tenemos muchos contadores analógicos que no utilizan la tecnología.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Si bien es cierto que la formación impacta en el ejercicio del contador, también lo es el hecho de que la misma es eminentemente normativa y limitada hacia un fin netamente financiero, dada la preminencia en el currículo del enfoque bajo NIIF en los contenidos programáticos. Aunque el Gremialista 1, señala que la orientación a una formación y un ejercicio profesional basados en "formatos" está cambiando gracias a la necesidad de presentar información cualitativa como lo exige el ente emisor, se percibe a

las NIIF, en sí mismas, como una serie de reglas que, en palabras de Molina (2013), indican cómo y cuándo llenar unas casillas de unos formularios llamados “estados financieros”.

La automatización del contador y su práctica contable es igualmente atribuida por los académicos entrevistados a la formación técnico instrumental que reciben, aparte de la reducción de la contabilidad, a una visión única y a las distintas presiones a las que está sometido por los intereses y las regulaciones de las que es objeto la práctica profesional. Así lo manifiestan cada uno de los académicos en la siguiente matriz de análisis:

Matriz de análisis 17

Opinión de los académicos acerca del papel del contador en la construcción de los informes contables. (Anexo 2)

Académico	Opinión
AC1	...siempre se ha mirado al contabilista como el sujeto encargado de representar lo que el propietario tiene como interés. Entonces en esa construcción de la información contable el papel del Contador Público, muy a pesar de que se habla del juicio profesional, de los códigos de ética, pues está basado en seguir unos lineamientos de regulación y de autorregulación que, aunque contradictorios, así él tenga en su juicio profesional una visión diferente, no le queda más remedio que representar y crear la información de interés para los gobiernos y de interés para los propietarios o dueños.
AC2	El contador siempre ha sido visto como una persona instrumentalista o solamente técnica, sin embargo, hay que reconocer que los contadores tienen la dificultad de no tener tiempo por estar inmersos entre una gran cantidad de documentos, a pesar de que se busca que el contador perciba la sociedad, que su gestión sea la de una persona comprometida con las problemáticas sociales, en especial las de tipo ambiental.
AC3	El hecho de simplificar la contabilidad a la dimensión patrimonial, a reducir la práctica y la gestión al logro de variables financieras, es decir a una visión única, sin entender la

	teoría general, así como las diversas posibilidades interpretativas, conlleva a que el contador se mantenga realizando un ejercicio mecánico, acrítico y poco efectivo, lo cual también es consecuencia de una formación académica fragmentada, aislada, descontextualizada que ha terminado por convertir la profesión de la Contaduría Pública en una práctica técnico-instrumental que la reduce a la aplicación de una prescripción, las NIIF.
AC4	Pienso que para poder cambiar esto es necesario reforzar la formación contable a través de la investigación, de manera que permita a nuestros profesionales trascender de la repetición mecánica y autómata de registros contables, a una comprensión sustancial, profunda de la realidad que miden, valoran, representan y controlan.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

En concordancia con la opinión del académico AC1, respecto de la mirada del contador “como el sujeto encargado de representar lo que el propietario tiene como interés” y la opinión de los demás practicantes entrevistados, es importante considerar su explicación sobre las razones que limitan el rol del contador:

[...] en esa construcción de la información contable el papel del Contador Público, muy a pesar de que se habla del juicio profesional, de los códigos de ética, pues está basado en seguir unos lineamientos de regulación y de autorregulación que, aunque contradictorios, así él tenga en su juicio profesional una visión diferente, no le queda más remedio que representar y crear la información de interés para los gobiernos y de interés para los propietarios o dueños.

A continuación, se muestran las respuestas de los practicantes:

Matriz de análisis 18

Opinión de los practicantes acerca del rol del contador limitado a asuntos empresariales y financieros. (Anexo 2)

Practicante	Opinión
P1	Lo que pasa es que nosotros nos debemos regir por las NIIF que es el modelo que aprobó la FCCPV y esa es la naturaleza de la información que debemos presentar. Ahora, si el Estado establece otros criterios, pues nosotros sencillamente los tenemos que atender porque el Estado está por encima de la Federación.
P2	Nosotros nos limitamos a cumplir lo que establece la norma y a presentar la información como nos lo piden la mayoría de los usuarios, que es de acuerdo a NIIF. A excepción de los bancos que nos pide preparar los estados financieros en otro formato. Esta forma limitada de presentar información perjudica al cliente, porque no le permite tomar decisiones ajustadas a la realidad que es mucho más amplia. En ocasiones el propietario de la empresa no permite seguir los criterios de valoración de costos que establece la norma, sino el que él establece con el interés de generar ventajas comparativas frente a la competencia.
P3	Estas son normas establecidas, normas generalmente aceptadas en Venezuela y ahora son NIIF. El contador puede tener criterios distintos de contabilización, pero la norma no lo deja, porque entiendo que lo que se quiere es contar con una información manejable para hacer análisis de la misma manera. Pero yo consideraría que eso podría ser para unos efectos, no para todos. Por ejemplo, la banca exige unos criterios, el Registro Nacional de Contratistas, otros.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Tanto los administradores como los gremialistas y académicos entrevistados reconocen la simplificación y condicionamiento que hace la regulación de las funciones del contador público, sin embargo, los gremialistas manifiestan que las NIIF están cambiando, se están abriendo a tomar en cuenta dimensiones sociales y ambientales con la emisión de las nuevas normas de sostenibilidad. Al respecto, los académicos entrevistados

coinciden en que las nuevas normas de sostenibilidad, no son otra cosa más que la extensión de la mirada financiera hacia lo social y ambiental, puesto que en ellas se mantiene la lógica financiera (Anexo 2, AC3, AC4).

Para los académicos, y específicamente en el caso del académico AC1 (Anexo 2, AC1) los objetivos sociales y ambientales se supeditan a los económicos, los cuales se centran en la acumulación de riqueza

[...] el interés es económico y las empresas deben generar rentabilidad para sus estados y para sus propietarios a costa del factor social y del factor ecológico, no importa destruir, ni importa contaminar, dañar y afectar en primer lugar el sustento de la vida de los seres humanos y de allí se les indica a lo social, pues que simplemente esa información contable, reporta esos indicadores, esas estadísticas, esos valores, y se les enseña con un opacamiento, hay un oscurecimiento porque solo se le permite al contador relatar lo que es de interés para los estamentos, dejando de lado ese nivel social y de interés público, porque a la sociedad se le debe informar lo que el sistema económico y el sistema político ordena a través de normas jurídicas sin importar la razonabilidad que pueda desprenderse del juicio profesional del contador público.

De acuerdo con el académico AC2 (Anexo 2, AC2), hay una dificultad enorme para que se cambie la manera de hacer contabilidad, es necesario reflexionar para que se construya una contabilidad con sentido social, puesto que los contadores están demasiado impregnados de los conceptos, sobre todo, de las teorías económicas, lo cual impide cualquier reflexión. El reto y la reflexión es el cambio de paradigma y la invitación es a involucrarse en lo social y a entender que el contador tiene una responsabilidad con su entorno.

El académico AC3 (Anexo 2, AC3), en este mismo sentido, sostiene que el contador público debe abrirse a las nuevas visiones que le son demandadas, como un profesional crítico, reflexivo, interdisciplinario y con un alto grado de responsabilidad social para responder a las necesidades de la entidad, de los grupos de interés y de la sociedad en general, es decir un profesional preocupado por el interés público antes por intereses particulares, con solvencia ética y moral, que informa de manera íntegra las acciones o actividades empresariales, fortaleciendo los vínculos que las entidades tienen con su entorno para un mayor bienestar.

Para el académico AC4 (Anexo2, AC4), la contaduría pública es una profesión que debe estar orientada a satisfacer las necesidades de la sociedad, mediante la preparación de informes contables, sobre los cuales, los empresarios, acreedores, inversionistas, terceros interesados y el Estado, toman sus decisiones, en salvaguarda de la confianza pública a través de la fe pública que este otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí.

La obligación del contador público, bien sea en la actividad pública o privada, es la de velar por los intereses económicos de la comunidad, entendida esta no solo por las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino por la sociedad en general, que incluye, naturalmente, al Estado.

Es por ello de vital importancia su rol en la producción de interacción, en la producción de una comunicación dotada de sentido, como autor de la información que provee, como voz que refleja y refracta todas las voces suprimidas e independientes en favor del interés público y no solo la voz de

la regulación contable internacional. Al mantenerse implementando normas sin pensar en ellas, el contador público se convierte en mediador de una visión monológica de la contabilidad que traduce la ideología dominante, la cual excluye cualquier consideración de posibles alternativas consideradas como “utópicas”.

En lugar de asumir su papel como autor de los informes contables, el contador asume el rol de nomenclátor, es decir solo denomina, nombra, en el proceso de construcción del mensaje. Si bien prepara los informes contables y plasma su firma en ellos, por lo que podría empíricamente ser considerado como su autor, queda claro que la autoría real, intelectual e ideológica se encuentra enmascarada en la voz de la regulación contable internacional, puesto que se constituye en parte de una cadena de representación de las fuerzas centrípetas del discurso, en la cual, bajo una relación subordinada, exclusivamente vertical, dice lo que dice la empresa a través de los estados financieros, los cuales dicen lo que dice la norma, que, a su vez, dice lo que dicen las transnacionales y grupos de interés dominantes de los mercados financieros.

La voz del auditor

Los orígenes de la auditoría, al igual que los de la contabilidad, son remotos. En su evolución pasó del hecho de “oír” la cuenta, a la emisión de una opinión sobre los estados financieros.

Para llegar a esa concepción, la auditoría ha pasado por cinco hitos en la transformación de sus objetivos y en la forma en que se practica: i) garantizar la integridad del gestor; ii) verificar la situación económica-financiera de la

empresa y evitar fraudes; iii) evaluar la representación que hacen los estados financieros; iv) proveer servicios a los productores y usuarios de la información, y v) brindar credibilidad (aseguramiento) a la información financiera y no financiera que emite la organización.

Actualmente la actividad auditora se encuentra regulada por una serie de normas, principalmente por las normas internacionales de información financiera (NIIF) y las normas internacionales de auditoría (NIA's). De acuerdo con su carácter institucional el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ha establecido, en el International Standard on Auditing– ISA 200, que el objetivo de la auditoría es: “mejorar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros” (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2013, pág. 74).

Más allá de los objetivos, los grandes cambios en la auditoría, de acuerdo con Brown (1979), citado por Ruiz (2020), se suceden en las técnicas, que ahora se soportan en la confianza en la efectividad del control interno, y abandonan para siempre las verificaciones detalladas, apareciendo el muestreo como centro de tales verificaciones, desatendiendo poco a poco sus esfuerzos por la detección de fraudes y errores para concentrarse en la razonabilidad de los informes. La información financiera, en palabras de Ruiz (2020), ya no es un instrumento de rendición de cuentas, es un dispositivo de marketing para aportar dinámica a los mercados de capitales y, en especial, a los de valores.

Se abandona bajo este enfoque el costo histórico y se amplía intensamente el uso del valor razonable perdiendo con ello las posibilidades reales de verificación. Al perder la auditoría financiera su relación con el criterio de

validez por la representatividad, rompe su conexión con la realidad convirtiéndose en un simulacro de escenarios de futuros descontados a valor presente; de este modo se deja de concebir la realidad como hechos o fenómenos, para concebirla como pronóstico.

En estas circunstancias la auditoría tiene como función social la defensa de los intereses del capital frente a la administración. Caracterizada por la falta de oportunidad, al ser posterior a las actividades, y tener limitada cobertura, al ser selectiva y financiera, la auditoría deja de influir en la toma de decisiones puesto que no controla, sólo evalúa, siendo las consecuencias de tal evaluación asunto del usuario de sus servicios, el capital financiero.

Esta realidad “socialmente construida” deja a la auditoría frente a un único criterio de validez, que condiciona al auditor a la exigencia de asociarse a una concepción de empresa global, centrada en la imagen fiel, los mercados financieros y la construcción de confianza como base del valor y elemento instrumental del sistema económico dominante. Con el nuevo modelo de regulación contable el auditor debe abordar la entidad no como un proceso productivo enfocado en su solvencia y liquidez, sus activos, unidades físicas o materiales, sino como un proyecto de inversión con énfasis en unidades monetarias, la inversión y la especulación.

El informe del auditor evidencia esta significación monolítica y suprime otras formas de observar la realidad económica. La imagen fiel de la empresa, entendida como la correcta expresión del valor del patrimonio, de los resultados y de la posición financiera de la entidad, es el objetivo básico del nuevo modelo de regulación contable.

El propósito del informe del auditor es ratificar este significado monológico, su objetivo es verificar las afirmaciones que revelan los estados financieros y la observancia de principios para su formulación con el parámetro de razonabilidad; por ello, Macintosh (2002) concluye que los auditores, al igual que los preparadores, “al parecer, se esfuerzan por domar la fuerza centrífuga incrustada en ellos, que quiere mantener abierto, vivo e inacabado el significado de las declaraciones” (p. 130). El auditor como persona natural, en ese sentido, tiene restringida su independencia cuando actúa en representación de una firma o asociación y se limita a reflejar la voz de las normas de auditoría y de información financieras.

En estas condiciones no puede aplicar su propia experticia, su propio criterio, su propia voz; su trabajo se realiza ajustado a la voz ajena de las normas, técnicas y procedimientos estandarizados que determina su juicio y le obliga muchas veces a dejar de considerar condiciones económicas, jurídicas y culturales del contexto.

Como constructores de confianza los auditores tienen la responsabilidad de ejercer la práctica con altos valores, calidad intelectual y personal, en correspondencia con la formación ciudadana propia de su función social y las facultades reforzadas en la ley que eleva el significado de confianza pública al de fe pública, atributo reconocido jurídicamente por el Estado. Ahora bien, la construcción de esta confianza no es exclusiva de los auditores, son también responsables las instituciones financieras, los analistas y corredores de bolsa y la propia administración de la entidad que, con el respaldo de la aplicación de las normas de regulación internacional, bajo un enfoque monológico, en gran medida distorsionan esa función social.

Existe un debate activo sobre el papel limitado de la auditoría financiera y la posibilidad de ver la auditoría desde una perspectiva de gobernanza participativa, que permita ampliar el campo hacia una auditoría integral de la entidad y no por segmentos separados de esta como actualmente se practica, lo que significaría de acuerdo con Viloria (2004), un enfoque holístico, que le permita al auditor tener una visión de conjunto de la organización en la que le conciba activa, multidireccional y vital, influida por el entorno e influyendo a su vez en este; una organización en la que confluyen distintos intercambios sociales que producen una serie de voces que actualmente son suprimidas por la voz monológica de las normas internacionales de auditoría y de información financieras.

Bdigital.ula.ve

Las voces suprimidas en los informes contables

Se ha visto hasta ahora como en el escenario monológico de los estados financieros, tanto la voz del contador como la voz del auditor, en sus roles de preparador y certificador de la información financiera, respectivamente, reflejan y refractan exclusivamente el discurso dominante y autoritario de la voz de la regulación contable internacional, que absorbe los puntos de vista alternativos representados por las necesidades de información de otros usuarios no reconocidos o referenciadas indirectamente, generalmente, por los representantes de la industria de la auditoría o por los reguladores del mercado de capitales, para finalmente ser silenciados.

En un escenario dialógico y polifónico, los informes contables pueden incorporar todas las opiniones, necesidades y/o puntos de vista de todas las partes interesadas, de todas las voces suprimidas, constituidas en fuerzas

centrífugas que intentan romper la visión unívoca y legitimadora de la teoría y práctica contable vigente. Estas voces representan las necesidades de información que tienen administradores, accionistas, reguladores estatales como la administración tributaria, acreedores, trabajadores y otros grupos de interés, todos ellos excluidos de los objetivos de la información contable.

La voz del administrador-propietario

En un contexto como el venezolano, en el que la mayor parte de las organizaciones del tejido empresarial son pymes y mipymes, el usuario primordial de la información contable es el propietario-administrador, quien requiere información relevante y oportuna para orientar sus decisiones de gestión, con el fin de mantener la empresa en marcha y buscar su expansión.

De acuerdo con el Académico 4 entrevistado (Anexo 2, AC4), la información acerca de la gestión de la productividad y del capital operativo empresarial, es una de las grandes necesidades de información, especialmente en países como el nuestro. Los estados financieros de las pymes se utilizan para muchos propósitos, especialmente de parte de los propietarios que son administradores, sin embargo, las NIIF para pymes no tienen por objetivo suministrarles información, porque se considera que, al ser usuarios internos, los propietarios que son administradores pueden obtener cualquier información que necesiten.

El IASB sostiene que, “los administradores pueden obtener cualquier información que necesiten para gestionar su negocio” (FC IFRS PYMES, 2009, p.53) lo cual no significa, que por el solo hecho de permanecer en el día a día

de la empresa, puedan obtenerla, puesto que, si la información que produce es de carácter externo, es esa la que va a tener disponible la gerencia, por lo que no va a ser útil para su toma de decisiones. En ese sentido, el Académico 4 (Anexo 2, AC4) afirma que lo requerido es que se construya una información relevante para la gerencia que pueda también ser útil para la toma de decisiones por parte de los usuarios externos, y no como se hace actualmente, elaborar una información de carácter externo de la cual la gerencia debe extraer lo que le sirva para poder guiar sus decisiones.

Para el administrador 3 (Anexo 2, AP3), es importante que los estados financieros tomen en cuenta la presentación de información para la planificación, información para el control de los procesos productivos, información que permita medir riesgos. También información acerca de los productos y servicios que ofrece la empresa, la satisfacción de los clientes, por ejemplo.

Para el administrador 4 (Anexo 2, AP4), las empresas requieren de información para realizar sus transacciones económicas, coordinar el funcionamiento de sus empleados y para rendir cuenta de sus actividades; también, información que sirva a la gerencia para su toma de decisiones y permita dar seguimiento a los objetivos estratégicos de la empresa, requiriendo, para ello, información más oportuna.

En la voz de los académicos entrevistados satisfacer las necesidades de usuarios internos como es el caso del administrador-propietario requerirá de un tipo de información que se presente a base de costo histórico, en unidades no necesaria y exclusivamente monetarias, entre otras características, tal como se puede apreciar en la siguiente matriz de análisis.

Matriz de análisis 19

Opinión de los académicos acerca qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa. (Anexo 2)

Académico	Opinión
AC2	...todos los registros de la contabilidad financiera se realicen a costo histórico para que reflejen la realidad de la empresa y sirvan para su gestión económica y operativa, sirvan tanto para el fisco como para los bancos.
AC3	Es importante reconocer y representar aspectos relacionados con la productividad, la calidad, la competitividad y la efectividad de las organizaciones, tomando en cuenta aspectos administrativos, económicos y sociales, además de los financieros, considerando distintas unidades de medición a fin de poder exteriorizar el comportamiento de los diversos flujos de recursos que circulan dentro de las organizaciones. Generalmente lo que los usuarios quieren saber es de naturaleza no financiera. Por ejemplo, los inversores de riesgo necesitan saber la misión y objetivos de la empresa, su posición competitiva entre los sectores en que participa, los niveles de producción, calidad y la satisfacción de los clientes, la productividad y el desarrollo de los activos humanos, los impactos de su accionar social y ambiental, etc, y ninguna de estas informaciones puede directamente ser reducida a números financieros.
AC4	Se debe poder contar con un sistema de información de contabilidad a base de costos históricos que alimente la toma de decisiones de los usuarios internos y externos a la entidad, de manera de emitir información sobre hechos pero también sobre pronósticos, además de poder considerar en marcos más amplios de la realidad socioeconómica que permita contar con métricas financieras y no-financieras que estén acordes no solo con las necesidades de los inversores sino con las demandas de la realidad contextual y los stakeholders. Información financiera que permita alimentar la toma de decisiones administrativas y viceversa, que sirva para el control y la rendición de cuentas de manera de satisfacer las necesidades de todos los usuarios... Fundamentalmente la información en estas empresas debe ser para garantizar la toma de decisiones que promuevan la productividad y la eficiencia como fines y objetivos

organizacionales, información que además le permita garantizar el control y la rendición de cuentas...

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Destaca en las voces entrevistadas la importancia de presentar información contable a costos históricos y en unidades distintas a las monetarias, que permita considerar aspectos socioeconómicos además de los financieros información relativa a aspectos administrativos que alimenten la información financiera y viceversa, que sirva tanto para el control y la rendición de cuentas, como para la toma de decisiones administrativas y financieras, información que además se pueda satisfacer las necesidades de otras voces como las de la administración tributaria y las provenientes del entorno relacionadas, especialmente, con los marcos de sustentabilidad ambiental.

La voz de los accionistas

En las grandes empresas la información contable financiera constituye el principal vehículo de comunicación entre los directivos y los accionistas, los cuales se encuentran alejados y dispersados del poder de decisión, que queda en manos de los administradores. De acuerdo con Sunder (2005), la mayoría de los accionistas individuales de una gran compañía no tienen una voz efectiva en las decisiones corporativas.

Su capacidad para participar directamente en las decisiones administrativas de la empresa es en gran parte restringida a votar sí, o no, respecto a las resoluciones elaboradas por los gerentes contratados, teniendo poca información y comprensión acerca de las mismas, al igual que poco interés, puesto que no desean gastar tiempo o esfuerzo personal supervisando la actuación de los administradores y de otros agentes ya que

confían en los auditores, los reguladores y las leyes impuestas por las autoridades para el uso del sistema de normas contables, los estatutos corporativos y las leyes para proteger sus intereses; en ese sentido, para ellos la integridad de la contabilidad y del control es más importante.

La contabilidad y el control determinan cómo el total de los derechos de los accionistas, bien sea en forma de efectivo, en especie o dividendos en acciones, es distribuido entre los inversionistas individuales. Una apropiada contabilidad y control, garantizan recibir su participación de los dividendos declarados por los directores.

En la medida en que el control se debilita, aumenta el riesgo para el accionista y el costo de la transacción de la acción. En esa misma medida, un sistema de información financiera menos confiable y una revelación débil, incrementan los costos de transacción, disminuye la liquidez y perjudica a los accionistas existentes y potenciales, afectando su rendimiento sobre la inversión en la empresa. Esta es la razón por la cual en las empresas abiertas el mercado accionario es uno de los más importantes factores que interactúan con la contabilidad, siendo la revelación pública del informe financiero particularmente relevante para los accionistas.

Se debe acotar que los accionistas como usuarios de la información contable representan un grupo muy heterogéneo, dado que se puede encontrar al colectivo de propietarios actuales y propietarios potenciales, surgiendo entre ambos, distintas necesidades de información. Los propietarios actuales requieren, por ejemplo, información que les permita conocer la marcha de la empresa y los riesgos de su inversión, mientras que los propietarios potenciales requieren de información global sobre la empresa

que aspiran a invertir, relacionada con el riesgo, la rentabilidad o los dividendos.

Para los inversores propietarios la información financiera influye en los acuerdos que se realizan con base en el valor de la producción, el nivel de ventas, el margen del rendimiento del capital invertido por los socios. La información financiera para este grupo de accionistas es base para la toma de decisiones de financiamiento o inversión, la primera relacionada con el alcance de objetivos como el aumento de capital o la emisión de obligaciones, la segunda, relacionada, por ejemplo, con la adquisición de nuevos bienes que faciliten o incrementen la actividad de la empresa como tal.

La voz de la administración tributaria

En Venezuela, al igual que otros países latinoamericanos, la práctica contable se ha caracterizado por una notoria incidencia de la regulación fiscal, la cual ha influido en muchos conceptos y aspectos propios de la contabilidad, siendo el Estado, a través de las administración tributaria, uno de los principales usuarios de su información, quien la utiliza no sólo para los procesos de recaudación de impuestos, sino también para las actividades de fiscalización y control a las actividades de los particulares, confección de estadísticas nacionales, entre otros.

Con la evolución de la regulación contable, producto del desarrollo de los mercados de capitales, se redujo la contabilidad a la preparación de reportes exclusivamente financieros, modificando su relación con la tributación al hacerse necesario eliminar cualquier sesgo o distorsión que los criterios fiscales puedan causar sobre la representación contable de la realidad.

Tales divergencias se originan en que la contabilidad financiera elaborada sobre la base comprensiva establecida por las normas internacionales de contabilidad, abundan en bases subjetivas de valoración, se orientan al mercado y su objetivo fundamental es el valor de la empresa, al contrario de la información tributaria, que requiere información verificable, basada en el costo histórico. Es así como los criterios de medición y reconocimiento previstos por la regulación contable internacional están más basados en pronósticos, lo cual, los alejan de los criterios fiscales que deben estar sustentados en hechos para asegurar su valor probatorio, en vista de que, para la regulación tributaria, la contabilidad es una cuestión exterior al derecho y por tanto objeto de prueba.

Uno de esos criterios es el concepto de realización, base para la determinación del ingreso en la regulación tributaria, que sustentado en caja como norma general y en causación de manera excepcional, es modificado de manera sustancial por el valor razonable. Este constructo de valor razonable altera también sustancialmente los valores patrimoniales cuando estos no se regulan por una norma fiscal especial y, desde luego, la influencia de este constructo acompañado de la aplicación precisa de la “esencia sobre la forma o realidad económica”, establece brechas definitivas con la información tributaria, que en gran medida se soporta en la información contable, escenario complementado con aspectos relativos a reconocimiento, como es el caso de los diferidos.

Otra de las diferencias sustanciales existentes entre las bases comprensivas financiera y tributaria está relacionada con la definición de activo; en la regulación financiera internacional es determinante su capacidad para

generar beneficios económicos futuros, mientras tributariamente, lo indispensable es la propiedad y, esta diferencia determina distintas características en cada una de las bases comprensivas consideradas. También, en términos de reconocimiento, tributariamente existen ingresos, costos y deducciones sin referente en la realidad económica, al tiempo que elementos de esa realidad económica no se corresponden con la realidad fiscal; adicionalmente, se presentan problemas de reconocimiento, relacionados con el período, algunos elementos se realizan tributariamente en el período de pago, más no en el de causación.

La incompatibilidad de los discursos tributarios y contables tanto en sus estructuras semánticas como semióticas son explicadas por el hecho de que ambas disciplinas denotan a un mismo hecho económico de manera diferente; utilizan un mismo significante para representar hechos o conceptos diferentes y no reconocen hechos que son de necesaria aplicación para una u otra disciplina en la praxis, lo que potencia las tensiones y controversias en los discursos que afectan la comunicación entre ambos conocimientos.

Tanto la contabilidad financiera como la tributación constituyen un lenguaje propio, especializado, cuyas palabras y signos intentan dar cuenta de la realidad económica y de las transacciones de las entidades. No obstante, el abandono casi total de la economía por sobre las finanzas para la construcción del lenguaje que produce la información financiera origina la mayoría de las tensiones entre la contabilidad financiera y la tributación.

En un escenario polifónico y dialógico contable es posible la convivencia de diferentes lenguajes, de diferentes bases comprensivas, sin excluir los requerimientos de ninguna de ellas. Para ello se puede establecer un sistema

básico de información a costo histórico que permita además de la emisión de estados financieros de propósito general, informes especiales en el plano financiero y declaraciones tributarias y los complementarios necesarios para efectos fiscales. Con ello se materializa el objetivo de una contabilidad multidimensional que permite la obtención de informes sobre bases comprensivas diferentes a partir de una única plataforma informativa.

La voz de los acreedores

Los acreedores son los agentes que suministran a la entidad dinero, servicios o bienes. Su relación con la contabilidad y el control de la empresa, de acuerdo con Sunder (2005), es definida por tres características: el vencimiento, la garantía y la dispersión, de allí el interés diferenciado en información requerida por los acreedores, según se trate de préstamos de corto plazo o de largo plazo.

Para los acreedores de corto plazo su requerimiento de información se centra en los activos y las obligaciones corrientes, así como en la capacidad de pago a corto plazo, mientras que los acreedores de largo plazo requieren mayor confianza en la contabilidad y control respecto a los activos de largo plazo por ser objeto de debilidades en su valoración. Por su parte, los acreedores asegurados se interesan menos en el funcionamiento de la contabilidad y el control pues sus intereses están protegidos por los convenios de deuda.

La voz de los grandes acreedores ejerce una mayor influencia con la empresa deudora para exigir y obtener directamente la información que

desean, mientras que los inversionistas pequeños necesitan hacerlo a través de intermediarios y su influencia dependerá de la cantidad que los agrupe.

