

Representación en los estándares internacionales de información financiera

*Rubiela Jimenez Aguirre
Carlos Mario Vargas*

Resumen

Son diferentes las perspectivas que en contabilidad han abordado su representación, de ahí que ésta empiece a ser matizada por aspectos subjetivos, objetivos, variables culturales, el lenguaje, entre otros. De otra parte se plantea que la representación encuentra sustento en el principio de "imagen fiel" desde donde se infiere variadas interpretaciones relacionadas con el problema de la verdad, la objetividad y la fidelidad en contabilidad; de tales eventos la representación en contabilidad puede significar diferentes formas de aprehensión de los objetos dados allí afuera, cuestiones que desde el presente artículo se abordarán dando cuenta del debate entre conocimiento, realismo y la verdad en Contabilidad.

Palabras clave: Representación, imagen fiel, información financiera

Representation in the international standards of financial information

Abstract

Representation in accounting has been addressed from different perspectives, in such a way that it has been tinged by subjective aspects, objective ones, cultural variables, the language, etc. On the other hand, it has been claimed that representation hinges on the principle of "faithful image" which gives rise to various interpretations related with the problem of truth, objectivity and accuracy in accounting. Representation in accounting might mean different ways of apprehending the objects out there, questions that will be dealt with in this paper while giving an account on the debate about knowledge, realism and the truth in accounting.

Key words: Representation, faithful image, financial information

Introducción

Estándares internacionales, representaciones y contabilidad, son tres “palabras”, que no sólo llevan por el camino de la reflexión semántica, teórica y práctica, sino, también, el debate del conocimiento, del realismo y de la verdad.

En términos de la representación, se tendría que aceptar que puede significar “diversos tipos de aprehensión de un objeto intencional (Ferrater, 1964, p.566), en este caso, la información contable se reproduce como imagen en un plano cartesiano que se ha denominado Estados financieros y “representa” la realidad de los hechos económicos de las organizaciones empresariales.

En contabilidad, la representación ha tenido diferentes perspectivas, dependiendo de las escuelas o enfoques de pensamiento originadas en la evolución de la disciplina. De ahí, que la representación dependa de aspectos subjetivos y objetivos, variables culturales, el lenguaje, entre otros aspectos.

Adicional a lo anterior, se plantea que la representación encuentra sustento en el principio de imagen fiel que supone diferentes interpretaciones e involucra el problema de la verdad, de la objetividad y de la exactitud en contabilidad. Junto con la imagen fiel, el criterio de materialidad también tiene repercusiones en la representación de los fenómenos, de una parte, en aplicación del principio contable que lleva el mismo nombre (igualmente, se le conoce como importancia relativa) y, de otro lado, en consideración a la cualidad de tangibles o intangibles que tengan dichos fenómenos.

La representación en contabilidad

El concepto de representación como sustantivo y el verbo representar tienen gran variedad de aplicaciones. Etimológicamente, la acción representar se puede entender como el “presentar de nuevo y, por extensión, hacer presente algo o alguien que no está presente” Sartorini (1999: p. 257); Víctor Pineda (s/f) hace alusión a la representación como “sistema de signos que tiene significado en la medida que se los conferimos (...), la representación no quiere tratar directamente con las cosas sino con sus sucedáneos, cifra el lenguaje, crea artificios y se determina a trabajar con símbolos y signos”.

Este es un asunto que ha generado debates, controversias y posturas teóricas; siendo tal su magnitud, que los físicos también han tenido la preocupación de la representación de la realidad. Bunge (2002: p.81) ilustra estas discusiones a partir de las reflexiones en *Physical Review* en 1935 y la otra en 1949, en donde se discutió, si la teoría física representaba la realidad, en esta vía el autor expresa que “la teoría cuántica es completa y, sin embargo, no representa la realidad en sí misma, sino más las apa-

riencias que crea o capta el experimentador”, para ello, el autor esboza los siguientes argumentos:

Ni Bohr ni Einstein tuvieron razón en lo que respecta a la completitud, ya que ninguna teoría fáctica (empírica), por exacta que sea, puede aspirar a abarcar todos los detalles de los objetos a que se refiere. (...), ni Bohr ni Einstein caracterizaron adecuadamente los conceptos filosóficos de la realidad y causalidad, pese a que eran centrales en su debate. Que es como discutir sobre la conciencia, la libertad y la justicia sin antes ponerse de acuerdo en el significado de los términos.

En este sentido, las concepciones estocásticas han estado adheridas a las representaciones de los hechos y los fenómenos, es decir, que existe una alta probabilidad de representar la realidad con determinados medios, pero no la realidad completa. En otras palabras, que la información contable es un trozo de la realidad y podría decirse que los estándares son estructuras, que funcionan como un puente diseñado para dar cuenta de la realidad empresarial. Por ello, Rebaza (2007) expone que “la contabilidad construye una “realidad subjetiva”, presentando y representando eventos en forma limitada y distorsionada” (p. 20).

Posteriormente, el mismo autor citando a Morgan, complementa esto, señalando que la contabilidad “(i) forma parte de un proceso más amplio y extenso de la construcción de la realidad y (ii) sólo produce visiones parciales y parcializadas de la misma” (p. 20).

En términos de la representación contable, se evidencia la controversia entre la realidad que representa la contabilidad (debate ontológico), de tal manera, que en el realismo las cosas son reales y, las formas de representación de la contabilidad, una de ellas, la partida doble. En esta vía de explicación, la siguiente mención sobre la partida doble servirá para este propósito, la contabilidad puede ser representada a partir del principio de dualidad. En este sentido, Gómez, citando a Carrasco Díaz y a García Martín (1986), insisten en la delimitación de la partida doble y la dualidad, afirmando que desde el año 1494 hasta nuestros días, han aparecido, con distintas finalidades, nuevos instrumentos de control y clasificación con una estructura bidimensional o dual, y con aplicación, fundamentalmente, al campo macroeconómico, que presentan dualidad sin partida doble. De lo que se infiere, que todas las técnicas de clasificación dual tienen un substrato común -principio de dualidad- haciéndolas iguales en lo principal, y diferentes en el hecho concreto de su aplicación, como consecuencia de la finalidad perseguida por ellas. La partida doble, pues, es una forma de concreción de los registros contables y, desde luego, no es el principio de la dualidad, aunque se valga de él. (Gómez, 2011).

