

INTRODUCCIÓN

Desde mediados del siglo pasado ha ocurrido una profunda expansión de los negocios a nivel internacional. Dada la invención de tecnologías que consiguen romper las barreras que antes limitaban el flujo de información entre los países, las entidades necesitan proveer información a usuarios alrededor del mundo, sobre todo, aquellos usuarios que participan en los mercados de valores.

A lo largo de los años se ha entendido que la forma de proveer información a los usuarios, sobre todo a los usuarios externos, es a través de estados financieros, que, según la forma de entenderse hoy en día, tan sólo representan una parte de lo que se conoce como *información financiera*. De esta forma y, para lograr establecer características comunes en la preparación y presentación de los estados financieros surgen los principios de contabilidad, a la vez con el propósito de guiar las decisiones llevadas a cabo por quienes preparan la información.

Los principios de contabilidad pueden entenderse como supuestos básicos o proposiciones fundamentales, concernientes al medio económico, político y sociológico en el que debe operar la contabilidad. Dichos principios deben servir de base al desarrollo de la lógica de la contabilidad y a la deducción de proposiciones adicionales, y deben ser aceptados como válidos por todos los participantes del proceso contable: tanto quienes elaboran la información, como quienes la usan para su toma de decisiones.

De esta forma, la existencia de principios en la contabilidad proporciona un marco de referencia que otorga a sus técnicas y procedimientos el sustento teórico necesario para lograr que, la información financiera presentada cumpla con el objetivo de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios a los cuales se dirige.

Los principios de contabilidad surgieron como reglas que debían seguirse para llevar a cabo la teneduría de libros, posteriormente, mediante la teoría se proveen de la emisión de un cuerpo de enfoques propuestos por diversos estudiosos, otorgando en los últimos años a las normas de contabilidad un estatus sintetizado en las normas de información financiera. Estas normas surgieron teniendo como base reglas (dada su rigidez), y en los últimos tiempos han pasado a tener como base normas (ya que permite el uso del juicio profesional).

En la actualidad, pudiera decirse que los principios básicos ya no se refieren a la contabilidad, sino se refieren a la presentación de la información financiera. De esta forma, entendiendo un Marco Conceptual como un conjunto de reflexiones sobre la manera en que deben elaborarse y aplicarse las normas contables, podría afirmarse que en la actualidad los principios de contabilidad se encuentran contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera, cuyas dos primeras partes fueron presentadas en el año 2010, y elaboradas conjuntamente entre el IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) y el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera).

La investigación está estructurada en seis capítulos, el capítulo I, relacionado con el objeto del estudio, las intencionalidades expresadas

mediante objetivos generales y específicos, la justificación, y su alcance. El capítulo II relativo a los fundamentos teóricos de la investigación, en el cual se muestran los antecedentes de la investigación y las bases teóricas y filosóficas que la sustentan. El capítulo III corresponde a los aspectos del enfoque del método de la investigación, en el cual se destacan el diseño y tipo de investigación, las técnicas de recolección de datos, y las técnicas de análisis de los datos. Para el abordaje de los capítulos IV, V y VI, se divide la historia en cuatro etapas que se describirán posteriormente; de esta forma, el capítulo IV contiene una revisión documental del proceso que ha seguido la regulación contable internacional a lo largo de los años, sus orígenes, evolución, consecuencias y estatus actual en cada una de las etapas. En el capítulo V, se muestra un recuento del estatus otorgado a los principios básicos de la contabilidad en cada etapa estudiada, para finalmente, en el capítulo VI mostrar las convergencias y divergencias encontradas al comparar los principios de contabilidad y el estatus otorgado a los mismos en cada etapa, por los distintos autores y organismos profesionales. Para concluir, se presentan unas reflexiones finales.

CAPÍTULO I

EL OBJETO DE INVESTIGACIÓN

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: su explicación desde el proceso de estandarización de las normas contables

Desde una perspectiva pragmática, la contabilidad se encarga de recopilar y narrar las transacciones mercantiles realizadas por una entidad. Ahora bien, al evolucionar las transacciones mercantiles se va redimensionando el enfoque de *utilidad* dentro de la contabilidad en las distintas etapas de la historia. No es menos cierto que, este proceso de evolución tiene vinculación con los postulados o principios sobre los cuales descansa la actividad contable.

En este sentido, autores como Gertz (1976) afirman que “el objeto de la contabilidad es el de conservar un testimonio de naturaleza perenne de los hechos económicos ocurridos en el pasado” (p. 17), por lo que puede inferirse que la contabilidad desde la acepción de “actividad contable” tiene su origen en la necesidad del hombre de contar y anotar de forma permanente las operaciones que realiza con los demás y, por lo tanto, ha evolucionado de manera paralela a las operaciones comerciales, adaptándose a las necesidades existentes en cada momento.

Al respecto, desde un punto de vista tradicional, Montesinos (1997) considera cuatro grandes períodos en el desarrollo de la contabilidad:

- (a) Un período empírico, el cual abarca hasta el año 1202, bajo el que no existieron sistemas contables completos y en el que se comenzó a desarrollar una actividad mercantil cuya consecuencia principal fue que, la contabilidad dejase de utilizar la partida simple para empezar a utilizar la partida doble.
- (b) Un período de génesis y aparición de la partida doble, que va desde 1202 hasta 1494, cuando se publica el libro de Fray Luca Pacioli (*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*), periodo durante el cual creció la actividad comercial y se desarrollaron las operaciones de crédito; trayendo como consecuencia el nacimiento de las sociedades mercantiles, por lo que se necesitó un sistema de registro el cual permitiera al empresario obtener información acerca de las operaciones que realizaba en su negocio.
- (c) Un periodo de expansión y consolidación de la partida doble, que va desde 1494 hasta aproximadamente 1840, en el cual se perfeccionaron y se difundieron por toda Europa los principios que soportaban a la partida doble; se introdujeron los conceptos de resultado periódico y de valoración de los inventarios. En este periodo los estudiosos se enfocaron en el perfeccionamiento de la técnica contable (anotación de las operaciones usando la partida doble).
- (d) Por último, se identifica un periodo científico, el cual va desde 1840 hasta nuestros días, en el que se buscaba elevar el carácter técnico de la contabilidad para otorgarle un carácter más científico.

Por su parte, Biondi (1999) distingue tres momentos en la evolución de la contabilidad, los que asocia directamente con la misma evolución de los principios contables:

- (a) Arte empírico: basado en la experiencia; se elaboraban normas prácticas y rudimentarias. Esta etapa se constituye en la más remota de la contabilidad, en la cual se usaban técnicas muy rudimentarias para realizar las anotaciones. No existían reglas ni normas. La actividad contable hacía una mayor referencia a los inventarios de las organizaciones religiosas, ya que la actividad comercial era casi inexistente.
- (b) Divulgación del arte: “publicidad” de las normas, comentarios y primeras críticas. El autor relaciona éste momento con el origen de la teneduría de libros por partida doble, y establece que es el punto de partida apropiado para estudiar el desarrollo de los conceptos y los principios contables. El comercio se expande y comienzan a formarse las sociedades, por lo que se hace necesario un sistema contable sustentado en principios y normas aplicables para todas las entidades y que sean aceptadas por todos los usuarios.
- (c) Crítica científica: aparición de “principios” regidores de la contabilidad. En esta etapa ocurren cambios económicos que vienen asociados con los cambios tecnológicos los cuales se dieron durante la revolución industrial. Nace el concepto de empresa y la información contable deja de ser utilizada exclusivamente por los dueños de las entidades.

Se puede observar entonces que, la contabilidad es en gran medida, producto del entorno que rodea a las organizaciones, el cual está compuesto

por condiciones, restricciones e influencias socio-económicas y político-legales, que cambian a través del tiempo. Sin embargo, no se puede obviar el hecho de que, también la contabilidad retroalimenta información a las entidades u organizaciones que a su vez la utilizan para modificar dicho entorno, por lo que la contabilidad y su entorno son interdependientes. De esta forma, a lo largo de todo el proceso histórico de la contabilidad, nacieron y se fortalecieron sus principios, los cuales fueron atendiendo a exigencias progresivas, según fuera cambiando el entorno y las necesidades de información.

Los cambios ocurridos en el ambiente que, por supuesto afectaban a la contabilidad, trajeron como consecuencia que en la profesión contable se fuera generando un cuerpo de teorías y prácticas, las cuales sirvieran de guía para el ejercicio de dicha profesión. Esta guía se ha constituido como un conjunto de normas y procedimientos de contabilidad, denominados *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)*, los cuales han delimitado a lo largo de la historia el quehacer de los profesionales contables.