La voz de otros grupos de interés

Todos los usuarios de los informes contables son considerados como grupos de interés, así lo afirman Mitchell, Agle y Wood (1997), para quienes estos son actores afectados, en diferentes grados, por los resultados u objetivos de una organización, y por ello, cuentan con que la información suministrada sea relevante para sus propósitos, permitiendo análisis pertinentes basados en hechos pasados y prospectivos de la empresa.

Generalmente a estos grupos no se les da el valor que representan, puesto que se les considera ajenos y sin incidencia en el logro de los objetivos propuestos en la empresa. Por ello, la información que principalmente disponen carece de relevancia y oportunidad para su toma de decisiones.

Estos grupos están constituidos por clientes, empleados, proveedores, competencia, Estado, organizaciones no gubernamentales, comunidad, entre otros. Como partes interesadas, esperan una información más completa y específica que la que actualmente pueden acceder, información que les permita conocer los riesgos que la entidad asume.

En el caso de los trabajadores, estos requieren de datos que les facilite evaluar la capacidad de la empresa para atender los compromisos laborales, tanto en el periodo de contratación como una vez finalizada la relación laboral, así como los derechos adquiridos por los planes de jubilación o pensión. De allí su inquietud por conocer la rentabilidad, estabilidad y

evolución futura de su empleador. Los sindicatos, por su parte, requieren información para establecer acuerdos de negociación colectiva con la empresa. Los trabajadores, en general, requieren cualquier información adicional inherente a las condiciones laborales, la estabilidad del empleo, entre otros; por tanto, los informes contables resultan ser una importante fuente de información sobre la rentabilidad y la solvencia de la empresa.

En cuanto al grupo de usuarios constituido por los proveedores, este requiere información que les permita determinar la capacidad de pago de la empresa en los plazos previstos del vencimiento del crédito. Los clientes en cambio tendrán interés en conocer la capacidad de la empresa para continuar con sus operaciones y determinar su viabilidad, especialmente, en razón de los compromisos adquiridos en la entrega de bienes o prestación de servicios. Cualquier dificultad financiera de la empresa puede afectar los pagos que los clientes deben hacer a sus proveedores de las materias primas, viéndose impactada la cadena comercial. De allí, la necesidad de estos usuarios de contar con informes contables que les permita conocer la viabilidad financiera de las empresas.

El Estado es otro usuario importante cuyas necesidades de información son bastante amplias, entre las que se encuentran las relacionadas con la seguridad social, la política económica, el beneficio de las empresas, entre otros. Para el cumplimiento de estos propósitos el Estado y sus organismos públicos, requieren de datos, como la distribución de la renta de las empresas, que le permita regular la actividad empresarial a objeto de establecer políticas macroeconómicas y desempeñar la intervención reguladora.

Objeto de regulación especial resultan ser las organizaciones cuyas actividades son consideradas estratégicas para el Estado como, por ejemplo, las instituciones financieras, empresas aseguradoras, las asociaciones cooperativas, cajas de ahorro, que tienen una normativa contable especial.

Finalmente, está el grupo constituido por las organizaciones no gubernamentales y comunidad en general, el cual ha venido ocupando un importante lugar como destinatario de la información contable de las organizaciones. Las necesidades de información de este grupo alcanzan una diversidad más compleja dado que recoge un amplio abanico de usuarios; no obstante, esta se focaliza en dos aspectos como son: resultados y desempeño.

Los usuarios que se enfocan en los resultados necesitan conocer la capacidad de la empresa para contribuir al desarrollo económico del entorno, reflejado en puestos de trabajo e intercambios comerciales en la comunidad donde desarrolla sus actividades. Los usuarios que se enfocan en el desempeño, necesitan conocer el accionar social de las actividades llevadas a cabo por las empresas, a través de los proyectos ejecutados ligados en favor del bienestar de la sociedad y el medio ambiente.

Además de la caracterización de las voces de acuerdo a sus distintos rasgos de autoridad, independencia o autonomía que ejercen con respecto al lenguaje monológico de las normas contables, se ha podido apreciar en esta heteroglosia, que todos los puntos de vista en las voces presentes y suprimidas o silenciadas en los estados financieros, revelan, a través de distintas diadas, el conflicto existente entre información para la toma de decisiones y para el control (coordinación vs control), como eje central de todas las tensiones que produjo el cambio de paradigma de la utilidad de la

información. Algunas de las diadas más importantes son: costo histórico vs valor razonable, relevancia vs confiabilidad, hechos pasados vs pronósticos, objetividad/subjetividad, información común/pública vs información privada, información financiera vs información no financiera.

Como mediadora entre los conflictos y la cooperación coexistente en las relaciones y los intercambios, la contabilidad, en palabras de Sunder (2005), proporciona información común para que las partes puedan llegar a la negociación, creando confianza y facilitando el desarrollo y el cumplimiento de los contratos. Como lenguaje, la contabilidad, puede intervenir en todas las dimensiones que se encuentran en tensión, financieras, económicas y sociales, pues influye en la coordinación y el control de las conductas humanas y organizacionales, en ese sentido, debe atender a ambos lados de estas tensiones y encontrar un diálogo entre ellos, entre todas las voces, para lo cual necesita que la información se convierta en comunicación requiriendo, para ello, construir diálogo por medio de una contabilidad polifónica y dialógica.

CAPÍTULO VII

NARRATIVA Y DIALOGISMO EN LOS INFORMES CONTABLES POLIFÓNICOS

Los informes contables polifónicos constituyen la manifestación de los distintos lenguajes e ideologías presentes en las diversas voces narrativas encarnadas en los usuarios que interactúan en una relación dialógica con sus discursos en torno a la información contable. Para que el dialogismo tenga lugar en los informes contables, el autor de los mismos, es decir, el contador, debe defender la independencia, la libertad interior, el carácter inconcluso y falto de solución de las distintas narrativas presentes en las voces de sus usuarios, con las cuales no busca ni la coincidencia ni el antagonismo, dada su función de trabajar en una relación intersubjetiva y complementaria.

A través de las distintas voces que no son, en sí, representaciones de sí mismo y sus ideas, el contador como autor de los informes contables manifiesta su pensamiento y desarrolla este dialogismo juntando y poniendo a discutir esas ideas o puntos de vista que en la realidad ajena a los informes contables se encuentran separadas, haciendo que en los mismos se puedan oír todos ellos. El carácter polifónico de los informes contables se concreta así, en la presencia de varias voces contables simultáneas que dialogan unas con otras en un devenir ininterrumpido.

En otras palabras, las diversas prescripciones y notaciones resultantes de los distintos métodos y puntos de vista que dan cuenta de los distintos agregados (cuentas anuales) insertados en las estructuras formales de la contabilidad, son presentados por el contador en los informes contables a través de varios balances y estados de ganancias y pérdidas, de acuerdo con las premisas particulares, los cuales incluyen una explicación sucinta de cómo se preparó cada uno y un resumen de la teoría que la sustenta, incorporando además los puntos principales de desacuerdo y contradicción entre ellos, y cada método con su réplica.

Bajo esta perspectiva, los informes contables estarían presentando una "visión verdadera y justa" del estado de los asuntos contables de la empresa, dadas las diferentes lecturas y significados que se traducen en diferentes interpretaciones para diversos usos, conforme a la naturaleza multidimensional de la contabilidad.

Narrativas de las distintas voces

Para examinar las narrativas de las distintas voces contables, sus réplicas, sus puntos de desacuerdo y contradicción entre ellas, se realizó una aproximación exploratoria a través de la entrevista aplicada generándose algunos hallazgos en torno a la posibilidad de considerar puntos de vista, métodos o procedimientos alternativos a los establecidos en las NIIF que permitan garantizar información relevante y pertinente en los informes contables polifónicos.

En la siguiente matriz de análisis se muestran las respuestas de los practicantes entrevistados.

Matriz de análisis 20

Opinión de los practicantes acerca de qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y demás entes reguladores, entre otros. (Anexo 2)

Voces clave	Opinión
Practicante P1	Esa sería una contabilidad muy compleja y de mucho trabajo para que pueda ser realizada por los contadores, además puede presentar información que no le sea conveniente publicar a las empresas. No lo veo pertinente.
Practicante P2	Un informe de este tipo dependería de los requerimientos de la empresa, del tamaño de la misma, porque hay muchas empresas que son muy pequeñas y no requieren satisfacer los mismos tipos de usuarios que por ejemplo tiene una empresa grande. Las empresas grandes deben preparar por ejemplo información diferente a las NIIF cuando solicitan préstamos en la banca. Esa información bien pudiera adicionarse en unos estados contables.
Investigadora	<i>¿Qué características deben tener esos estados contables?</i>
Practicante P2	Que deben ser preparados a base de costos históricos y con información anexa detallada de ingresos, costos, clientes y proveedores, así como del flujo de caja proyectados.
Practicante P3	No tengo ninguna propuesta. Hasta que no se permita que el contador sea libre e independiente para tomar decisiones con respecto a eso, no puede hacer nada.
Investigadora	Pero si usted tuviera la posibilidad, porque en una contabilidad polifónica no limita que el contador pudiera tener otro balance, otro estado financiero, ¿usted podría proponer algún método?
Practicante P3	Pero el análisis no sería tan real, porque de dónde lo saca si toda la contabilidad que se lleva está muy ajustada a la norma...Es mi opinión
Practicante P4	No veo pertinente la aplicación de este modelo contable porque por una parte le generaría demasiado trabajo al contador y por la

otra implicaría revelar información de uso interno lo cual estratégicamente no es conveniente.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Como se puede apreciar, de los cuatro (04) practicantes entrevistados, solo el practicante P2, concibe la posibilidad de realizar informes contables polifónicos. Los mismos dependerían del tamaño de la entidad y de los requerimientos de información de sus usuarios. Considera que se pueden incorporar los estados financieros que solicitan los bancos como acreedores, los cuales deben ser preparados con base en costos históricos.

Resulta importante analizar las posturas de los demás practicantes para quienes unos informes contables polifónicos no son pertinentes por considerarlos complejos, implicando la revelación de información de uso interno, respuesta que tiene su réplica desde voces que consideran que la empresa no debe reservarse información que afecte los intereses de quienes con ella se relacionan.

Las organizaciones han de convertirse en espacios que permitan diseñar mecanismos para lograr una articulación entre la información que se genera a nivel de cada sistema contable, lo cual debe partir del reconocimiento de la información contable con el carácter estratégico que la debe representar y no, simplemente como una fuente de información que responde únicamente a los requerimientos normativos y a un grupo tan exclusivo de usuarios.

Igualmente es significativo destacar la respuesta del practicante P3, quien afirma no tener ninguna propuesta producto de su falta de independencia y el apego estricto que debe hacer de la norma, lo cual es replicado por el académico AC4 (Anexo 2, AC4) en su respuesta a la pregunta sobre el papel

del contador en la construcción de los informes contables, para quien además lo atribuye a su falta de formación teórica:

El contador siempre ha visto la profesión como cien por ciento una práctica. Nos quedamos con la partida doble y le hemos tenido fobia a la teoría contable. Como no tiene sustento teórico no puede defender lo que hace ni tampoco puede generar propuestas, porque no tiene bases.

En cuanto al punto de vista de los administradores con respecto a los informes contables polifónicos y sus propuestas de métodos o información alterna que pueda estar presente en ellos, sus respuestas se pueden apreciar a continuación:

Matriz de análisis 21

Opinión de los administradores acerca qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y otros entes reguladores, entre otros. (Anexo 2)

Administrador	Opinión
A1	Considero que esto implicaría extender la información presentada, haciendo complicada su interpretación y como ya lo dije, los estados financieros serían menos leídos.
A2	Yo creo que hay factores que inciden en las organizaciones y que estas a su vez lo hacen en el entorno, factores que tienen mucho que ver con la sustentabilidad. Al mostrar un estado contable donde estén todos estos factores integrados es mucho más real lo que estás haciendo por los distintos puntos de vista que se toman en cuenta, por lo que pienso que los resultados van a ser mucho mejor para todos, para la empresa, para los trabajadores, para el estado, para la comunidad, para el ambiente, para el país.
A3	En mi experiencia como administrador es importante que los estados financieros tomen en cuenta la presentación de información para la planificación, información para el control de los procesos productivos, información que permita medir

	riesgos. También información acerca de los productos y servicios que ofrece la empresa, la satisfacción de los clientes, por ejemplo.
A4	Las empresas requieren de información para realizar sus transacciones económicas, coordinar el funcionamiento de sus empleados y también para rendir cuenta de sus actividades, información que sirva a la gerencia para su toma de decisiones, información que permita darle seguimiento a los objetivos estratégicos de la empresa y para ello se requiere que la información sea más oportuna.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Desde el punto de vista de los administradores es necesario que los informes contables contengan otro tipo de información adicional a la que están obteniendo, por lo tanto, están a favor de una propuesta de informes contables polifónicos. Solo el administrador A1 tiene una opinión contraria al considerar que ello implicaría extender la información presentada, haciendo complicada su interpretación y en consecuencia ser menos leídos.

Sin embargo, para el administrador A2, el hecho de mostrar un estado contable en el cual estén diversos factores integrados, especialmente con información de sostenibilidad, hace que se presente información más real y permite satisfacer los distintos intereses (empresa, trabajadores, Estado, comunidad, ambiente, país).

Tal como se puede apreciar los administradores necesitan información para mejorar su gestión, para medir riesgos, para la rendición de cuentas, y para la toma de decisiones económicas, lo cual implica el empleo de una valoración a costo histórico.

En cuanto a las opiniones emitidas por los gremialistas entrevistados se observan diferentes puntos de vista en torno a la presentación de informes

contables polifónicos. A continuación, se muestran las mismas en la siguiente matriz de análisis:

Matriz de análisis 22

Opinión de los gremialistas acerca qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y otros entes reguladores, entre otros. (Anexo 2)

Gremialista	Opinión
G1	<p>Recientemente estamos estudiando sostenibilidad y ello abarca muchas dimensiones como, por ejemplo, responsabilidad social empresarial. Hoy hay otros elementos que pueden ser incorporados a los informes contables. El año que viene las empresas estarán obligadas a incluir dentro de sus nóminas a personas con discapacidad, ¿por ley y de dónde van a salir esos registros?, pues desde la contabilidad y esas decisiones salen de dónde? Salen desde la contabilidad porque hay un punto de equilibrio para establecer cuál es el valor de la nómina. El valor cualitativo que hoy tienen las empresas es muy valioso para la toma de decisiones porque efectivamente quien lee, quien comprende es quien va a adquirir esas acciones así no se coticen en bolsa, pero que den cuenta realmente a toda la información cualitativa que se genere en una información financiera.</p> <p>El marco de referencia que tenemos en contabilidad, en auditoría, si no existe usted los puede generar como política, entonces si hay una representación de trabajo que debería hacer la Federación más al detalle, sí, está bien, pero las disposiciones en el marco que hemos conocido, si hay políticas que no están definidas, bien sea cuantitativas o cualitativas, la responsabilidad recae sobre quien prepara la información y es el Contador Público el que debe dar respuesta a esas ausencias que existen en organizaciones no gubernamentales, sin fines de lucro, emprendimientos, lo que significa que la generación de políticas depende del carácter subjetivo de quien prepara la información. Por lo que no habría limitaciones en generar un estado contable polifónico.</p>
G2	No entiendo cómo podría hacerse esto, considero que no hay necesidad puesto que los estados financieros son de propósito

general. La información ha de servir para todos los usuarios. Además, bajo este modelo se perdería la característica de homogeneidad que debe tener la información contable. Justamente el propósito de las NIIF es brindar a todos los usuarios información consistente y por ello es que desarrolla estándares. El IASB aplica diferentes mecanismos para asegurar que estos puedan tener una aplicación coherente a nivel mundial, por ello consulta todas sus propuestas buscando opiniones de los reguladores y de todos los usuarios a nivel nacional e inclusive regional, para conocer sus requerimientos y redactar de la mejor manera las normas, de manera que se puedan aplicar y sean de utilidad a una amplia gama de usuarios y entornos económicos.

- G3** Esto aplicaría por ejemplo en el caso de las instituciones financieras en Venezuela, que no expresan sus EEFF a costos corrientes sino a costo histórico, porque la que rige sus estados financieros es la SUDEBAN que tiene una norma específica y también tienen que presentar información bajo NIIF. Están también las compañías anónimas del Estado, como por ejemplo las hidrológicas que sus accionistas son las Alcaldías y tienen que llevar dos contabilidades, una de acuerdo al sector público y otra bajo NIIF y tienen criterios distintos para la valoración de los activos. En Venezuela hay tres contabilidades, la histórica, la fiscal y la financiera. La histórica es la base para sacar la financiera, pero cuando comparo la financiera con la fiscal, un balance para efectos financieros y para efectos fiscales es diferente, ¿por qué? porque la contabilidad fiscal no toma en cuenta el valor razonable ni el valor de realización, mientras que la contabilidad financiera sí.
- G4** Parece interesante esta propuesta, sin embargo, habría que analizar la pertinencia, porque la idea es ir hacia una información de bajo costo y esto implicaría un esfuerzo y un costo importante. No lo veo viable en el marco actual o en el contexto venezolano. La idea es que desde nuestra participación en las consultas del organismo regulador se escuchen nuestras demandas, nuestros requerimientos.
-

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Como se puede distinguir, para los gremialistas G1 y G3 es posible la generación de estados contables polifónicos, quienes reconocen vacíos o ausencias en la regulación contable internacional, las cuales de acuerdo con el gremialista G1, pueden ser resueltas con base en el juicio profesional del contador público. Los gremialistas G2 y G4, por el contrario, piensan que no son pertinentes por afectar la característica de homogeneidad que debe tener la información contable, la cual es de propósito general y según ellos sirve para todos los usuarios. Consideran que es desde las normas y a través del organismo de regulación IASB que deben presentarse y ser atendidas las propuestas de mejora de la información contable.

Por su parte, todos los académicos entrevistados están de acuerdo con la producción de informes contables polifónicos y realizan distintas propuestas de revelación de información alternativa, como ya se indicó en la matriz de análisis 11, la cual debe ser valorada a costo histórico, en unidades distintas a las monetarias para satisfacer otras voces como las de la administración tributaria y las provenientes del entorno relacionadas, especialmente, con los marcos de sustentabilidad ambiental.

En sintonía con el gremialista G1, el académico AC1 (Anexo 2, AC1) considera que la generación de información polifónica depende del juicio profesional del contador quien debe tener una actitud disruptiva ante la imposición de las NIIF.

En mi opinión hace falta que los contadores públicos ejerzan esa legitimación en la causa...en el juicio profesional están inmersas la experiencia, la práctica y el conocimiento, esos tres elementos hacen que el contador público pueda tener una voz diferente a la que está fijada en el estándar... el papel proactivo del contador público en relación a su producción de conocimiento, en sus

saberes, en su propia teoría hace falta que se le dé mayor validez, y no es porque las normas se lo impidan es porque el contador público parece ser que tiene desde su formación académica una fijación en que hay que seguir las normas tal y como están plasmadas y se está prohibido el pensamiento crítico, la observancia de una realidad disruptiva, compleja y eso hace que se apague esa voz del contador público... desde la función del contador público, es necesario iniciar acciones disruptivas para la revelación de los informes de los estados financieros y la misma representación contable de hechos que no están contemplados ni en los estándares ni en las políticas contables ni en el quehacer de los estados.

Con respecto a los métodos o procedimientos contables alternos propuestos, las opiniones en cuanto a su contradicción o desacuerdo con la norma y la argumentación de su pertinencia, fueron emitidas solo por los administradores y los académicos; los gremialistas que consideraron posible la producción de informes contables polifónicos afirmaron no tener preciso un método o procedimiento alternativo. A continuación, se presentan las voces de los administradores:

Matriz de análisis 23

Opinión de los administradores en relación con los aspectos en los cuales considera que, el método o procedimiento contable alterno propuesto, contradice o está en desacuerdo con la norma, cómo argumentaría su pertinencia y desde qué teoría contable lo haría (Anexo 2).

Administrador	Opinión
A2	Las empresas están alejadas de las políticas públicas. Las empresas por formar parte de la sociedad tenemos una responsabilidad social. Nosotros también podemos generar políticas públicas como propuestas, claro, el gobierno es el que termina decidiendo, pero si los empresarios se reúnen en mesas de trabajo para delinejar, definir objetivos, metas, indicadores que midan el bienestar empresarial y social, incluyendo los

	riesgos y las prospectivas de crecimiento.
A3	No manejo un procedimiento específico como tal, pero en todo caso a partir de la relación de la teoría contable administrativa y financiera se pueden diseñar políticas contables integrales que le den soporte a la información contable requerida para la gerencia de la organización, para la banca y para el fisco que son los principales usuarios, especialmente en las pymes.
A4	Lo ideal sería que los estados financieros aportaran información de forma más específica, es decir información analítica y desagregada para la toma de decisiones de la empresa. También información con mayor periodicidad, útil para la planeación estratégica y el control, porque vivimos ahora en un mundo más acelerado y lleno de incertidumbres. Información de carácter operativo que tome en cuenta los aspectos tanto internos como externos a la organización, que permita analizar la empresa como un todo con los riesgos a los que está expuesta.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Para el administrador A2, la información alternativa relacionada con el bienestar empresarial y social que propone, estaría soportada en las políticas públicas concertadas, como gremio empresarial, con el gobierno a través de mesas de trabajo. Para el administrador A3, su propuesta puede estar soportada en una visión integral de la teoría contable administrativa y financiera para satisfacer a la gerencia, la banca y el fisco que son los principales usuarios en las pymes, mientras que para el administrador A4, su énfasis es en la periodicidad o frecuencia de la información contable requerida para la toma de decisiones en su gestión operacional y de control; ninguna de las voces especifica una teoría contable que soporte su propuesta a excepción del administrador A3.

A diferencia de los administradores, los académicos entrevistados argumentan de forma más técnica y específica los desacuerdos con las

normas, así como las propuestas alternativas y las teorías que las sustentan, tal como se muestra en la siguiente matriz de análisis:

Matriz de análisis 24

Opinión de los académicos en relación con los aspectos en los cuales considera que, el método o procedimiento contable alterno propuesto, contradice o está en desacuerdo con la norma, cómo argumentaría su pertinencia y desde qué teoría contable lo haría. (Anexo 2)

Académico	Opinión
AC1	<p>...En el caso colombiano, a partir del primero de enero de este año, las grandes empresas, las multinacionales deben hacer revelaciones a los estados financieros sobre el impacto, los riesgos y las oportunidades y la generación del impacto del cambio climático que deriva de la realización del objeto de la empresa, las funciones que esta cumple en la sociedad, cómo afecta el medio ambiente y a su vez cómo el medioambiente afecta a las empresas... Y, pues, ¿qué teoría? ... un método o una teoría contable desde lo ecológico, desde lo medioambiental, desde lo social, o sea una triada y en algunos sectores del caso colombiano, se habla de una contabilidad tridimensional y las otras teorías de la contabilidad multidimensional, es decir, muchas dimensiones o varias dimensiones deben representarse en los estados contables, ¿cuáles dimensiones?, la económica, la financiera por supuesto que el pensamiento y la disruptión contable no puede estar en contra de la financiarización o de la información económica y del patrimonio y de la riqueza, todo lo contrario, sí es necesario hacerlo, pero adecuarle un campo de la teoría sobre el efecto en la sociedad, en los usuarios, en los consumidores, en los mismos inversionistas, en los competidores, etc, a nivel general... Entonces desde el punto de vista de una teoría contable sistémica diría yo que incluya diferentes sistemas y no solamente el económico patrimonial sino también el social y el ecológico.</p>
AC2	<p>Se debe considerar las necesidades de información de la gerencia o administración de la entidad con la finalidad de que se cumpla el objetivo de dar cuenta del rendimiento empresarial en su conjunto y no solo sobre los posibles flujos de efectivo futuros, de</p>

manera que los estados financieros puedan suministrar información tanto a usuarios internos como externos, que permitan el control y la toma de decisiones. Esto implica considerar la teoría del control. La empresa no debe abandonar la función de control y centrarse solo en la valoración prospectiva para ser útil solo a los inversionistas potenciales, pues como una unidad económica pertenece a un subsistema social (interno) que requiere el registro y divulgación con transparencia de su información financiera, este subsistema está compuesto por una colectividad de interesados como lo son los empleados, la administración tributaria, los proveedores, la comunidad, los accionistas y otros; lo cual puede hacerse paralelamente al suministro de información con otros fines, cuya información debe estar presentada en función de expectativas futuras para que sirva a la toma de decisión, para inversionistas en ese otro subsistema en donde puede estar también inserta, el subsistema financiero.

- AC3** Se deben medir y valorar ciertas externalidades de las empresas que no pueden hacerse en valores cuantitativos, sino utilizando diversos indicadores, de distinta naturaleza o de mediciones más blandas. Estas formas alternativas de medir y valorar los distintos aspectos sociales, ambientales, económicos, relacionados con la actividad de la empresa pueden ser argumentados desde la teoría del valor y desde la teoría de la medición, referida por Matessich en sus propuestas contables.
- AC4** Con respecto a la alternativa de capitalizar los desembolsos que hacen las pymes en investigación y desarrollo, pienso que el modelo del IASB, aunque declara atender la esencia sobre la forma, tiene con respecto a esto una enorme contradicción, pues si estuviera verdaderamente enfocado en la esencia y no en la forma, jamás la NIIF para PYMES prescribiría que todos los desembolsos en investigación y desarrollo que hace una PYME se llevaran al gasto. Ahí no prima la esencia, porque la esencia sería ir a cada PYME y ver cómo esos desembolsos paran en activos o no, pero cuando la norma prescribe eso, no prima la esencia, prima la forma y es una forma que beneficia a unas compañías en concreto, porque claro si tú tienes que llevar al gasto todos los desembolsos en investigación y desarrollo desincentivas la investigación y solo pueden hacerlo las empresas que tienen muchos recursos financieros. Y yo entiendo
-

los argumentos que nos dan quienes defienden esta prescripción cuando nos dicen que “hay mucha subjetividad, hay muchísima dificultad, es muy difícil hacerlo”. Sin embargo, si a mí me interesa que una empresa se desarrolle y prospere no puedo hacer ese procedimiento de llevarle el gasto de investigación y desarrollo al resultado y hacer que destruya su EBITDA y con ello afectar su valoración, porque cuando usted lo lleva al gasto, resulta que a su empresa la compran subvalorada y somos nosotros los contadores los que tenemos esa responsabilidad. En ese sentido, considero que es muy importante que el contador ejerza su criterio. No hay un criterio malo ni bueno, hay un criterio mal revelado. Tenemos responsabilidad de medir, valorar y revelar con alta responsabilidad.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Para los académicos AC1 y AC3, los informes contables deben presentar además de la información financiera, información económica, ambiental y social, que permita medir las externalidades de las empresas, ello con base en una teoría tridimensional de la contabilidad, para el primero y teorías de medición y valoración alternativas, para el segundo. Desde otra perspectiva, el académico AC2 piensa que los informes contables necesitan presentar información tanto para usuarios internos como para usuarios externos que sirva para la toma de decisiones como para el control.

De forma mucho más técnica y específica el académico AC4 realiza una crítica a la NIIF para pymes, proponiendo un procedimiento alterno que permita capitalizar los desembolsos que hacen las pymes en investigación y desarrollo, que hasta ahora no es permitido por la norma; su argumentación está basada en los propios principios contables declarados por el IASB, específicamente el de “la esencia sobre la forma”, el cual no se está cumpliendo en la contabilidad de este sector empresarial.