Entonces, esta es una apreciación importante, que también deja ver en el trasfondo, que la contabilidad a partir de la partida doble justifica los

registros contables, es decir, esta es una vía para legitimar, validar la realidad económico- financiera que desde sus orígenes ha estado adherida a las entidades empresariales, por lo tanto, “la contabilidad, que tiene su origen consiguientemente en la economía de la empresa, conduce o tiene su fin o, por los menos, uno de sus fines en ella. La contabilidad aparece así concebida, como un poderoso instrumento de orientación y gestión económica” Fernández (1977: p. 19), no obstante, el hecho de que métodos de registros y estados contables usados por la Contabilidad son también aplicables a fenómenos y actos económicos, ecológicos, sociales, ambientales, matemáticos y estadísticos, no hacen que estos saberes sean contables. El uso que se hace la contabilidad depende, en alguna medida, de su propósito, uno de ellos, es producir información confiable para la sociedad; es de anotar, que la contabilidad, capta los hechos económicos y los representa a través de artefactos simbólicos como el lenguaje, la partida doble, las cuentas, entre otros.

Algunas reflexiones sobre la representación en contabilidad

Generalidades

Desde la perspectiva del modelo de los estándares internacionales, la intencionalidad no es la construcción de un cuerpo teórico de contabilidad, que permita conocer y representar las diversas estructuras de la sociedad, en términos de la contabilidad social, económica, ambiental, ética, fe pública, intangibles en lo humano y de responsabilidad social; sino, más bien, en términos de la contabilidad financiera, que resulta siendo importante para las organizaciones, pero no es su función trascendental.

Al ubicar la contabilidad como instrumento de orientación económico- financiera, se parte del hecho de que los estándares de información financiera reflejan la realidad económica de las organizaciones empresariales, que los datos que se procesan son suficientes y representan la información necesaria para la toma de decisiones de “inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad”. (Marco conceptual, 2010. OB11)

Hay que recordar, que la empresa es un sistema abierto, y que opera en una economía de libre mercado, y se sustenta en la libertad del individuo para alcanzar sus objetivos económicos. La función de la información en el proceso de decisiones consiste en reducir el nivel de incertidumbre; entre mayor sea la información que apoya una estimación contable resultante de la planeación, más precisa es esa estimación y menor será la incertidumbre; de esta manera, la calidad de la información se mide por la reducción de la ignorancia e incertidumbre; precisamente, esta es una de las funciones

de la representación. También es de suponer, que las empresas utilizan a la contabilidad con algún propósito, y “así la información generada por el sistema contable no sólo “describe” tres aspectos de la realidad de un ente (realidad patrimonial, económica y financiera), sino que generará decisiones que podrían modificar la realidad empresarial y la de su contexto” Carrizo (2007: p. 20).

Analizar la representación contable de la realidad implica efectuar, así sea de manera breve, un recorrido por las principales teorías y enfoques que han influenciado el desarrollo del pensamiento contable. Para iniciar, es preciso hacer alusión al planteamiento de Valero (1976) para quien la contabilidad “es una ciencia que persigue medir realidades de naturaleza económica, siguiendo una metodología que le es propia” (p. 723), de donde se puede colegir la posibilidad que tiene la disciplina contable de leer los fenómenos de la realidad, interpretarlos y representarlos.

En primer lugar, las escuelas clásicas se caracterizaron por el paradigma del beneficio normativo, en el cual, la representación de la realidad se hace bajo la búsqueda de una verdad única sustentada en un registro. De ahí, que se diera importancia preeminente a las cuentas y que principios como los de verificabilidad y objetividad de la información resultaban esenciales en la representación. El interés de las teorías *contista* y del *propietario*, por ejemplo, era “explicar y justificar las reglas que rigen los movimientos de las cuentas” (Túa, 2004: p. 47) poniendo de relieve el principio de la partida doble como orientador y centro del proceso contable. *En la escuela Lombarda y controlista*, por su parte, se toma como objetivo de la contabilidad el control de la empresa por lo que resultaba fundamental la revelación de todas sus operaciones.

En segundo lugar, las escuelas económicas abandonan un poco su orientación hacia las cuentas y centran su atención en la “búsqueda de una concepción más sustantiva de nuestra disciplina basada, especialmente, en el concepto de valor económico, de modo, que la contabilidad se orienta a la determinación y análisis de tal valor, a la vez, que se vincula a la toma de decisiones económicas” (Túa, 2004: p. 57). Bajo esta perspectiva, la medición de los diferentes hechos se convierte en un asunto de importancia para la contabilidad, por ende, el concepto de valor tiene implicaciones significativas en la representación de la realidad.

Posteriormente, aparece el enfoque o paradigma de utilidad bajo el cual, la medición no constituye el centro del asunto sino los usuarios de la información financiera, es decir, la verdad es orientada hacia estos y se justifica por los objetivos de dicha información, el más importante, apoyar el proceso de toma de decisiones. De ahí, que bajo este enfoque se formulen dos preguntas referidas a “cuáles son las necesidades de los usuarios que

deben satisfacerse con carácter prioritario, y cuáles son las reglas más adecuadas para la satisfacción de esas necesidades?” (Túa, 2004: p. 69).

En armonía con esto, la NIC 1, sobre presentación de estados financieros contempla como un objetivo de estos el siguiente:

Suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. (IASB -Consejo de Normas Internacionales-, 2009).

En posturas más modernas se pueden ubicar los planteamientos del grupo Macintosh y los de Mattessich. En el primer caso, el trabajo de Macintosh et al. Postula lo siguiente:

Los actuales conceptos contables de ingreso, capital, etc. han dejado de referirse a hechos u objetos reales, y la contabilidad ya no actúa en consonancia con la lógica de la transparencia informativa, la utilidad o las economías de la información. (Mattessich, 2006: p. 9).

Por su parte, Mattessich al considerar que la contabilidad si representa, plantea la necesidad de trascender hacia modelos de representación alternativos, propone el modelo de capas-cebolla de la realidad acotando que su objetivo es “favorecer una mejor comprensión de la noción de realidad así como de la naturaleza de la representación conceptual y lingüística en relación con nuestras nociones lógicas y percepciones científicas” (Mattessich, 2006: p. 19).

Como se puede inferir, la representación depende de aspectos objetivos y subjetivos, de variables culturales, del contexto donde se pretende leer e interpretar la realidad, del lenguaje mismo y del desarrollo propio de la disciplina contable. Por ello, cuestiones ontológicas respecto al ser de las cosas y el criterio de verdad, han sufrido modificaciones en las diferentes posturas teóricas que han sustentado el desarrollo de la contabilidad, toda vez, que “son reflejo de los entramados socio-históricos y derivan en diferenciaciones dependiendo de las épocas en que se les quiera estudiar” (Gómez, Ospina y Bustamante, 2000: p. 51).

Imagen fiel y materialidad en contabilidad

Imagen fiel

No obstante lo anterior, podría señalarse que la representación contable de la realidad se sustenta de manera esencial en el principio de imagen fiel y

en el criterio de materialidad, que se desarrollan en las líneas siguientes. El concepto de imagen fiel deviene del pensamiento filosófico y está más arraigado en la cultura anglosajona. En efecto, Antolínez (1990) señala que “en el Reino Unido [...], desde 1948 el principio básico para la preparación de estados financieros es el de *true and fair view*” (p. 352) traducido al castellano con alguna imprecisión como imagen fiel. Posteriormente, anota la misma autora que del principio de imagen fiel “deben derivarse, en su caso, todas las demás normas e interpretaciones” (p. 353), ello es, los principios contables y demás disposiciones relativas.