Según Romero (2006), los postulados o principios contables representan el fundamento sobre el cual descansa el ejercicio profesional de la contaduría pública, en virtud de permitir vincular el sistema de información financiera de una entidad con el entorno en el que ésta se desenvuelve; aportando así al usuario, información para la mejor comprensión del ambiente en el que se lleva a cabo la práctica contable. Actualmente, dichos principios contables deben ser emitidos por una institución con autoridad reconocida a tal efecto y, se han derivado a lo largo de la historia, de la práctica más frecuente, por lo tanto, más recomendable.

Es importante destacar que, el concepto de *principio* en contabilidad, ha venido cambiando a lo largo de la historia. En el año 1494, con la publicación del libro de Fray Luca Pacioli, se dio origen a la denominada doctrina contable. En esta fase de la historia, la preocupación principal de los doctrinarios responsables de proponer y emitir el cuerpo de principios de contabilidad aplicables en ese momento, era establecer los lineamientos que se deberían considerar al llevar las cuentas de una entidad. Los principios contables surgían de la práctica más común, pues los autores tomaban las prácticas de la época y las transformaban en un conjunto de lineamientos aplicables para el registro de las transacciones. Posteriormente, a medida que fueron evolucionando las transacciones que se llevaban a cabo en las entidades mercantiles, los principios de contabilidad dejaron de tener su base en las mejores prácticas posibles, y comenzaron a conformarse en un conjunto de normas y reglas más técnicas, cuyo propósito era el de regir aquellos atributos que hacían que la información cumpliera con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de quienes utilizaban los estados financieros.

De lo anterior se infiere que, el término *principio de contabilidad* pudiera estudiarse desde dos ópticas. Por una parte, como una serie de postulados o principios cuya finalidad es la de servir de base o fundamento a la actividad contable, los cuales se denominan *postulados básicos*, cuyo origen se remonta a la publicación del libro de Fray Luca Pacioli. Estos postulados se han alimentado de las producciones llevadas a cabo por los estudiosos y académicos a lo largo de la historia, constituidos por principios generales que tienen aplicabilidad en todas las entidades y en todo momento, sin los cuales la contabilidad no pudiera alcanzar su fin último de ser útil para la toma de

decisiones de los usuarios. Y, por otra parte, este término de *principio de contabilidad* puede concebirse como un cuerpo de normas más técnicas y específicas, creadas para delimitar la actuación del contador público frente a diversas situaciones en el ejercicio de su profesión, cuya finalidad es establecer los criterios para el reconocimiento, medición y tratamiento contable de los distintos eventos que ocurren en una entidad, denominadas *normas contables*, las cuales han tenido su mayor evolución y crecimiento a lo largo de los últimos años. Esto por cuanto con el proceso de globalización se han establecido como principios de contabilidad, aprobados y emitidos por instituciones autorizadas para ello, y por lo tanto, reconocidos como guías profesionales en el ambiente contable.

Haciendo un recuento histórico, la información financiera antes de 1900 se basaba principalmente, en la determinación del nivel de solvencia y liquidez de las empresas; los usuarios de la información se reducían al propietario y a algunas entidades de crédito. Eventos ocurridos en el siglo VXIII, tales como la Revolución Francesa y la posterior Revolución Industrial, trajeron como consecuencia que la economía de los países creciera rápidamente y, al crecer la economía, crecían también las empresas, dando origen así a grandes corporaciones conformadas en sociedades. A partir de este momento, y frente a esta nueva realidad, las entidades mercantiles dejaron de pertenecer a un único dueño y nacieron las sociedades. De esta forma, empezaron a surgir dueños que no participaban directamente de las operaciones de su negocio, y que también requerían que se les proporcionara información acerca de sus inversiones, conocidos como *propietarios ausentes*. Surge así, la necesidad de

incorporar una mayor y mejor revelación de información financiera, situación que es reforzada por los mismos principios básicos de la contabilidad.

Posteriormente, en la medida en que las sociedades demandaban capital, se dio inicio a la actividad bursátil. En un principio, las bolsas de valores atendían transacciones simples, sin embargo, al existir más oferentes y demandantes de capital, creció el mercado bursátil y aumentaron las necesidades de información de las personas que accedían a éste. Empezaron a surgir los fraudes, y es el momento en el que se impulsa una actividad de gran importancia como lo es la auditoría, la cual se viene a constituir en un refuerzo de la actividad contable.

Aunque suele relacionarse la Gran Depresión ocurrida en los Estados Unidos de América en los albores de los años de 1930, con el nacimiento de los principios de contabilidad, el primer indicio del nacimiento de los principios de contabilidad como *norma contable* ocurre en el año 1886, cuando se crea la Asociación Americana de Contadores Públicos (*American Association of Public Accountants* -AAPA, por sus siglas en inglés). Sin embargo, es a partir de la Gran Depresión cuando comienzan a tomar fuerza los principios de contabilidad en el desarrollo de la actividad contable, pues como se dijo anteriormente, antes de 1900 “la economía sólo necesitaba de una función contable relativamente sencilla y la contabilidad como profesión prácticamente no existía, ya que predominaban en la economía el tipo de organizaciones mercantiles de un solo dueño” (Kieso, 2006: p. 10).

Inicialmente, los principios de contabilidad que regulaban la actividad contable se fueron emitiendo en cada país a través de organismos colegiados o a través del gobierno, en la medida en que fueron necesarios. Estos

organismos reguladores fueron determinando las prácticas contables que podían aplicarse en cada momento y ante cada situación y, a través del tiempo, estas prácticas de contabilidad, por ser consideradas las más idóneas de aplicación en relación con la situación concreta que se pretendía describir, contenían objetivos, características y/o requisitos de la información financiera, que también cambiaban de acuerdo a la realidad de cada momento en la historia; trayendo como consecuencia que existieran divergencias en cuanto a la configuración de los principios de contabilidad generalmente aceptados en cada país en particular.

Los organismos reguladores regionales determinaban si una práctica contable podía o no ser utilizada, y, en consecuencia, cada país adoptó el conjunto de normas y principios de contabilidad que se adecuara a sus condiciones socio-económicas y político-legales. Esto ocasionó diversas discrepancias en relación con los criterios utilizados por los contadores de cada país, al registrar las operaciones y al preparar y presentar los estados financieros. Sin embargo, con el nacimiento del proceso de globalización, la búsqueda de la regulación internacional de los principios de contabilidad se constituía en un hecho inminente.

Según Larrahondo (2005), la globalización puede comprenderse como un proceso irreversible de integración de la economía mundial que pretende dar cuenta de la realidad inmediata como una sociedad planetaria, más allá de fronteras, barreras arancelarias, diferencias étnicas, credos religiosos, ideologías políticas y condiciones socio-económicas o culturales. El proceso de globalización trae consigo la aparición de: 1) empresas de carácter mundial, conocidas como trasnacionales o multinacionales las cuales poseen

inversiones directas en países extranjeros, 2) organizaciones internacionales establecidas para ordenar las relaciones económicas internacionales, tales como la Organización de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, y 3) tratados y acuerdos internacionales. De esta forma, la principal consecuencia de la globalización económica fue la globalización financiera, que a su vez originó la globalización contable, la cual se ha dado a través del proceso de regulación contable internacional.

Así, el proceso de regulación o armonización contable internacional se hizo perentorio porque, al existir usuarios de la información financiera en países extranjeros, la información debía elaborarse y presentarse siguiendo normas y principios que fueran uniformes en todos los países. Dicho proceso de regulación contable internacional supone un aumento en la credibilidad que los usuarios de la información financiera pueden tener sobre la misma, ya que el objetivo de tal regulación es que las entidades adopten una estructura financiera la cual surja de un contexto de acción globalizado, en el que la información contable no tiene fronteras.

Al respecto, Koliver y González (2003) señalan que:

La armonización contable es deseable y conveniente, por cuanto ella puede contribuir decisivamente a la uniformidad de los preceptos básicos en el ejercicio profesional, facilitando la lectura y la capacidad de entendimiento de los informes elaborados por los profesionales contables en los diferentes países. (p. 19)

De tal manera que, el proceso de regulación traería como consecuencia que se buscara el consenso en cuanto a los criterios contables a aplicar en todos los países, y para alcanzarlo, los organismos reguladores internacionales comenzaron a emitir principios y normas de contabilidad que, con el transcurrir del tiempo se consideraron de carácter internacional, ya que

partían de una realidad globalizada en la cual todos los países se convertirían en partícipes, sustituyendo paulatinamente sus principios de contabilidad nacionales por aquellos que tuvieran connotación de *internacionales*.