En relación con la narrativa o revelación que, en unos estados contables polifónicos, debe acompañar la información correspondiente a estos métodos o procedimientos se realizan diferentes aportes, especialmente provenientes de los académicos entrevistados, como se muestra a continuación:

Matriz de análisis 25

Opinión acerca de cómo narraría ese tratamiento particular de manera de permitir su comprensión por parte de los usuarios y qué aspectos o premisas de ese tratamiento serían importantes narrar y revelar en los informes contables (Anexo 2)

Académico	Opinión
AC1	Los estados tienen sistemas contables alternos a las NIIF, de hecho, aquí en Colombia como hubo convergencia, se seccionaron las empresas en tres grupos, el grupo 1 para las grandes empresas que aplican adopción de estándares internacionales (adopción plena), grupo 2 para las pymes y las microempresas se adecúan algunos procesos, es decir lo que se llama convergencia. Esos métodos alternos pueden servir para aplicar una representación contable más cercana a la realidad, sin embargo, no existe en los estándares una libertad de ejercicio pleno por parte del Contador público, sino que se limita su función nuevamente a lo que dicen los estándares aunque esta no coincida con la realidad y es más entre esa regulación y autoregulación que representa la norma internacional, existen tensiones que una cosa dice la norma legal y otra cosa dice la norma de autoregulación y en algunos estados como el caso colombiano, se impone la regulación ante la autoregulación porque es una norma de fuerza del Estado aunque no coincida con la realidad y aunque el contador público no esté de acuerdo con ello lo debe representar de esa manera. Se ha llegado el caso práctico de mi juicio profesional, de mi práctica profesional que estudiando el doctorado en ciencias contables, me atreví a pensar diferente y a contradecir la norma de regulación fundamentado en el juicio profesional y en el criterio de la realidad y de la representación contable de los hechos reales y logramos salir avante en un proceso en que el ejercicio del contador público bien riguroso, argumentando, haciendo una hermenéutica muy detallada si es posible que se generen teorías que le demuestren a

los estados y a los grupos emisores de normas que el papel del contador público y la función del contador público va a más allá de la mera representación y puede desnudar esas tensiones y a su vez darle soluciones a esas tensiones entre la regulación y la realidad de las empresas y de la representación de los estados financieros de los diferentes hechos económicos.

- AC2** En el caso de los accionistas de empresas que no cotizan en mercados financieros, se debería narrar información que se centre fundamentalmente, en el rendimiento de su inversión, basada en el desempeño de la gerencia y sobre la forma cómo esta ha realizado la gestión en el pasado a fin de que estos puedan medir su rendimiento probable en el futuro. Adicionalmente, narrar información acerca de los métodos que permitieron medir la capacidad o el grado en que las transacciones similares a las ya emprendidas podrían repetirse en el futuro, y en general cómo se realizó el desempeño de la gestión y de las operaciones realizadas, y cómo afectaron y/o pueden afectar al rendimiento de la entidad. Esto permitirá que la relación “principal-agente” se desarrolle en un diálogo continuo, potenciando el papel comunicador de los estados financieros, pues se entiende que estos están elaborados sobre normas reconocidas y válidas, lo que es fundamental para que se produzca el buen diálogo entre las partes. También es importante narrar los resultados obtenidos como consecuencia de la realización del modelo de negocio y, comparativamente, respecto de otras compañías.
- AC3** Es importante narrar los aspectos relacionados con el valor del capital social, ambiental, intelectual de la organización, así como sus impactos, tanto en el propio proceso productivo como en la sociedad y en el ambiente. En ese sentido se deben revelar y narrar los consumos, agotamientos y deterioros ambientales resultantes de los procesos empresariales. Esta inclusión traería importantes ventajas, al desglosarse y especificarse, por ejemplo, las inversiones que componen el fondo de comercio y otras que no están contenidas en él, pero forman parte del capital intelectual.
- AC4** Con respecto a este criterio sobre los gastos de investigación y desarrollo solo basta con hacer una buena explicación, que se apoye en un experto, que se presente el estudio, que esté, por
-

supuesto en conocimiento del administrador-propietario, que se explique por qué se decidió que era así, y simplemente lo revelo y soy es transparente con la información. “Este fue mi criterio” y cualquier usuario va a entender, lo comparta o no. Eso sí, debe estar bien redactado, porque esa es una de las debilidades de los contadores, escribimos lo mínimo posible y casi nunca ponemos nuestro criterio, nuestro juicio...”es el juicio que yo apliqué, con los datos disponibles, en el momento disponible y con el conocimiento de la empresa”.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las entrevistas realizadas a las voces clave.

Entre estos aportes, cabe destacar la opinión de los académicos AC1 y AC4 en torno al papel del contador para aplicar y hacer valer su juicio profesional. En ese sentido, el académico AC4, afirma que es una debilidad para los contadores públicos no exponer su criterio, además de la deficiente y mínima redacción que acostumbra hacer en los informes contables. Conforme afirma el académico AC1, el contador debe aplicar su juicio profesional en correspondencia con la realidad a través de una rigurosa argumentación y hermenéutica que permita develar las tensiones producidas por el silenciamiento de otras voces y generar propuestas para darles solución a las mismas incrustándolas en su voz como autor polifónico de la información contable.

Es relevante igualmente mencionar la heteroglosia manifestada producto de las distintas voces que se revelan en la entrevista realizada en esta investigación, las cuales tienden a validar los planteamientos realizados inicialmente que confirman el carácter monológico de los practicantes y gremialistas, quienes tienden a ser atraídos por las fuerzas centrípetas de la regulación a pesar de resistirse a ellas, como en el caso de los gremialistas, los cuales, aunque consideran la posibilidad de la producción de informes

polifónicos, tienden a ver la polifonía desde los distintos métodos que ofrece la misma norma en su aspecto autoregulador.

Así mismo, se confirma la naturaleza polifónica de los académicos, puesto que se logró cumplir, no así en el caso de practicantes y gremialistas, el objetivo de entrevistar a aquellos que expresaran las diferentes voces o puntos de vista alternativos al significado único representado por la voz de las normas contables y, por lo tanto, representar en esta heteroglosia a las fuerzas centrífugas que permiten producir el dialogismo en unos informes contables polifónicos.

Principales dialogismos

La narrativa presente en las distintas voces entrevistadas también permitió confirmar las principales tensiones que se producen en la teoría y práctica contable cuyo eje principal es el conflicto existente entre información para la toma de decisiones e información para el control, producto de la hegemonía del paradigma de la utilidad. Tales tensiones se manifiestan en distintas diadas, entre las que se encuentran: costo histórico vs valor razonable, información común/pública vs información privada, información financiera vs información no financiera.

En unos informes contables polifónicos estas diadas se transforman en heteroglosias y dialogismos con los cuales el contador produce un informe de múltiples interpretaciones que rompe con el principio monológico y que se mantiene abierto al cambio y sujeto a fuerzas socioideológicas más amplias. En las narrativas expuestas por las voces clave entrevistadas se manifiestan

como principales dialogismos los que giran en torno al costo histórico vs valor razonable, información financiera vs no financiera e información de sostenibilidad vs sustentabilidad, los cuales son pertinentes abordar de forma más detallada.

Costo histórico vs valor razonable

Mientras el modelo del costo histórico utiliza para la medición contable importes acordados en intercambios realizados en el pasado, el modelo del valor razonable realiza esa medición en términos de los precios que serían hipotéticamente recibidos o pagados en transacciones de mercado en la fecha de la medición. Mientras que el modelo del costo histórico se apoya en la teoría clásica del valor, el modelo del valor razonable lo hace en la teoría neoclásica.

Para la teoría clásica el valor se expresa en la capacidad de compra de otros bienes que confiere la tenencia de un bien, es decir, en su valor de cambio, el cual está relacionado con el grado de equivalencia entre diferentes productos para realizar actividades comerciales. Para la teoría neoclásica el valor se fundamenta en la utilidad de un objeto en particular, es decir, en su valor de uso, lo cual está asociado a su capacidad para satisfacer necesidades de consumo o de producción.

El enfrentamiento de estos dos discursos produce una serie de dialogismos o eslabones en la cadena de comunicación discursiva que se realiza en los informes contables como consecuencia de la presencia de las diferentes voces, tal como se aprecia a continuación en las figuras 2 y 3:

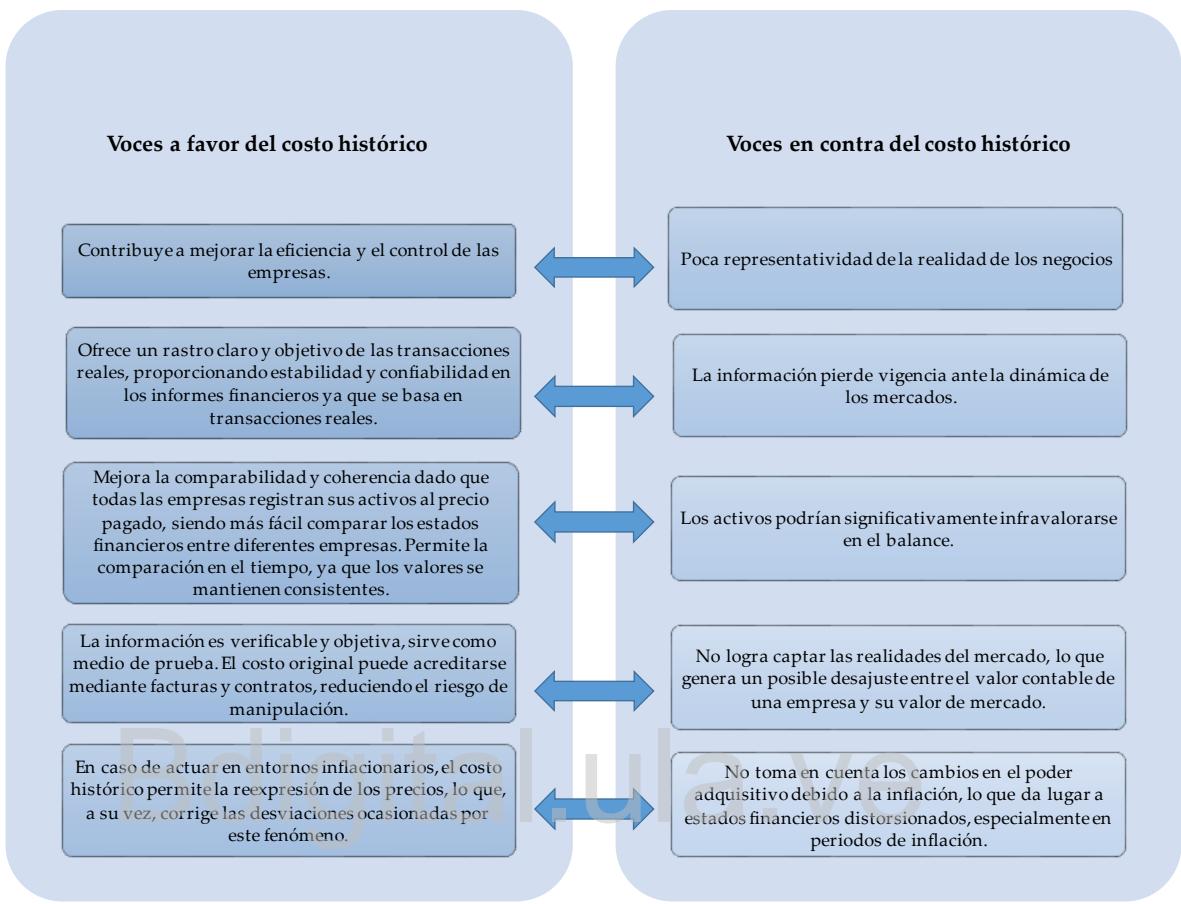


Figura 2. Dialogismos en torno al modelo del costo histórico.

Fuente: Elaboración propia.

La discusión se plantea aquí, fundamentalmente entre las voces del administrador o los usuarios internos y la administración tributaria que están orientadas a las fuerzas centrífugas, frente a la voz de los inversores de capital de riesgo o inversores bursátiles, representadas en las fuerzas centrípetas del discurso oficial emitido por las NIIF. Las primeras están interesadas, para soportar la gestión empresarial y tributaria, en mantener la base del costo histórico. Las segundas abogan por el valor razonable o de mercado.

Cuando se manifiestan las voces que están a favor del valor razonable también aparecen con sus réplicas las que están en contra, como se aprecia en la figura 3.

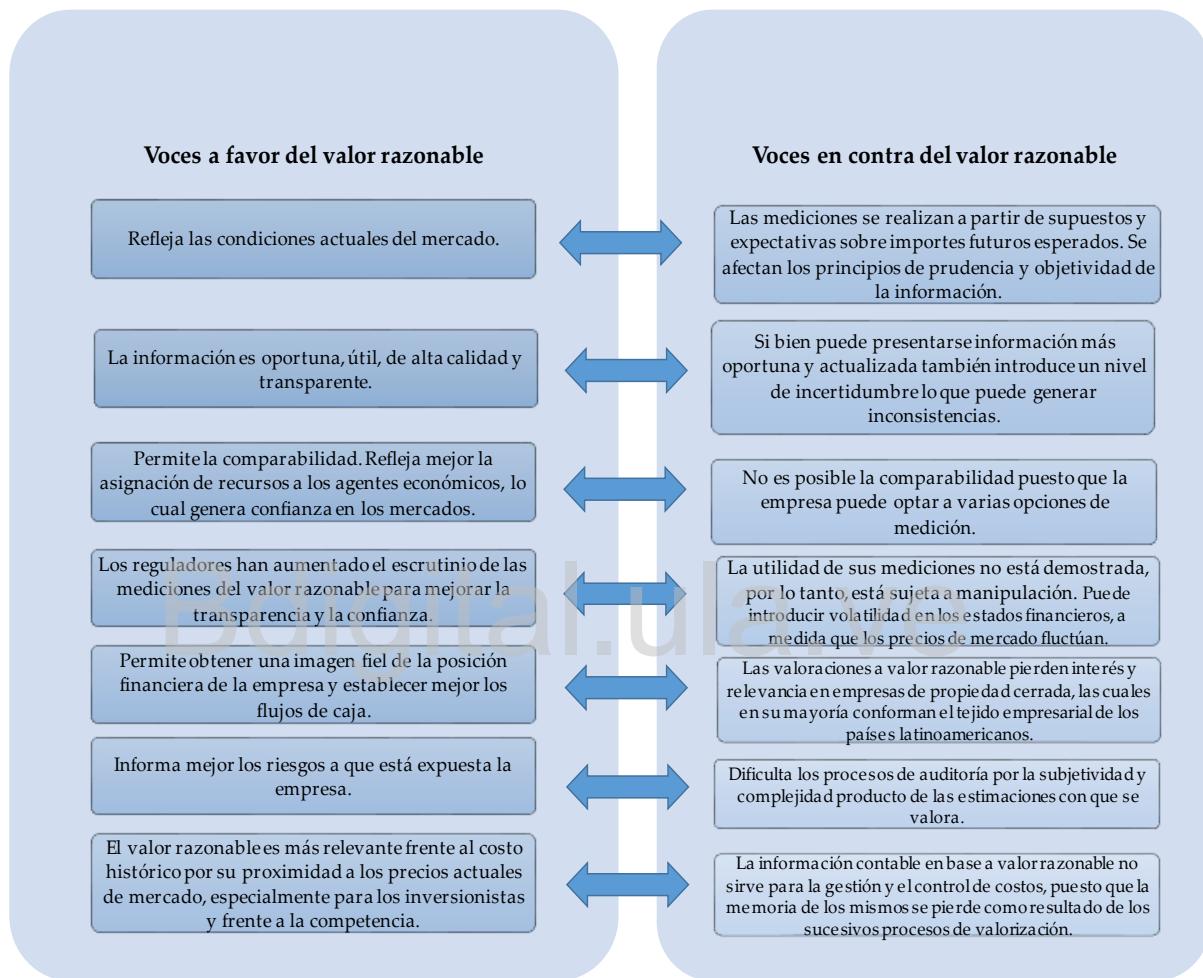


Figura 3. Dialogismos en torno al modelo del valor razonable.

Fuente: Elaboración propia.

De la interacción de estos enunciados a favor y en contra entre ambos modelos de medición y valoración contable, surgen otras diadas como son la relevancia vs confiabilidad, objetividad vs subjetividad, simplicidad vs complejidad, información orientada al pasado vs información orientada al

futuro, entre otras, las cuales a su vez, generan otros dialogismos que hacen inconcluso el debate entre la distintas voces, en un marco que dependerá del contexto específico de la entidad y las necesidades de sus partes interesadas.

Información financiera vs información no financiera

Mientras que la información financiera se centra en presentar un conjunto de datos expresados en términos de dinero para describir la posición financiera y los resultados de las operaciones de una entidad, la información no financiera no solo se centra en las finanzas, sino que su cobertura abarca la responsabilidad que asume la empresa con el ámbito económico y socio - ambiental, utilizando para ello distintas unidades de medida y métodos de valoración.

En tanto que, el objetivo de la primera, es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los agentes de los mercados financieros, con base, además en la teoría económica neoclásica y en la teoría financiera, en la teoría del accionista (Stockholder); el objetivo de la segunda, es proporcionar información para múltiples usuarios y propósitos, principalmente con base en la teoría de las partes interesadas (stakeholders).

Para la teoría del accionista (Stockholder), la única responsabilidad de una empresa es aumentar sus beneficios para sus accionistas, negando de esta manera su responsabilidad social. Para la teoría de las partes interesadas (stakeholders), la empresa debe crear y distribuir valor para sus trabajadores, proveedores, la administración pública, o incluso para los clientes. Estos dos

discursos enfrentados por las voces que abogan por uno u otro, producen una serie de dialogismos, como se aprecian a continuación en las figuras 4 y 5:

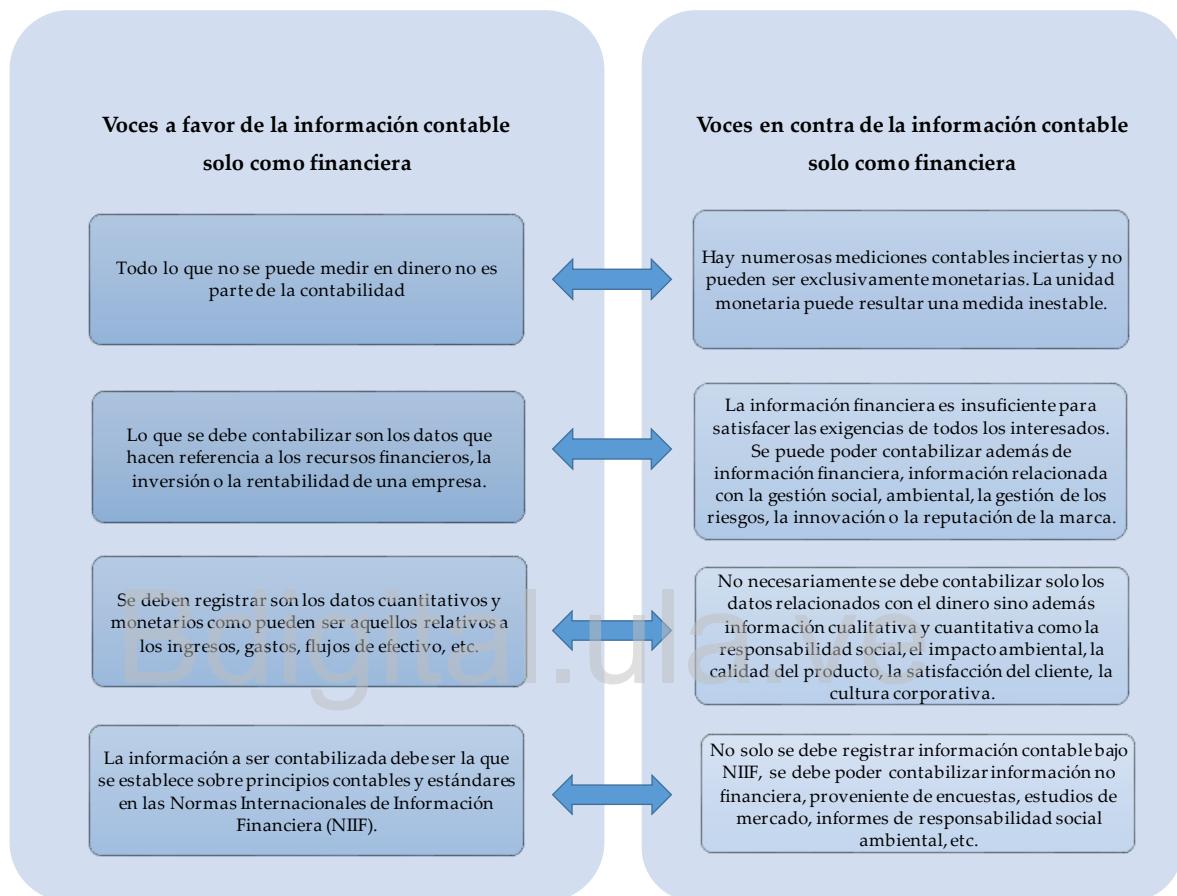


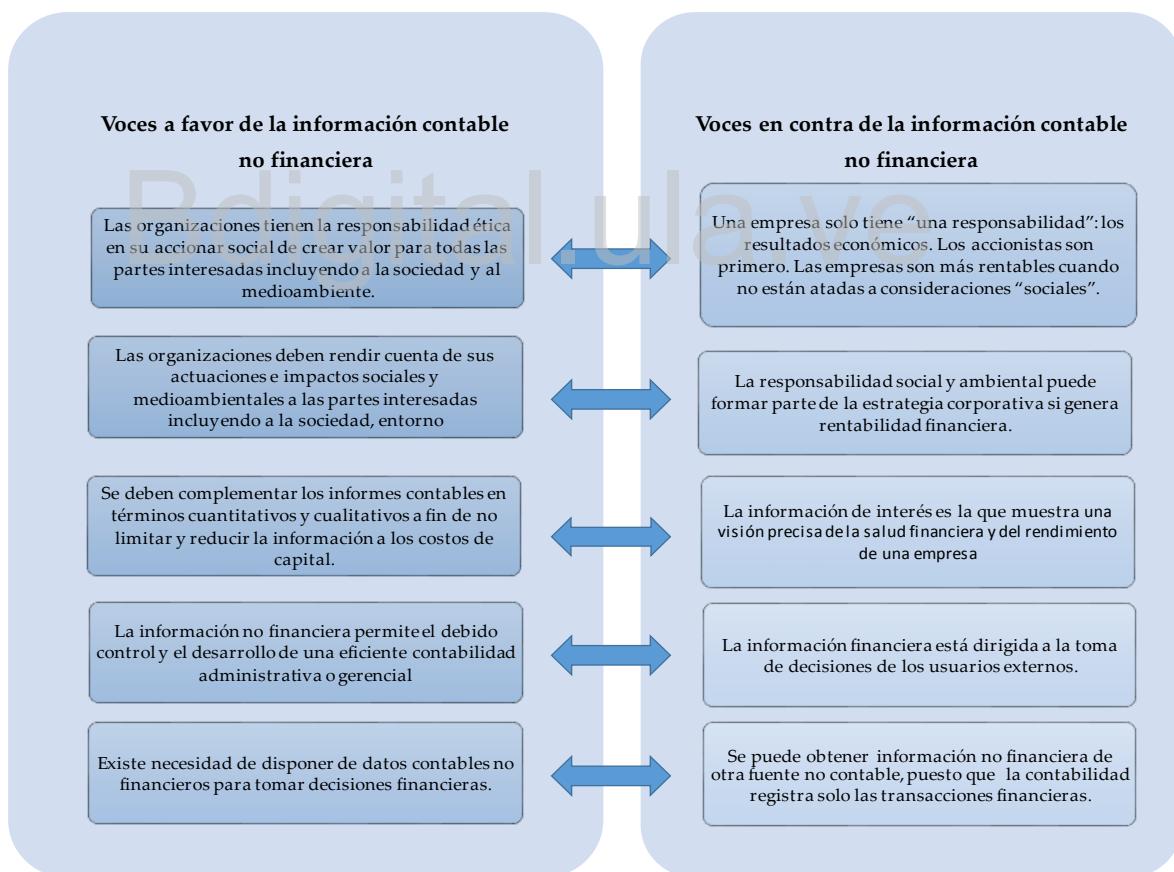
Figura 4. Dialogismos en torno a la consideración en los informes contables solo de la información financiera.

Fuente: Elaboración propia

Se aprecia en la narrativa de voces que defienden la concepción de información contable solo como financiera, cómo sus enunciados se encuentran impregnados de la lógica cartesiana en la que la información contable ha de ser objetiva, cuantificable y medible para ser considerada razonable; mientras que en la narrativa de las voces de los stakeholders o

partes interesadas, se evidencia cómo pugnan por instaurar una nueva razón contable con base en el paradigma multidimensional de la contabilidad cuya esencia es la complejidad dialógica.

Estas partes proponen, en ese sentido, informes contables integrados que incluyan, además de la información de carácter financiero, información no financiera, lo cual es contrarreducido por las voces que están en contra de ese modelo, encarnadas fundamentalmente en los accionistas, inversionistas de los mercados financieros que se encuentran inclinados a la visión del



stockholder, como se muestra en la figura 5.

Figura 5. Dialogismos en torno a la consideración en los informes contables de información no financiera

Fuente: Elaboración propia.

Las voces de los inversionistas en estos dialogismos abogan por mantener el modelo contable bajo la lógica financiera en el que el valor residual que queda en la empresa solo puede destinarse a su distribución entre los accionistas o al incremento de fondos propios mediante reservas. La obligación de cumplir con acciones de responsabilidad social es considerada como un gasto, la cual estaría justificada solo si produce rentabilidad financiera.

Las voces de los stakeholders o partes interesadas consideran estos gastos como “valor” que la empresa distribuye entre sus diferentes grupos de interés, y por lo tanto es un propósito de la empresa el preocuparse por su incremento.

Del encuentro conflictivo-comunicativo, entre las distintas voces, a favor y en contra de ambos modelos de información, surgen otras diádas que generan a su vez otros dialogismos produciendo un diálogo abierto y permanente en torno al suministro de información contable equilibrada para las múltiples partes interesadas, de acuerdo a sus posturas éticas e ideológicas diferenciadas.

Entre estas diádas se encuentran las de objetividad vs subjetividad, gasto vs valor, unidad monetaria vs no monetaria, información económica vs no económica, información cuantitativa vs cualitativa, información de sostenibilidad vs sustentabilidad, cobrando especial relevancia esta última, dado el dialogismo generado por la reciente promulgación de estándares de

sostenibilidad por parte del organismo regulador contable ante la demanda de información de responsabilidad social relacionada con la información financiera por algunos grupos de interés.

Información de sostenibilidad vs información de sustentabilidad

Aunque algunos autores llegaron a señalar que el concepto de sustentabilidad era simplemente otra forma de traducir la sostenibilidad, esta discusión ya fue superada pues se tienen suficientes marcos conceptuales formales que señalan que sostenibilidad y sustentabilidad no son lo mismo. La primera representa una visión de responsabilidad social que privilegia el crecimiento económico y el modo de producción y consumo propio del capitalismo financiero tradicional por sobre la dimensión social y ambiental. La segunda, una concepción orientada al respeto a las leyes de la naturaleza en la que el sistema económico es distinguido como un subsistema del sistema social y este a su vez como un subsistema del sistema energético biológico.

Mientras la sostenibilidad se encuentra impulsada por las organizaciones multilaterales adscritas al mercado y el comercio internacional, la sustentabilidad es defendida por las organizaciones sociales y las comunidades para quienes la vida no es intercambiable por dinero. La primera se fundamenta en las teorías de la economía ambiental y la economía de los recursos naturales. La segunda en la teoría de la economía ecológica.

Las teorías de la economía ambiental y la economía de los recursos naturales parten de la economía neoclásica y comparten como objeto de análisis las interacciones entre la economía y el medio ambiente,

caracterizadas por el dominio y explotación de los recursos por el hombre y la búsqueda de la valoración económica del ambiente y la mercantilización de la naturaleza.

La teoría de la economía ecológica, por su parte, es una crítica a la economía neoclásica, pues concibe a la economía dentro de un sistema mayor, el ecosistema tierra, abordando la interrelación entre el aprovechamiento del entorno, el factor humano y la dimensión económica, en una visión transdisciplinaria y holística que no separa los problemas ambientales y las políticas públicas respectivas de los conflictos sociales con un análisis multicriterio, postulando por una vida dentro de los límites ambientales del planeta, para contrarrestar la desigualdad en la apropiación de recursos.