En este sentido, se puede observar que el principio de imagen fiel guarda correspondencia con el paradigma de utilidad y el enfoque anglosajón de la contabilidad según el cual la información contenida en los estados financieros debe favorecer y apoyar el proceso de toma de decisiones empresariales y, por consiguiente, la verdad se orienta hacia los usuarios de la información financiera. Por ello, anota Antolínez (1990) lo siguiente:

Los estados financieros son, entonces, el medio de que disponen los administradores para rendir cuentas de su gestión, de un patrimonio ajeno. Y la forma en que deben llevar a cabo dicha rendición de cuentas es ofreciendo, de su gestión, una visión *true and fair*. (p. 353).

Ahora bien, respecto de la imagen fiel, señala la norma internacional –NIC 1–:

Los estados financieros reflejarán fielmente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. La imagen fiel exige la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco conceptual. (IASB -Consejo de Normas Internacionales-, 2009).

Acorde con lo anterior, es dable formular cuestionamientos respecto de la verdad de lo representado por la contabilidad o, mejor aún, respecto de la veracidad de las cifras contenidas en los estados financieros. De alguna manera, la noción de verdad se integra al principio de imagen fiel.

De hecho, se generan posturas contrarias respecto al concepto de verdad desde la escuela latina que tiene a la contabilidad como un medio probatorio y, por tanto, la verdad está dada por la correspondencia entre las disposiciones normativas y los registros contables (fidedignidad) y desde el enfoque de información o enfoque anglosajón bajo el que tiene mayor aceptación del principio de imagen fiel como se insinuó anteriormente y en el que cobra mayor relevancia la revelación de la información. De ahí, la verdad como utilidad de la información para la toma de decisiones empresariales.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la verdad desde la perspectiva epistemológica consiste en la “adecuación o conformidad de un conocimiento con la situación real objetiva correspondiente” (Chapman, Bas, Benavidez, Pacha y Fernández, 1984: p. 15), se puede generar cierta contradicción en el enfoque anglosajón de la contabilidad frente al tema de la verdad en el entendido que, en este, se pretende satisfacer intereses y necesidades de información de determinados grupos de usuarios. Por ello, se puede señalar, que en el marco conceptual y normativo de la contabilidad, “sus enunciados no buscan representar una realidad, sino dirigir una actividad, que es el proceso que tiene a la información contable como producto final” (Chapman, Bas, Benavidez, Pacha y Fernández, 1984: p. 16).

Posteriormente, señalan los mismos autores que “la información contable, aunque *apunta a ser precisa*, en la mayoría de los casos, sólo constituye una *estimación* de la realidad, un cálculo de su magnitud, calidad y precio, no siempre susceptible de ser determinado con exactitud” (Chapman, Bas, Benavidez, Pacha y Fernández, 1984: p. 51). Lo anterior, puede resultar peor, al considerar la presencia de algunos hechos que se incluyen en la contabilidad de manera estimada, lo que puede estar cargado de subjetividades que afectan la representación contable de la realidad. El valor razonable contemplado en los estándares internacionales de contabilidad e información financiera como un método de medición posterior de determinadas partidas, puede ser un claro ejemplo de ello.

Recuérdese que el valor razonable en los términos de la NIIF 13 se define como:

El precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida). Esa definición de valor razonable enfatiza que el valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de una entidad. (IASB- Consejo de Normas Internacionales-, 2012).

Más grave aún, resulta el hecho de que la contabilidad en países como Colombia no introduce, dentro de los procesos de medición, reconocimiento y revelación, ni siquiera en notas a los estados financieros, algunas transacciones de difícil valoración tales como capital intelectual, bienes naturales, bienes culturales, entre otros.

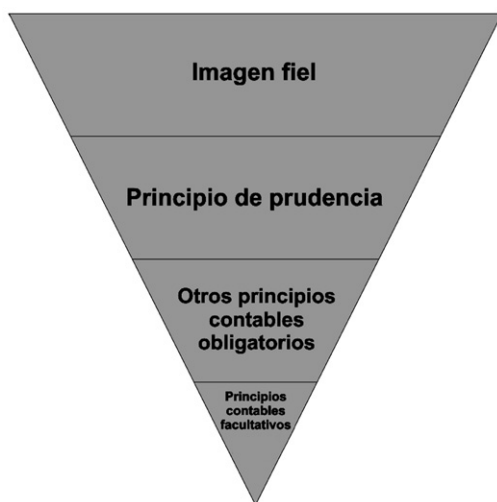
Por ello, a partir de estos planteamientos, señala Antolínez (1990) que “además de la noción de veracidad, la expresión *true and fair* transmite también una idea de imparcialidad, de justicia, de objetividad” (p. 353). Por tanto, pese a la permisión de algunos tratamientos discrecionales (estimación de vida útil de los activos fijos, estimación de la provisión de cuentas por cobrar de dudoso o difícil recaudo, estimación de pasivos contingentes, entre otros)

que, en alguna medida, involucran criterios subjetivos, deberá propenderse por tratamientos objetivos –vasta contradicción- significa también, actuar de manera imparcial y bajo cánones justos.

En la filosofía aristotélica, lo justo corresponde a lo legal y lo igual (Aristóteles, 2010: p. 94), que, aplicado en el contexto de este escrito significa, de una parte, que “los administradores de la Sociedad no deben ser jueces y partes” (Antolínez, 1999: p. 353) y, de otra, que “los administradores deben presentar la información con criterios de objetividad y ecuanimidad” (Gómez, 1997: p. 45).

Bajo esta perspectiva, se puede sintetizar la evidencia en la literatura contable de cuatro interpretaciones del concepto de imagen fiel que recogen los puntos tratados anteriormente. Estas interpretaciones corresponden a la imagen fiel como sinónimo de exactitud, objetividad y verdad; la imagen fiel como cumplimiento de los principios contables; la imagen fiel como preeminencia de la esencia sobre la forma y la imagen fiel como equivalente a información útil (Gómez, 1997: p. 46).

Ya se abordó, anteriormente, la primera de estas interpretaciones. Respecto de la segunda interpretación, recuérdese que desde el enfoque del *true and fair view*, los principios contables deben derivar del mismo como una guía normativa cuyo propósito es aproximarse a la representación adecuada de la realidad. Sin embargo, Antolínez (1999) reconoce que “la estricta aplicación de los principios no siempre conduce a la obtención de la imagen fiel” (p. 355). El valor razonable, enmarcado dentro del principio contable de medición y valuación, nuevamente, constituye un ejemplo de este planteamiento.