Adicionalmente, pudiera considerarse que grandes escándalos financieros, tales como los de Enron, Global Crossing, World Com, Adelphia, Qwest y Tyco, los cuales tienen explicación, entre otros, en factores como la incorrecta aplicación de las normas contables, constituyeron hechos que sustentaron la implantación de un lenguaje contable internacional que ofreciera la máxima garantía de confiabilidad, exactitud y transparencia. Adicionalmente, la unificación de las normas contables a nivel global trae como consecuencia la existencia de beneficios para aquellas empresas que acuden a mercados financieros internacionales, ya que sólo tendrían que preparar un único juego de estados financieros, elaborados bajo normas de contabilidad de aceptación mundial, disminuyendo así los costos de preparación.

En este contexto, Díaz, Gil y Vélchez (2010), explican que la necesidad de unificar las normas contables a nivel internacional tiene como finalidad

aumentar la transparencia y utilidad de la información en los mercados capitales globales, la claridad en los procesos contables bajo un modelo contable único, la facilidad de revisión de los estados financieros por los organismos reguladores y para poder dirigirnos hacia un idioma contable universal (p. 23).

De esta forma, partiendo del interés de homogeneizar la práctica contable, numerosos han sido los organismos que han contribuido con la elaboración de normas de contabilidad. Entre estos organismos resaltan el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA, por sus siglas en inglés) constituido en el año 1957; el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, por sus siglas en inglés) creado en el año 1973; el Comité Internacional

de Normas de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés), creado en el año 1973, y sustituido por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) en el año 2001 y, más recientemente el Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF, siglas en español), constituido en el año 2011. Sin embargo, de los anteriores, dos son los marcos normativos con mayor aplicación en las empresas a nivel global: las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el IASB, y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (US GAAP), emitidos por el FASB. Esta situación se reafirma cuando Durán, Gil y Vélchez (2010), aseguran que más del 75% de las empresas alrededor del mundo utiliza NIIF o FASB y, aproximadamente cien países requieren, permiten o tienen una orientación hacia la regulación contable internacional, tomando como base alguno de estos marcos normativos.

Ahora bien, tal como se ha advertido en párrafos anteriores, debido a las distintas realidades socio-económicas y político-legales de los países alrededor del mundo, y a pesar de tener el mismo objetivo a nivel mundial, este proceso de regulación contable internacional se ha dado de formas distintas en cada país.

En este sentido, se puede decir que el proceso de unificación de principios y normas contables en Europa nace como consecuencia de la globalización y la integración de los mercados financieros de los países que conforman la Unión Europea (UE). En este nuevo enfoque global, la Comisión de la Unión Europea apoyó el acuerdo del entonces IASC y de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO, por sus siglas en inglés), y

aprobó el empleo de las Normas Internacionales de Información Financiera (entonces Normas Internacionales de Contabilidad- NIC), para la preparación de la información financiera de las empresas ubicadas en los países que conforman la UE. Durante el proceso de migración a NIIF, se efectuó una investigación mediante la que se analizó el grado de compatibilidad existente entre las normas europeas y las NIIF, encontrándose algunas diferencias que podían ser subsanadas, por lo que ambos modelos podían ser convergentes. En el año 2000, la Comisión Europea presentó una comunicación en la que consideró fundamental tener un marco de información financiera internacional para las empresas que llevaban a cabo sus operaciones dentro de la UE, sobre todo para aquellas que cotizaban en bolsas de valores, ratificándose las NIIF como las normas de contabilidad más adecuadas frente a los US GAAP. De esta manera, se establece el año 2005 como fecha límite para la aplicación de las NIIF. Esta decisión fue ratificada en el año 2002, mediante el Reglamento 1606.

Por su parte, Durán, Gil y Vílchez (2010), afirman que para estudiar el fenómeno en América, se deben estudiar las memorias de los trabajos de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad (CIC) realizados por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). De esta forma, los primeros indicios sobre la unificación de los criterios contables en Latinoamérica surgen en la década de los 90. Luego de muchos esfuerzos por unificar las normas de contabilidad en Latinoamérica, en el año 2007 se presentaron los resultados del diagnóstico de la situación de los países de América en cuanto a la aplicación de las normas emitidas por el IASB. Este estudio concluye que 100% de los países miembros de la AIC poseen un

cuerpo de normas contables aplicables a la presentación de estados financieros, divididos así: 9% gozan de normas propias desarrolladas por organismos locales (Brasil y Colombia); 18% poseen normas propias desarrolladas por organismos locales adaptadas a las normas del IASB (Argentina, Bolivia, Ecuador y Venezuela); 18% se han afiliado a las normas del IASB en forma integral y obligatoria (Costa Rica, Panamá, Perú y Uruguay); 32% han adoptado las normas del IASB por organismos profesionales (El Salvador, Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, Paraguay, y República Dominicana); 5% ha adquirido como norma propia a otra norma nacional diferente a las normas del IASB (Puerto Rico); otro 5% ha iniciado un proceso de convergencia de modelos normativos (Estados Unidos); y finalmente, 13% poseen compromisos futuros formales de convergencia con sus normas nacionales para una adopción futura (Canadá, Chile y México).

Por su parte, en el caso venezolano, la preocupación por llevar a cabo el proceso de unificación de criterios con las NIIF comenzó en el año 2004, cuando la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) acordó el Plan de Adopción a las Normas Internacionales de Contabilidad. Durante la aplicación del plan de adopción, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB, pasaron a ser para Venezuela VEN-NIF, ya que los principios de contabilidad estarían conformados por las normas internacionales y los Boletines de Aplicación (BA) emitidos por la FCCPV. De esta forma, de conformidad con el BA VEN-NIF 0 (versión 4, aprobado en marzo de 2010), definitivamente se aprobó la adopción de las VEN-NIF y, por tanto, el uso de dichas normas en dos partes:

a partir del 01 de enero de de 2008 o fecha de cierre inmediata posterior, para las Grandes Entidades (GE); y a partir del 01 de enero de 2011 o fecha de cierre inmediata posterior, para las Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) (párrafo 9). La clasificación de una entidad como PYME se encontraba originalmente en el BA VEN-NIF 1 (derogado), y actualmente sustituido por el BA VEN-NIF 6 (aprobado en agosto de 2010). El cuerpo normativo que utilizaría cada tipo de empresa se establece también en el BA VEN-NIF 0 (Versión 4): las GE utilizarán la traducción oficial al español de las NIIF Completas, y las PYMES utilizarán la traducción oficial al español de la NIIF para las PYMES, ambos tipos de empresas utilizarán conjuntamente los Boletines de Aplicación emitidos por la FCCPV (párrafo 13). También organismos públicos, tales como la Comisión Nacional de Valores y el Servicio Nacional de Contratistas han venido instando a las entidades sometidas a su control a adoptar las VEN-NIF para la preparación y presentación de estados financieros.

Como ya se ha mencionado, el proceso de regulación contable a nivel mundial surge como consecuencia de un mundo globalizado, en el que la integración económica requiere que la información no tenga fronteras. Por otra parte, podría decirse también que los principios de contabilidad que orientan la práctica contable, se ven fortalecidos al ser unificados a nivel global, ya que traen como resultado un reforzamiento de la práctica contable en el ámbito mundial.

Sin embargo, cabe destacar que con el proceso de regulación contable internacional, dichos principios dejaron de ser una expresión de las prácticas más comunes al momento de contabilizar, convirtiéndose progresivamente

en guías, fundamentos, postulados o características, pasando finalmente a conformar una serie de requisitos observables en la información financiera, para ser considerada como la mejor representación de la realidad de la entidad y que resultara ser útil para la toma de decisiones de los usuario. De esta manera, la forma como se aborda la concepción de los principios básicos de la contabilidad se ha visto modificada a lo largo del proceso de regulación contable internacional, y en la medida en que el proceso evolucione en el futuro, evolucionarán también las concepciones que se tengan de los principios contables.

Los representantes de grandes y reconocidas organizaciones de espectro mundial, sobre todo las grandes firmas de auditoría y contabilidad Pricewaterhouse Coopers, KPMG International, Grant Thornton International, Deloitte Touche Tohmatsu, BDO International y Ernst & Young, han visto en los últimos años, con gran preocupación, que se ha dejado a un lado lo concerniente a los principios dentro de la normativa contable. Muchos de estos representantes incluso afirman que la normativa contable propuesta por el FASB no contempla los principios, y en contraposición apoyan la propuesta de la normativa contable del IASB por considerar que se basa más en principios que aquella propuesta del FASB.

En este sentido, la normativa contable internacional se conoce como *estándares* de contabilidad, se ha referido en los últimos años a los denominados *estándares de contabilidad basados en principios*, tal y como lo establece un comunicado de los CEO's de las grandes firmas de auditoría (2008), en el que se reconoce que las grandes empresas y las grandes firmas de contabilidad y auditoría en el ámbito mundial apoyan y reconocen las

NIIF como el conjunto único de estándares de contabilidad, de alta calidad, que podría ser utilizado por las empresas en el mundo. En consecuencia, reconocen también que su apoyo a las NIIF más que a los U.S. GAAP, se explica en parte, porque las primeras se fundamentan en principios contables. Además, se evidencia una carencia de consenso sobre las características clave de los estándares basados en principios.