La contabilidad en este contexto, especialmente la perspectiva más clásica, ha venido expandiéndose para intentar hablar algo sobre esta complejidad de la relación naturaleza y seres humanos; sin embargo, la aproximación realizada es reduccionista al mantener la lógica financiera que caracteriza la información bajo el modelo de la sostenibilidad, tal como lo afirma el Académico AC4

Es muy positivo e importante que ciudadanos, políticos, empresas y demás, se preocupen por los límites de crecimiento y de los efectos de la relación humana con la naturaleza. No obstante, la preocupación por parte de organismos reguladores convencionales de la información financiera, entraña una serie de problemas, pues se genera una concepción de la contabilidad ambiental muy próxima a la lógica financiera. La contabilidad financiera ha venido asimilando una forma de presentar, de medir, de dar cuenta de las relaciones entre las empresas con la naturaleza, pero es una forma de representación que reduce la complejidad y que nos da la idea de que los asuntos están siendo tratados y naturaliza, normaliza la idea de que lo medio-ambiental

está siendo tratado. Hay una gran cantidad de actores que dicen que las normas internacionales hoy son más verdes porque hay partidas, porque hay tratamientos contables que en el marco de las NIIF permitirían reconocer partidas medioambientales, pero estos reportes como los del GRI o el reporte Integrado, cada vez más representan, aunque sea una información descriptiva, una lógica financiera, ¿qué quiero decir con lógica financiera? Que es una lógica según la cual la naturaleza se puede desmaterializar y se puede sustituir por recursos financieros.

La información de sostenibilidad, por otro lado, es señalada como poco comprobable o auditabile, convirtiéndose en información retórica cuyo fin es lograr la legitimidad de las empresas. Así lo señala también el académico AC4 en su entrevista

Además, muchos de estos informes y mucha de la investigación que estamos haciendo con base en estos informes, pues, no contrastan, no soportan un contraste contra lo que las organizaciones están haciendo en la realidad. Cada vez más la investigación nos está mostrando que la elaboración de estos informes se hace por legitimidad, se hacen por la presión de hacer información bajo la idea de que más información es transparencia, pero esa información no es necesariamente un reflejo de las acciones que se están haciendo para enfrentar la crisis ambiental. Muchos de estos informes se están convirtiendo en una acción retórica, en una dominancia del hablar antes del hacer (Anexo 2, AC4).

Bajo estos dos enfoques, la contabilidad se convierte en un saber que puede estar bien al servicio del capital financiero o bien al servicio de la sociedad; favoreciendo el proceso de acumulación de riqueza económica o defendiendo el interés público. Las propuestas de contabilidades emergentes basadas en las perspectivas sustentables, pretenden superar la visión reducida y limitada, a la que se ha sometido este saber.

La presencia de ambas conciencias o voces en unos estados contables polifónicos generan una serie de dialogismos a partir de sus posturas antagónicas en torno a los dos modelos de información contable, como se puede apreciar en las figuras N°6 y N° 7.

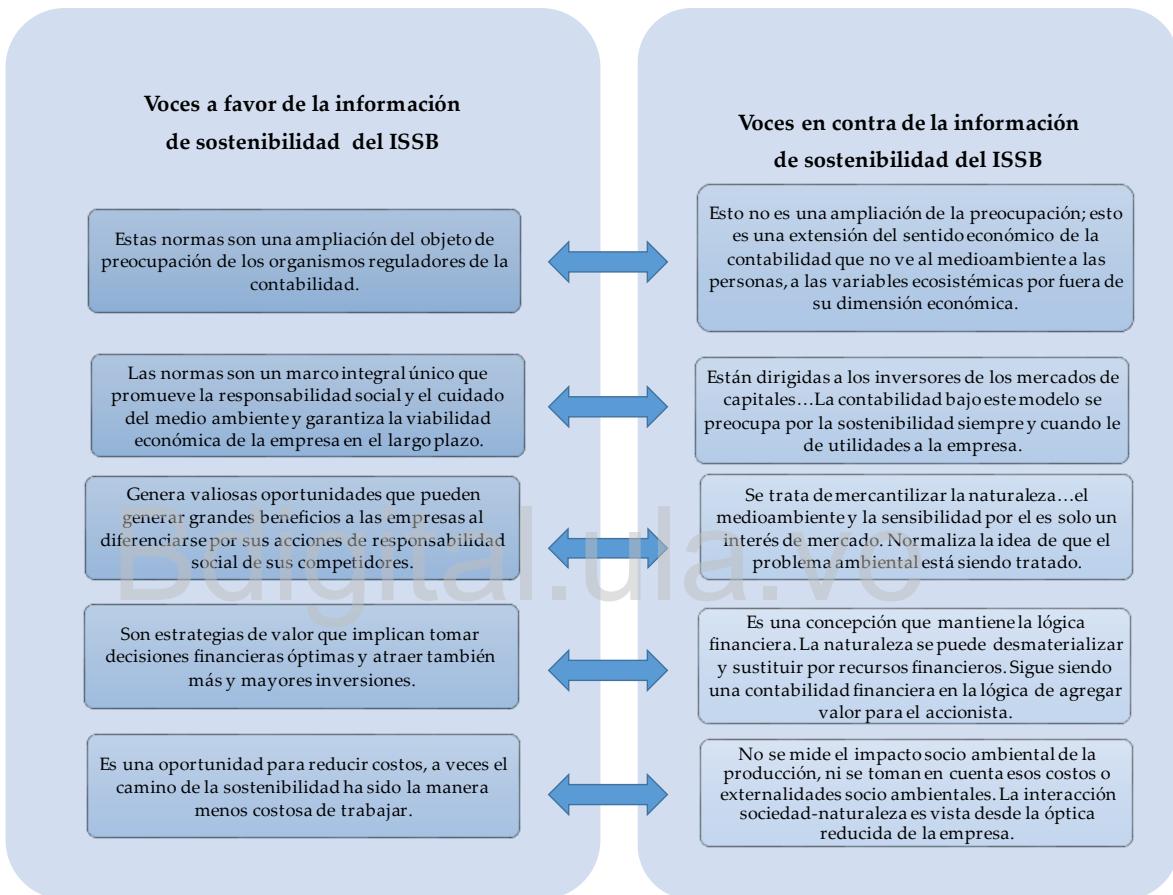


Figura 6. Dialogismos en torno a la consideración de la información de sostenibilidad del ISSB.

Fuente: Elaboración propia

Según se observa, la información contable de sostenibilidad es promovida por las voces de las organizaciones multilaterales adscritas al mercado financiero y el comercio internacional representadas por el IASB, a través de su nueva Junta para la regulación de normas de sostenibilidad, International

Sustainability Standards Board (ISSB), quienes propugnan por un modelo que a través de acciones de responsabilidad social empresarial les permita beneficios económicos y les otorgue un mejor posicionamiento frente a la competencia, postura ideológica a la cual se le contraponen las voces que abogan por la sustentabilidad encarnadas en las organizaciones sociales y las comunidades, quienes abogan por una responsabilidad social empresarial que esté al servicio de la sociedad y del interés público, tal como se manifiesta en los dialogismos de la figura N° 7, a partir de las posturas encontradas en torno a estos modelos.

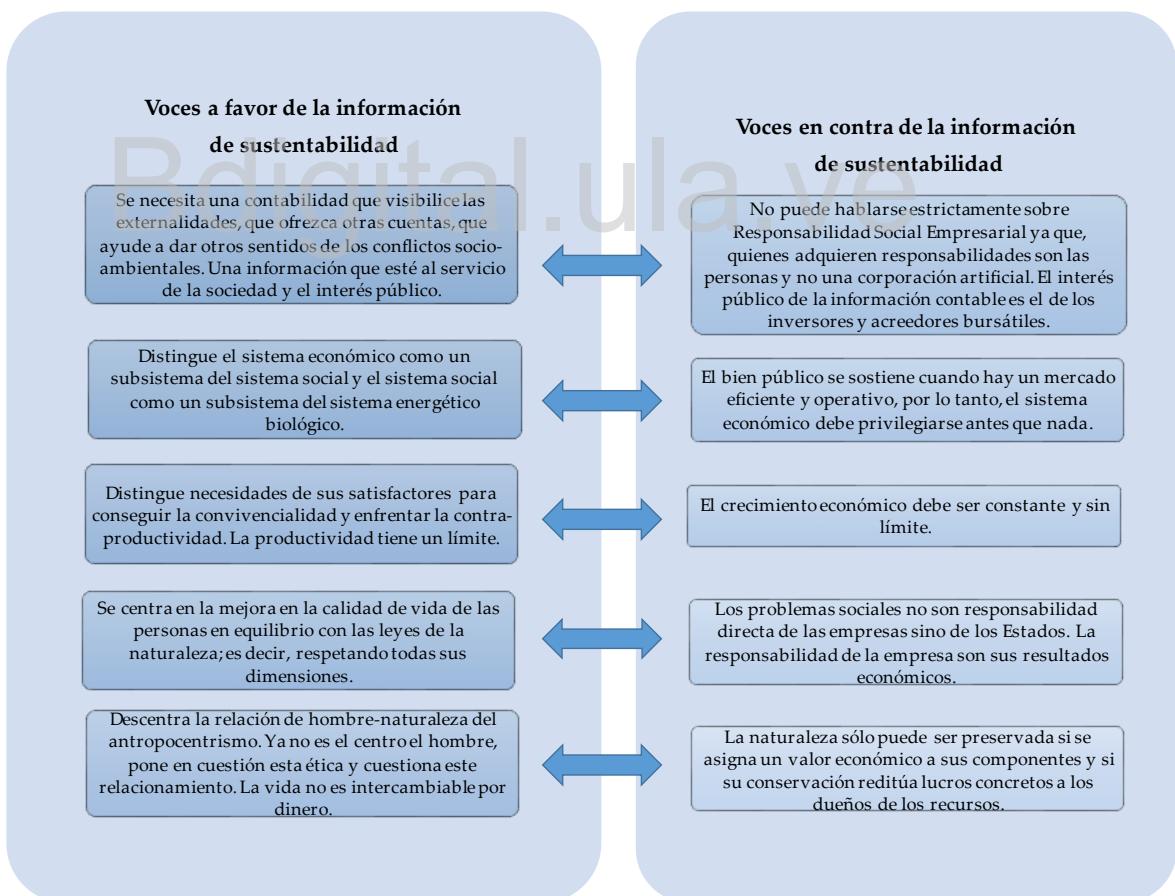


Figura 7. Dialogismos en torno a la consideración de la información de sustentabilidad.

Fuente: Elaboración propia.

Tal como se muestra en todos estos dialogismos o enunciados enfrentados entre las distintas voces, cada afirmación provoca consecuencias de orden conflictivo, que sustentan la condición dialógica y permanentemente asimétrica de la información contable, como expresión de la praxis social que constituye.

La palabra de uno nunca se fusiona con la palabra o el discurso del otro. El discurso ajeno nunca se convierte en discurso propio. Las voces se afirman como irreductibles en el desacuerdo con las otras; es decir, en la ausencia de acuerdo absoluto o pleno, con lo cual se garantiza el rompimiento del lenguaje monológico y la producción de informes contables abiertos, dialógicos.

De acuerdo con Bajtín, para que cualquier sistema de prácticas discursivas pueda conservarse y transmitirse debe lograr crear prácticas disidentes o prácticas de resistencia. Para cualquier delineamiento cultural o subjetivo es necesaria la oposición, la otredad, puesto que un mensaje sólo se transmite cuando se articula con otros contra-mensajes, adquiriendo, de esta manera, la información sentido de pertinencia sólo en su contraste con aspectos o contenidos que tienden a negarla o contradecirla.

Esta perspectiva modifica o altera el modelo comunicativo tradicional dominante de los estados financieros en virtud del cual, los emisores y los usuarios han de contar con información contable uniforme y homogénea para poder entenderse. Al contrario de ese postulado, Bajtín sugiere que será más bien el malentendido lo que generará efectos de comunicación.

En esencia el acto comunicativo expresa una mutua y desigual incursión en los terrenos ajenos para generar diferendos. Los enunciados en el proceso de comunicación mantienen cierta impenetrabilidad, cierto carácter propio; no porque no logren entenderse, sino precisamente, al contrario: porque han logrado entenderse.

En los dialogismos expuestos se puede observar un ejemplo: No es que las organizaciones multilaterales adscritas al mercado financiero y las organizaciones sociales no se ponen de acuerdo porque no se entienden; justamente, no se ponen de acuerdo porque se entienden. Ellas no están de acuerdo: unas aceptan la mercantilización de la naturaleza y las otras desean que eso no ocurra; son impenetrables porque se entienden. Son impenetrables en el sentido de que son irreductibles, contrarias.

De acuerdo con la concepción bajtiniana, cada vez que haya una enunciación, habrá una diferencia, un conflicto por la irreductibilidad de las partes, dada la relativa impenetrabilidad auto-afirmativa de las voces en su encuentro. Si el entendimiento es posible, es decir, si se elude parcialmente el conflicto por el consenso más o menos delimitado de un ámbito u objeto a tratar, al tiempo que se renuncia a cierta especificidad enunciativa, dicho entendimiento mutuo nunca podrá ser total o perfecto, puesto que siempre podrá estar presente la posibilidad del conflicto mismo en su reactivación. Comunicarse no presupone la absolutización del acuerdo.

Bajtín rechaza la idea del consenso absoluto como ideal de la comunicación. Se niega a suponer o asumir que llegar a un consenso es un mandato que debe cumplirse obligatoriamente. El consenso es posible, pero sin borrar la diferencia irreductible. Es la expresión de la diferencia,

precisamente, la condición necesaria de la enunciación responsable; por consiguiente, la comunicación efectiva y responsable de los informes contables solo es posible en términos de complejidad y diversidad.

Ante esta nueva forma de construir informes contables, el contador se enfrentará pues ante dos fuerzas: por un lado, a las que buscan lo acentuado, irrepetible, subjetivo, que implican un posicionamiento propio, una diferencia, una idiosincrasia, una tendencia al diálogo, y en consecuencia, una cierta responsabilidad personal; pero, por otro lado, a las que buscan lo repetitivo, lo discursivo, inclinado a la objetividad, que implican cierto consenso, cierta tendencia al monólogo y promueven, en consecuencia, cierta irresponsabilidad por no producir diferendo. Esta construcción para el contador será entonces, un cumplir-transgrediendo.

La confrontación activa entre distintas voces y formas heterogéneas que se han expresado en los dialogismos presentados, simbolizan la constitución dialógica del lenguaje contable y de sus estados o informes como textos que solo pueden ser comprendidos dentro de este contexto dialógico.

Las posturas de sus usuarios, como sistema de motivos, como réplicas y contrarréplicas de las distintas voces, producen consecuencias que resultan ineludibles: tanto de las que se inclinan a reproducir el discurso dominante de la regulación contable internacional como de las que lo hacen hacia el marginal, hacia una posibilidad alterna de representación contable; aunque desde luego, nunca unas consecuencias y otras puedan igualarse en magnitud, importancia o significación política.

CAPÍTULO VIII

REFLEXIONES FINALES

La contabilidad como práctica humana es un lenguaje. Su materialización ocurre en el intercambio comunicativo que genera el colectivo social que lo comparte en sus relaciones sociales y de producción en las dimensiones financieras, económicas y sociales.

El lenguaje contable vive en la comunicación discursiva completa y no en un sistema lingüístico abstracto de formas, lo que quiere decir que solo existe como discurso, como texto y, más específicamente, como enunciado. Su realidad es la que los usuarios le asignan en los diversos contextos de uso, de allí la consideración de la contabilidad como un texto construido socialmente.

Como todo lenguaje, en tanto signo ideológico, se convierte a un mismo tiempo en medio refractante y distorsionador de la realidad, lo cual hace que la contabilidad se convierta en arena de lucha de los distintos agentes y usuarios que, como colectivo semiótico, disputan por atribuirle su significado.

Los informes contables, como principal dispositivo de comunicación de la contabilidad, representan el texto y, más específicamente, el enunciado que sintetiza esas múltiples tensiones derivadas del coloquio de voces contables

con sus distintas visiones o posturas éticas en las que confluyen normas, ámbitos deónticos, referentes simbólicos y universos axiológicos.

La contabilidad inmersa en este campo heteroglósico ha sido capturada por las fuerzas centrípetas las cuales han logrado convertir su lenguaje dialógico en un lenguaje monológico, representado por el significado único impuesto por la voz de la regulación contable internacional y el discurso de las NIIF bajo el paradigma de la utilidad de la información , el cual homologa, domestica y suprime las fuerzas centrífugas representadas en las voces alternas que buscan atribuirle un significado plural.

Bajo este escenario monológico sus informes financieros son carentes de sentido al no existir interacción comunicativa entre los sujetos sociales involucrados y su contexto, generándole una serie de implicaciones tanto a la práctica como a la disciplina contable, entre las que se destacan a continuación:

- a) Se reduce el correlato de la “contabilidad” al de la “contabilidad financiera”, dada la representación exclusiva de hechos financieros-patrimonialistas; haciendo ver, a veces, que es la única contabilidad posible. El discurso del modelo económico dominante actual, financiariza la economía y la empresa.
- b) Con la reducción de la contabilidad a la contabilidad financiera, se reducen los usuarios a los usuarios de los mercados financieros y, el rol del contador al interés privado, constituido por las funciones que ahora le demandan

información dirigida a los mercados de capitales y a satisfacer sobre todo el objetivo de maximizar el valor de la empresa para los accionistas.

- c) Al no atender el objetivo de la administración o la gerencia se perjudica la posibilidad de que los estados financieros se construyan en función de sus registros históricos y, con ello, la rendición de cuentas, afectando las funciones de control que garantizan el cumplimiento de los objetivos y fines de la propiedad.
- d) El valor razonable y los flujos de fondos futuros toman el control de la información contable, afectando las decisiones relativas a la propia operatividad del negocio, significando que la contabilidad debe ser útil para los inversores, pero no para las organizaciones en las que opera, lo que se traduce en un distanciamiento de la contabilidad y de la información en relación con las premisas que las sustentan, entre ellas permitir que los contratos en la organización funcionen. Implica todo ello, la simplificación del concepto de empresa como “firma” abstracta, y las funciones y roles intraorganizacionales que cumple la contabilidad, generando una débil concepción de gobierno corporativo.
- e) La exigencia de aplicar un único modelo de información contable en cualquier parte del mundo para todas las empresas, sin considerar las distintas formas asociativas y sin importar su participación o no en los mercados financieros, como sucedió con la adopción de las NIIF en Venezuela, hacen cuestionable su pertinencia y compromete los procesos de medición contable, pues se está obviando la esencia ontológica de los hechos

que configuran las actividades realizadas por las empresas, en el marco de su razón de ser.

f) El lenguaje prescriptivo y performativo empleado por el modelo contable de las NIIF incide en el comportamiento acrítico y mecánico mostrado por el contador en el ejercicio de la práctica contable, quien, bajo una formación académica, condicionada también al lenguaje monológico de la norma, entiende que se trata de la última palabra.

g) Además de restar valor a lo económico y productivo de las organizaciones se resta valor a lo social y cultural de la contabilidad, pues la amplitud del campo de observación contable se limita a variables exclusivamente cuantitativas y monetarias.

h) Se distancia la profesión de la Contaduría Pública con respecto a la naturaleza social de la disciplina, cual es la de velar por el interés público, entendido como el bien común. Al limitar la función del contador a lo económico y financiero se abandona su rol social y por ende la responsabilidad moral frente a la sociedad que cada vez más demanda que la empresa amplíe el alcance de sus responsabilidades y asuma un papel más activo y solidario respecto a los problemas sociales.

Tal como ocurre al seno del organismo regulador representado por el IASB, en Venezuela, no deja de ser la voz del Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) la que se plasma en la norma contable, pues la elaboración de la misma se realiza independientemente del número de interesados que participen en el proceso de auscultación. Esta voz refleja y refracta la voz de la regulación contable internacional, lo cual se evidencia en

que ninguno de los condicionamientos a las normas VEN-NIFF, realizados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) hasta el momento, constituyen diferencias que puedan ser calificadas como “importantes” respecto a las NIIF.

En este sentido, la adopción de las NIIF por parte de la FCCPV replica los conflictos y controversias señalados en distintos países producto del desconocimiento y falta de adecuación de las normas contables a la realidad local, en virtud del sesgo marcado por parte del IASB hacia las políticas e intereses de los grandes grupos económicos y financieros internacionales. A pesar de llevar su voz ante organismos de representación regional, como lo es el GLENIF, es la visión del IASB la que se termina imponiendo.

Esta visión única ha permeado a gremialistas, practicantes, académicos e incluso a los usuarios, obviando la existencia de una realidad socialmente construida y sacrificándose, por tanto, la realidad financiera, económica, legal y, en consecuencia, patrimonial. Adoptar un modelo contable extranjero, desvinculado de la realidad venezolana, ha supuesto, además de las implicaciones ya señaladas, una pérdida de independencia y una actitud pasiva de pensamiento en razón de comprometer la definición colectiva y constructiva de la normatividad. Queda claro como el gremio de contadores públicos de Venezuela es una expresión de las fuerzas centrípetas al reflejar y refractar en su voz el discurso oficial, la voz del IASB.

El contador público, por su parte, en lugar de asumir su papel como autor de los informes contables, asume el rol de nomenclátor, es decir solo denomina, nombra, en el proceso de construcción del mensaje.

Si bien el contador público prepara los informes contables y plasma su firma en ellos, por lo que puede, empíricamente, ser considerado como su autor, queda claro que la autoría real, intelectual e ideológica se encuentra enmascarada en la voz de la regulación contable internacional, constituyéndose en parte de una cadena de representación de las fuerzas centrípetas del discurso de los mercados financieros, conformada por los eslabones que van, en orden sucesivo, desde los agentes de los mercados de capitales y los organismos multilaterales, las firmas transnacionales de Auditoría, el IASB, la FCCPV, hasta llegar a la organización.

El auditor, en este escenario, deja de influir en la toma de decisiones por la limitada cobertura de la auditoría financiera, que no controla, sólo evalúa los aspectos vinculantes al usuario de sus servicios, el capital financiero. La ratificación de la imagen fiel de la empresa, entendida como la correcta expresión del valor del patrimonio, de los resultados y de la posición financiera de la entidad, de acuerdo a principios formulados bajo el parámetro de razonabilidad, por parte del modelo de regulación contable, se convierte en su función básica.

En estas condiciones el auditor no puede aplicar su propia experticia, su propio criterio; su trabajo se realiza ajustado a la voz ajena de las normas, técnicas y procedimientos estandarizados que determinan su juicio y le obligan muchas veces a dejar de considerar condiciones económicas, jurídicas y culturales del contexto.

Como constructores de confianza, tanto el contador como el auditor, en su rol de productores de interacción, de una comunicación provista de sentido, tienen la responsabilidad de ejercer la práctica con altos valores, calidad

intelectual y personal, en correspondencia con la formación ciudadana propia de su función social.

Implica ello la posibilidad de ver la disciplina desde una perspectiva de gobernanza participativa que permita ampliar el campo hacia una contabilidad y una auditoría integral de las entidades, donde se ofrezca una visión de conjunto activa, multidireccional y vital, en la que en las organizaciones, influidas por el entorno e influyendo a su vez en este, puedan confluir distintos intercambios sociales a partir del coloquio de voces de los distintos usuarios de la información contable actualmente suprimidos por las normas internacionales de auditoría y de información financieras.

Presentes en este escenario las voces de estos usuarios, conformados por administradores, accionistas, reguladores estatales como la administración tributaria, acreedores, trabajadores y otros grupos de interés, con sus diferentes lenguajes, diferentes bases comprensivas y, por lo tanto, diferentes métodos contables, revelan intereses y conflictos que hoy, lejos de representar, la regulación contable internacional enmascara.

Como se ha podido ver, la mayoría de las tensiones surgen producto del abandono casi total de la economía por sobre las finanzas para la construcción de la información financiera. Las voces de los usuarios revelan, como principal tensión la que se genera entre la información para la toma de decisiones y para el control a partir del surgimiento del paradigma de la utilidad de la información, conflicto que convierte al signo costo como su arena de lucha por el significado y eje central de una serie de distintas diadas que se originan como consecuencia de los dialogismos presentes en su narrativa.

Algunas de las diadas conflictivas más importantes en las narrativas de las voces abordadas son: costo histórico vs valor razonable, relevancia vs confiabilidad, información financiera vs información no financiera, información de sostenibilidad vs información de sustentabilidad. Del encuentro conflictivo-comunicativo, entre las distintas voces contables, a favor y en contra de ambos lados de estas diadas surgen otras haciendo que se produzca en los informes contables un diálogo abierto y permanente, marcado por sus necesidades de información y sus posturas éticas e ideológicas diferenciadas.

En este enfrentamiento, la contabilidad como un saber puede estar bien al servicio del capital financiero o bien al servicio de la sociedad; favoreciendo el proceso de acumulación de riqueza económica o defendiendo el interés público.

Como mediadora entre los conflictos y la cooperación coexistente en las relaciones y los intercambios, la contabilidad como lenguaje, puede intervenir en todas las dimensiones que se encuentran en tensión, financieras, económicas y sociales, pues influye en la coordinación y el control de las conductas humanas y organizacionales, en ese sentido, debe atender a ambos lados de estas tensiones y encontrar un diálogo entre ellos, entre todas las voces, para lo cual necesita que la información se convierta en comunicación requiriendo, para ello, construirla por medio de una contabilidad polifónica y dialógica.

Los informes contables bajo este enfoque, no pueden ser juzgados en función de un cierre definitivo, a través de la “cifra correcta”, “el beneficio verdadero”, sino en la facilitación y ampliación del debate, dada la naturaleza

controvertida de las distintas posiciones enfrentadas, tal como lo reflejan los dialogismos mencionados, en los que cada afirmación o enunciación provoca consecuencias de orden conflictivo, sustentando así la condición dialógica y permanentemente asimétrica de la información contable, como expresión de la praxis social que constituye.

Esta perspectiva modifica o altera el modelo comunicativo tradicional dominante de los estados financieros en virtud del cual, los emisores y los usuarios han de contar con información contable uniforme y homogénea para poder entenderse. Es la expresión de la diferencia, precisamente, la condición necesaria de la enunciación responsable; por consiguiente, la comunicación efectiva y responsable de los informes contables solo es posible en términos de complejidad y diversidad.

Producir y leer los informes contables, bajo esta nueva perspectiva, supone un punto de inflexión que indica que ya es hora de poner fin al uso de significados monológicos en las representaciones de la información contable, en el lenguaje y discurso contable. Hoy, la contabilidad significa mucho más que ofrecer cifras contables; los usuarios, el público, tiene derecho a saber con base en qué metodología se han elaborado y cuáles son las implicaciones sociales de las teorías que las sustentan.

Sin embargo, el resultado más importante de este proceso es quizás que el lector se convierte en un participante activo en la construcción del significado del guion, es decir, se abre el espacio para el discurso en el que la función de representación en los informes contables no es una nueva narrativa sobre la verdad, sino que se invita al lector a descubrirla, pues notará que nunca se ofrece una única línea argumental y que las representaciones implican

procesos que invitan a múltiples lecturas. Descubrir el significado dentro del guion es posible mediante el análisis de oposiciones binarias, como las diáadas que fueron expuestas en los distintos dialogismos presentados, las cuales abren un espacio para examinar el evento comunicativo ubicado en el entorno del guión y las voces de sus protagonistas.

Esta nueva concepción de los usuarios de los informes contables como lectores y, especialmente, como consumidores y productores del significado textual de los informes, refleja la función fundamental del lenguaje contable, cual es la comunicación social, que bajo esta perspectiva translíngüística, de ninguna manera puede estar fija o petrificada, pues su planteamiento es dialógico y dialéctico y se materializa cuando sus usuarios se lo apropien y lo adaptan a sus propias intenciones semánticas y expresivas, representadas en sus necesidades de información y comunicación, en sus necesidades de construir ciertos consensos y descargar responsabilidades.

La labor del contador, entonces, no finaliza en el proceso de emitir informes sino de construir diálogo, puesto que “la materialidad de la información” consiste hoy en discutir si lo que la contabilidad está diciendo resulta importante y necesario para los otros. En ese sentido, la dialógica reclama una posición ética en la que se entiendan a los otros actores como interlocutores válidos. De este modo, la contabilidad pasa a ser vista como un vehículo con el potencial de fomentar la interacción democrática y promover tanto una toma de decisiones como una rendición de cuentas transparente.