La misma autora propone una estructura jerárquica de los principios para lograr de manera medianamente razonable la representación contable de la realidad (ver figura 1).

Figura 1. Jerarquía de los principios contables.

Fuente: Susana Antolínez Collet (1999).

La imagen fiel se refiere al objetivo final pretendido con ocasión de la representación contable, es decir, la declaración de intenciones. Por su parte, la prudencia o conservadurismo prescribe que en el tratamiento contable de los hechos cuya medición o valoración se dificulte, se debe optar por aquel que no sobreestime activos e ingresos y no subestime pasivos y gastos. Antolínez (1999) señala que el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios” (p. 356).

Los principios contables obligatorios, dentro de los que se enmarca el de prudencia, están definidos de manera expresa y tácita en los estándares contables en tanto que los principios facultativos tienen por propósito “la mejor consecución de la imagen fiel” (Antolínez, 1999: p. 355) y, por consiguiente, no deberán contrariar los principios obligatorios.

Ahora bien, frente a las interpretaciones de la imagen fiel como preeminencia de la esencia sobre la forma y como información útil, se puede establecer que son más propias del enfoque anglosajón de la contabilidad para el que la utilidad de la información y los usuarios son un asunto de máxima importancia. Por consiguiente, considera más la esencia de los hechos que los formalismos jurídicos que estos puedan tener (tales como soportes idóneos, propiedad jurídica de los bienes, entre otros). El enfoque latino de la contabilidad a contrario sensu, da importancia a los soportes jurídicos como quiera que exista una intencionalidad probatoria (forense) y, por ello, en este enfoque, los hechos deben estar legal e idóneamente respaldados.

Como se podrá inferir de lo expuesto hasta este punto, la imagen fiel supone, en algunas circunstancias, juicios de valor tanto por los reguladores y emisores de estándares de contabilidad como por quienes los interpretan y aplican. De ahí, que en un intento por garantizar la veracidad de las cifras contenidas en los estados financieros y la apropiada aplicación del principio de imagen fiel, se estableciera la auditoría y en algunas legislaciones la revisoría fiscal o figuras similares. No obstante, continúa consistiendo en un juicio de valor, ello es, una opinión respecto de la situación financiera de un ente y de los resultados obtenidos por el mismo que puede contener en mayor o menor grado una carga de subjetividad que el principio de independencia no logra eliminar totalmente.

Materialidad

El criterio de materialidad también se vincula al principio de imagen fiel como sustentos de la representación contable de la realidad. En efecto, Montoya, Martínez y Fernández (2009) exponen sobre la necesidad de aplicar correctamente este criterio “para lograr que los estados financieros que se ponen a disposición de la sociedad reflejen la imagen fiel de las entidades

informantes, para que proporcione así, una información más adecuada que oriente la toma de decisiones económicas por los usuarios” (p. 57).

Bajo esta perspectiva, la materialidad tiene dos connotaciones diferentes. En el primer caso, se refiere a la importancia relativa de las cifras financieras, principio que también acoge la auditoría en sus actividades de verificación y control. Así lo confirman, Montoya, Martínez y Fernández (2009) al indicar que la materialidad “es un concepto inherente al proceso contable. El mismo, debe ser observado y aplicado tanto en la preparación y presentación de la información financiera por las empresas, como en el examen y revisión que de ésta hacen los auditores” (p. 57). Así, entonces, la NIC 1 define este principio contable en los siguientes términos:

Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. (IASB -Consejo de Normas Internacionales-, 2009: p. 2).

El segundo caso, corresponde a la materialidad como corporeidad de los fenómenos que se pretenden representar desde la realidad, es decir, la cualidad de tangibles o no, que estos puedan tener. Los bienes corporales que pueden ser percibidos por los sentidos son generalmente representados, en tanto que los incorpóreos, en menor grado. La razón de esto, es que los primeros, posibilitan “de manera más fácil” el proceso de medición, reconocimiento y revelación.

No obstante, es preciso aclarar que no todos los objetos corpóreos son objeto de representación. Piénsese, por ejemplo, en los bienes naturales que no se incluyen dentro de los estados financieros de la nación como se anotó anteriormente. Ni siquiera se hace una revelación de los mismos a través de notas a los estados financieros. Ello, pudiera obedecer a la falta de metodologías de valoración de dichos bienes. Pero si esto ocurre con bienes perceptibles ¿qué puede pasar con los bienes intangibles?

De manera antagónica, son los bienes intangibles los que mayor auge e importancia vienen cobrando desde hace algunos años en las organizaciones. Ordóñez (citando a Lev), plantea que la importancia de dichos bienes se atribuye, entre otros factores, a la incesante presión competitiva inducida por la globalización, la desregulación y los cambios tecnológicos, entre estos, Internet. Factores que fuerzan a las empresas a basar su crecimiento en la innovación continua. Innovación que se obtiene, principalmente, mediante

la inversión en intangibles, entre estos I + D, tecnologías de la información, formación del personal, captación de clientes, entre otros. (2008: p. 229).

A lo anterior, se suma la relevancia que se le viene dando al conocimiento como activo de considerable valor dentro de las organizaciones. Por ello, anota, posteriormente, Ordóñez (2008) que una de las características de los intangibles es “que la falta de apariencia física no es esencial para su reconocimiento” (p. 232), coincidiendo con Kant en el sentido de que una cosa es lo que perciben nuestros sentidos (fenómeno) y, otra diferente, es la cosa en sí, aquello que no pueden percibir nuestros sentidos (noúmeno), la esencia de la cosa. Luego, insiste Ordóñez (2007), en que “los medios de aprehensión de la realidad material sensible son distintos de los medios de aprehensión de la realidad inmaterial no sensible” (p. 241). Contradictoriamente, gran parte de estas inversiones son reconocidas y reveladas por la contabilidad como gasto y no como inversión.

Sin embargo, los bienes incorporales que se reconocen como activo reciben el mismo tratamiento contable que los bienes tangibles. Ordóñez, plantea al respecto, que “los objetos inmateriales y simbólicos reciben equivalente tratamiento contable comparado con el que se dispone para los materiales y concretos. En este caso, aquellos objetos, al igual, que los materiales, se valoran por el precio de adquisición o costo histórico (2008: p. 234).

Por tanto, la materialidad bajo la connotación de la propiedad de corporeidad o incorporeidad de los hechos tiene incidencia significativa sobre la representación de estos. Como se puede observar, en algunas circunstancias, los fenómenos inmateriales generan limitaciones para su medición, reconocimiento y revelación en la contabilidad.