No obstante, en el año 2003, luego de los grandes escándalos financieros suscitados en los Estados Unidos, y luego de que el Congreso de ese país emitiera la Ley Sarbanes-Oxley en el año 2003 (la más importante luego de 1930), la misma Securities and Exchange Commission (SEC) inicia un estudio en el que evalúa la posible adopción de un enfoque basado en principios, por encima del enfoque tradicionalmente empleado (basado en reglas). De esta forma, para la SEC, el enfoque más apropiado para derivar normas consistentes es el basado en principios, también llamado basado en objetivos. Según este sistema, la norma desarrollada bajo este enfoque contiene principios sustanciales y concisos, cuyo objetivo se establece en concordancia con un marco conceptual coherente, el cual busca uniformar el sistema normativo contable (Gómez, 2004).

Por otra parte, el mismo presidente del IASB en un discurso dado en junio de 2012, afirma que:

Por la misma razón que la contabilidad no es una ciencia exacta, el establecimiento de normas basadas en principios sigue siendo el camino correcto a seguir. Si el uso de juicio es inevitable, debe ser guiado por principios claros y no por reglas seudo-exactas detalladas.

A la luz de las ideas expuestas se reclama el abordaje del estatus de los principios/guías de la actividad contable, surgiendo la siguiente inquietud:

¿Cuáles son los aspectos relevantes de la evolución de los principios básicos de la contabilidad, a la luz del proceso de regulación contable internacional?

Responder esta inquietud requiere primero, atender a las interrogantes siguientes:

¿Cómo ha sido la evolución de la regulación contable internacional?

¿Qué enfoques se han manifestado en relación con los principios básicos de la contabilidad a lo largo del proceso de regulación contable internacional?

¿Cuáles son las concurrencias y divergencias de los enfoques de los principios básicos de la contabilidad a lo largo del proceso de regulación contable internacional?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Examinar los aspectos relevantes de la evolución de los principios básicos de la contabilidad, a la luz del proceso de regulación contable internacional.

Objetivos específicos

1. Exponer los aspectos significativos de la evolución de la regulación contable internacional.
2. Explicar los enfoques de los principios básicos de la contabilidad a lo largo del proceso de regulación contable internacional.

3. Contrastar las distintas concepciones de los principios básicos de la contabilidad en la regulación contable internacional.

Importancia y justificación de la investigación

Los principios de contabilidad se han constituido a lo largo de la historia en un conjunto de normas y reglas que son generalmente aceptadas y utilizadas por todos los profesionales de la contaduría pública. Éstos surgen por la necesidad de guiar la actividad contable. Se constituyen en 1494 por Fray Luca Pacioli como un conjunto de reglas para contabilizar las operaciones de una entidad, y como tales fueron evolucionando, hasta que en el año 1961 Maurice Moonitz propone una lista de *principios* que debían regir la actividad contable, siendo esta la primera vez en que es acuñado dicho término. Luego, esta serie de principios propuestos por Moonitz han sido ratificados, modificados y analizados por numerosos estudiosos de la doctrina contable.

Los principios que fundamentan la actividad contable, cuya finalidad es la de regular las bases sobre las cuales se construyen los criterios para el reconocimiento, la medición y la presentación de las operaciones de una entidad, se denominan principios básicos de la contabilidad. Así pues, se reclama su estudio desde el proceso de la regulación contable internacional y el efecto que ésta ha tenido en cuanto al abordaje conceptual de dichos principios básicos de la contabilidad.

Numerosos autores, tales como Tua Pereda, Leonardo Cañíbano, Eldon Hendriksen y Federico Gertz Manero, entre otros, han desarrollado estudios acerca de los cambios en la contabilidad, han disertado acerca de la historia

de la contabilidad, han abordado los principios de contabilidad tanto desde el punto de vista doctrinario, como desde el punto de vista normativo; han estudiado el proceso de regulación contable internacional, delimitando sus causas y sus efectos, más sin embargo, no se evidencian investigaciones que muestren las distintas formas de abordar conceptualmente los principios básicos de la contabilidad a lo largo del proceso de regulación contable internacional. A partir de este estudio se pretende concluir tanto acerca del estatus actual de los principios contables dentro de la norma contable internacional, como de las perspectivas de abordaje de dichos principios para los próximos años. Esto constituye el aporte a la sociedad del conocimiento contable.

Por su parte, el gremio de contadores públicos y todos aquellos que pertenecen a grupos de estudio y a los comités encargados de establecer los principios de contabilidad, podrán considerar los resultados de esta investigación, para analizar el abordaje conceptual que en la actual normativa contable internacional se otorga a los principios básicos de contabilidad, y de ser el caso proponer, en caso de ser necesario, un cuerpo de principios de contabilidad que sirvan de base a las normas internacionales.

En este sentido, es importante recalcar que muchos han sido los pronunciamientos que han otorgado valor a los principios de contabilidad. Personajes de importantes organismos a nivel internacional, tales como el Presidente del IASB, el Presidente de la SEC y distinguidos socios de reconocidas firmas de auditoría en el ámbito internacional, han insistido en los últimos años sobre la importancia de contar con normas internacionales de contabilidad basadas en principios, en las que no sólo se determinen los

procedimientos técnicos a seguir para registrar contablemente las transacciones, sucesos o condiciones que ocurran en una entidad, sino que además se establezcan los principios básicos que deben regir la actividad profesional, ya que, al ser los principios básicos de la contabilidad, deberían constituirse también como principios básicos de la actividad contable.

Adicionalmente, desde el punto de vista académico, la investigación significa un antecedente para futuras investigaciones acerca de los principios de contabilidad y el proceso de regulación contable internacional, otorgando a futuros investigadores una nueva arista en el estudio de los principios de contabilidad.

Alcance de la investigación

La investigación consistió en el análisis de los distintos abordajes que, con respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) básicos a lo largo del proceso de regulación contable internacional, han dado los organismos emisores de normas contables a nivel internacional.

Los principios que la autora denomina *principios básicos de la contabilidad* son aquellos que han regido la actividad contable desde sus inicios, los postulados propuestos inicialmente por Stephen Moonitz (1961), y que han sido estudiados por distintos investigadores durante el proceso de evolución de la doctrina contable: cuantificación, acumulación, entidad, periodo económico, unidad de medida, negocio en marcha, objetividad, consistencia, revelación, y adicionalmente, propone una serie de criterios para la presentación de los estados financieros.

Se estudiaron los principios básicos partiendo de la doctrina contable, es decir, el estatus que originalmente les otorgan los distintos autores después de 1930. Posteriormente, se determinó su evolución en cada etapa considerada como relevante por la autora, a lo largo del proceso de regulación contable internacional. En este sentido, el estudio realizado en los capítulos IV y V se dividió en cuatro etapas, a saber:

- (a) la primera etapa que termina con el año 1930, cuando ocurrió la Gran Depresión en los Estados Unidos de América (1929);
- (b) la segunda etapa que cubre desde la década de 1930 hasta el año 1973, cuando se crea el IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés);
- (c) la tercera etapa que parte desde el año 1973 hasta el año 2001, cuando el IASC pasa a ser el IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés);
- (d) y, la última etapa desde 2001 hasta la actualidad.

El capítulo VI presenta una comparación respecto a la concepción que cada autor otorga a los principios básicos de la contabilidad en cada una de las etapas mencionadas anteriormente, contrastando cada óptica con la finalidad de encontrar divergencias y convergencias.

Por otra parte, como insumo para la determinación del estatus de los principios básicos de la contabilidad en el proceso de regulación contable internacional, se tomaron los principios básicos contenidos en la doctrina contable (aquellos enunciados por los distintos académicos) y se compararon con las características de la información financiera contenidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros

emitido por el IASB en los años 1989 y 2010, así como en la Norma Internacional de Información Financiera para las PyMES. Cabe destacar aquí que la norma contable estudiada en la investigación es aquella que ha tomado la denominación de *internacional*.