Esto apunta a la necesidad de que, no solo la teoría y práctica contable avancen hacia una contabilidad polifónica y dialógica, sino también las organizaciones, pues estas se constituyen en el espacio discursivo donde la

contabilidad como práctica social e institucional cobra existencia. El administrador de la organización debe admitir ampliar las voces a ser escuchadas, especialmente de los grupos de interés afectados, a objeto de cumplir efectivamente, a través de la contabilidad, con su función de comunicación y realización de los contratos sociales que constituyen a las empresas.

A tales efectos debe hacerse un replanteamiento importante en los ámbitos académico, laboral e investigativo que permitan abordar las deficiencias de los enfoques técnico-monológicos de la contabilidad frente a las distintas implicaciones desencadenadas, así como producir alianzas inter y transdisciplinarias significativas para el desarrollo de herramientas dialógicas, especialmente hoy pertinentes, en virtud del aumento del interés por la información de sostenibilidad.

La definición translingüística del lenguaje contable por otra parte, permite, en el ámbito académico, desarrollar una pedagogía dialógica que puede capacitar a los estudiantes para adoptar una perspectiva crítica de la contabilidad y fomentar el criterio y juicio profesional en pro de su independencia mental y profesional. Reconocer que la contabilidad es un lenguaje y enseñar a los estudiantes no solo la gramática de cálculo única de ese lenguaje, sino también las condiciones estructurales y las fuerzas heteroglósicas bajo las cuales se escriben las narrativas contables, los posiciona para ser lectores informados y críticos.

Al adoptar las premisas epistemológicas de la socio-semiótica de Bajtín y su metodología dialógica, la academia contable puede salir de su estancamiento basado en la economía y su financiarización. Reconocer la

contabilidad y los informes contables como textos y, más específicamente, como enunciados, permite deducir que estos se escriben desde una perspectiva particular para una audiencia específica y que comprenderlos implica reconocer la pluralidad de voces que contiene.

Preparar informes contables polifónicos y dialógicos puede ser considerado como un desafío para la práctica tradicional y generar resistencias por la complejidad y los costos que demanda junto a la exigencia de mayores habilidades profesionales, sin embargo, todo ello puede ser compensado por los beneficios que le produce a la sociedad. Con los desarrollos tecnológicos actuales existen inagotables posibilidades de materializarla.

Se espera que este planteamiento ayude a estimular proyectos teóricos y empíricos en distintos contextos disciplinarios, especialmente en términos de lo que las tecnologías emergentes bajo la lógica dialógica podrían ofrecer.

La propuesta polifónica y dialógica desprende unas dimensiones comunicativas y morales profundas del rol de la contabilidad, representando un camino para reposicionar un sentido distinto de la disciplina y del rol del contador público ante la responsabilidad de mediar en los conflictos económicos y socio-ambientales, con un enfoque participativo multidimensional que sea sensible a las diferencias de poder en la sociedad, permitiendo que una ciudadanía polivocal repueble y transforme, con sus distintos tonos y acentos, ese texto denominado contabilidad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Agudelo, M. (2016). *Ética de la autenticidad del contador público en su práctica profesional* (Doctoral dissertation, Tesis doctoral). Universidad de Los Andes. Venezuela. [En línea] Disponible en: http://www.facesulavirtual.net/pcc/wp-content/uploads/2021/04/10.-Tesis_Docitoral_Maria_Victoria_Agudelo.pdf
- Amernic, J. (1996). The rhetoric versus the reality, or is the reality "mere" rhetoric a case study of public accounting firms' responses to a company's invitation for alternative opinions on an accounting Matter. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(1), 57-75. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0008>.
- Amernic, J. (1997). Two readings and an epilogue: a commentary on the voice of seduction in mynattet al. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(6), 693-716. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1006/cpac.1997.0163>.
- Arrington, C. E., & Francis, J. R. (1989). Letting the chat out of the bag: deconstruction, privilege and accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 1-28. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90030-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90030-5).
- Arrington, C. E., & Francis, J. R. (1993). Giving economic accounts: accounting as cultural practice. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2-3), 107-124. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90029-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90029-6).
- Arrington, C. y Puxty, A. (1991). Accounting, interests, and rationality: a communicative relation. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(1), 31-58.
- Arrington, C. y Schweiker, W. (1992). The rhetoric and rationality of accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 511-533. DOI: 10.1016/0361-3682(92)90011-G

- Bakhtin, M. (1977). The problem of the text (An essay in philosophical analysis). *Soviet Studies in Literature*, 14(1), 3-33. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.2753/RSL1061-197514013>
- Bakhtin, M. (1981). *The dialogic imagination*. University of Texas Press Austin and London.
- Bajtín, M (1982). *Estética de la creación verbal*. Siglo XXI. [En línea] Disponible en: <https://circulosemiotico.files.wordpress.com/2012/10/estetica-de-la-creacion-verbal.pdf>
- Bajtín, M. (1989). *Teoría y estética de la novela*. Trabajos de investigación. Taurus. Madrid.
- Bajtín, M. (1996). Obras [en ruso] Moscú: Ed. *Russkie Slovari*, 5.
- Bajtín, M. (1999). *El problema del texto en la lingüística, la filología y las ciencias humanas: Ensayo de análisis filosófico*. Madrid: Siglo XXI. [En línea] Disponible en: http://jbposgrado.org/material_seminarios/Bajtin/6EL%20PROBLEMA%20DEL%20TEXTO%20.pdf.
- Bajtín, M. (2005). *Problemas de la poética de Dostoievski*. Fondo de Cultura Económica. México.
- Bajtín/Voloshinov (1986). *Marxism and the Philosophy of Language*. Harvard University Press.
- Bajtín/Medvedev (1994). *El método formal en los estudios literarios: Introducción crítica a una poética sociológica* (Vol. 788). Alianza. [En línea] Disponible en: <https://dokumen.pub/el-metodo-formal-en-los-estudios-literarios.html>
- Barthes, R. (1980). *S/Z: an essay*. Siglo XXI. [En línea] Disponible en: https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=JW6AS0whvkIC&oi=fnd&pg=PA1&dq=Barthes,+R.+An+essay+pdf&ots=X_yObtzj7y&sig=a-WyKk6h43UebrY7ZLnjCfvS2ws.

Bertorello, A. (2009). Batjín: acontecimiento y lenguaje. *Signa: Revista de la Asociación Española de Semiótica*, (18), 131-157.

Boland, R. (1989). Beyond the objectivist and the subjectivist: learning to read accounting as text. *Accounting, organizations and society*, 14(5-6), 591-604. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90021-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90021-4)

Broadbent, J., & Laughlin, R. (1997). Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1108/09513579710194027>.

Brown, G. (1979). Cambios en los objetivos y en las técnicas de auditoría. En M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, 207-220. México D.F.: ECASA.

Bubnova, T. (1981). El texto literario, producto de interacción verbal. Teoría del enunciado en M. Bajtín. *Acta poética*, 4(1-2).

Bubnova, T. (2006). Voz, sentido y diálogo en Bajtín. *Acta poética*, 27(1), 97-114. [En línea] Disponible en: https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0185-30822006000100006&script=sci_arttext.

Bubnova, T. (2020). Bajtín y la hermenéutica. *Interpretatio. Revista de hermenéutica*, 5(1), 49-68. [En línea] Disponible en: <https://revistas-filologicas.unam.mx/interpretatio/index.php/in/article/download/219/435>

Cárdenas, A y & Ardila, L (2009). Lenguaje, dialogismo y educación. *Folios*, (29), 37-50. [En línea] Disponible en: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-48702009000100004

Carmona, A. (2012). *El balance de situación en el proceso de internacionalización empresarial: aplicación de un modelo traductológico integrador para su análisis textual y propuesta de traducción (español-francés)* (Doctoral dissertation, Thèse doctorale non publiée. Grenade, Universidad de Granada). [En

- [En línea] Disponible en: <https://digibug.ugr.es/bitstream/handle/10481/26369/21608726.pdf?sequence=1>.
- Chabruk, N. (2005). The politics of transcendence: hermeneutic phenomenology and accounting policy. *Critical perspectives on Accounting*, 16(6), 701-716. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.03.003>.
- Chomsky, N. (1978). *Estructuras sintácticas*. México D. F.: Siglo XXI.
- Cooper, C. (1995). Ideology, hegemony and accounting discourse: a case study of the National Union of Journalists. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(3), 175-209. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1006/cpac.1995.1019>
- Cooper, C. y Puxty A. (1994). Reading accounting writing. *Accounting, Organizations and Society*, 19(2), 127-146. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90015-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90015-9).
- Corrigan, L. (2016). Lawrence T. Accounting practice and the historic turn: performing budget histories, *Management & Organizational History*, 11:2, 77-98, DOI: 10.1080/17449359.2015.1115743.
- Craig, R.y Amernic, J. (1997). Images and rhetoric: Accounting and collective bargaining. *Journal of Collective Negotiations in the Public Sector*, 26, 279-294. DOI: 10.2190/M2BN-C35U-82GT-DGPM.
- Coseriu, E., & Polo, J. (1986). *Introducción a la lingüística* (Vol. 65). Madrid: Gredos.
- Cuevas, J. (2010). La contabilidad como lenguaje: una mirada institucional a su contribución en la formación del sujeto-organización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 57, 37-50. [En línea] Disponible en: <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/15575>.

- Cuevas, J. (2015). Los informes contables anuales su papel en la institución del “yo” organizacional. *Cuadernos de contabilidad*, 16(41), 395-427. [En línea] Disponible en: <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-41.icap>.
- De Saussure, F. (2008). *Curso de lingüística general*. Editora Cultrix. [En línea] Disponible en: https://d1wqxts1xzle7.cloudfront.net/52003832/Objeto_da_Linguistica-libre.pdf?1488500958=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DObjeto_da_Linguistica.pdf.
- Deloitte (2021). *La adopción de las NIIF/IFRS*. [En línea] Disponible en: <https://www.facebook.com/DeloitteEc/photos/a.162195440484703/3806239736080237/?type=3>.
- Dias Filho, J. M. (2009). A contabilidade e a ordem social. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 3(3), 3-4. [En línea] Disponible en: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/download/3816/2789>.
- FCCPV. (2011a). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (BA VEN-NIF N°. 0) en su versión n°. 5.[En línea]Disponible:<https://www.ccpdistritocapital.org.ve/uploads/boletines/d083ff9734ea1340bf5cc84971394c73f0d2b4c6.pdf>
- FCCPV. (2011b). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (BA VEN-NIF N°. 6) en su versión n°. 1.[En línea]Disponible: <https://drive.google.com/file/d/1Tn8RM7QhiGrnSx9oRXt7s1uvZk54I96/view>
- Francis, J. R. (1994). Auditing, hermeneutics, and subjectivity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 235-269. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90034-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90034-5).
- Franco R. (2013). Aportes del posestructuralismo y el posmodernismo al desarrollo del pensamiento contable La perspectiva de Norman Macintosh. *Lúmina*, 14, 54–87. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.30554/lumina.14.1080.2013>

- Fundación IFRS. (2020). Manual del procedimiento a seguir. [En línea] Disponible en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020-es.pdf>
- Gaffikin, M. (2011). What is (accounting) history?. *Accounting History*, 16(3), 235-251. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1177/1032373211405019>
- Gómez, M. (2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *Innovar*, 19(34), 147-166. [En línea] Disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v19n34/v19n34a11.pdf>.
- Gómez, M. (2007). Pensamiento único y contabilidad: la posibilidad de la contabilidad como disciplina moral. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: *Investigación y Reflexión*, 15(2), 29-43. [En línea] Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/909/90915203.pdf>.
- Gómez, M. (2004). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *Innovar*, 14(24), 112-131. [En línea] Disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v14n24/v14n24a09.pdf>
- Gray, R. (1990). Accounting and economics: the psychopathic siblings: a review essay. *The British Accounting Review*, 22(4), 373-388. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(90\)90096-Z](https://doi.org/10.1016/0890-8389(90)90096-Z)
- Herrera, L. (2012). Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne Jarne. Contaduría Universidad de Antioquia, 61, 65-90.
- Hockett, CH. F. (1971). Curso de lingüística moderna. Buenos Aires: Eudeba.
- Hopwood, A. (1994). *Some Reflections on the Harmonization of Accounting in the EU*, European Accounting Review 3(2): 241-253 [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1080/09638189400000020>.

- IAASB International Auditing and Assurance Standards Board (2013). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. I). New York: IFAC. [En línea] Disponible en: https://www.kacr.cz/file/1722/IAASB%20HANDBOOK_Vol%201.pdf
- IASCF International Accounting Standards Committee Foundation (2006). *Manual de debido proceso para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad* (Aprobado por los Fideicomisarios en marzo de 2006). Londres. [En línea] Disponible en: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/71_ES_BV2012_Due%20Process%20Handbook%20IASB_PART%20B.pdf
- IASCF International Accounting Standards Committee Foundation (2009). *NIIF PARA LAS PYMES – JULIO 2009*. Londres. [En línea] Disponible en: https://www.mef.gub.uy/innovaportal/file/15136/1/es-gvt-ifrs-for-smes_2009.pdf
- Internacional Accounting Standards Board (2007). *Prólogo de las Normas Internacionales de Información Financiera IFRS*. Foundation. Londres, Inglaterra. [En línea] Disponible en: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/04_IFRSRB_Preface_to_IFRS_Part%20A.pdf
- Internacional Accounting Standards Board (2013). *Prólogo de las Normas Internacionales de Información Financiera IFRS*. Foundation. Londres, Inglaterra. [En línea] Disponible en: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/00_ES_BV%202013%20Prelims%20Part%20A.pdf
- Internacional Accounting Standards Board (2018). *Marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera IFRS*. Foundation. Londres, Inglaterra. [En línea] Disponible en: <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb/2018/actualizacion-del-iasb-de-diciembre-2018/>
- Kristeva, J. (1999). *El lenguaje, ese desconocido: introducción a la lingüística*. Vol. 125. Editorial Fundamentos.

Kristeva, J. (1972). *La Semiótica, ciencia crítica o crítica de la ciencia*. Casa de las Américas.

Kristeva J. (1981). *El Sujeto en Cuestión: el Lenguaje Poético*. Levi-Strauss, C. et al. La identidad. Barcelona: Petrel

Laughlin, R. C. (1987). Accounting systems in organizational contexts: a case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 479-502. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90032-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90032-8).

Laughlin, R., y Broadbent, J. (1993). Accounting and Law: Partners in the Juridification of the Public Sector in the UK? *Critical Perspectives on accounting*, 4(4), 337-368. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1006/cpac.1993.1019>.

Laughlin, R. (1995). Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 8(1), 63-87. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1108/09513579510146707>.

Lavoie, D. (1987). The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: The communicative function of "the language of business". *Accounting, Organizations and Society*, 12(6), 579-604. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90010-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90010-9).

Lee, T. A. (2009). The ontology and epistemology of social reality in accounting according to Mattessich. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 65-72. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2007.12.042>

Lehman, G. (2006). Perspectives on language, accountability and critical accounting: An interpretative perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(6), 755-779. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.02.002>.

Lehman, G. y Tinker, T. (1997) *Contabilidad ambiental: La contabilidad como discurso instrumental o emancipador?* [ponencia] 5th Interdisciplinary

Perspectives on Accounting. [En línea] Disponible en: <https://fabianquinche.jimdo.com/traducciones/>.

Lehman, G. (2003). *Middle-Range Accounting and its roots in Procedural Language [ponencia]*. The Critical Management Studies Conference, Lancaster. [En línea] Disponible en: <https://www.mngt.waikato.ac.nz/ejrot/cmsconference/2003/proceedings/criticalaccounting/Lehman.pdf>.

Lehman, G. (2006). Perspectives on language, accountability and critical accounting: An interpretative perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(6), 755-779. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.02.002>.

Lehman, G. (2017). The language of environmental and social accounting research: The expression of beauty and truth. *Critical perspectives on Accounting*, 44, 30-41. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.11.005> Llewellyn, S. (1999). Narratives in accounting and management research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 220-237. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1108/09513579910270129>.

Llewellyn, S. y Milne, M. (2007), Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 805-824. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1108/09513570710830254>.

Loaiza, F. (2005). Signo y razón. Exploración semiótica de la partida doble. *Lúmina*, 6, 55-72. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.30554/lumina.06.1166.2005>.

Lodh, S. C., y Gaffikin, M. J. (1997). Critical studies in accounting research, rationality and Habermas: a methodological reflection. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(5), 433-474. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0108>.

Lyons, J (1984) Introducción al lenguaje y a la lingüística. Editorial Teide. Barcelona. [En línea] Disponible en: <https://www.iifilologicas.unam.mx/uploads/IL-2-Lecturas/000-Libro-Lyons-Introduccion-al-lenguaje-y-a-la-linguistica.pdf>

- Machado M. (2009). La representación contable del mundo real. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 189-203. [En línea] Disponible en: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/7968/7466/23726>.
- Machuca, J (1995). Mijaíl Bajtín y las nuevas orientaciones de análisis en las ciencias sociales (la cultura cómica popular), *Dimensión Antropológica*, Vol. 5, 105-124. [En línea] Disponible en: <http://www.dimensionantropolologica.inah.gob.mx/?p=1491>
- Macintosh, N. (2002). *Accounting, Accountants and Accountability. Poststructuralist positions*. Londres: Routledge. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.4324/9780203060490>.
- Macintosh, N. y Baker, C. (2002). A literary theory perspective on accounting: Towards heteroglossic accounting reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 15 (2), 184-222. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1108/09513570210425600>
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B., y Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, organizations and society*, 25(1), 13-50.
- Macintosh, N. (2008). *Accounting, accountants and accountability*. Routledge.
- Martínez, G. (2008). *De la "contabilidad sólida" a la "contabilidad líquida": ¿crisis o muerte de la factualidad?* [ponencia] VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia- Bogotá. [En línea] Disponible en: <http://guillomartinezpino.jimdo.com/textos-del-autor/>.
- Martínez, G. (2014). La contabilidad frente a la hegemonía de racionalidad circulante. *Lúmina*, Vol.0, issue 15, 72-105.
- Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿Cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa. *Partida doble*, (144), 104-119. [En línea] Disponible en:

[https://soporte.dialnet.unirioja.es/portal/es/kb/articles/acceso-a-documentos-a-texto-completa](https://soporte.dialnet.unirioja.es/portal/es/kb/articles/acceso-a-documentos-a-texto-completo)

Mitchell, R., Agle, B., & Wood, D. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of management review*, 22(4), 853-886. [En línea] Disponible en: <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/amr.1997.9711022105>

Morgan, G. (1990). *Images of organization* London. UK Sage. Editado por: RAMA Editorial Ctra. de Canillas, 144 28043 MADRID. [En línea] Disponible en: http://institutocienciashumanas.com/wp-content/uploads/2020/03/IMAGENES_DE_LA_ORGANIZACION.pdf.

Molina, L. (2013). NIIF para las PYMES: ¿ La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional?. *Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas*, 8(16), 21-34. [En línea] Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5038291.pdf>

Mouck, T. (1992). The Rhetoric of Science and the Rhetoric of Revolt in the "Story" of Positive Accounting Theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), 0-0. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1108/09513579210019512>.

Nasseri, A. (2007). *The significance of language for accounting theory and methodology* [Tesis Doctoral. University of Wollongong] Repositorio Institucional [En línea] Disponible en: <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1075&context=theses>.

Nepomuceno, V. (2011). Intereses por detrás de IASC. *Teuken Bidikay-Revista Latinoamericana de Investigación en Organizaciones, Ambiente y Sociedad*, 2(2), 18-36. [En línea] Disponible en: <http://revistas elpoli.edu.co/index.php/teu/article/download/1113/928>

Ordóñez, S., Perdomo, L. y Soto, G. (2008). Aproximación a la semántica contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 53, 225-242. [En línea]

Disponible en:
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/2211/1782/>

Pacheco, J (2016). *Las consecuencias en la contabilidad por la aplicación de la regulación contable internacional.* Tesis Doctoral. Universidad de los Andes. Venezuela

Peña, C. (2017). *Retórica en el discurso del consejo de normas internacionales de contabilidad como organismo regulador de las normas internacionales de información financiera.* Sciense of Human Action, 2(1), 56-67.

Pérez, M. (1981). La semiología de la productividad y la teoría del texto en Julia Kristeva. *Revista de Filología y Lingüística de la Universidad de Costa Rica*, Vol. 7 Núm. 1 y 2.

Potter, J. (2008). Representing reality: Discourse, rhetoric and social construction. Sage. [En línea] Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4135/9781446222119>.

Power, M. (2013). Theory and theorization: A comment on Laughlin and Habermas. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(3), 225-227. [En línea] Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.06.004>.

Ramírez, Z y Gómez M. (2013) Una aproximación teórica a los modelos de medición y valoración contable en una economía inmaterial. *Cuadernos de contabilidad*. ISSN-e 0123-1472, 14 (35), 747-780.

Richardson, A y Eberlein, B. (2011). Legitimating transnational standard-setting: The case of the International Accounting Standards Board. *Journal of business ethics*, 98, 217-245. DOI: 10.1007/s10551-010-0543-9

Ruiz, R. (2007). La profesión contable y los escándalos empresariales. *Lúmina*, (8), 4. [En línea] Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/8679341.pdf>

Ruiz, R. F. (2020). Las teorías del control y evaluación organizacional independiente. *Criterio libre*, 18(32), 71-107. [En línea] Disponible en:

- <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/download/7112/6249>
- Silvestri, A., Bakhtin, M. M., y Blanck, G. (1993). *Bajtín y Vigotski: la organización semiótica de la conciencia* (Vol. 20). Anthropos Editorial.
- Sisto, V. (2008). La investigación como una aventura de producción dialógica: La relación con el otro y los criterios de validación en la metodología cualitativa contemporánea. *Psicoperspectivas. Individuo y Sociedad*, 7(1), 114-136. [En línea] Disponible en: <https://dx.doi.org/10.5027/psicoperspectivas-Vol7-Issue1-fulltext-54>
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Univ. Nacional de Colombia. [En línea] Disponible en: https://www.academia.edu/2112267/Traducci%C3%B3n_Sunder_Shayam_Teor%C3%ADA_de_la_Contabilidad_y_el_Control_Yale_University
- Sutton, T (1984). Lobbying of accountingstandar-settingbodiesin the U.K. and the U.S.A.: a Donsian analysis, *Accounting, Organizations and Society*, 9 (1), 81-95.
- Todorov, T. (2013). *Mijaíl Bajtín: el principio dialógico*. Instituto Caro y Cuervo. Imprenta Patriótica. [En línea] Disponible en: <https://docer.com.ar/doc/nxvn8x5>
- Tua J. (1998). Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (32), 55-120. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.25539>
- Viloria, N. (2004). Una aproximación a un enfoque holístico en auditoria. *Actualidad contable faces*, 7(9), 85-94. [En línea] Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/257/25700909.pdf>
- Viloria, N., Pacheco, J. C., & Casal, R. (2010). Consecuencias de la restricción de los objetivos de la información financiera en el marco conceptual 2010. In México. Obtenido de http://congreso.investiga.fca.unam.mx/es/congreso_xix.php.

Young, J. (2003). Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 621-638. [En línea] Disponible en: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00016-8](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00016-8).

Zacarías, E. (2009). La entrevista en profundidad en los procesos de investigación social. *La Universidad*, (8). [En línea] Disponible en: <https://revistas.ues.edu.sv/index.php/launiversidad/article/download/125/132>

Zeff, S. A. (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Contaduría*, Universidad de Antioquia, (60), 119-164.

Bdigital.ula.ve

ANEXO 1

**Guía de entrevista sobre la presentación de informes contables basada en la
Polifonía y el Dialogismo de Mijaíl Mijálovich Bajtín**



**ENTREVISTA SOBRE LA PRESENTACIÓN DE INFORMES CONTABLES
BASADA EN LA POLIFONÍA Y EL DIALOGISMO DE MIJÁIL
MIJÁLOVICH BAJTÍN**

La presente entrevista forma parte de la investigación realizada como estudiante participante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes, cuya intencionalidad general es Fundamentar la presentación de informes contables desde la perspectiva teórica de la polifonía y dialogismo de Mijaíl Mijaílovich Bajtín. En ese sentido, es importante aclarar que, para Bajtín, la polifonía se refiere a presencia o pluralidad de diferentes voces, siendo la “voz” identificada con opinión, idea, punto de vista o postura ideológica, en este caso, presente en los informes financieros.

A tales efectos, este instrumento tiene el propósito de conocer desde su punto de vista, las implicaciones del discurso monológico, o de una sola voz, en la práctica contable, constituida por la voz de la regulación contable internacional, asimismo, caracterizar las distintas voces que pueden estar presentes en los informes contables a partir de sus puntos principales de desacuerdo y contradicción, en función de los intereses, necesidades,

demandas y percepciones específicas de prácticas contables de la comunidad de usuarios.

Dado que su opinión es de vital importancia para este estudio, le agradecemos contestar las mismas con la mayor sinceridad posible, desde su experiencia como (Contador, auditor, administrador o académico).

GUÍA DE ENTREVISTA

1. Se afirma que el modelo de regulación contable internacional actual impide al contador ser constructor de la información contable, negándole la opción de constituirse en autor y reduciéndolo a la función de artesano al constituirlo en una persona que realiza una actividad mecánica, sobre bases establecidas por otros. Desde su experiencia, ¿cómo describe el papel del contador en la construcción de los informes contables?
2. Se dice que el rol del contador se ve afectado al estar determinado por un enfoque económico y financiero de la empresa que informa exclusivamente sobre lo que les interesa a los propietarios del capital y que su naturaleza "social" se limita al de fedatario, pero en asuntos empresariales, contrario a lo que se esperaría de un verdadero carácter social teniendo en cuenta las implicaciones macro que de su labor se pudiera desprender. Desde su condición como (Contador, auditor, administrador o académico) ¿Qué opina de tal afirmación?, ¿cómo el contador público puede cumplir plenamente con su naturaleza social?, ¿Qué implicaciones cree que pueda tener para el contador público y la

práctica contable la limitación de su rol a los asuntos empresariales y financieros?

3. Se afirma que las normas contables obligan a las empresas a presentar información financiera de forma distinta a como lo habrían elegido voluntariamente, a su juicio ¿Qué implicaciones considera usted, tiene esto para la práctica contable?
4. Se argumenta que el modelo de regulación contable internacional pretende llenar todas las expectativas y necesidades específicas de todos aquellos que tienen intereses particulares sobre cualquier aspecto de la actividad corporativa, a través del uso de un único informe financiero que parte del marco de un sistema económico basado en la actividad comercial, desde su experiencia, ¿qué consecuencias le deriva esto a la práctica contable?
5. Los objetivos en la presentación de los estados financieros y los usuarios a los que está dirigida la información contable, de acuerdo con el marco conceptual de las NIIF, son reducidos a los inversionistas y acreedores de los mercados financieros, omitiendo en consecuencia a otros usuarios que utilizan la información contable, como accionistas, empleados, proveedores, acreedores comerciales, gobierno y la gerencia, desde su condición como (contador, auditor, administrador o académico), ¿qué implicaciones tiene ello para la práctica contable? ¿Cómo afecta esto a su función de comunicación y realización de los contratos sociales que constituyen a las empresas? ¿Qué implicaciones tiene la no atención del objetivo de la administración o la gerencia, de

- cara a las funciones de control que garantizan el cumplimiento de los objetivos y fines de la propiedad?
6. En Venezuela, a partir de la decisión tomada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) en 2004, de adoptar la norma internacional como modelo contable vigente en el país, se incluyen a todas las empresas sin importar su participación o no en los mercados financieros, ¿qué implicaciones tiene para esas empresas con distintas formas asociativas tener que adaptarse a un modelo contable que no tome en cuenta sus particularidades en vista de que no se les ofrece otro?
 7. En una contabilidad polifónica o de varias voces, pueden coexistir diferentes métodos y objetivos de la información contable y, por lo tanto, se puede generar información pertinente para todos los usuarios de la contabilidad, lo cual permite la expresión plena de las distintas voces. Los mismos incluirían una explicación sucinta de cómo se preparó cada una y un resumen de la teoría que la sustenta, incorporando además los puntos principales de desacuerdo y contradicción entre ellos, y cada método con su réplica. Desde su experiencia como (contador, auditor, administrador, académico), ¿qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y otros entes reguladores, entre otros?
 8. En relación a la pregunta anterior, de usted considerar un método o procedimiento contable alterno al dispuesto las NIIF en la presentación

- de los informes financieros, ¿en qué aspectos usted considera que este contradice o está en desacuerdo con la norma? ¿cómo argumentaría su pertinencia, desde que teoría contable lo haría?
9. De usted considerar un método o procedimiento alterno no contemplado en las NIIF, ¿cómo narraría ese tratamiento particular de manera de permitir su comprensión por parte de los usuarios? ¿Qué aspectos o premisas de ese tratamiento serían importantes narrar y revelar en los informes contables?