Representación según el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.¹

Entendiendo que las representaciones contables son formas semióticas de acercarse al mundo y de relacionarse con él, de manera que una cuenta, un informe, o una cifra, modela, construye, visibiliza pero, también, puede ocultar información, (es decir, parte de la realidad no representada) que puede tener impacto decisivo no sólo en la forma como se estructuran las relaciones organizacionales, sino, también, en los esquemas mentales de los contables. En esta vía de análisis, la realidad de la contabilidad estaría en las representaciones que de ella hace el sujeto cognoscente, de acuerdo con Ferrater (1964): “Al aprehender el objeto éste, está, de alguna manera, <<en>> el sujeto. No está en él, sin embargo, ni física ni metafísicamente:

¹ Ver anexo número uno, en donde se muestran algunos de los elementos del marco conceptual y se realiza una primera aproximación a la representación en los estándares desde el marco conceptual.

está en él solo 'representativamente'. Por eso, decir que el sujeto aprehende un objeto equivale a decir que lo representa.”

Y son ellos (los contables), los que informan, legalizan y legitiman la información para la toma de decisiones en el marco de la economía de mercados financieros. De aquí, se desprende que es necesario que la “verdad legitimada” y presentada en los estados financieros, al menos, cumpla las características cualitativas mencionadas en el marco conceptual.

El marco conceptual “establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos”. (Consejo de Normas Internacionales –IASB-, 2010). Este marco conceptual, al estar desarrollado en forma conjunta entre el Consejo de Normas Internacionales, en adelante IASB, y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos, en adelante FASB, tiene una fuerte influencia en la plataforma económica anglosajona, de tal manera, que el predominio positivista y empirista de esta corriente ubicaría a la contabilidad en la teneduría de libros, y en los desarrollos adheridos al mercado de capitales y a la contabilidad financiera desde la óptica de preparar información para la presentación de estados financieros con la presunción de ser verdaderos y fidedignos, bajo la estructura de representación de la partida doble y, además, auspiciadas por las grandes firmas de Auditoría.

Desde luego, al contar con estándares de información financiera y bajo el auspicio de lo que a nivel internacional se maneja en términos del control y, más precisamente, en los asuntos de la auditoría, la evaluación de las firmas de auditoría, no sólo deben ceñirse a emitir conceptos sobre la coherencia de las pruebas, de los hechos económicos del pasado, con mediciones al valor razonable, costo histórico y la combinación de éstos, sino, a establecer unos controles sobre la elaboración de la información financiera, que deben ser desarrollados por las empresas en forma de procedimientos muy concretos, y que serán objeto de atención muy especial por parte de los auditores, al llevar a cabo las pruebas que les permitan emitir sus informes sobre la conformidad de los estados financieros con las normas internacionales. Gonzalo (2003).

Partiendo de la premisa que, desde marco conceptual se refleja la realidad y se representa a través de la partida doble, utilizando las cuentas entre otros artificios, nos muestra, en su contenido, los objetivos, las características, criterios de reconocimiento, medición, revelación de la información y el cumplimiento de las características cualitativas de la información financiera, desde la relevancia y la representación fiel.

Bajo esta perspectiva, se efectuará, en las siguientes líneas, algunas reflexiones en torno a lo que se considera esencial en el marco conceptual

para la preparación y presentación de los Estados Financieros respecto de la representación contable de la realidad: cualidades o características de la información financiera, elementos de los estados financieros y reconocimiento de los mismos.

Características de la información financiera como formas de representación.

El marco conceptual de estándares internacionales declara cuatro características cualitativas principales de la información financiera: relevancia, materialidad o importancia relativa, representación fiel y aplicación de las características cualitativas fundamentales. Por otra parte, también contempla unas características cualitativas que mejoran la utilidad de la información, a saber: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad, y aplicación de las características de mejora. Posteriormente, se hará referencia a la noción que de cada una de ellas prescribe el marco conceptual. Previamente resulta conveniente llamar la atención sobre la advertencia que hace Cea (2005) respecto de las definiciones dadas por el marco conceptual, al señalar: no por declarar el MC unas determinadas características cualitativas de la información resultante reflejadas en sus [estados financieros], estas características quedan automáticamente garantizadas, aplicando fielmente, las distintas normas contables emitidas por este organismo, sino, que se trata de una declaración eminentemente retórica, o sea, puro *desiderátum*. (p. 51).

En armonía con la tendencia del modelo anglosajón hacia la utilidad de la información y los usuarios de esta, la cual, se enmarca también dentro del denominado paradigma de la utilidad, conceptúa el marco conceptual que las cualidades de relevancia y representación fiel contribuyen a ello. En efecto, se consagra en dicho marco que la información relevante “es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios” (IASB, 2010: p. A35). La relevancia, sin embargo, también está dada por el valor predictivo y confirmatorio que pueda tener la información financiera que da cuenta de los fenómenos y hechos representados por la contabilidad. No obstante, Cea (2005) haciendo una crítica en torno a la predicción, señala que esto corresponde a “un puro acto de fe sin demostrar con argumentos sólidos la capacidad predictiva de la información retrospectiva” (p. 59) o de los eventos pasados representados en los estados financieros.

Por otra parte, la materialidad o importancia relativa de la que se habló en el aparte anterior, “es un aspecto de la relevancia específico de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual” (IASB, 2010: p. A35).

Continuando con el análisis, la cualidad de representación fiel, tema igualmente abordado en el aparte anterior como imagen fiel, también contribuye a que la información financiera sea útil. Por ello, señala el marco conceptual que “la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que, también, debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel, perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error” (IASB, 2010: p. A35).

Es importante aclarar, como lo hace el marco conceptual, que representación fiel o imagen fiel no equivale a exactitud. Por eso, describe que la representación fiel hace referencia a la información que, además de ser completa y neutral, esté libre de error, lo que significa “que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores” (IASB, 2010: p. A35). Sin embargo, es preciso considerar el siguiente planteamiento expuesto en Cea (2005):

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

Precisamente, en relación con lo anterior, se había advertido anteriormente sobre la presencia de criterios subjetivos tanto en los reguladores y emisores de las normas como en quien debe darles aplicación que tienen incidencia sobre la representación que de la realidad haga la contabilidad. A esto se suma, también, la permisibilidad de criterios discrecionales en las normas para efectuar determinados cálculos y estimaciones. Por ejemplo, la NIC 16 establece en relación con la estimación de la vida útil de los activos objeto de depreciación lo siguiente: “La estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares” (IASB, 2008: p. 11).

Por otra parte, existe un criterio para el reconocimiento contable de los hechos relacionados con que la medición o valoración de estos debe ser fiable. Esta circunstancia dificulta, por tanto, el reconocimiento de muchos fenómenos de la realidad, cuya existencia es real (bienes naturales y del ambiente, bienes culturales, capital intelectual, etc.). Sanz (s/f) también expone, en este sentido, que, si bien, los estados financieros suministran información respecto del patrimonio y resultados generados por una organización, “existen otros aspectos relevantes que también afectan a la unidad

económica que no son objeto de expresión o representación contable, como, por ejemplo, la capacidad de su equipo humano, la eficacia de su organización, las posibilidades de desarrollo futuro; etc.” (p. 168).