Resulta importante explicar que la autora define, para los fines de la investigación que se presenta, el proceso de regulación contable internacional como aquel que ocurre como consecuencia del proceso de globalización económica y, que tiene como objetivo fundamental, el de unificar los criterios para la preparación y presentación de la información financiera de las empresas en el ámbito mundial.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

Antecedentes del estudio

Atendiendo los objetivos propuestos en esta investigación, se muestran a continuación antecedentes basados en producciones científicas, entre las cuales destacan:

Durán, Gil y Vílchez (2010) en su trabajo “Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros”, publicado en la Revista peruana Contabilidad y Negocios N° 9, presenta un análisis comparativo del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros de los dos modelos normativos contables que internacionalmente son considerados los más importantes: las normas contables emitidas por el FASB (normativa para los Estados Unidos –US GAAP) y las normas contables emitidas por el IASB (consideradas de carácter internacional, aplicables por las empresas en cualquier país del mundo).

En su investigación, los autores plantean propuestas y reflexiones acerca de las convergencias existentes entre ambos marcos conceptuales, lo que pudiera facilitar la creación de un marco conceptual común para ambas entidades, compromiso que afirman se dio en el año 2002. Los autores analizan y comparan aspectos relevantes contenidos en ambos marcos conceptuales, tales como: los usuarios de la información financiera, los

objetivos de los estados financieros, los aspectos cualitativos de la información financiera y los criterios para el reconocimiento y la medición de los distintos elementos de los estados financieros.

El trabajo incluye una revisión acerca de cómo se ha llevado a cabo el proceso de regulación contable en Europa y en América en los últimos años, y el estatus actual en cuanto a la adopción de las normas internacionales de contabilidad por los distintos países.

Entre las conclusiones de la investigación destacan las siguientes:

- (a) El proceso de regulación contable internacional nace como respuesta a la búsqueda de la transparencia financiera, de esta forma, los organismos gubernamentales, las bolsas de valores y los organismos emisores de las normas contables tales como el IASB y el FASB, entre otros, están tomando medidas para mejorar las normas contables, dirigiéndose hacia la armonización mundial de las mismas.
- (b) La visión de crear un lenguaje mundial común en la contabilidad, se empieza a materializar con las iniciativas tomadas por dos organismos líderes en la regulación contable internacional.
- (c) La convergencia de los marcos conceptuales de los estándares del IASB y las normas FASB es un paso importante en la viabilidad de la convergencia de las normas contables de ambos emisores de normas y por tanto, representa un gran avance en cuanto a la regulación contable internacional, ya que los dos organismos con mayor influencia en el mundo convergerían en un único marco conceptual.

En esta investigación se determina que ambos marcos conceptuales podrían converger en uno único marco conceptual, pues las diferencias entre

ellos no son marcadas. Esto se derivaría en un único cuerpo de características básicas de la información financiera, las cuales representan el actual cuerpo de principios básicos de la contabilidad. Esto podría constituir una base para la unificación de criterios contables a nivel mundial, situación que indudablemente representa una de las mayores expectativas para los próximos años. Adicionalmente, al determinar que las diferencias entre ambos marcos conceptuales son pocas, permite reforzar la presente investigación, ya que se tomará únicamente el marco conceptual emitido por el IASB.

Por su parte, Gómez (2004) en su trabajo intitulado “Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control”, publicado en la Revista colombiana INNOVAR N° 024, considera que la globalización y la internacionalización económica han marcado el ritmo al proceso internacional de regulación de la contabilidad, y que dicha regulación subyace en un conjunto de postulados que se relacionan con las condiciones básicas en las cuales operan los mercados (expresados en el Marco Conceptual de la Información Financiera del International Accounting Standards Board -IASB, por sus siglas en inglés- como *características cualitativas de la información*).

En su investigación, el autor adopta una postura crítica para poder evaluar el enfoque propuesto por el IASB a través de las NIIF. Para esto, el autor comienza exponiendo algunas bases conceptuales del trabajo, luego presenta un bosquejo general del enfoque propuesto por la normativa contable internacional, posteriormente se describen las funciones de la contabilidad en

áreas como la información, el control y la medición; discute acerca del porqué de la regulación contable internacional y, finaliza planteando las insuficiencias de la regulación contable internacional frente a la teoría de la contabilidad y el control.

Las conclusiones del autor pueden resumirse de la siguiente manera:

- (a) La contabilidad ha sido construida colectivamente para cumplir con diversos objetivos colectivos. De esta manera, la contabilidad no es descubierta por el hombre, en oposición, es construida por el hombre socialmente interrelacionado. En tal medida, los principios contables justificados desde un enfoque metodológico y conceptual no representan *la verdad* como expresión de una realidad inmutable y plenamente objetiva.
- (b) La información contable y financiera cumple objetivos que van más allá de simplemente *informar*. La información tiene sentido sólo en la medida en que quienes son informados puedan actuar en consecuencia, es decir, *decidir*. En ausencia de la capacidad de decisión, la información juega roles distintos, tales como la cohesión social, el conocimiento compartido, la transparencia y la confianza, entre otras.
- (c) La búsqueda de información con *características útiles*, implica la simplificación del concepto de empresa, al entenderla bajo la lógica neoclásica de la “firma abstracta”, la cual hace perder de vista la complejidad de la contabilidad, sus funciones y roles intraorganizacionales, enfoque que el autor considera limitado y muy simplificado del papel de la información, ya que desconoce la capacidad y funciones de la contabilidad como estructura y proceso para la

consolidación de arquetipos de control internos y externos a la organización.

- (d) El enfoque de la regulación contable internacional da mayor importancia a la información enfocada a los mercados financieros, ya que considera que una información útil para los inversionistas es igualmente útil para los otros distintos usuarios. Este enfoque genera un retroceso en la concepción lógica de *control* en la contabilidad financiera, y oscurece sus funciones como proceso informativo intra y extra-firma y como constructora de arquetipos de control.

Esta investigación pone de manifiesto algunas limitaciones que representa el hecho de que los principios de contabilidad hayan dejado de ser concebidos como tales y empiecen a verse como un conjunto de características que posee la información financiera. Enfocándose en la teoría de la contabilidad y del control, el autor expone algunas restricciones contenidas en la normativa contable internacional, a la luz de lo establecido en el Marco Conceptual emitido por el IASB.

También, Túa (1985), en su artículo intitulado “Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional”, publicado en la Revista Española de Financiación y Contabilidad N° 46, pretende alcanzar dos objetivos: esbozar la evolución de la regulación contable y de los principios de contabilidad desde sus orígenes, y describir la situación en ese momento de la normalización internacional de la contabilidad. El autor considera que a medida que ha evolucionado la regulación en la contabilidad, han evolucionado también los principios contables. El autor explica que los principios de contabilidad tienen su origen en la práctica profesional, nacen

para regular la actividad contable, y que a medida que la actividad económica se desarrolla en un ámbito más globalizado, los principios de contabilidad también cambian para adaptarse a su entorno.

Así mismo, el autor considera que existe una estrecha relación entre el término *principio contable* y la regulación contable, ya que los principios de contabilidad surgen con la regulación contable y se utiliza a su vez para designar a su producto final. A lo largo de su trabajo, el autor describe los momentos en la historia que propiciaron el surgimiento y la evolución de los principios de contabilidad, la información financiera, y, por ende, de la contabilidad. Sin embargo, asegura que es en la segunda mitad del siglo XX cuando la profesión contable comienza a preocuparse por su organización a nivel internacional, buscando homogeneizar la práctica contable para que quienes elaboran y utilizan la información financiera se beneficien de un lenguaje común en cualquier parte del mundo.

Las conclusiones del autor pueden resumirse de la siguiente manera:

- (a) Los principios de contabilidad tienen su origen en la práctica profesional, que al necesitar contar con reglas de actuación común, inicia un proceso de autorregulación tendente a la homogeneización de los criterios utilizados para elaborar los estados financieros.
- (b) Los expertos se refieren a *principios de contabilidad generalmente aceptados*, aludiendo no sólo a los más utilizados, sino también a los aprobados por los organismos competentes. La aceptación generalizada de los principios de contabilidad posee un carácter eminentemente sociológico, ya que, en definitiva, es un intento de respaldar y potenciar la práctica propuesta

para el ejercicio de la profesión, haciendo descansar su validez tanto en la autoridad de un organismo emisor como en su habitualidad y difusión.

- (c) Son múltiples las instituciones que se han encargado de establecer cuáles son los principios de contabilidad en cada época en particular. De esta forma, el resultado del proceso de normatización internacional de la contabilidad es un complejo entramado de instituciones que actúan coordinadamente.

En la presente investigación se estudia el origen de los principios de contabilidad y los hechos que motivaron su nacimiento, como punto de partida para el estudio de su evolución dentro del proceso de regulación contable internacional.

Constructos de la investigación

De acuerdo a los objetivos previstos en la investigación y al conjunto de categorías implícitas, se presenta a continuación el detalle de los constructos relacionados con tales categorías, tanto desde la arista teórica como desde la filosófica.

Bases teóricas

Principios de contabilidad

Los doctrinarios de la contabilidad tratan como sinónimos los términos *principio*, *postulado* y *guía*, razón por la que primero, se definen los mencionados términos.