Bdigital.ula.ve

ANEXO 2

**Entrevista realizada a practicantes, administradores, académicos y
gremialistas**

Bdigital.ula.ve

1.- Se afirma que el modelo de regulación contable internacional actual impide al contador ser constructor de la información contable, negándole la opción de constituirse en autor y reduciéndolo a la función de artesano al constituirlo en una persona que realiza una actividad mecánica, sobre bases establecidas por otros. Desde su experiencia, ¿cómo describe el papel del contador en la construcción de los informes contables?

Respuestas de los Practicantes (P)

P1: Nosotros no nos formamos con las NIIF sino con las normas mexicanas, que eran las normas establecidas en Venezuela, por lo tanto, fue un cambio muy duro dejar de aplicar PCGA para comenzar a aplicar NIIF. De hecho, hay personas que les cuesta comenzar a integrarse a esta nueva modalidad, pero es necesario porque en Venezuela la regulación de la profesión es a través de la FCCPV, y esta se dedica a dictarles los talleres de actualización.

E: ¿Pero a diferencia de las normas anteriores, se dice que estas (las NIIF) son mucho más prescriptivas y limitan el criterio del contador, que piensa usted de ello?

P1: Lo que pasa es que la contabilidad sigue siendo contabilidad. Desde su creador, llamado Lucas Paccioli, la contabilidad de hoy sigue siendo la misma, lo que pasa es que en las NIIF son más explícitas, porque son realizadas para cada cuenta, y se le exige al contador hacer las notas revelatorias, que era lo que no estábamos acostumbrados a hacer, lo que todavía nos cuesta, porque no nos acostumbramos a entender que a cada cuenta se le debe hacer su nota revelatoria para explicar su origen, porque los números en un principio no nos dicen mucho.

P2: No está bien que el contador cumpla ese papel tan limitado, sin embargo, en Venezuela los contadores deben acatar lo que establece la norma, es decir si acá hubiera otro ente regulador que permitiera seguir otros criterios sería diferente, pero no es así.

P3: Estoy de acuerdo con esta afirmación. Eso es así. El Contador se limita a seguir las instrucciones que le dicta la norma sin atreverse a cuestionar porque se parte de la idea de que aplicar la norma es el deber ser y es lo que el usuario espera. Además, el empresario no lo ve a uno como una persona que lo va a ayudar a tomar decisiones sino lo ve como un gasto. No tome en cuenta los criterios que uno pueda tener para mejorar, por ejemplo, los

controles, etc. Simplemente está interesado es en cumplir la contabilidad como un requisito administrativo. No se toma en cuenta el talento que pueda tener el Contador.

P4: El contador no es responsable de la contabilidad de la empresa. Su trabajo es garantizar que los hechos económicos se ajusten a las normas de contabilidad. La responsabilidad de la información financiera de la empresa es de la administración de la entidad. Por lo tanto, el contador no debe ser constructor sino preparador de la información de acuerdo a como lo prescribe la norma, es decir bajo los principios contables establecidos. El contador es solo una mano derecha para la administración de la entidad, porque es ella la que realmente conoce el devenir de su negocio y las posibles situaciones o contingencias que deben tener en cuenta, es decir, las circunstancias que pueden afectar a los EEFF.

Respuestas de los Administradores (A)

A1: Tenemos que partir de la idea de que la contabilidad es un lenguaje universal y tiene que ser así para podernos entender en todos los idiomas de los distintos países, al igual que la música. El criterio de hacer un informe depende del análisis del profesional, de la práctica y las normas que rigen y de los planes de cuenta de tipo universal.

A2: Yo hice las dos carreras, la de Administrador y la de Contador Público, pero me inclino más hacia la Administración porque la Contaduría la veo solamente así, muy encajada en seguir prescripciones, no hay ese campo de acción de analizar, de ver otra cosa, sino nada más limitarse a seguir unas normas y eso me parece aburrido, porque como también soy administradora resulta que tengo mucha más acción, más campo para desenvolverme en la Administración.

A3: Estoy de acuerdo con esta afirmación, el contador solo se limita a seguir las normas para cumplir con la presentación de estados financieros, especialmente como base para las liquidaciones de impuesto, la nómina y cumplir con las disposiciones legales, pero sin involucrarse ni en la dirección, ni en la gestión para tratar de brindar información que le sea pertinente. Muchas veces, ese balance nada tiene que ver con la realidad, sólo presenta las cifras de compras, ventas y gastos, por lo que la gerencia ni siquiera lo toma en cuenta como herramienta de decisión, sino como una simple formalidad más que cumplir.

A4: Siempre se le ha catalogado al contador de tener una visión limitada, desaprovechándose un recurso valioso que cumple un papel importante en las empresas, normalmente se le mira como una persona sumergida en informes y con calculadoras.

Respuestas de los Gremialistas (G)

G1: La formación en pregrado, los 50 años de ejercicio de organización gremial que tiene esta carrera en el país ha orientado a un ejercicio profesional de mucho formato, estableciendo como un estándar en todas sus elaboraciones, todo es mucho formato, mucho patrón, todo es mucha guía; y quizás el mundo ha ido en otra orientación, inclusive el ente emisor ha dado un paso adelante, hace unos 20 años atrás, se reconoció que la medición no solo establece elementos cuantitativos de la información financiera sino invita, incentiva, obliga al profesional contable a presentar información cualitativa que ya no es un formato sino que es información cualitativa que debe construir en función de su juicio profesional.

G2: No creo que sea así, más bien la contabilidad bajo NIIF ayuda al proceso de crecimiento profesional del contador público pues le exige mayor creatividad, una mayor innovación, un mayor análisis financiero. El contador debe aplicar adecuadamente las normas contables, con juicio profesional, pues de la información que produce depende la toma de decisiones que se realice. El contador público no debe limitarse únicamente al registro de transacciones, sino que requiere además la aplicación de un adecuado análisis en cada registro para que estos estén acordes con los lineamientos de las NIIF, a fin de poder mostrar la realidad económica de la entidad.

G3: Los contadores públicos tenemos el instituto de desarrollo profesional que es una personalidad jurídica del colegio de contadores, creo una comisión que se llama comisión VEN-NIF, que es una comisión que estudia las NIIF, entonces hay un representante de Venezuela, hay un representante de todos los países latinoamericanos y estudiamos las normas, las objetamos y damos opiniones al IASB. Estudiamos las NIF para pymes que sufren un 70% de cambios con respecto a las de 2015, cambia la norma que regula los otros ingresos, la norma de los servicios profesionales. No siempre aceptamos todo, siempre hacemos objeciones. Aunque gran parte es impuesta por ellos (IASB).

E: Pero ¿cómo ve el rol del practicante común?

G3: Es así. Se adapta a la norma sin cuestionarla. Pero nosotros desde el gremio hacemos lo que se llama auscultamiento, que consiste en agarrar la norma, la estudiamos, le hacemos versiones y las mandamos, por eso se llama VEN-NIF. Los Administradores siempre nos han criticado que nosotros somos como los caballos que nos ponen gríngolas y solo miramos para adelante, mientras que ellos tienen una visión más general y puede ser que el grupo internacional de contabilidad el IASB no tenga conocimiento de la economía de los países latinoamericanos, pero ellos sí bajan las normas. Si a veces son impuestas.

G4: No podemos dejar que nos sigan llamando “cuadrados”. Tenemos que abrirnos al mundo, no podemos cerrarnos a una única forma de pensamiento. Tenemos que tener eso sí una sólida formación contable, doctrinaria, hay que leer, no seguir lo que dice la lámina de “power point”. Hay que profundizar la normativa contable, las normas originales. Tenemos muchos contadores analógicos que no utilizan la tecnología.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: Basta con mirar la historia de la contabilidad y los diferentes relatos que se tienen sobre la historia de la contabilidad, desde Fray Lucas Paccioli y que era lo que se perseguía desde la cuenta y razón o débito y crédito, que era lo que se contabilizaba y cuál era el papel de la persona que contabilizaba. Desde esa génesis siempre se ha mirado la representación contable de lo que tiene valor financiero y económico...las mercancías, los bienes, el patrimonio, la rentabilidad, de manera tal que las diferentes escuelas por las cuales se ha hecho la travesía la contabilidad y los fenómenos económicos en las diferentes naciones, Europa u Occidente, siempre se ha mirado al contabilista como el sujeto encargado de representar lo que el propietario tiene como interés. Entonces en esa construcción de la información contable el papel del Contador Público, muy a pesar de que se habla del juicio profesional, de los códigos de ética, pues está basado en seguir unos lineamientos de regulación y de autorregulación que aunque contradictorios, así él tenga en su juicio profesional una visión diferente, no le queda más remedio que representar y crear la información de interés para los gobiernos y de interés para los propietarios o dueños.

AC2: El contador siempre ha sido visto como una persona instrumentalista o solamente técnica, sin embargo, hay que reconocer que los contadores tienen la dificultad de no tener tiempo por estar inmersos entre una gran cantidad de documentos, a pesar de que se busca que el contador perciba la sociedad, que su gestión sea la de una persona comprometida con las problemáticas sociales, en especial las de tipo ambiental.

AC3: El hecho de simplificar la contabilidad a la dimensión patrimonial, a reducir la práctica y la gestión al logro de variables financieras, es decir a una visión única, sin entender la teoría general, así como las diversas posibilidades interpretativas, conlleva a que el Contador se mantenga realizando un ejercicio mecánico, acrítico y poco efectivo, lo cual también es consecuencia de una formación académica fragmentada, aislada, descontextualizada que ha terminado por convertir la profesión de la Contaduría Pública en una práctica técnico-instrumental que la reduce a la aplicación de una prescripción, las NIIF. Esto lo vemos también en la manera como se promueve la carrera y como se enseña la contabilidad, cuando se emite la frase en la que se trata de "una técnica infalible que no necesita ser pensada ni investigada pues ya todo está dicho", lo cual no solo se trata de un mensaje metodológico o pedagógico, sino ideológico.

AC4: Pienso que para poder cambiar esto es necesario reforzar la formación contable a través de la investigación, de manera que permita a nuestros profesionales trascender de la repetición mecánica y autómata de registros contables, a una comprensión sustancial, profunda de la realidad que miden, valoran, representan y controlan.

El contador siempre ha visto la profesión como cien por ciento una práctica. Nos quedamos con la partida doble y le hemos tenido fobia a la teoría contable. Como no tiene sustento teórico no puede defender lo que hace ni tampoco puede generar propuestas, porque no tiene bases.

2.- Se dice que el rol del contador se ve afectado al estar determinado por un enfoque económico y financiero de la empresa que informa exclusivamente sobre lo que les interesa a los propietarios del capital y que su naturaleza "social" se limita al de fedatario, pero en asuntos empresariales, contrario a lo que se esperaría de un verdadero carácter social teniendo en cuenta las implicaciones macro que de su labor se pudiera desprender. Desde su condición como (Contador, auditor,

administrador o académico) ¿Qué opina de tal afirmación?, ¿cómo el contador público puede cumplir plenamente con su naturaleza social?, ¿Qué implicaciones cree que pueda tener para el contador público y la práctica contable la limitación de su rol a los asuntos empresariales y financieros?

Respuestas de los Practicantes (P)

P1: Lo que pasa es que nosotros nos debemos regir por las NIIF que es el modelo que aprobó la FCCPV y esa es la naturaleza de la información que debemos presentar. Ahora, si el Estado establece otros criterios, pues nosotros sencillamente los tenemos que atender porque el Estado está por encima de la Federación.

P2: Como le dije, nosotros nos limitamos a cumplir lo que establece la norma y a presentar la información como nos lo piden la mayoría de los usuarios, que es de acuerdo a NIIF. A excepción de los bancos que nos pide preparar los estados financieros en otro formato. Esta forma limitada de presentar información perjudica al cliente, porque no le permite tomar decisiones ajustadas a la realidad que es mucho más amplia. En ocasiones el propietario de la empresa no permite seguir los criterios de valoración de costos que establece la norma, sino el que él establece con el interés de generar ventajas comparativas frente a la competencia.

P3: Esto es totalmente cierto. Estas son normas establecidas, normas generalmente aceptadas en Venezuela y ahora son NIIF. El contador puede tener criterios distintos de contabilización, pero la norma no lo deja, porque entiendo que lo que se quiere es contar con una información manejable para hacer análisis de la misma manera. Pero yo consideraría que eso podría ser para unos efectos, no para todos. Por ejemplo, la banca exige unos criterios, el Registro Nacional de Contratistas, otros.

P4: No estoy de acuerdo, los contadores tienen capacidad de involucrarse en los detalles de una empresa sin perder la perspectiva global, del país y el entorno.

Respuestas de los Administradores (A)

A1: Yo admiro mucho la labor del contador, es un trabajo bastante amplio el que tiene que hacer para la preparación de los informes, yo creo que si se

amplían aspectos que pudieran tocar más allá de lo financiero fueran aún más extensos, como lo están solicitando ya algunos entes, pero dejarían estos de ser objetivos, tal vez hasta menos leídos, menos tomados en cuenta porque sabemos que en este momento entre más información tengamos en un solo informe por la carrera en que vivimos todos, sería un reto mayor que esos informes sean realmente leídos por los interesados.

A2: Esto es cierto, el contador está dejando de abordar otras dimensiones de la empresa, de la realidad económica y social por cerrarse solo en estas normas de contabilidad. El contador debe integrarse con el campo de la administración para poder hacer un trabajo más pertinente. Mientras que el administrador busca ver el proceso desde la planificación, el control, el seguimiento y el contador también lo puede hacer en ese sentido en su ámbito contable.

A3: Si, actualmente la función del contador está limitada a lo económico y financiero, porque ha entendido que su función es cumplir con las NIIF, y eso significa dejar de reconocer, por ejemplo, elementos como los activos intangibles como parte del patrimonio de la sociedad, dejando también de lado aspectos sociales o ambientales que inciden en el valor de la riqueza.

A4: El Contador Público cumple el papel fundamental de brindar información contable confiable a todos sus usuarios, tanto internos como externos. De tal manera, que el contador tiene una responsabilidad moral frente a la sociedad que cada vez más demanda que la empresa amplíe el alcance de sus responsabilidades y asuma un papel más activo y solidario respecto a los problemas sociales.

Respuestas de los Gremialistas (G)

G1: La orientación dentro de la definición de la utilidad está en función a quienes son los usuarios de la información financiera, entonces tendríamos que construir como que una escala en las diferentes organizaciones para quien se está generando información. En el caso de la comunidad donde interactuamos, un número importante de Pymes generan información única y exclusiva para la Administración Tributaria, ¿qué orienta esto? la primera pregunta que está amarrado a un formato de libro de ventas, a un formato de libro de compras y donde los usuarios son exclusivamente la administración tributaria. Creo que el entorno económico que vive el país en estos últimos 10 años también hay una orientación arraigada de la utilidad producto de la

situación inflacionaria, porque es que la inflación no nos permite ver un poco más allá. Esta es una situación puntual de Venezuela, pero creo que es bueno acotar que estos elementos se están viendo en Suramérica, lo está viviendo Argentina, lo está viviendo Chile, no con el nivel de inflación galopante como lo vive Venezuela, pero la situación política también incide en la utilidad de la información financiera, por ejemplo, la valoración de los bienes inmuebles en la determinación del valor razonable... Entonces hay una condición país, hay una condición económica que, entonces, la utilidad, en plena esencia, en lo que históricamente hemos estudiado, que es la utilidad de la información financiera, pues pierde ese entusiasmo, pierde esa finalidad para lo cual la cual la contabilidad te da patrones de comportamiento para tomar decisiones. Seguirá siendo la contabilidad los registros que dan cuenta de muchas operaciones, no solamente las fiscales, porque las laborales también entran en esta línea y así se conjugan todas estas aristas que tratan de ver la contabilidad un poco más allá... Aquí creo que es donde la interdisciplina, la subjetividad y habilidad del contable para apropiarse de conocimiento de otras disciplinas y que esto pueda ser más dinámico... usted puede estar en una súper empresa que cotiza acciones bolsa de valores y ella necesita indicadores porque le interesa al inversionista, pero hay emprendimientos tan pequeñitos que necesitan la contabilidad para establecer su presupuesto de venta, su presupuesto de compras, para establecer la valoración de los pasivos laborales, entonces creo que pudiéramos atrevernos a afirmar que la generación de la contabilidad en función a la pregunta que me hace, también depende mucho del contable, de la habilidad que tenga para actuar en el campo de la comunidad de negocios.

Quienes nos quedamos en el país, no tenemos otra alternativa que generar servicios inherentes a la contabilidad para poder permanecer en el mercado laborar, y eso significó que desde los registros contables tuvimos que hacer estructuras de costos, proyecciones de ventas, análisis de riesgos laborales, determinación de sanciones por incumplimientos tributarios y ¿de dónde partían?, pues desde la contabilidad. Entonces la estructuración, la investigación, la parte cualitativa, que repito, que pareciera en un número importante de profesionales que se cumplen de manera estructurada, estándar, de formato, no significa que muchos hallamos utilizado la contabilidad con otras aristas de interpretación, de análisis que sea de utilidad para otros usuarios.

E: Claro, pero desde el punto de vista de la presentación de informes financieros eso no se reduce porque partimos de un solo modelo, ¿cómo usted lo ve?

G1: Allí está lo subjetivo y lo estructural que se ha convertido esta profesión sin tomar a la mano otros elementos necesarios. La gente copió formatos, la gente no vio más allá de los formatos, entonces estructuró notas a los estados financieros, estructuró formas de presentación que limitaron la presentación de información.

G2: Las NIIF han estado cambiando y actualmente se aprobaron los estándares para tratar el impacto socio ambiental a través de las normas de sostenibilidad, lo cual mide la responsabilidad social y ambiental de la empresa.

G3: Con la actualización permanente, nosotros certificamos al contador que esté al día con todas las normas internacionales, pero sí es voluntad de cada contador actualizarse, sobre todo porque esta profesión está dentro de las ciencias sociales, que implican que el empresario, el contador tienen un rol ante la sociedad, que tengan presente las normas de sostenibilidad, que no se les escape ninguna variable y creo también que el contador público en su gran mayoría se ha dedicado a la teneduría de libros mas no se ha dedicado a los análisis de los estados financieros o a la interpretación de la información contable, al cruce de esa información contable con otra disciplina que la interprete.

G4: Hay quienes lo limitan a la elaboración de los estados financieros para cumplir con los requisitos tributarios mientras que otros lo encasillan a ser tenedor de libros, pero su rol principal es el de comunicador, puesto que es quien proporciona a los inversores y a otros participantes en el mercado, información financiera que debe tener una alta calidad, lo cual es clave para el proceso de toma de decisiones, sirviendo como principal impulsor de normas contables y con ello protegiendo el interés público. Actualmente la profesión tiene una nueva apertura a la sociedad con la regulación de los reportes de sostenibilidad lo que hará que el contador público entre en un proceso de especialización para interactuar en equipos multidisciplinarios.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: La jurisprudencia internacional, el derecho internacional siempre ha visto a los contables como aquellos profesionales que deben cumplir una función social de interés y de alto riesgo para la sociedad. Eso queda en el documento y en las normas, pero cuál es el interés social y el interés público. el interés social es el interés pertinente y la representación de los diferentes estados financieros para los diferentes usuarios de la información contable y esa información contable como se desprende de la pregunta anterior es financiarizada. Las economías y los gobiernos, por supuesto, dentro de un régimen capitalista y además corrupto, porque los diferentes estados se corrompen con la captación y la utilización de los recursos de las nacionales, donde prima es un interés político, gubernamental o un interés manipulado en la medida en que la política y la economía se han entrelazado y a eso se le suma el poder judicial y entonces esos tres poderes se alinean para buscar sus propios objetivos... ¿cuáles son esos objetivos? La acumulación de riqueza y entonces cuando se habla de acumulación de riqueza se aparta lo social y lo medioambiental , eso no importa, porque el interés es económico y las empresas deben generar rentabilidad para sus estados y para sus propietarios a costa del factor social y del factor ecológico, no importa destruir, ni importa contaminar, dañar y afectar en primer lugar el sustento de la vida de los seres humanos y de allí se les indica a lo social, pues que simplemente esa información contable, reporta esos indicadores, esas estadísticas, esos valores, y se les enseña con un opacamiento, hay un oscurecimiento porque solo se le permite al contador relatar lo que es de interés para los estamentos, dejando de lado ese nivel social y de interés público, porque a la sociedad se le debe informar lo que el sistema económico y el sistema político ordena a través de normas jurídicas sin importar la razonabilidad que pueda desprenderse del juicio profesional del contador público. Él quizás pueda tener la razón, pero esa legitimación en la causa para describir esa situación tal como sucede y que afecta el interés social y el interés ecológico, está vedada para el contador público.

AC2: Comúnmente se entiende a la contabilidad financiera como externa y exclusivamente relacionada con el mercado financiero. Los contadores se olvidan de lo social y no se involucran en ofrecer alternativas de solución desde su conocimiento, dado el reduccionismo con el que se concibe la contabilidad. Yo creo que los académicos y los estudiantes debemos reflexionar. Hay una dificultad enorme para que se cambie la manera de

hacer contabilidad, es necesario reflexionar para que se construya una contabilidad con sentido social, pero estamos demasiado impregnados de los conceptos, sobre todo, de las teorías económicas que no nos impide cualquier reflexión. El reto y la reflexión es el cambio de paradigma y la invitación es a involucrarse en lo social y a entender que el contador tiene una responsabilidad con su entorno.

AC3: El contador público debe tener una perspectiva compleja de la organización, trascendiendo enfoques reduccionistas propios del interés inversionista. Actualmente se ha ido creando, a nivel de las organizaciones, la necesidad de que los contadores emitan información relacionada a la responsabilidad social de las mismas, lo cual implica tener una visión micro y macro de responsabilidad social corporativa y esto resulta ser un reto para los profesionales de la contaduría, pues deben superar la quimera de ser un instrumento del poder hegemónico de las élites, para abrirse a las nuevas visiones que le son demandadas, como un profesional crítico, reflexivo, interdisciplinario y con un alto grado de responsabilidad social para responder a las necesidades de la entidad, de los grupos de interés y de la sociedad en general, es decir un profesional preocupado por el interés público antes por intereses particulares, con solvencia ética y moral, que informa de manera íntegra las acciones o actividades empresariales, fortaleciendo los vínculos que las entidades tienen con su entorno para un mayor bienestar. Por otra parte, los modelos contables han sido elaborados a partir de reglas que reflejan detalladamente las operaciones que deben ser consideradas para la preparación de los EIFF, dejando muy poco al criterio profesional, en un claro mecanismo de los procesos contables que se realizan.

AC4: Se trata de una evidente distanciación de la profesión con respecto a su naturaleza que es la de velar por el interés público, entendido como el bien común. El compromiso del contador público es construir información para los usuarios internos, que promueva la productividad de manera eficiente y eficaz, así como los objetivos organizacionales. Pero también, suministrar información para usuarios externos, de carácter público, pues los recursos que maneja no se refieren únicamente a la riqueza de la propiedad de la empresa o de sus inversores, sino que involucra otros intereses que en muchos casos son propiedad de otros agentes, como lo es, por ejemplo, la riqueza social gobernada por la empresa, en la que tienen intereses los trabajadores, ahorristas, bancos, proveedores, etc. Por ello, la información financiera externa no implica sólo responder a las regulaciones. Tampoco

implica la separación entre el ejercicio privado o ejercicio público para confinar a la profesión al campo del interés privado como es lo que promueve la regulación internacional. La contaduría pública es una profesión que debe estar orientada a satisfacer las necesidades de la sociedad, mediante la preparación de informes contables, sobre los cuales, los empresarios, acreedores, inversionistas, terceros interesados y el Estado, toman sus decisiones, en salvaguarda de la confianza pública a través de la fe pública que este otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí. La obligación del contador público, bien sea en la actividad pública o privada, es la de velar por los intereses económicos de la comunidad, entendida esta no solo por las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino por la sociedad en general, que incluye, naturalmente, al Estado.

3. Se afirma que las normas contables obligan a las empresas a presentar información financiera de forma distinta a como lo habrían elegido voluntariamente, a su juicio ¿Qué implicaciones considera usted, tiene esto para la práctica contable?

Respuestas de los Practicantes (P)

P1: Debe ser así. Son obligatorias porque se necesita estandarizar la información contable. Hablar un lenguaje común.

P2: la contabilidad debe servirle a la empresa y hacerse en función de las necesidades que los usuarios tengan. Preparar una contabilidad para otros usuarios, que además nunca van a tener relación con la empresa, es generar una información que no sirve y que, por tanto, no será considerada.

P3: Claro, esto es así porque existe la norma, porque si a la gente la dejaran libre, sería un desastre porque nadie entendería nada, porque entonces tendrían que entrevistarse con la persona, el analista para poder definir e interpretar la información. Debe existir el mismo formato de presentación de la información, más no de análisis. Claro, entiendo que a veces esos estados financieros no dicen nada.

P4: Las NIIF están elaboradas en función de principios generalmente aceptados, es decir que son comunes a la realidad de todas las empresas, cumplirlas es fundamental para que la información sea útil y confiable. Se

necesita uniformidad de la información y para ello son estas reglas y estándares, ese es su propósito. La aplicación de las NIIF permite mantener un orden y que las premisas para el análisis de los EIFF sean iguales o muy parecidos en cualquier parte del mundo, es decir, que sean comparables a nivel global, esto no sería así si se dejara a cada empresa preparar la información con criterios distintos a los establecidos en las normas; sin embargo, las NIIF dan suficiente flexibilidad al permitir que sus estándares sean adaptados a sus propias circunstancias específicas, claro eso sí, en el marco de sus principios.

Respuestas de los Administradores (AP)

A1: En nuestro caso particular nosotros elaboramos estados financieros apegados a las NIIF solo para solicitudes específicas, como por ejemplo el Registro Mercantil, con todo lo que implica la presentación al SENIAT, para uso interno de la empresa llevamos nuestra contabilidad administrativa.

A2: Así es. Totalmente de acuerdo. Las empresas no tienen opción, el campo de la contabilidad está totalmente normado. Eso implica que la contabilidad deje de ser útil para las empresas pues no atiende sus requerimientos particulares.

A3: No se puede imponer la norma, la idea es que haya una armonización que tome en consideración la diversidad existente.

A4: Evidentemente se omiten las particularidades de las empresas cuando se estandarizan los modelos, esto puede traer como consecuencia que la información que se produce bajo ese modelo pierda importancia para esas empresas y que la produzcan precisamente solo para cumplir con la obligatoriedad.

Respuestas de los Gremialistas (G)

G1: Esta situación depende es del Contador. Como he mencionado hay dos artistas en las que se formado el contable, una es de formato, de restricciones, de rigidez y otra que es la que necesita aplicar de acuerdo a los requerimientos de las empresas. En ese sentido el Contador ha optado por la primera, en la que el Contador se ha auto impuesto unas cadenas porque no conoce, porque no se ha atrevido, porque lo más fácil ha sido guiarse por un formato. Hay elementos que están dentro del código de ética que son principios fundamentales como son la integridad y la competencia que le dan

las herramientas al profesional para generar la información que necesitan las organizaciones para su toma de decisiones.

G2: Es cierto que la implementación de las normas es obligada, pero más que una obligación, su aplicación representa una oportunidad para adoptar buenas prácticas para fomentar oportunidades de negocio de las empresas de cara a la globalización a la que se enfrenta. Por ello es importante que todas las empresas manejen los mismos criterios, el mismo lenguaje, ese es el objetivo principal de las normas.

G3: Es obligado porque con las NIIF se requiere que se hable un mismo lenguaje, no era como antes que en cada país se hacía un estado financiero y cuando se comparaba con otros países y los analizaban pues no estaban de acuerdo a un patrón estándar, entonces las normas internacionales buscan eso que sea algo estándar para evitar que por lo menos una empresa que estaba dando utilidad y de repente yo le aplico las normas internacionales y le da pérdida pues quiere decir que no la llevó como es esa norma internacional.