Se infiere, entonces, de lo anterior, que la contabilidad no logra representar toda la realidad como también ya se había indicado, lo que, en cierta medida, afecta la cualidad de utilidad de la información y origina, sobre todo, en el tema de recursos ambientales un importante reto para la contabilidad pública. Por ello, Gómez (2011) plantea:

La representación financiera de las actividades para proteger el medio ambiente y para conseguir la satisfacción de necesidades sociales es muy importante. Conseguir una información confiable, relevante y con soporte técnico sobre tales actividades y procesos es determinantes para la gestión pública. (p. 102).

Posteriormente Cea (2005), devela la interpretación de la imagen fiel como presentación razonable de la situación financiera y de los resultados de una entidad a través de los estados financieros, anotando lo siguiente:

Se trata del objetivo final a que propende la información contable empresarial que salga del paquete estándar propugnado por cada modelo regulador y que se considera corolario o desenlace natural del cumplimiento del conjunto de normas formuladas con tal propósito. Dicho de otra forma, todo modelo de regulación contable presume [...] que aplicando a rajatabla sus reglas informativas se expresa una imagen fiel. (p. 77).

De otro lado, el marco conceptual contempla otras características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. En el primer caso, la utilidad de la información financiera se maximiza si se le compara con información similar de la industria (sector económico) u otras organizaciones y con información de períodos anteriores de la misma entidad.

La verificabilidad o fiabilidad, por su parte, “ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar” (IASB, 2010: p. A37). La oportunidad se refiere a la disponibilidad de la información en el momento preciso de tomar decisiones y la comprensibilidad concierne a las cualidades de claridad y concisión que debe poseer la información financiera.

Respecto de la comparabilidad y la fiabilidad, Cea (2005), expone que ambas son:

Las auténticamente genuinas e indispensables para un modelo de información pública sobre la actividad empresarial que toma como axioma, que ésta, es el instrumento útil con que deben contar los usuarios

externos potenciales para tomar las decisiones económicas que cada uno tenga en relación con las empresas del sistema económico. (p. 53).

Composición: elementos de los estados financieros

Los “estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos empresariales,” Cea García (2005, p. 81), cada uno de los elementos de los estados financieros se constituye en la representación de la situación financiera y de su resultado, es decir, que en su conjunto, pueden representar las condiciones de liquidez, solvencia, capacidad de pago de las obligaciones, la eficiencia y el desempeño de los recursos y de la administración, los cambios en el entorno y su efecto en la organización empresarial.

Para ello, se vale de otros artificios de la representación, como es el establecimiento de límites o clasificaciones entre corto plazo (activos-pasivos corrientes) y largo plazo (activos-pasivos no corrientes), que reflejan la organización en su pasado, presente y futuro y en el entorno. Es decir, que en los estados financieros de cualquier empresa, se representa la realidad económica y que todos los hechos económicos quedan fielmente reflejados, pero, el sólo hecho de colocar un límite fija las fronteras de los que se puede o debe informar en los estados financieros, de tal manera, que “pensar el límite de la representación es pensar lo irrepresentado o lo irrepresentable,” Derrida (2005, p.25), los estados financieros se representan a través de activos, pasivos, patrimonio, ingreso y gastos, estableciéndose la definición, medición (ver anexo 1) y reconocimiento entre otros atributos, toda vez, que estos constituyen la síntesis de la interpretación y representación de los hechos de la realidad. Así, entonces, el marco conceptual define “reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo, además, los criterios para su reconocimiento” (IASB, 2010: p. A47). Los criterios de reconocimiento aparecen explicados, posteriormente, al señalar que dicho proceso se efectuará siempre que “[i] sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y [ii] el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad” (IASB, 2010: p. A48).

La medición fiable del costo o valor de los fenómenos y hechos de la realidad es la circunstancia que imposibilita en determinados eventos, la representación de algunos hechos, en razón, de que no es fácil su medición y, por tanto, su reconocimiento a la luz de los estándares internacionales de información financiera no es procedente acorde con lo descrito en el párrafo precedente. No obstante, es importante considerar que dada la relevancia que pudieran tener algunas partidas que no reúnen las condiciones para ser incorporadas a los estados financieros, se pueden revelar a través de notas. Así lo consagra el marco conceptual cuando establece:

Puede estar justificado que una partida a la que, aún poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su reconocimiento, sea revelada a través de notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello, es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una entidad. (IASB, 2010: p. A49).

Se había planteado, anteriormente, que son elementos de los estados financieros los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos. Cada uno de estos elementos, corresponden a la representación de los hechos de la realidad y, por tanto, es necesario tener en cuenta los criterios dispuestos en el marco conceptual para su reconocimiento (ver tabla 2).

Tabla 2. Criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros Modelo IASB.

| Elemento | Criterios de reconocimiento modelo IASB |
|-----------------|---|
| Activos | Probabilidad de obtención de beneficios económicos futuros para la entidad. El activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad. |
| Pasivos | Probabilidad que del pago de la obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos La cuantía del desembolso a realizar puede ser evaluada con fiabilidad. |
| Ingresos | Cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos. El importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. |
| Gastos | Cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos. El gasto puede medirse con fiabilidad. |

Fuente: IASB (2010)

Se puede observar en la tabla 2, la reiterativa disposición hacia la medición fiable del costo o valor de los elementos de los estados financieros como postulado básico para su reconocimiento. De igual manera, además de los criterios descritos en la tabla anterior, debe recordarse la base del devengo o causación sobre la cual deben reconocerse todos los hechos de la realidad. De ahí, que Cea (2005) plantee que el devengo corresponde a la “posición general acerca de lo que va a determinar la información de los [estados financieros] hasta un determinado momento, que sería la que resultare de los hechos registrados según dicha regla o hipótesis fundamental de reconocimiento” (p. 176).

Regresando al asunto de la medición, es importante tener presente la acotación de Gil (2007) para quien, ésta “es funcional a la representación, implica un algoritmo determinista o probabilista y presupone como condición existencial, una metrización previa. Metrizar es introducir un concepto

métrico en un ámbito determinado que, de momento, sólo nos es dado cualitativamente” (p. 4). Cobra importancia, entonces, el precio como una relación o simbolismo de intercambio que hace posible la valoración o medición de los hechos y fenómenos de la realidad para efectos de su posterior representación, ello es, su reconocimiento y revelación contable. Por ello, anota, posteriormente, Gil (2007) haciendo una vinculación del precio a la representación de la realidad lo siguiente:

El precio no es una medición del valor, es una relación de intercambio cuantificada, el elemento necesario representativo de la transacción (primer nivel de la representación), la información contable es el segundo nivel de representación (la Contabilidad se relaciona con las descripciones cuantitativas de las realidades emergentes de las transacciones y con su interpretación). (p. 7).