El Diccionario de la Real Academia Española define un *postulado* como:

- (a) “proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos”
- (b) “supuesto que se establece para fundar una demostración”

Por su parte, define un *principio* como:

- (a) “cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes”
- (b) “norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta”

Finalmente, define una *guía* como un “tratado en que se dan preceptos para encaminar o dirigir en cosas, ya espirituales o abstractas, ya puramente mecánicas”.

Los principios de contabilidad nacieron como una serie de reglas y convenciones generales que debían cumplirse en el momento de registrar las operaciones. Estas reglas fueron mencionadas por Fray Luca Pacioli en su obra *Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et proportionalità*, en el año 1494, y no fue sino hasta el año 1961 que Moonitz utilizó por primera vez el término *postulado*, para referirse a estas convenciones generales que debían cumplirse dentro de la actividad contable, afirmando que se usa como sinónimos los términos principio, estándar, procedimiento y regla.

Hendriksen (1974) define a los principios de contabilidad como “supuestos básicos o proposiciones fundamentales concernientes al medio económico, político y sociológico en que tiene que operar la contabilidad” (p. 112).

Por su parte, Cañibano, Túa y López (1985) configuran la definición de principios de contabilidad desde dos ópticas: “aquel que tiene su origen en la regulación contable de índole profesional y, por tanto, en los organismos

encargados de la misma”, y “el que se asienta en la epistemología contable, es decir, en la teoría del conocimiento de la ciencia de la contabilidad” (p. 295 – 296). De una forma más amplia, Túa (1985) define los principios contables como “una norma o fundamento emitida por una institución con autoridad reconocida al respecto, derivada de la práctica más frecuente y, por tanto, más recomendable” (p. 31). De igual forma, Cañíbano, Túa y López (*ob. cit.*), explican que un principio de contabilidad generalmente aceptado presenta dos importantes aspectos:

- (a) Hace referencia a la norma o noción habitual, la más practicada o la más extendida con carácter general, que sirve para determinar cuál es la mejor conducta a seguir;
- (b) La aprobación por parte del organismo competente le confiere el carácter de autorizado, es decir, la institución reguladora determina si un principio tiene o no la condición de *generalmente aceptado*.

Continuando con las ideas anteriores, resulta importante destacar que el autor resalta que la precitada definición surge en un momento histórico en el que los organismos reguladores solían escoger las normas en función de su grado de habitualidad sobre otros criterios, razón por la que los principios de contabilidad se concibieron como de *aceptación general*. Con el paso del tiempo, se ha adoptado una metodología normativa para escoger los principios de contabilidad, metodología que se apoya cada vez con mayor fuerza en el apartado (b) del párrafo anterior.

Definido desde un punto de vista epistemológico, Cañíbano, Túa y López (*ob. cit.*, p. 304 – 305), explican que:

[...] en un sentido amplio y utilizando el término *principio* como sinónimo de *fundamento*, puede afirmarse que constituyen

principios contables todos los conceptos manejados en el itinerario lógico, en cuanto se refieren al sistema contable y no a su entorno: características, objetivos, requisitos de la información contable y macro-reglas básicas serían, bajo esta óptica, los principios (es decir, los fundamentos) del sistema contable.

La Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0) emitida por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (1997, hoy derogada), establecía que los principios de contabilidad se conciben como:

Un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad (p. 12).

En este orden de ideas, Cañibano, Tua y López (*ob. cit.*) explican que el concepto de principio contable entendido en un sentido amplio, incluye tanto a los fundamentos básicos de la disciplina contable, aquellos de naturaleza conceptual, como a las reglas concretas, aquellas aplicables a situaciones o hechos específicos.

De esta forma, “los postulados básicos de la información financiera (y por ende, de la contabilidad) son un conjunto de supuestos generalmente aceptados sobre los que se basa el proceso de elaboración de información financiera” (Guajardo, 2005, p. 34. Comentario de la autora). Igualmente, Romero (2006) establece que “los postulados básicos constituyen las proposiciones o hipótesis teóricas fundamentales que regulan la práctica

profesional, pues establecen los fundamentos bajo los cuales opera la contabilidad financiera” (p. 125).

Con base en lo expuesto anteriormente, puede definirse a los principios de contabilidad como un cuerpo de guías para el actuar del contador público en las actividades que le son propias, cuya finalidad es regular el proceder del profesional ante diversas situaciones. De esta forma, existen dos categorías de principios contables: unos básicos, que sirven de fundamento a la contabilidad, y unos pragmáticos, que establecen el tratamiento contable de partidas y operaciones específicas.

Es importante resaltar que en el lenguaje de la regulación contable internacional, se tratan como sinónimos los términos principio, norma, postulado y estándar. Este último término proveniente de la denominación en inglés International Financial Reporting Standards - Normas Internacionales de Información Financiera (Estándares Internacionales de Información Financiera); razón por la cual en muchas literaturas se utiliza el término *estándar* para referirse a la normativa contable internacional.

Regulación contable internacional

En numerosos textos se evidencian términos que hacen referencia al proceso de internacionalización de la contabilidad o regulación contable internacional; concretamente, los términos *estandarización*, *armonización*, *regulación* y *normatización* contable son utilizados como sinónimos por diversos autores. Al respecto, Sandoval (2005) define a la armonización contable como “el intento por volver compatibles las prácticas contables existentes con el fin de reducir al máximo las diferencias entre uno u otro

modelo” (p. 123), y afirma que el actual International Accounting Standards Board (IASB, por sus siglas en inglés) es el órgano precursor de este proceso. Unido a lo anterior, “la estandarización contable implica uniformidad en los estándares adoptados, conllevando la obligatoriedad de ajustarse a un ordenamiento único” (p. 123). Así mismo, el autor define a la normalización contable como el imperativo de integrar el marco jurídico con el económico, ya que a partir de lo normativo se busca institucionalizar la armonización contable.

Es necesario recordar que la regulación contable y, en consecuencia, los principios de contabilidad, tienen su origen en la práctica profesional “que impulsada por el desarrollo económico y por la necesidad de contar con reglas de actuación común, inicia un proceso de autorregulación tendente a la homogeneización de los criterios con los que se confeccionan los estados financieros” (Túa, 1985: p. 26). De esta forma se deja ver que dicha regulación contable subyace en la existencia de principios de contabilidad que regulan la actividad del profesional de la contaduría pública, proceso que se internacionaliza en la medida en que se pretende conseguir que la normativa contable aplicable en un país, sea de aplicación general para las empresas de todos los países.

Para Túa (1985), el proceso de regulación contable internacional tiene un propósito claro: “homogeneizar en la medida de lo posible la práctica contable, al objeto de que quienes utilizan y quienes confeccionan la información financiera se beneficien de un lenguaje común o, al menos, inteligible en sus rasgos básicos en cualquier parte del mundo” (p. 32 – 33).

En este sentido, López (2002) asegura que “la idea básica sobre la que se apoya en la actualidad la potenciación de la estandarización contable internacional, consiste en que la información financiera proporcionada por las empresas que actúan en un mismo mercado (hoy globalizado) sea útil para sus destinatarios, siendo necesario en este proceso conseguir un acercamiento de las legislaciones contables”. (p. 6)

Así mismo, Gómez (2004), agrega que

la regulación contable cobra verdadero sentido como medio de homogeneización para el establecimiento del control. La homogeneización de criterios busca el establecimiento de datos equiparables que puedan ser compartidos transversalmente de manera interna y externa a la organización y que permitan la comparación y evaluación de acuerdos o contratos para el logro de objetivos particulares y generales (p. 123).

De lo anterior puede observarse que la regulación contable se vincula con la creación de normas o estándares que regulen la actividad del contador público. Al respecto, Gómez (2004) afirma que “las normas contables juegan un rol importante como estructuradoras de procesos de información y control y como tecnología básica de operación empresarial” (p. 124).

En consonancia con lo anterior, el precitado autor considera que “la regulación contable busca establecer los criterios mínimos para que, sobre la base de principios (o reglas) y convenciones compartidas, se provea de información o estructuras que permitan el control” (p. 126).

En relación con la regulación contable, Cañibano, Túa y López (*ob. cit.*) afirman que:

Es un complejo proceso que evoluciona constantemente, tratando de adaptar sus estructuras institucionales y conceptuales a las mutaciones que experimenta el entorno en el que se desenvuelve.