G4: Debe ser así, porque la regulación contable representa el marco teórico que guía la emisión de normas particulares, y por ello debe desechar planteamientos apoyados meramente en la experiencia, uso o costumbre. La obligatoriedad, su regulación, permite hacer más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera, eso evita discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: Obviamente que las normas contables están elaboradas de acuerdo a un interés específico aun siendo contrario a la realidad...Eso tiene una implicación en la práctica contable y es que los hechos económicos, la medición, valoración y representación de los mismos no se hacen conforme a la realidad. Se distorsiona la realidad a través de la contabilidad, no porque el contador público lo sugiera de esa manera, sino porque las normas así lo imponen.

AC2: Bajo este modelo, no solo se reducen las funciones que tradicionalmente ha tenido la contabilidad, sino que además se ha puesto al servicio de los mercados financieros, obligando a considerar todas las demás dimensiones asociadas con las distintas empresas en función de esta visión única.

AC3: Se trata efectivamente de un modelo autoritario que redunda en un dogmatismo centrado en unas normas que se dice son necesarias para lograr desarrollo al permitir insertar a la empresa en los mercados globalizados, ello sin tomar en cuenta las verdaderas necesidades de las organizaciones y el país en el que se encuentran establecidas, generando información sesgada, convirtiendo las NIIF realmente en un instrumento de dominación ideológica que desdice de los esfuerzos por hacer avanzar la contabilidad como una disciplina con bases científicas.

AC4: No se puede extender los complejos requisitos que implica la aplicación de NIIF a todas las empresas. Hay que tener contabilidades distintas para distintos tipos de organizaciones, pues la contabilidad evoluciona con las organizaciones. Las NIIF no son para aplicarse a todas las formas organizacionales ni para todos los fines o propósitos contables. Se obliga a las empresas a adoptar una información que no le es útil para su toma de decisiones. Exigir tratamientos contables que no reconocen el contexto organizacional conlleva a que las empresas consideren la contabilidad simplemente como un requisito formal.

4. Se argumenta que el modelo de regulación contable internacional pretende llenar todas las expectativas y necesidades específicas de todos aquellos que tienen intereses particulares sobre cualquier aspecto de la actividad corporativa, a través del uso de un único informe financiero que parte del marco de un sistema económico basado en la actividad comercial, desde su experiencia, ¿qué consecuencias le deriva esto a la práctica contable?

Respuestas de los Practicantes (P)

P1: Las NIIF se crearon para hablar un solo lenguaje, por eso la información es de propósito general, no puede satisfacerse las necesidades específicas de cada tipo de usuario.

P2: No se debería hacer énfasis en un usuario en particular. En todo caso, es la empresa la que debería darlo, en función de conseguir lo que se espera. Desde el enfoque de la norma, tomar en cuenta a usuarios de mercados que no son naturales de las empresas venezolanas, no sirve.

P3: Se desvirtúa la información al homogenizarla y por lo tanto no ofrece información relevante, hay otro tipo de información que debería también poder revelarse, como información cualitativa, información social, ambiental, etc. No todos los usuarios están en función de maximizar la utilidad

económica como por ejemplo los grupos de interés, las asociaciones sin fines de lucro, etc.

P4: Es como la respuesta anterior.

Respuestas de los Administradores (AP)

A1: Justamente esa es la información que se registra. No se puede pedir que mida información que no se encuentra dentro del sistema contable.

A2: Es un modelo rígido que omite otras actividades que puede realizar la empresa y que a su vez impactan en esta, además omite otros tipos de organizaciones con naturaleza distinta a la comercial, eso influye también en el ejercicio de la profesión contable pues queda reducida a estas funciones solamente.

A3: El modelo contable deberían poder medir otro tipo de variables y no solo las financieras o comerciales, también las económicas, administrativas y sociales a fin de generar verdaderos estados contables. No hacerlo reduce y limita, como lo dije, la práctica y la profesión netamente a lo instrumental.

A4: El modelo contable debería tomar en cuenta todos los tipos de actividades que pueda realizar las empresas y organizaciones y mostrarla en valores de acuerdo a esa naturaleza, no solo valores cuantitativos. Debería poder reportar las políticas, objetivos, estrategias, procedimientos y manejo del capital tanto de forma cuantitativa como cualitativa, de forma tal que los usuarios puedan conocer los riesgos financieros, cómo se lleva a cabo la gestión de la gerencia.

Respuestas de los Gremialistas (G)

G1: Se generan vacíos y consecuencias que limitan la toma de decisiones, pero el contador siempre tiene un margen de maniobra para hacer valer con la implementación de políticas contables adecuadas su criterio profesional en aras de atender las necesidades de información requeridas

G2: Se requiere un único informe contable porque se necesita hablar el mismo lenguaje, para facilitar la comparabilidad de la información.

G3: Pero ya no va a ser así, porque viene una norma internacional para entidades sin ánimo de lucro, entonces esa norma lo que pretende es cómo contabilizar los ingresos y los gastos de una manera estándar. Lo que quiere

decir que todas las organizaciones sin fines de lucro aplicando ese estándar a nivel mundial mostraran como llevan los ingresos. En ese sentido se ha avanzado mucho porque ahora habrá estándares que van a permitir hacer la misma contabilidad con principios generales sin tomar en cuenta sus criterios personales, porque no se deben tomar criterios personales que no están en la contabilidad para reflejar estados financieros.

G4: La regulación está cambiando y la profesión también lo hace, hay una apertura de los organismos internacionales porque se están viendo otras dimensiones de la contabilidad como lo son la contabilidad para las entidades sin ánimo de lucro y la contabilidad para la sostenibilidad. En materia de sostenibilidad tenemos un nuevo consejo, sabemos que hay unas normas que entran en vigencia el 01-01-2024 y pronto estarán en vigencia las normativas de sostenibilidad para las pequeñas y medianas empresas.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: Todo se estandariza, todo se vuelve una línea cartesiana y no sistémica como debiera ser, es decir disruptiva. La contabilidad a través de los estándares internacionales, gústete o no, haya adopción o convergencia, pues simplemente es un acuerdo internacional entre los estados y los grandes grupos económicos de cómo debe elaborarse la información contable, como debe expresarse, cómo debe representarse, qué es lo que vale, qué es lo que no vale. Se definen estos estándares como elementos financieros, se definen cuáles son los estados financieros, cómo se hacen las revelaciones a los mismos y prácticamente esa estandarización uniforma globalmente a la contabilidad bajo el interés de los estados y las organizaciones que producen dicha información... y ¿cuál es ese interés?, la financiarización económica a través de las expresiones de la contabilidad.

AC2: Bajo este modelo se ignora todas las actividades que no impactan la posición y el desempeño financiero de la entidad que no sean comerciales, lo que ocasiona una representación incompleta de las actividades que realiza la empresa. Ha habido transformaciones significativas que han ocurrido en la realidad social, incluidas las empresas, como por ejemplo la globalización del capital, el surgimiento de grandes empresas transnacionales, el desarrollo del capital intelectual, los impactos de las empresas al medio ambiente natural; la creación de nuevos mecanismos de expansión del crédito, a través de nuevos instrumentos financieros que generan capital financiero... Este

reduccionismo a lo comercial y financiero en la contabilidad también limita la amplitud del campo de observación contable a variables exclusivamente cuantitativas y monetarias, restando valor de lo social y cultural de la contabilidad.

Desarrollar un único juego de EEFF implica la “armonización” de todo tipo de actividad, sea esta empresarial, social, o económica, y eso nunca ocurre en la realidad. No se puede pretender que, al satisfacer las necesidades de información de usuarios particulares, se responda a las necesidades de los demás usuarios, pues la información que sirve para unos, no necesariamente es útil, pertinente y equitativa para los otros.

AC3: Esto hace que se atiendan las necesidades de unos agentes específicos, dejando por fuera a otros agentes que constituyen la coalición de intereses denominada empresa. Al reducir la realidad organizacional a variables financieras se afecta el patrimonio y se condiciona lo social, económico y administrativo a las expresiones cuantitativas de tipo financiero, tal como lo pretende hacer el ente regulador con las nuevas normas de sostenibilidad NII S1 y NIIF S2, las cuales pretenden determinar cómo las dinámicas de la naturaleza afectan a la organización, lo cual es una orientación abiertamente de corte antropocéntrico, desde el campo estrictamente económico.

AC4: Con la llegada de los mercados financieros, la función hegemónica en la empresa es las finanzas, lo que implica que ya no tenga relevancia la producción misma, sino el apalancamiento, la rentabilidad, tener una estructura óptima de capital, un eficiente manejo del portafolio de inversiones y por su puesto la minimización de los riesgos financieros. Importa es el control de los flujos de efectivo antes que la posesión y gestión de activos. Esto trae una serie de problemas y desventajas que afectan el efectivo funcionamiento de las organizaciones, puesto que la contabilidad financiera no incluye todas las variables relevantes necesarias para el ejercicio de las empresas, como, por ejemplo, las relacionadas con estrategias económicas y sociales necesarias para la toma de decisiones internas y externas; estas últimas, si bien son de difícil reconocimiento, su incorporación en la contabilidad es indudablemente una gran necesidad.

E: Pero algunos gremialistas ante esta misma pregunta sostienen que este vacío en la norma, de no atender, información relacionada con variables ambientales ya se está resolviendo con la implementación de las nuevas normas de sostenibilidad ¿qué opina al respecto?

AC4: Es muy positivo e importante que ciudadanos, políticos, empresas y demás, se preocupen por los límites de crecimiento y de los efectos de la relación humana con la naturaleza. No obstante, la preocupación por parte de organismos reguladores convencionales de la información financiera, entraña una serie de problemas, pues se genera una concepción de la contabilidad ambiental muy próxima a la lógica financiera. La contabilidad financiera ha venido asimilando una forma de presentar, de medir, de dar cuenta de las relaciones entre las empresas con la naturaleza, pero es una forma de representación que reduce la complejidad y que nos da la idea de que los asuntos están siendo tratados y naturaliza, normaliza la idea de que lo medioambiental está siendo tratado. Hay una gran cantidad de actores que dicen que las normas internacionales hoy son más verdes porque hay partidas, porque hay tratamientos contables que en el marco de las NIIF permitirían reconocer partidas medioambientales, pero estos reportes como los del GRI o el reporte Integrado, cada vez más representan, aunque sea una información descriptiva, una lógica financiera, ¿qué quiero decir con lógica financiera? Que es una lógica según la cual la naturaleza se puede desmaterializar y se puede sustituir por recursos financieros. Además, muchos de estos informes y mucha de la investigación que estamos haciendo con base en estos informes, pues, no contrastan, no soportan un contraste contra lo que las organizaciones están haciendo en la realidad. Cada vez más la investigación nos está mostrando que la elaboración de estos informes se hace por legitimidad, se hacen por la presión de hacer información bajo la idea de que más información es transparencia, pero esa información no es necesariamente un reflejo de las acciones que se están haciendo para enfrentar la crisis ambiental. Muchos de estos informes se están convirtiendo en una acción retórica, en una dominancia del hablar antes del hacer.

5. Los objetivos en la presentación de los estados financieros y los usuarios a los que está dirigida la información contable, de acuerdo con el marco conceptual de las NIIF, son reducidos a los inversionistas y acreedores de los mercados financieros, omitiendo en consecuencia a otros usuarios que utilizan la información contable, como accionistas, empleados, proveedores, acreedores comerciales, gobierno y la gerencia, desde su condición como (contador, auditor, administrador o académico), ¿qué implicaciones tiene ello para la práctica contable? ¿Cómo afecta esto a su función de comunicación y realización de los contratos sociales que constituyen a las empresas? ¿Qué implicaciones tiene la no atención del

objetivo de la administración o la gerencia, de cara a las funciones de control que garantizan el cumplimiento de los objetivos y fines de la propiedad?

Respuestas de los Practicantes (P)

P1: La información financiera que presenta la contabilidad bajo NIIF está disponible para cualquier persona, lo que pasa es que en Venezuela las empresas privadas si tienen que regirse por esta regulación, pero en Venezuela hay otros sistemas de Contabilidad que no se rigen por estas normas que son por ejemplo, las que rigen la banca. La banca tiene sus propias normas. Hay otros reguladores del Estado Venezolano.

Las cajas de ahorro que existen en nuestro país, ellas no se rigen por Normas Internacionales, sino que ellas se rigen por las normas que dicta la SUDECA, la Superintendencia de Cajas de Ahorro, al igual que las Cooperativas.

P2: Se debe preparar la información de acuerdo a como lo requieren los usuarios. Considero que los usuarios específicos que se deben atender son la gerencia y los entes que tienen poder para exigir información y que pueden representar una amenaza para la empresa, por sanción, por negación de registro o trámite, etc. La gerencia necesita la información contable para la toma de decisiones operativas, el accionista para conocer el rendimiento, hacer la contabilidad para unos pocos usuarios es sesgarla y hacerla inútil.

P3: De acuerdo con esta afirmación. Hay implicaciones especialmente para el control interno de la empresa, se dejan además de lado aspectos sociales y económicos que se necesitan para analizar integralmente a las empresas. Reflejar bien la situación económica puede a través de esos análisis tomarse decisiones adecuadas en el aspecto social.

P4: Los estados financieros se elaboran para usuarios externos. La gerencia no los necesita porque tiene acceso a toda la información que necesite. La norma deja ver que la gerencia no necesariamente es un usuario porque es quien prepara la información y tiene además la responsabilidad que esta se produzca conociendo otras informaciones no financieras o no contables que pueden tener incidencia en la información financiera externa para la toma de decisiones internas, así mismo, tienen información adicional que no necesariamente se publica.

Respuestas de los Administradores (A)

A1: Partiendo que la base de la toma de decisiones es la información me parece que debemos ser específicos, pero a su vez dirigirnos a todos los entes posibles, a todos los interesados no de una manera tan extensa, pero si hacer mención en el informe de aspectos pertinentes para cada uno de ellos.

A2: La mayoría de las empresas son muy celosas con la información. Hay mucha falta de transparencia. Hay muchos factores que influyen en ello, especialmente en un país como el nuestro en que desde el mismo Estado se niega la publicación de las cifras macroeconómicas y estadísticas, lo que influye también en la toma de decisiones. A lo interno podemos hacer muchas cosas, pero estamos limitados en conocer de forma veraz como se está comportando el mercado.

A3: La información financiera debería ser útil para todos sus usuarios y no solo para los que actúan en los mercados financieros. El administrador es uno de los principales usuarios y no contar con información contable idónea hace que se recurra a la improvisación en la toma de decisiones, afectando su buen desempeño. El administrador debe ser especialmente tomado en cuenta como usuario de la información financiera y el contador incluso debe trabajar en equipo con él para lograr representar información más integral de todos los procesos y ser una información más pertinente para la toma de decisiones interna.

A4: No debería limitarse la información financiera a unos determinados usuarios porque las organizaciones tienen que cumplir responsabilidades con otros usuarios, uno de esos es el administrador, pero lamentablemente los estados financieros se han visto más como un requerimiento técnico que una herramienta financiera para el gerente. La contabilidad bajo NIIF no provee información para satisfacer los requerimientos de los administradores que es fundamentalmente utilizada para el control operativo y planeación de la organización.

Respuestas de los Gremialistas

G1: Es la misma respuesta de la pregunta anterior.

G2: El administrador puede obtener información directamente de la empresa, por lo tanto, no es un usuario de los EIFF.

G3: Hay un sesgo de información, la información debería ser para todos los usuarios.

G4: Los estados financieros incluyen a todos los usuarios, pues estos son de propósito general. Lo que sucede es que si se requiere información más al detalle, pues esa información la obtiene directamente el Administrador de la contabilidad interna.

Respuesta de los Académicos

AC1: En el caso de Venezuela los estándares no hacen distinción alguna entre los diferentes tipos de empresas, pequeñas, medianas y grandes empresas, entonces esos estándares, simplemente gústale o no al empresario, al accionista, al inversionista, al consumidor, al trabajador, pues simplemente se informa lo que las organizaciones están obligadas a hacer porque es un estándar, como estándar que son, no se pueden modificar ni en su interpretación ni en su aplicación.

AC2: Cuando no se toma en cuenta el objetivo relacionado con la administración se afecta la posibilidad de que los EIFF puedan ser vistos como consecuencia de decisiones, compromisos, y acontecimientos que han ocurrido ya, es decir de registros históricos; esto es fundamental para establecer responsabilidades y tomar decisiones organizaciones que permitan hacer funcionar a las organizaciones y que a también ayuden a crear expectativas útiles sobre el comportamiento y acontecimientos del futuro. Estoy de acuerdo que sin los registros históricos se pierde la función de comunicación de la contabilidad y por lo tanto la realización de los contratos sociales de la organización, puesto que la información financiera es realmente útil cuando sirve para evaluar, diagnosticar y controlar el resultado de las operaciones que realiza la empresa, y estos solo es posible cuando los valores de presentación de la información son en base a costos históricos.

AC3: En la década de 1970, el marco conceptual de la regulación contable consideraba como usuarios de los EIFF los propietarios, prestamistas, proveedores, inversionistas, acreedores, empleados, clientes, reguladores, sindicatos y público en general, actualmente estos han sido reducidos a inversionistas y acreedores de los mercados financieros. Esto lo que ha hecho es reforzar la asimetría de información y por lo tanto se afecta la rendición de cuentas, porque se privilegia la concepción financiera de la empresa y como lo dije anteriormente, eso invisibiliza algunos agentes que eran preponderantes en la concepción orgánica de la empresa. Lo que quiere decir

que se fortalece la gestión de riesgo financiero en las organizaciones, en perjuicio de la gestión del riesgo operacional, y se normaliza conceptos como los de la incertidumbre, la tasa de descuento, el valor de la entidad o los flujos de caja futuros, todo un enfoque de valoración que legitima una perspectiva que incorpora expectativas financieras a la representación de la realidad económica de la empresa, a partir del valor razonable, y se institucionaliza elementos propios de la financiarización en el plano organizacional. Es decir, la financiarización de la organización.

AC4: Para que la información sea útil debe ser relevante y completa. Sin embargo, esto no ha sido así, puesto que no se brinda la misma importancia al total de usuarios de la información, supeditando a la mayoría a conformarse con la información que se preparó para los inversores. En las normas para pymes se permea esta visión financiera, porque también están orientadas a usuarios externos sin proveer información de carácter interno que sea útil para la toma de decisiones de gestión. La información acerca de la gestión de la productividad y del capital operativo empresarial, es una de las grandes necesidades de información, especialmente en países como el nuestro. Los estados financieros de las pymes se utilizan para muchos propósitos, especialmente de parte de los propietarios que son administradores, sin embargo, las NIIF para pymes no tienen por objetivo suministrarles información, porque se considera que, al ser usuarios internos, los propietarios que son administradores pueden obtener cualquier información que necesiten. Pero, no significa, que por estos permanecer en el día a día de las organizaciones, puedan obtenerla, pues si el personal con el que cuenta produce información de carácter externo, la información que va a tener disponible la gerencia es igualmente con propósitos externos, por lo que no va a ser útil para que ésta tome sus decisiones, además las demandas reales de la economía actual indican que la información elaborada para las pymes debe ser útil a la gerencia para la toma de decisiones administrativas o de gestión, sin dejar de tomar en cuenta a los usuarios externos que también son importantes para los fines de las empresas, de tal manera que lo que se debe hacer es construir una información relevante para la gerencia que pueda también ser útil para la toma de decisiones por parte de los usuarios externos, y no como se hace actualmente, elaborar una información de carácter externo de la cual la gerencia debe extraer lo que le sirva para poder guiar sus decisiones.

6. En Venezuela, a partir de la decisión tomada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) en 2004, de adoptar la norma internacional como modelo contable vigente en el país, se incluyen a todas las empresas sin importar su participación o no en los mercados financieros, ¿qué implicaciones tiene

para esas empresas con distintas formas asociativas tener que adaptarse a un modelo contable que no tome en cuenta sus particularidades en vista de que no se les ofrece otro?

Respuestas de los Practicantes (P)

P1: No tiene ninguna implicación porque la regulación se establece para unas empresas específicas, que son las empresas privadas. La contabilidad de las otras empresas las regula el Estado.

P2: En estos casos figuran las cooperativas, que en Venezuela están controladas por la SUNACOOP, la cual exige la presentación de la contabilidad de acuerdo a la ley especial para cooperativas, pero el Registro Nacional de Contratistas, exige la presentación de la contabilidad bajo NIIF, lo que significa que solo se toma en cuenta lo financiero y económico, dejando por fuera aspectos sociales que caracterizan este tipo de organizaciones sin fines de lucro.

P3: Pedirles a esas otras formas asociativas una contabilidad bajo NIIF implica que ellas violen su condición, su naturaleza, al aceptar un tratamiento por decir de una empresa sin fines de lucro, como si se tratara de una empresa comercial, por ejemplo, como ocurre con las cooperativas que tienen su propio plan de cuentas y que tengan que dejarlo de lado para atender las disposiciones de la norma. No tiene sentido que haya otro tipo de empresas si finalmente todas van a recibir el mismo tratamiento contable.

P4: Como ya lo indiqué, las normas son lo suficientemente flexibles para que sus estándares sean adaptados a las especificidades de las organizaciones.

Respuestas de los Administradores (A)

A1: De acuerdo, no se pueden satisfacer intereses particulares, sin embargo, con la adopción de estas normas, la idea creo que fue, buscar un sólo sistema que pudiera satisfacer en la mejor medida posible la totalidad de los intereses involucrados, porque es imposible satisfacer todas las necesidades de información de todos los usuarios. En ese caso, pienso que esos usuarios pueden demandar información complementaria, la cual la empresa tiene responsabilidad social de ofrecerla.

A2: Es necesario que se desarrollen normas que contemplen las particularidades de esos otros tipos de asociaciones que permita evaluar su desempeño y la toma de decisiones, si no se toma en cuenta esas especificidades no se estaría reflejando información real o pertinente.

A3: Las implicaciones es que están generando bajo este modelo, información que no les sirve, que está divorciada de su realidad, de su particularidad. Es información que no le es útil a nadie, ni a la entidad ni a ningún usuario, por lo menos de las pymes.

A4: El modelo contable debería estar adaptado al contexto. En Venezuela la mayoría de las empresas no cotizan en los mercados de capitales. Son en su mayoría pymes y microempresas las que existen y realmente son las grandes empresas las que le pueden ver una utilidad real a la aplicación de las NIIF que sí son las que pueden cumplir los objetivos de estas normas ya sea porque si cuentan con los recursos para el cumplimiento y porque su financiación proviene de la búsqueda de inversores externos interesados en injectarles capital; mientras que las medianas su objetivo es mantener el ciclo de la producción en pro de beneficios para los dueños de la empresa sin contemplar la búsqueda de externos que inviertan en sus empresas, además la contabilidad básicamente se lleva para cumplir con los requisitos tributarios. Ni qué decir de los otros tipos de asociaciones sin fines de lucro, por ejemplo. Realmente es una distorsión que se les obligue a presentar la contabilidad solo bajo este modelo.

Respuestas de los Gremialistas (G)

G1: Como representante gremial, quizás tengo una visión de que la responsabilidad de las implicaciones que haya podido generarse no es solo de la Federación, la responsabilidad también es de las universidades, entonces hay una responsabilidad conjunta y también de entes porque las cooperativas, por ejemplo, se quedaron pasmadas en un plan de cuenta que no da respuesta a la información de usuarios que necesitan información financiera. Entonces creo que hay una responsabilidad conjunta pero, siempre que hablo del valor ético, del valor subjetivo, del valor de competencia que está establecido en nuestro marco ético, corresponde es al profesional, sino tiene los elementos normativos o los desconoce, siempre tiene la posibilidad de generar políticas contables.

G2: Este vacío pronto dejará de existir porque está por aprobarse el proyecto de normas para las entidades sin fines de lucro.

G3: Tenemos normas para grandes empresas y normas para pymes. En Venezuela las pymes no participan en los mercados financieros, pero creo que si la economía comienza a funcionar, que se active la construcción, bien comenzarán a hacerlo, a emitir títulos.

G4: En esos casos se presenta información sesgada, pero como lo dije anteriormente, la contabilidad está cambiando por la apertura que están teniendo los organismos reguladores al formular nuevas normas para las entidades sin ánimo de lucro. Desde Venezuela con la participación en el GLENIF, constantemente hacemos propuestas en los procesos de consulta y esperamos que puedan ser escuchadas en el proyecto para la implementación de las nuevas normas NIF para pymes en su tercera versión. Es cierto que se impone una realidad que no se corresponde con la nuestra como ha sido el caso de la inflación. La inflación es muy relevante para nosotros en Latinoamérica y estamos planteando cambios en el proceso de aplicación pero esto no es una realidad para los demás continentes como es para nosotros, a pesar que ellos la están sufriendo ahora piensan que no va a ser permanente como lo es para nosotros. La inflación está presente en la tasa de interés, en las estimaciones, en los valores razonables; no solamente está presente en la corrección de la moneda funcional, sino en todos los conceptos contables. Es un proceso cultural que tenemos que estar trabajando. Siguen pendiente nuestras demandas para que se permita, por ejemplo, la capitalización de los gastos de desarrollo y los costos por préstamos. No estuvimos de acuerdo con la medición simplificada de los beneficios post-empleo. No estuvimos tampoco de acuerdo con la exclusión de instrumentos de patrimonio suscritos y no pagados, sin embargo, nos mantenemos en sesión permanente a través de ese grupo, con expectativas positivas.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: Simplemente se estatiza todo para todas las empresas, para todas es el mismo modelo y es como si, voy a dar un ejemplo un poco coloquial: como si a todas las empresas les pusieran el mismo par de zapatos, a unas les va a quedar correctamente ajustado, a otras les va a quedar supremamente estrecho y habrá algunas que les queda supremamente grande porque no se acomodan a la talla, entonces ese estándar con el ejemplo que le doy es así en

el caso de Venezuela. Hay unas normas internacionales de aplicación para algunas empresas que ni siquiera cotizan y, por lo tanto, los estándares no tienen un sentido de llevar por ejemplo el valor razonable, el concepto de activo, el concepto de pasivo, el concepto de gasto, el concepto de costo... no se pueden equiparar los mismos elementos de los estados financieros y su definición a todas las empresas y las aplicaciones y la razonabilidad de los estados financieros y las revelaciones pues es absurdo que esos estándares tan altamente complejos se les vaya a aplicar a una pequeña empresa, una pyme, un empresario que no tiene esos niveles de negociación, ni cotiza en bolsa, ni tiene negocios de importación o exportación, solamente son negocios locales con necesidades propias de cada región y pues es un absurdo comparar la estandarización de unas multinacionales a una pequeña empresa.

AC2: No se puede pretender obligar a todas las organizaciones del mundo a construir su información financiera desde una perspectiva única, dejando de considerar sus características operativas, las actividades propias de su negocio y eso se hace al adoptar un juego de normas internacionales de información financiera que tiene aplicación solo para aquellas empresas que hacen vida alrededor de los mercados financieros y que solo sirve para participar en estos mercados. Bajo este modelo, adoptado en Venezuela, ya no se producen normas de contabilidad, sino normas de información financiera, lo que implica el reconocimiento de una realidad en la que no se desarrollan el mayor número de las empresas que hacen vida en el país, dejando de considerar nuestra realidad cultural, legal, económica venezolana.

AC3: Las prácticas y normas contables se deben determinar en función de las características sociales, culturales, económicas y políticas que posee el entorno en el que operan las entidades, de manera de dar respuesta a sus necesidades. Asumir para todo tipo de entidad una contabilidad dirigida a las entidades que cotizan en el mercado de valores, además de constituir un problema conceptual, una reducción de lo contable, es una clara muestra de analfabetismo contable, lo cual conlleva al atraso cultural y al estancamiento del pensamiento y la profesión contable, pues son normas que no se adaptan al país, toda vez que están dirigidas a satisfacer las necesidades de información del mundo bursátil, lo cual no aplica para el 99% de las empresas del país que son micro, pequeñas y medianas empresas que no cotizan por supuesto en la bolsa de valores y que manejan la contabilidad es para cumplir con los requerimientos tributarios. En definitiva, estas normas no se adaptan

a la necesidad del país, pues solo responden a las necesidades de un tipo de empresa (las que cotizan en el mercado bursátil).