Las características cualitativas, como son la relevancia y la representación fiel, encuentran su naturaleza relacionada con la esencia sobre la forma y al devengo, es así como en los activos, la condición que se presenta es el control y no la propiedad, asociada a la probabilidad de los flujos futuros, elementos que se deben cumplir en el reconocimiento de los bienes, hechos que deben ser producto de la actividad económica del ente.

En cuanto a los pasivos, adicionalmente, a la probabilidad de desprenderse de recursos en el futuro, deben ser producto de sucesos del pasado, por lo tanto, los pasivos contingentes “provisiones”, no se realizan sobre la incertidumbre de los sucesos futuros, de aquí, se desprende que los contadores deben emitir “juicios” objetivos (que, además, deben revelar la realidad) para garantizar la relevancia y representación fiel de los hechos económicos. Es decir, en aras del cumplimiento de los objetivos la información confeccionada, puede llegar a ser verdadera.

Las bases de medición, según la relevancia y representación fiel, también hace parte de la orientación de la información para los mercados de capitales, de esta forma, dependiendo de la clasificación podrán medirse por alguna de las bases enumeradas, el costo histórico es la base más utilizada, nótese que las normas permiten la combinación de estas bases, por ejemplo: los inventarios en el momento de adquisición se reconocerán al costo, al final del período contable, es decir, en la medición posterior al reconocimiento inicial, deben medirse al menor entre el costo y el valor neto realizable, así mismo, se contemplan bases distintas en el momento del reconocimiento y la medición posterior, en propiedades de inversión, propiedad planta y equipo, instrumentos financieros y los intangibles, entre otros.

En términos de los Estados financieros, se analizaron algunos conceptos, la intencionalidad del trabajo fue realizar un análisis de la representación contable a partir del concepto de imagen fiel.

Conclusiones

En esta línea de trabajo, se deja entreabierto la idea de que la contabilidad, de alguna manera, “sirve” y es utilizada de acuerdo con los propósitos de los inversores del capital, independientemente, si la información reportada a través de los estados Financieros es “verdadera” o, al menos, contiene matices verdaderos, dado que sólo se informa sobre asuntos financieros y el mismo modelo es permisivo cuando contempla en el marco conceptual expresiones como “en gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas” ((IASB) Consejo de Normas Internacionales, 2010, pág. OB11), continúa en la misma línea en los objetivos de la información financiera expresando que la “misión básica es servir a las necesidades de información de los participantes en los mercados de capitales”. (Marco conceptual 2010, FC1.23)

A lo anterior, ha conducido el origen anglosajón del principio de imagen fiel, en el que se evidencia determinada tendencia hacia la interpretación de este principio como preeminencia de la esencia sobre la forma y como equivalente a información útil para la toma de decisiones empresariales, perspectiva del paradigma de utilidad en contabilidad.

No obstante, la representación como quiera que dependa de aspectos del contexto en el que se discuta, ha experimentado diferentes aportes dependiendo de las posturas suscitadas a lo largo del desarrollo del pensamiento contable. Bajo este planteamiento, la representación contable de la realidad encuentra sustento en el principio de imagen fiel y en el criterio de materialidad.

En el primero, se develan cuatro interpretaciones: (i) la imagen fiel como veracidad, objetividad y exactitud de la información financiera; (ii) la imagen fiel como cumplimiento de los principios y normas de general aceptación; (iii) la imagen fiel como preeminencia de la esencia sobre la forma y, (iv) la imagen fiel como utilidad de la información financiera. La materialidad, por su parte, incide en la preparación y presentación de información financiera desde dos ópticas. La primera, desde la aplicación del principio contable, importancia relativa o materialidad y, la segunda, desde la corporeidad e incorporeidad de los fenómenos de la realidad.

De acuerdo con los elementos que se presentan en el marco conceptual, cuya función es servir de base para reflejar la “realidad económica del ente”, resulta un poco incongruente el hecho que sólo regula en términos muy generales, y permite usar la discreción de las empresas y contadores en los términos del cumplimiento de los preceptos enunciados en el mismo. Veamos los siguientes enunciados: El marco conceptual no es una NIIF y, por consiguiente, no define estándares para ningún problema particular de medición o revelación. Nada de su contenido

anula cualquier NIIF específica y, en casos de conflicto, prevalece el contenido de las NIIF.

Bibliografía

Antolínez, (1990). Imagen fiel y principios contables. *Revista española de financiación y contabilidad XX* (63). 351-361.

Aristóteles (2010). *Ética Nicomaquea*. Bogotá: Libros Hidalgo.

Bunge, Mario (2002). *Ser, Saber, Hacer*. Universidad Autónoma de México, Facultad de Filosofía y Letras. México, Paidós

Carrizo, W. y León. (2007). Qué Realidad Representa la Contabilidad? *Pecunia. Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco*, 17-27.

Cea, J.L. (2005). *El marco conceptual del modelo contable IASB: una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Chapman, W.L., Bas, E.N., Benavidez, E.A., Pacha, A. y Fernández, F. (1984). *Teoría contable la exposición veraz y razonable de los estados financieros*. Bueno Aires: Ediciones Macchi.

Derrida, Jacques (1996). "Envío". Discurso inaugural del XVIII congreso de la Sociedad francesa de filosofía sobre el tema «la representación». Trad. de Patricio Peñálver, en DERRIDA, J., *La desconstrucción en las fronteras de la filosofía*, Paidós, Barcelona, 1996. Edición digital de Derrida en castellano. <http://jacquesderrida.com.ar/textos/envio.htm>

Fernández, J. (1977). *Teoría Económica de la Contabilidad*. Madrid: ICE.

Ferrater, M. (1964). *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires: Sudamericana.

Gómez, A. (1997). *La imagen fiel y los principios contables públicos*. Auditoría Pública 12. 46-52.

Gómez, L. R. (Abril de 2011). Eumed. Recuperado en Abril de 2011, de Eumed: <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/Contabilidad.pdf>

Gómez, L.E., Ospina, C.M. y Bustamante H.C. (2000). Representación, modelación y simulación una articulación necesaria en contabilidad. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* 37. 49-84.

Gómez, M. (2011). Presentación de estados financieros. Lo Social y lo Medioambiental: Retos para la Información Contable Pública. *En Contaduría General de la Nación* (Ed), Avances en contabilidad pública (pp. 97-103). Bogotá: Contaduría General de la Nación.