De este modo, se origina una interesante y mutua interrelación de causa a efecto y de efecto a causa entre la regulación contable y el desarrollo económico, de manera que a medida que el mundo de los negocios se hace más complejo el número de usuarios de la información financiera se hace mayor, a la vez que aumentan sus necesidades, circunstancias que, lógicamente, obligan a la regulación contable a revisar continuamente sus planteamientos. (p. 314)

En la presente investigación se hace énfasis en el proceso de regulación contable internacional, tal y como se ha explicado anteriormente; de esta forma, es importante resaltar que la autora entiende el proceso de armonización, estandarización o regulación contable internacional, como aquél que trae como consecuencia la existencia de un único conjunto de principios o normas de contabilidad de aplicación general en el mundo. Este proceso ha traído como consecuencia que los principios o normas de contabilidad pasen a ser llamados *estándares* de contabilidad, pues lo que en español se conoce como Normas Internacionales de Información Financiera, en inglés, su idioma original, se denominan *International Financial Reporting Standards* (Estándares Internacionales de Información Financiera).

En síntesis, la regulación contable internacional supone la homogeneización de los estándares, normas, reglas, fundamentos, principios utilizados a nivel mundial en la práctica contable. El Diccionario de la Real Academia Española define un estándar como un “tipo, modelo, norma, patrón o referencia”. De esta forma, en contabilidad, el término *estándar* puede asimilarse a *principio* o *norma*.

Organismos reguladores internacionales en materia contable

Los organismos reguladores en materia contable son aquellos cuya función es, entre otras, la de emitir los principios de contabilidad. A lo largo de la historia de la contabilidad, estos organismos fueron instituyéndose en cada país como organismos regionales, cuya función principal era la de regir la actividad contable en dicho país. Posteriormente, sobre todo a partir del año 1966, se unieron los esfuerzos de los distintos países con la finalidad de lograr la unificación de los criterios contables a nivel mundial, por medio de la creación de un organismo que se encargara de emitir normas contables de carácter internacional.

De esta forma, son numerosas las instituciones que en el mundo contribuyen a la elaboración y fortalecimiento de los principios de contabilidad, sin embargo, los estudiados en la investigación son:

a. Instituto de Contadores Públicos Certificados de Estados Unidos (AICPA)

El Instituto de Contadores Públicos Certificados de Estados Unidos (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA, por sus siglas en inglés), nace en 1916 como sucesora de la Asociación Americana de Contadores Públicos (AAPA, por sus siglas en inglés), creada en 1887.

En 1917 el nombre de Asociación Americana de Contadores Públicos fue sustituido por el de Instituto Americano de Contadores Públicos, hasta el año 1957, cuando tomó el nombre actual: Asociación de Contadores Públicos Certificados de Estados Unidos.

El AICPA representa el organismo encargado de certificar a los contadores públicos en los Estados Unidos, teniendo también la tarea de elaborar las

normas contables. También desarrolla estándares para la auditoría de empresas de carácter privado y para la prestación de otros servicios por parte de los Contadores Públicos Certificados. La creación del AICPA trajo como consecuencia considerar a la contabilidad como una profesión que debía distinguirse por poseer requerimientos educativos rigurosos, estándares técnicos contables de alta calidad y un estricto código de ética profesional.

Desde su fundación, el AICPA ha estado interesado en consolidar las divergencias existentes en los procedimientos contables, así como en la claridad de la información financiera emitida por las empresas. De esta forma, los objetivos del AICPA son:

- (a) Unificar la profesión contable,
- (b) Promover y mantener altos niveles profesionales y éticos en la profesión,
- (c) Desarrollar reglas para los exámenes de certificación de los contadores públicos.

b. Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB)

El Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board – FASB, por sus siglas en inglés) es una organización privada, sin fines de lucro cuyo objetivo principal es el desarrollo de los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos (US GAAP). Se creó en 1973, en sustitución de la Comisión de Procedimiento de Contabilidad (CAP) y la Junta de Principios de Contabilidad (APB), el cual era el organismo emisor de normas, adscrito al Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).

La misión del FASB es establecer y mejorar las normas de contabilidad e información financiera para la orientación y educación del público, incluidos

los emisores, auditores y usuarios de la información financiera. Para lograrlo, se establecen los siguientes objetivos:

- (a) Mejorar la utilidad de la información financiera, centrándose en las principales características de relevancia y fiabilidad, así como sobre las cualidades de comparabilidad y consistencia.
- (b) Mantener los estándares actuales para reflejar los cambios en los métodos de hacer negocios y en la economía.
- (c) Considerar cualquier área significativa deficiente en la información financiera que podría ser mejorada a través de establecimiento de normas.
- (d) Promover la convergencia internacional de las normas contables.
- (e) Mejorar la comprensión común de la naturaleza y los propósitos de la información en los informes financieros.

El FASB es parte de una estructura que es independiente de todas las otras organizaciones profesionales y de negocios. Antes de la existencia del FASB, las normas de contabilidad fueron establecidas por el AICPA desde 1936 hasta 1959, y luego por la Junta de Principios de Contabilidad, el cual es también parte de la AICPA, desde 1959 hasta 1973, cuando se constituye el FASB.

c. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board – IASB, por sus siglas en inglés) es el órgano de establecimiento de normas de contabilidad de la Fundación IFRS (International Financial Reporting Standards).

El IASB fue fundado el 1 de abril de 2001 como sucesora del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee – IASC, por sus siglas en inglés), y es responsable del desarrollo, promoción, uso y aplicación a nivel mundial de las Normas Internacionales de Información Financiera (que antes de 2001 se conocían y emitían como Normas Internacionales de Contabilidad).

La Fundación IFRS es la entidad matriz del IASB, una organización con sede en Londres. El IASB cuenta con 15 miembros de la Junta, cada uno con un voto. Estos miembros son un grupo de expertos con experiencia en el establecimiento de normas, la preparación y el uso de las cuentas y el trabajo académico. Por otra parte, se encuentra el Comité de Interpretaciones NIIF, el cual cuenta con 14 miembros. Su misión es proporcionar orientación oportuna sobre los problemas de la interpretación de las normas que surgen en la práctica. Actualmente, el IASB es reconocido como el organismo encargado de emitir normas de contabilidad de carácter internacional, por lo que se erige como el organismo regulador de la actividad contable a nivel internacional.

Bases filosóficas de la contabilidad

El estudio de la contabilidad se fundamenta en diversas teorías que le dan sustento a las investigaciones realizadas por los autores a lo largo de la historia. Siguiendo las premisas que orientan la investigación resulta necesario examinar las bases filosóficas y epistemológicas sobre las que se apoya la teoría contable.

Kholer (1963) define teoría como “un conjunto de proposiciones, incluidos axiomas y teoremas que, junto con definiciones y reglas de inferencia formales e informales, se orienta hacia la explicación de un grupo de hechos o el tratamiento de una clase de operaciones concretas o abstractas” (p. 493). Sin embargo, Hendriksen (1974) establece que en lo que se refiere a la contabilidad “esto no es totalmente aplicable, ya que la teoría no explica toda la práctica en la contabilidad dado que la teoría se basa en la lógica, pero no toda la práctica está concebida lógicamente” (p. 1).

Así mismo, este mismo autor (*ob.cit.*) establece también que casi todas las teorías en contabilidad dependen de más de un enfoque básico de la teoría contable, ya que las teorías que intentan depender de un único enfoque generalmente son incompletas como base lógica para formular procedimientos de contabilidad, por lo que el estudio de la contabilidad no depende de un método único, ni una manera exclusiva de abordarlo, por el contrario, asume una posición ecléctica en la cual toma de cada herramienta metodológica lo más útil (Hendriksen, 1974).

De esta forma, así como la contabilidad ha ido evolucionando en la historia para adaptarse a los cambios que le exige su entorno, así mismo han evolucionado las teorías que le sirven de sustento. Ahora, tomando como base las características de la investigación, se hace necesario estudiar a la contabilidad desde tres aristas filosóficas: la contabilidad desde el punto de vista positivista, la contabilidad desde el punto de vista pragmático, y la contabilidad desde el punto de vista normativista.

Positivismismo en la contabilidad

El positivismo es una filosofía que pretende explicar el mundo tal y como es. El precursor de la corriente positivista es Augusto Comte, quien consideró que se debía construir un modelo transdisciplinario que incluyera todas las ramas del saber, proponiendo un sistema unitario de conocimiento científico. Priorizó la unificación de las ciencias, y trasladó el método científico inductivo propio de las ciencias físico-naturales a las ciencias sociales, desarrollando un modelo desde la perspectiva de la ciencia empírica experimental para alcanzar la percepción de los fenómenos (Casal y Vilorio, 2002).

La idea central de la filosofía de Comte se concentra en la existencia de una realidad externa y objetiva que se encuentra totalmente hecha, bajo la cual el *ser objetivo* significa captar la realidad y copiarla dentro de sí, sin modificarla o alterarla; de esta forma, la realidad se basaría en la representación fiel de la realidad observada por un agente externo a ella. Para alcanzar dicha objetividad, los estudiosos del positivismo se basaron en el análisis de las sensaciones y el estudio del origen de los conocimientos, para establecer que los fenómenos adecuados para la investigación científica eran las sensaciones.