E: Pero desde el gremio se sostiene que este vacío en la norma, de no atender, por ejemplo, la especificidad de las entidades sin fines de lucro ya está por resolverse al adoptarse próximamente las normas ESAL, ¿qué opina al respecto?

AC3: Sabemos que actualmente está en discusión la aprobación de una guía para la contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro (normas ESAL), con lo cual se pretende llenar ese vacío y subsanar las tensiones que ha podido generar la aplicación de NIIF en estas entidades, no obstante, se mantiene en quienes llevan a cabo el proceso de normalización las resistencias en superar esas visiones tradicionales que representan el enfoque financiero y los reduccionismos en considerar lo contable como lo cuantitativo, material y monetario y ahí entramos en el tema de la educación. También hay otro aspecto que prima en esta discusión que es que muchas personas asumen el darwinismo económico, que dicen que las mipymes o las empresas sin ánimos de lucro son “menores ligas” y que algún día en esa evolución van a llegar a ser “grandes ligas”, o sea, para muchos ser una empresa grande es solamente pensar en rentabilidad, posicionamiento estratégico que les brinde liquidez, solvencia, un EBITDA más grande, un valor de la compañía y de las acciones más alto; pero en esa discusión pienso que vamos a crecer, que los entes que regulan tienen que entrar a observar y a reconocer que las entidades sin ánimos de lucro y las mipymes tienen sus propias dinámicas y tienen sus propios intereses y deben satisfacer sus propias cualidades y sus propias variables en un marco contable que hace que su supervivencia o su rendimiento no solamente sea financiero, económico y social sino que cumplan con el propósito macro que es que los países sean más justos, más equitativos y con unos valores altruistas que permitan que los países vayan por mejores rumbos.

AC4: En Venezuela más del 99% de empresas que existen son microempresas y pymes que no tienen ninguna relación con los mercados financieros. Muchas otras son cooperativas, cajas de ahorro, fundaciones, organizaciones con características disímiles, por lo que no es lógico que todas deban estar obligadas a aplicar los mismos tratamientos contables, porque no tienen los mismos objetivos, usuarios ni necesidades de información, más aún bajo una

norma orientada a satisfacer necesidades de los mercados financieros. Si bien las NIIF para pymes fueron desarrolladas con la intención de simplificar, para este tipo de empresas, los tratamientos y requerimientos exigidos por las NIIF plenas, no es cierto que las pymes requieren menos información contable y financiera que las grandes empresas, lo que requieren es una información distinta. Por eso exigir a estas empresas estas normas es poner una carga de costos de información sin ningún beneficio. Entre algunos efectos que generan de forma contraproducente, por ejemplo, la aplicación de las NIIF para Pymes están la limitación en la evaluación de los activos, la capitalización de los costos financieros y los gastos de investigación y desarrollo, además de la demanda de procedimientos contables con reducida orientación operativa e igual complejidad al igual que la requerida en las normas plenas.

7. En una contabilidad polifónica o de varias voces, pueden coexistir diferentes métodos y objetivos de la información contable y, por lo tanto, se puede generar información pertinente para todos los usuarios de la contabilidad, lo cual permite la expresión plena de las distintas voces. Los mismos incluirían una explicación sucinta de cómo se preparó cada una y un resumen de la teoría que la sustenta, incorporando además los puntos principales de desacuerdo y contradicción entre ellos, y cada método con su réplica. Desde su experiencia como (contador, auditor, administrador, académico), ¿qué puntos de vista, métodos o procedimientos deben ser tomados en cuenta en los informes contables para garantizar información relevante y pertinente para la gerencia de la empresa, los trabajadores, las autoridades tributarias y otros entes reguladores, entre otros?

Respuestas de los Practicantes (P)

P1: Esa sería una contabilidad muy compleja y de mucho trabajo para que pueda ser realizada por los contadores, además puede presentar información que no le sea conveniente publicar a las empresas. No lo veo pertinente.

Los métodos ya están establecidos en las NIIF. Se permite aplicar distintos métodos solo que se debe revelar las bases empleadas en la aplicación del mismo.

P2: Un informe de este tipo dependería de los requerimientos de la empresa, del tamaño de la misma, porque hay muchas empresas que son muy pequeñas y no requieren satisfacer los mismos tipos de usuarios que por ejemplo tiene una empresa grande. Las empresas grandes deben preparar por ejemplo información diferente a las NIIF cuando solicitan préstamos en la banca. Esa información bien pudiera adicionarse en unos estados contables.

Investigadora: ¿Qué características deben cumplir esos estados contables?

Que deben ser preparados a base de costos históricos y con información anexa detallada de ingresos, costos, clientes y proveedores, así como del flujo de caja proyectados.

P3: No tengo ninguna propuesta. Hasta que no se permita que el contador sea libre e independiente para tomar decisiones con respecto a eso, no puede hacer nada.

Investigadora: Pero si usted tuviera la posibilidad, porque en una contabilidad polifónica no limita que el contador pudiera tener otro balance, otro estado financiero, ¿usted podría proponer algún método?

P3: Pero el análisis no sería tan real, porque de dónde lo saca si toda la contabilidad que se lleva está muy ajustada a la norma...Es mi opinión

E: Pero en la contabilidad de gestión hay otros métodos alternos a la norma, la administración tributaria establece sus propios métodos.

P3: Sí está bien, pero eso sería muy complicado de trabajar. Además, a las empresas no le interesa este tipo de presentación puesto que su principal interés es presentar información solo como lo exige el ente tributario. En caso de estar sujeta a varios entes reguladores, llámese SENIAT, Registro Nacional de Contratistas o un usuario particular como la Banca, pues normalmente existe un contador especializado que la empresa contrata para cada caso y se hacen y se presentan los balances por separado.

P4: No veo pertinente la aplicación de este modelo contable porque por una parte le generaría demasiado trabajo al contador y por la otra implicaría revelar información de uso interno lo cual estratégicamente no es conveniente.

Respuestas de los Administradores (A)

A1: Considero que esto implicaría extender la información presentada, haciendo complicada su interpretación y como ya lo dije, los estados financieros serían menos leídos.

A2: Yo creo que hay factores que inciden en las organizaciones y que estas a su vez lo hacen en el entorno, factores que tienen mucho que ver con la sustentabilidad. Al mostrar un estado contable donde estén todos estos factores integrados es mucho más real lo que estás haciendo por los distintos puntos de vista que se toman en cuenta, por lo que pienso que los resultados van a ser mucho mejor para todos, para la empresa, para los trabajadores, para el estado, para la comunidad, para el ambiente, para el país.

A3: En mi experiencia como administrador es importante que los estados financieros tomen en cuenta la presentación de información para la planificación, información para el control de los procesos productivos, información que permita medir riesgos. También información acerca de los productos y servicios que ofrece la empresa, la satisfacción de los clientes, por ejemplo.

A4: Las empresas requieren de información para realizar sus transacciones económicas, coordinar el funcionamiento de sus empleados y también para rendir cuenta de sus actividades, información que sirva a la gerencia para su toma de decisiones, información que permita darle seguimiento a los objetivos estratégicos de la empresa y para ello se requiere que la información sea más oportuna.

Respuestas de los Gremialistas (G)

G1: Recientemente estamos estudiando sostenibilidad y ello abarca muchas dimensiones como, por ejemplo, responsabilidad social empresarial. Hoy hay otros elementos que pueden ser incorporados a los informes contables. El año que viene las empresas estarán obligadas a incluir dentro de sus nóminas a personas con discapacidad, ¿por ley y de dónde van a salir esos registros?, pues desde la contabilidad y esas decisiones salen de dónde? Salen desde la contabilidad porque hay un punto de equilibrio para establecer cuál es el valor de la nómina. El valor cualitativo que hoy tienen las empresas es muy valioso para la toma de decisiones porque efectivamente quien lee, quien comprende es quien va a adquirir esas acciones así no se coticen en bolsa,

pero que den cuenta realmente a toda la información cualitativa que se genere en una información financiera.

El marco de referencia que tenemos en contabilidad, en auditoría, si no existe usted los puede generar como política, entonces si hay una representación de trabajo que debería hacer la Federación más al detalle, sí, está bien, pero las disposiciones en el marco que hemos conocido, si hay políticas que no están definidas, bien sea cuantitativas o cualitativas, la responsabilidad recae sobre quien prepara la información y es el Contador Público el que debe dar respuesta a esas ausencias que existen en organizaciones no gubernamentales, sin fines de lucro, emprendimientos, lo que significa que la generación de políticas depende del carácter subjetivo de quien prepara la información. Por lo que no habría limitaciones en generar un estado contable polifónico.

G2: No entiendo cómo podría hacerse esto, considero que no hay necesidad puesto que los estados financieros son de propósito general. La información ha de servir para todos los usuarios. Además, bajo este modelo se perdería la característica de homogeneidad que debe tener la información contable. Justamente el propósito de las NIIF es brindar a todos los usuarios información consistente y por ello es que desarrolla estándares. El IASB aplica diferentes mecanismos para asegurar que estos puedan tener una aplicación coherente a nivel mundial, por ello consulta todas sus propuestas buscando opiniones de los reguladores y de todos los usuarios a nivel nacional e inclusive regional, para conocer sus requerimientos y redactar de la mejor manera las normas, de manera que puedan aplicar y sean de utilidad a una amplia gama de usuarios y entornos económicos.

G3: Esto aplicaría por ejemplo en el caso de las instituciones financieras en Venezuela, que no expresan sus EIFF a costos corrientes sino a costo histórico, porque la que rige sus estados financieros es la SUDEBAN que tiene una norma específica y también tienen que presentar información bajo NIIF. Están también las compañías anónimas del Estado, como por ejemplo las hidrológicas que sus accionistas son las Alcaldías y tienen que llevar dos contabilidades, una de acuerdo al sector público y otra bajo NIIF y tienen criterios distintos para la valoración de los activos. En Venezuela hay tres contabilidades, la histórica, la fiscal y la financiera. La histórica es la base para sacar la financiera, pero cuando comparo la financiera con la fiscal, un balance para efectos financieros y para efectos fiscales es diferente, ¿por qué?

porque la contabilidad fiscal no toma en cuenta el valor razonable ni el valor de realización, mientras que la contabilidad financiera sí.

G4: Parece interesante esta propuesta, sin embargo, habría que analizar la pertinencia, porque la idea es ir hacia una información de bajo costo y esto implicaría un esfuerzo y un costo importante. No lo veo viable en el marco actual o en el contexto venezolano. La idea es que desde nuestra participación en las consultas del organismo regulador se escuchen nuestras demandas, nuestros requerimientos.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: En mi opinión hace falta que los contadores públicos ejerzan esa legitimación en la causa, es decir, ese derecho que como potestad legal, al titularlo como contador público con esa función de fe pública, de interés público, respecto a la elaboración de los estados financieros, la preparación, la representación contable, la valoración misma, se haga bajo un criterio de juicio profesional, pues en el juicio profesional están inmersas la experiencia, la práctica y el conocimiento, esos tres elementos hacen que el contador público pueda tener una voz diferente a la que está fijada en el estándar o en la norma técnica o en el método de valoración, porque precisamente en la práctica contable la visión de la realidad por parte del contador público en muchas ocasiones riñe con lo que indica la norma, riñe con, ya sea con la norma jurídica de los gobiernos o de los estados o con el estándar de autoregulación internacional porque la realidad no aplica para ese contexto entonces se hace una representación contable totalmente tergiversada, por qué? Porque el contador público se está alineando a lo que indica el marco normativo de regulación y autoregulación pero deja de lado ese criterio profesional, ese rigor de la experiencia, ese rigor del entrenamiento y ese rigor del conocimiento de interpretación y hermenéutica sobre la realidad, porque la hermenéutica no solamente es la interpretación de los textos y las normas sino de todo aquello que sea de interés y conocimiento, las voces, la realidad, los sucesos, lo que pasa en el medio, en fin, todos esos elementos de hermenéutica hace falta que el contador público los ponga en práctica, aún en contra de la misma exposición normativa, es decir, el papel proactivo del contador público en relación a su producción de conocimiento, en sus saberes, en su propia teoría hace falta que se le dé mayor validez, y no es porque las normas se lo impidan es porque el contador público parece ser que

tiene desde su formación académica una fijación en que hay que seguir las normas tal y como están plasmadas y se está prohibido el pensamiento crítico, la observancia de una realidad disruptiva, compleja y eso hace que se apague esa voz del contador público, porque, repito, la estandarización y la normatización así lo imponen, pero, desde el pensamiento contable, desde la función del contador público, es necesario iniciar acciones disruptivas para la revelación de los informes de los estados financieros y la misma representación contable de hechos que no están contemplados ni en los estándares ni en las políticas contables ni en el quehacer de los estados, pero que sí suceden, por ejemplo, el daño ecológico derivado del ejercicio de las actividades comerciales, industriales y de servicios de las empresas, el impacto al medioambiente, el impacto a la salud de las personas, a lo ecológico, el aire, el agua, las contaminaciones derivadas del ejercicio de las actividades comerciales como generan pasivos ambientales, obligaciones ambientales de las empresas con la sociedad o lo contrario, como aquellas personas, naturales o morales, o jurídicas hacen por proteger esos valores supremos como la vida, a lo ecológico, el aire, el agua, las contaminaciones derivadas del ejercicio de las actividades comerciales como generan pasivos ambientales, obligaciones ambientales de las empresas con la sociedad o lo contrario, como aquellas personas, naturales o morales, o jurídicas hacen por proteger esos valores supremos como la vida, lo ecológico, el medioambiente, la fauna, la flora y a cambio derivarle pasivos ambientales, diríamos que le generan activos ambientales que deberían ser representados en la contabilidad como un valor adicional a las empresas y una utilidad patrimonial que no está representada, no está valorada, no existe métrica o hay algunos indicios de métricas para generar esas nuevas formas de representación contable.

AC2: Propondría que todos los registros de la contabilidad financiera se realicen a costo histórico para que reflejen la realidad de la empresa y sirvan para su gestión económica y operativa, sirvan tanto para el fisco como para los bancos.

AC3: Es importante reconocer y representar aspectos relacionados con la productividad, la calidad, la competitividad y la efectividad de las organizaciones, tomando en cuenta aspectos administrativos, económicas y sociales, además de los financieros, considerando distintas unidades de medición a fin de poder exteriorizar el comportamiento de los diversos flujos de recursos que circulan dentro de las organizaciones. Generalmente lo que

los usuarios quieren saber es de naturaleza no financiera. Por ejemplo, los inversores de riesgo necesitan saber la misión y objetivos de la empresa, su posición competitiva entre los sectores en que participa, los niveles de producción, calidad y la satisfacción de los clientes, la productividad y el desarrollo de los activos humanos, los impactos de su accionar social y ambiental, etc, y ninguna de estas informaciones puede directamente ser reducida a números financieros.

AC4: Se debe poder contar con un sistema de información de contabilidad a base de costos históricos que alimente la toma de decisiones de los usuarios internos y externos a la entidad, de manera de emitir información sobre hechos pero también sobre pronósticos, además de poder considerar en marcos más amplios de la realidad socioeconómica que permita contar con métricas financieras y no-financieras que estén acordes no solo con las necesidades de los inversores sino con las demandas de la realidad contextual y los stakeholders. Información financiera que permita alimentar la toma de decisiones administrativas y viceversa, que sirva para el control y la rendición de cuentas de manera de satisfacer las necesidades de todos los usuarios. Es importante que las organizaciones revelen, por ejemplo, los efectos generados por el ambiente, la cultura y el entorno al desarrollo y funcionamiento de las organizaciones y, también, los impactos de estrategias empresariales en la sociedad y como retornan esos impactos a la organización. Los tratamientos contables para las micro, pequeñas y medianas empresas deben reconocer su realidad contextual e impulsar la productividad organizacional, antes que el mero rendimiento financiero de corto plazo, identificando las necesidades concretas de información que tienen sus usuarios. Fundamentalmente la información en estas empresas debe ser para garantizar la toma de decisiones que promuevan la productividad y la eficiencia como fines y objetivos organizacionales, información que además le permita garantizar el control y la rendición de cuentas. Un método alterno a considerar pudiera ser capitalizar los desembolsos que hacen las pymes en investigación y desarrollo, puesto que la norma obliga a que se lleven al gasto, lo cual desincentiva la investigación en este sector de empresas y genera ventajas para las grandes que sí pueden hacerlo.

8. En relación a la pregunta anterior, de usted considerar un método o procedimiento contable alterno al dispuesto las NIIF en la presentación de los informes financieros, ¿en qué aspectos usted considera que este

contradice o está en desacuerdo con la norma? ¿cómo argumentaría su pertinencia, desde que teoría contable lo haría?

Respuestas de los Practicantes (P)

P2: Por ejemplo, la incorporación de los requerimientos de información que hace la banca, implica más que todo ampliar la información presentada según NIIF, porque lo que se pide son estados financieros a costo histórico, información económica de la empresa, costos de producción, niveles de operación, flujos de caja proyectados, etc.

Respuestas de los Administradores (A)

A2: Las empresas están alejadas de las políticas públicas. Las empresas por formar parte de la sociedad tenemos una responsabilidad social. Nosotros también podemos generar políticas públicas como propuestas, claro, el gobierno es el que termina decidiendo, pero si los empresarios se reúnen en mesas de trabajo para delinear, definir objetivos, metas, indicadores que midan el bienestar empresarial y social, incluyendo los riesgos y las prospectivas de crecimiento.

A3: No manejo un procedimiento específico como tal, pero en todo caso a partir de la relación de la teoría contable administrativa y financiera se pueden diseñar políticas contables integrales que le den soporte a la información contable requerida para la gerencia de la organización, para la banca y para el fisco que son los principales usuarios, especialmente en las pymes.

A4: Lo ideal sería que los estados financieros aportaran información de forma más específica, es decir información analítica y desagregada para la toma de decisiones de la empresa. También información con mayor periodicidad, útil para la planeación estratégica y el control, porque vivimos ahora en un mundo más acelerado y lleno de incertidumbres. Información de carácter operativo que tome en cuenta los aspectos tanto internos como externos a la organización, que permita analizar la empresa como un todo con los riesgos a los que está expuesta.

Respuestas de los Gremialistas (G)

G3: No tengo nada preciso.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: En el caso colombiano, antes de que hubiese convergencia, porque aquí no hay adopción de los estándares internacionales, Colombia tenía su propio sistema contable, obviamente derivado de la política norteamericana, una copia de los informes, de los elementos, de las técnicas, de la representación, de las normas de auditoría, de las revelaciones de los estados financieros y ese método funcionó muy bien durante más de 40 años hasta que llegaron las NIC a Colombia, o las NIIF vigentes hoy en la mayoría de los países. Esos métodos funcionan en la medida que hacen una representación apropiada para cada empresa. Esos métodos alternos son necesarios y deben ser aplicados toda vez que la evolución de la economía, la evolución de los mismos sistemas a nivel global, fíjese usted la S1, N1, S2, N2, sobre riesgo y cambio climático pues ya ese mismo estándar está diciendo que habrá que hacer otro tipo de representación, en el caso colombiano, a partir del primero de enero de este año, las grandes empresas, las multinacionales deben hacer revelaciones a los estados financieros sobre el impacto, los riesgos y las oportunidades y la generación del impacto del cambio climático que deriva de la realización del objeto de la empresa, las funciones que esta cumple en la sociedad, cómo afecta el medio ambiente y a su vez cómo el medioambiente afecta a las empresas. Eso se llama materialidad en primera instancia y la doble materialidad, tema que está siendo objeto de análisis desde el punto de vista de la teoría contable. Y, pues, qué teoría? Nosotros los contadores debemos entender que la función del contador público no debe ser una función pasiva, de solamente aplicar lo que indica el estándar, no, diríamos una contabilidad disruptiva, un método o una teoría contable desde lo ecológico, desde lo medioambiental, desde lo social, o sea una triada y en algunos sectores del caso colombiano, se habla de una contabilidad tridimensional y las otras teorías de la contabilidad multidimensional, es decir, muchas dimensiones o varias dimensiones deben representarse en los estados contables, ¿cuáles dimensiones?, la económica, la financiera por supuesto que el pensamiento y la disruptión contable no puede estar en contra de la financiarización o de la información económica y del patrimonio y de la riqueza, todo lo contrario, sí es necesario hacerlo, pero adecuarle un campo de la teoría sobre el efecto en la sociedad, en los usuarios, en los consumidores, en los mismos inversionistas, en los competidores, etc, a nivel general eso sería y obviamente el riesgo de permanecer en el mercado y la

oportunidad de mejorar su quehacer para que no haya un efecto o un impacto climático que ponga en riesgo la misma existencia de las empresas. Entonces desde el punto de vista de una teoría contable sistémica diría yo que incluya diferentes sistemas y no solamente el económico patrimonial sino también el social y el ecológico.

AC2: Se debe considerar las necesidades de información de la gerencia o administración de la entidad con la finalidad de que se cumpla el objetivo de dar cuenta del rendimiento empresarial en su conjunto y no solo sobre los posibles flujos de efectivo futuros, de manera que los estados financieros puedan suministrar información tanto a usuarios internos como externos, que permitan el control y la toma de decisiones. Esto implica considerar la teoría del control. La empresa no debe abandonar la función de control y centrarse solo en la valoración prospectiva para ser útil solo a los inversionistas potenciales, pues como una unidad económica pertenece a un subsistema social (interno) que requiere el registro y divulgación con transparencia de su información financiera, este subsistema está compuesto por una colectividad de interesados como lo son los empleados, la administración tributaria, los proveedores, la comunidad, los accionistas y otros; lo cual puede hacerse paralelamente al suministro de información con otros fines, cuya información debe estar presentada en función de expectativas futuras para que sirva a la toma de decisión, para inversionistas en ese otro subsistema en donde puede estar también inserta, el subsistema financiero.

AC3: Se deben medir y valorar ciertas externalidades de las empresas que no pueden hacerse en valores cuantitativos, sino utilizando diversos indicadores, de distinta naturaleza o de mediciones más blandas. Estas formas alternativas de medir y valorar los distintos aspectos sociales, ambientales, económicos, relacionados con la actividad de la empresa, pueden ser argumentados desde la teoría del valor y desde la teoría de la medición, referida por Matessich en sus propuestas contables.

AC4: Con respecto a la alternativa de capitalizar los desembolsos que hacen las pymes en investigación y desarrollo, pienso que el modelo del IASB, aunque declara atender la esencia sobre la forma, tiene con respecto a esto una enorme contradicción, pues si estuviera verdaderamente enfocado en la esencia y no en la forma, jamás la NIIF para PYMES prescribiría que todos los desembolsos en investigación y desarrollo que hace una PYME se lleven al gasto. Ahí no prima la esencia, porque la esencia sería ir a cada PYME y ver cómo esos desembolsos paran en activos o no, pero cuando la norma

prescribe eso, no prima la esencia, prima la forma y es una forma que beneficia a unas compañías en concreto, porque claro si tú tienes que llevar al gasto todos los desembolsos en investigación y desarrollo desincentivas la investigación y solo pueden hacerlo las empresas que tienen muchos recursos financieros. Y yo entiendo los argumentos que nos dan quienes defienden esta prescripción cuando nos dicen que "hay mucha subjetividad, hay muchísima dificultad, es muy difícil hacerlo". Sin embargo, si a mí me interesa que una empresa se desarrolle y prospere no puedo hacer ese procedimiento de llevarle el gasto de investigación y desarrollo al resultado y hacer que destruya su EBITDA y con ello afectar su valoración, porque cuando usted lo lleva al gasto, resulta que a su empresa la compran subvalorada y somos nosotros los contadores los que tenemos esa responsabilidad. En ese sentido, considero que es muy importante que el contador ejerza su criterio. No hay un criterio malo ni bueno, hay un criterio mal revelado. Tenemos responsabilidad de medir, valorar y revelar con alta responsabilidad.

9. De usted considerar un método o procedimiento alterno no contemplado en las NIIF, ¿cómo narraría ese tratamiento particular de manera de permitir su comprensión por parte de los usuarios? ¿Qué aspectos o premisas de ese tratamiento serían importantes narrar y revelar en los informes contables?

Respuestas de los Practicantes (P)

P2: Se debería narrar las premisas fundamentales que sirvieron de base para la presentación de toda la información económica que no está contemplada en la presentación bajo NIIF.

Respuesta de los Académicos (AC)

AC1: Los estados tienen sistemas contables alternos a las NIIF, de hecho aquí en Colombia como hubo convergencia, se seccionaron las empresas en tres grupos, el grupo 1 para las grandes empresas que aplican adopción de estándares internacionales (adopción plena), grupo 2 para las pymes y las microempresas se adecúan algunos procesos, es decir lo que se llama convergencia. Esos métodos alternos pueden servir para aplicar una

representación contable más cercana a la realidad, sin embargo, no existe en los estándares una libertad de ejercicio pleno por parte del Contador público, sino que se limita su función nuevamente a lo que dicen los estándares aunque esta no coincida con la realidad y es más entre esa regulación y autoregulación que representa la norma internacional, existen tensiones que una cosa dice la norma legal y otra cosa dice la norma de autoregulación y en algunos estados como el caso colombiano, se impone la regulación ante la autoregulación porque es una norma de fuerza del Estado aunque no coincida con la realidad y aunque el contador público no esté de acuerdo con ello lo debe representar de esa manera. Se ha llegado el caso práctico de mi juicio profesional, de mi práctica profesional que estudiando el doctorado en ciencias contables, me atreví a pensar diferente y a contradecir la norma de regulación fundamentado en el juicio profesional y en el criterio de la realidad y de la representación contable d los hechos reales y logramos salir avantes en un proceso en que el ejercicio del contador público bien riguroso, argumentando, haciendo una hermenéutica muy detallada sí es posible que se generen teorías que le demuestren a los estados y a los grupos emisores de normas que el papel del contador público y la función del contador público va a más allá de la mera representación y puede desnudar esas tensiones y a su vez darle soluciones a esas tensiones entre la regulación y la realidad de las empresas y de la representación de los estados financieros de los diferentes hechos económicos.

AC2: En el caso de los accionistas de empresas que no cotizan en mercados financieros, se debería narrar información que se centre fundamentalmente, en el rendimiento de su inversión, basada en el desempeño de la gerencia y sobre la forma cómo esta ha realizado la gestión en el pasado a fin de que estos puedan medir su rendimiento probable en el futuro. Adicionalmente, narrar información acerca de los métodos que permitieron medir la capacidad o el grado en que las transacciones similares a las ya emprendidas podrían repetirse en el futuro, y en general cómo se realizó el desempeño de la gestión y de las operaciones realizadas, y cómo afectaron y/o pueden afectar al rendimiento de la entidad. Esto permitirá que la relación “principal-agente” se desarrolle en un diálogo continuo, potenciando el papel comunicador de los estados financieros, pues se entiende que estos están elaborados sobre normas reconocidas y válidas, lo que es fundamental para que se produzca el buen diálogo entre las partes. También es importante narrar los resultados obtenidos como consecuencia de la realización del modelo de negocio y, comparativamente, respecto de otras compañías.

AC3: Es importante narrar los aspectos relacionados con el valor del capital social, ambiental, intelectual de la organización, así como sus impactos, tanto en el propio proceso productivo como en la sociedad y en el ambiente. En ese sentido se deben revelar y narrar los consumos, agotamientos y deterioros ambientales resultantes de los procesos empresariales. Esta inclusión traería importantes ventajas, al desglosarse y especificarse, por ejemplo, las inversiones que componen el fondo de comercio y otras que no están contenidas en él pero forman parte del capital intelectual.

AC4: Con respecto a este criterio sobre los gastos de investigación y desarrollo solo basta con hacer una buena explicación, que se apoye en un experto, que se presente el estudio, que esté, por supuesto en conocimiento del administrador-propietario, que se explique por qué se decidió que era así, y simplemente lo revelo y soy es transparente con la información. Este fue mi criterio y cualquier usuario va a entender, lo comparta o no. Eso sí, debe estar bien redactado, porque esa es una de las debilidades de los contadores, escribimos lo mínimo posible y casi nunca ponemos nuestro criterio, nuestro juicio..."es el juicio que yo apliqué, con los datos disponibles, en el momento disponible y con el conocimiento de la empresa".