Gil, J.M. (2007). Reflexiones sobre la medición y los conceptos en contabilidad. Recuperado el 25 de febrero de 2013 de: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Gil_trabajo.pdf

Gonzalo, A. (2003). La Contabilidad y Control: la cara oculta de las normas internacionales. *Aeca* No 65, 3-12.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2009) *Norma Internacional de Contabilidad NIC 1 sobre presentación de estados financieros*. Londres: IASCF.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2012). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Londres: IASCF.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 16 Inmovilizado material*.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2012). *NIIF 13*

Mattessich, R. (2006). *La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las “Ordenes de Simulacro” de Baudrillard y su Hiperrealidad*. Buenos Aires, Argentina: Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires.

Montoya, J., Martínez, F.J. y Fernández, A. (2009). La materialidad en la auditoría de estados financieros: Pasado, presente y futuro de un controvertido concepto. *Actualidad Contable FACES*, 19, 56-66.

Ordóñez, S.L. (2008). Representación contable material de lo inmaterial: el caso de los intangibles. *Porik An 13*. 223-247.

Pineda, Víctor (s/f). *El diván Imaginario: Filosofía de la Representación*. Universidad de Michoacana de San Nicolás de Hidalgo; morelia- Michoacán -México.

Rebaza, I. (2007). *Fundamentos para el desarrollo de una investigación contable*. Lima: Ildefonso Rebaza Carpio.

Sanz, C.J. (s/f). *La información contable y la responsabilidad social de la empresa*. Recuperado el 25 de febrero de 2013 de: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/229693.pdf

Sartorini, G. (1999). *Elementos de teoría política*. Madrid, Alianza.

Túa, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista internacional LEGIS de contabilidad y auditoría* 20. 43-128.

Valero, F.J. (1976). Contabilidad y teoría de la medida. *Revista española de financiación y contabilidad*, 18. 722-734.

RUBIELA JIMENEZ AGUIRRE

Contadora Pública de la Universidad de Manizales, Especialista en Revisoría Fiscal, Magíster en Gerencia del talento Humano de la Universidad de Manizales y estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Mérida Venezuela. Profesora titular de tiempo completo de la Universidad de Manizales, directora del grupo de investigación en teoría contable del programa de Contaduría Pública.

CARLOS MARIO VARGAS

Magister en Gestión de Organizaciones Universidad EAN. Especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia. Estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Mérida Venezuela. Contador Público Universidad Católica del Oriente.

Anexo No 1

Esquema del Marco Conceptual

| Concepto | Marco Conceptual 2010 | Observaciones |
|--|--|--|
| Contenido | <p>Capítulo 1: objetivos de la información financiera.</p> <p>Capítulo 2: La entidad que Informa- Pendiente de Añadir</p> <p>Capítulo 3. Características cualitativas de la información financiera útil.</p> <p>Capítulo 4. Texto restante del marco conceptual (1989). Hipótesis Fundamentales, elementos de los Estados Financieros, Medición, conceptos de capital y de mantenimiento del Patrimonio.</p> | <p>Se establece un objetivo de información financiera y no sólo de E.F.</p> <p>Los capítulos uno y tres, fueron desarrollados junto con el consejo de normas de contabilidad Financiera de los EE.UU FASB.</p> |
| Capítulo 1: Objetivos de la Información Financiera | | |
| Objetivo de la información financiera con propósito general | <p>Su fundamento es producir información financiera con propósito general, que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.</p> <p>“En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas” (IASB) Consejo de Normas Internacionales, 2010, pág. OB11)</p> | <p>Se sustenta en la partida doble convencional como sistema de representación de acuerdo con Cea García (2005), lo que se informa al “público son las consecuencias de las operaciones de las empresas y no información directa sobre las causas de tales consecuencias”.</p> <p>Ver FC1².16 para mayor claridad</p> <p>Ver FC1.23 “misión básica es servir a las necesidades de información de los participantes en los mercados de capitales”.</p> |
| Capítulo 3: Características Cualitativas de la Información Financiera útil | | |
| Características cualitativas de la información financiera útil. | <p>Relevancia: La información financiera relevante es capaz de influir en el proceso de toma de decisiones (influye si tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos)</p> <p>Representación fiel. La información financiera debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar (completa, neutral y libre de error)</p> <p>Se mejoran si además son:</p> <p>Comparable, verificable, oportuna y comprensible.</p> | <p>Ver FC.8 a 48</p> <p>“La representación fiel significa que la información financiera representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de meramente representar su forma legal”FC.3.26</p> <p>Ver FC.3.31</p> |
| Capítulo 4. Texto restante del marco conceptual (1989). Hipótesis fundamentales, los elementos de los estados financieros, medición, conceptos de capital y de mantenimiento del Patrimonio | | |
| Devengo | <p>Según el cual, las transacciones se registran (se causan) cuando sucede la corriente económica que las origina, en lugar de cuando se genera el flujo financiero correspondiente.</p> | <p>No se contempla como hipótesis fundamental, se trata en el Capítulo1 OB 17 a 19.</p> |

2 FC: Fundamento para las conclusiones. FC.1 capítulo 1, FC.3 Capítulo 3.Marco conceptual 2010.

| | | |
|---|--|---|
| Hipótesis de Negocio en marcha | El Principio de empresa en marcha o en funcionamiento o gestión continuada, que parte de la premisa que la empresa continuará en funcionamiento desarrollando sus actividades en un futuro previsible. | |
| Composición: elementos de los Estados financieros. | | |
| Definición | Activo: es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. | Para determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Se incluyen los gastos por las actividades ordinarias y las pérdidas. No es necesario separar los ingresos ordinarios de las ganancias. |
| | Pasivo: Es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. | |
| | Patrimonio: es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. | |
| | Gastos: Constituyen un decremento de los recursos económicos de la entidad, producido a lo largo de un ejercicio económico, en forma de salidas o decrementos del valor de los activos, o bien, como un aumento de los pasivos, que originan una disminución del patrimonio y, que no están relacionados con distribución del mismo a los propietarios del capital. | |
| | Ingreso: Constituye un incremento de los recursos económicos de una entidad, producido a lo largo de un ejercicio económico en la forma de entradas o aumentos del valor de los activos, o bien, como una disminución o decremento de las obligaciones o pasivos, que dan como resultado un incremento del patrimonio y, que no están relacionados con los aportes de capital de los propietarios del mismo. | |
| Medición | Medición es el proceso de determinación de los importes monetario por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los EF, para su inclusión en el balance y en el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición. Entre las que figuran: Costo Histórico, Costo corriente (cuando se pretende comprar). Valor Realizable o de Liquidación. (Cuando se pretende Vender) y Valor Presente. | Algunos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. |
| Reconocimiento | Se reconoce toda partida que: 1-Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta, y 2-el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. (Completa, neutral y libre de error). | La probabilidad del beneficio, hace referencia al grado de incertidumbre, y la utilización de estimaciones, no menoscaba su fiabilidad. |

Fuente: Elementos tomados del marco conceptual para la información Financiera, emitido por el IASB, en septiembre de 2012