El positivismo es un paradigma cuantitativo de verificación y comprobación material de las cosas, el cual establece las características específicas del objeto estudiado, en cuanto éstas puedan ser medidas y observables. En el positivismo la única realidad es la que se deriva de los hechos.

Bajo este precepto, Watts y Zimmerman traen el positivismo a la contabilidad en un trabajo intitulado *Towards positive theory of the determination of accounting standards* – Hacia la teoría positiva de la

determinación de los estándares internacionales (1978), definiendo en su obra que el objeto de la teoría contable es explicar y predecir la práctica contable.

La acepción de la teoría positiva es tomada desde la Economía, en la que el concepto de teoría aceptado por la ciencia es la de aquella que puede explicar y predecir una parte de la realidad y que es empíricamente contrastable. De esta forma, la contabilidad no puede ser concebida como un cuerpo de conocimiento separado e independiente, por el contrario, se concibe a la contabilidad como una parte integral de la economía.

La teoría positiva de la contabilidad según Watts y Zimmerman (1986 citado en Whitley, 1988/1990) “se preocupa de la explicación y predicción de prácticas contables. Da razones para las prácticas observadas y predice la ocurrencia de fenómenos contables inadvertidos” (p. 20).

En la corriente positiva se establece que el conocimiento debe desprenderse únicamente de aquello que *positivamente* se percibe, es decir, de aquellas experiencias que se presencian y que, por lo tanto, se supone se aproximan a lo que es verdadero.

De esta forma, “la contabilidad encuentra una filosofía que le amolda, pero que a su vez le ha conducido a una extremada cuantificación y determinismo, creando barreras para navegar por las aguas de la transdisciplinariedad y el pensamiento complejo” (Torres, 2001, p. 39).

Dentro de los denominados principios básicos de la contabilidad puede inferirse el porqué de la existencia de un enfoque positivista en la contabilidad: el principio de *cuantificación* obliga a que todo lo que vaya a ser contabilizado tiene que tener la capacidad de poder ser medido, de asignarle un valor numérico; así mismo, el principio de *valor o costo histórico* sugiere que

el valor que se asignará a la operación en el momento de su contabilización es aquél que se derive de las variaciones en el patrimonio de la entidad; por su parte, el principio de la *objetividad*, por el que el sujeto que observa las operaciones para luego contabilizarlas se encuentra totalmente aislado del objeto observado, y por lo tanto no puede, o no debe, modificarlo, sino debe *representar fielmente* las transacciones, sucesos o condiciones que ocurren en una entidad.

Pragmatismo en la contabilidad

El pragmatismo es la filosofía que consiste en reducir lo *verdadero* a lo *útil*, por lo que su concepción se basa en que sólo es verdadero aquello que funciona. Esta postura descansa en la tesis de que la esencia del conocimiento consiste en su capacidad para conducir a una determinada acción, por lo que la base del conocimiento radica en la práctica.

La corriente pragmática se caracteriza por enfatizar las consecuencias como manera de caracterizar la verdad o significado de las cosas, rechaza la idea de que existen las verdades absolutas o invariables, ya que las mismas son susceptibles a los cambios dado que es en el ambiente cambiante que las rodea donde las teorías y los datos adquieren su significado.

El pragmatismo se basa en establecer un significado a las cosas a través de sus consecuencias, por lo que se basa en juicios posteriores, evitando los prejuicios, estableciendo así una relación directa entre la utilidad y la practicidad. De esta forma, la verdad debe ser medida de acuerdo con su

éxito en la práctica, ya que esta corriente tiene su fundamento en la utilidad; siendo la utilidad, la base de todo significado otorgado a las cosas.

Una de las premisas del pragmatismo es que lo verdadero, lo satisfactorio y lo útil confluyen en el mismo lugar, siendo su diferencia sólo de puntos de vista. Sus principales precursores fueron Charles Sanders Peirce y William James a finales del siglo XIX, y según los cuales el pragmatismo no representa una corriente filosófica propiamente dicha, sino un *modo de pensar* en el que tienen cabida teorías distintas y que puede aplicarse a diferentes disciplinas. Así mismo, estos autores afirmaban que toda investigación nace de una insatisfacción o desasosiego y que su objeto es alcanzar un estado de reposo del cual hayan sido eliminadas las influencias que antes perturbaban, consiguiendo así el equilibrio, que viene dado por la *verdad* del conocimiento que se posea.

Hendriksen (1974) establece que el enfoque pragmático comprende el desarrollo de ideas que estén acordes con el mundo de la realidad y encuentren utilidad en situaciones realistas; de esta forma, en su aplicación a la contabilidad, el enfoque pragmático incluye la selección de conceptos y técnicas de contabilidad basados en su utilidad. Así mismo, “se considera que los principios y procedimientos son útiles si alcanzan los objetivos de la dirección empresarial o si ayudan a los accionistas u otros lectores a interpretar estados de contabilidad y contribuyen a lograr sus objetivos específicos” (p. 15)

De esta forma, dado que el criterio de la *verdad* establecido por el pragmatismo está ligado a su eficacia, y que el objetivo de la contabilidad es la de *proporcionar información útil para la toma de decisiones de los usuarios*,

resulta evidente que para el desarrollo de la teoría contable existan posturas pragmáticas. En este sentido, resulta fácil suponer las normas de contabilidad son la consecuencia del enfoque pragmático de la contabilidad, sobre todo considerando que resalta la *utilidad de la información financiera* como su fin último. Por su parte, los principios de contabilidad surgen por la necesidad de regular algunas actuaciones de los contadores públicos, por lo que en sus orígenes, los principios de contabilidad nacen de la práctica contable, aquello que las personas hacían y que parecía servir para lograr los objetivos propuestos. En este momento se evidencia la aplicación de la corriente pragmática a la contabilidad. Luego, con la evolución de las actividades, los mercados y los negocios, fueron naciendo instituciones que formalizaron los principios y reglas que debían usarse para lograr el objetivo de proporcionar información útil. En este sentido, los emisores de normas contables identifican un problema e intentan encontrar una solución que les resulte útil, que quizá no es la óptima o no es la mejor, pero en el momento es la que resulta práctica para la solución del problema planteado.

El carácter de *aceptación general* de los principios de contabilidad, tal y como se conocía antes de la existencia de los organismos reguladores internacionales, también supone la existencia del pragmatismo en la contabilidad, ya que ese carácter de aceptación general surge dado que los principios contables nacían de la práctica más común, por lo que entonces los principios de contabilidad eran conocidos y aceptados por todos. En la actualidad, los principios contables son emitidos por los organismos reguladores internacionales, y resulta evidente pensar que quienes participan en su formulación y elaboración persiguen también esta *aceptación*

generalizada, y como consecuencia de esto, las normas contables y los principios en los que se fundamentan, muchas veces se ven influenciados por la práctica contable, y no necesariamente se derivan formalmente del entorno, los objetivos y la naturaleza de las transacciones que afectan a la contabilidad. En consecuencia, los principios de contabilidad, y por lo tanto, la práctica contable, son realmente el resultado de *hacer las cosas como siempre se han hecho*.

Normativismo en la contabilidad

La corriente normativista es una teoría que nace asociada con el Derecho, y desarrollada por Hans Kelsen (1911), que pretende *desnudarse* de cualquier pensamiento ideológico, y que establece un sistema jurídico basado en la jerarquía de normas.

En contabilidad, las corrientes normativistas tratan de prescribir lo que la contabilidad *debe hacer* y *cómo debe hacerse*; es decir “tratan de explicar lo que debe ser más bien que lo que es, por lo que esta corriente puede emplearse para evaluar la práctica actual o para desarrollar nuevos procedimientos” (Hendriksen, 1974, p. 19).

Puede inferirse que la contabilidad busca teorías sobre su utilidad y aplicabilidad, para lo cual se ha valido de dos formas epistemológicas: una a priori o normativista y otra a posteriori o positivista. Este tipo de conocimiento enfoca la contabilidad con base en una rigurosa lógica, en el sentido que, cualquier persona utilizando los mismos datos contables, aplicando las mismas lógicas, llega a las mismas conclusiones.

El normativismo persigue la construcción de los objetivos pretendidos por la práctica con la finalidad de establecer las hipótesis instrumentales, a través de las cuales se deducirán las reglas contables más adecuadas a cada propósito concreto. La filosofía del normativismo tiene su fundamento en la ética y el bienestar, lo cual se relacionan con los objetivos, las necesidades del usuario y la interpretación de la información contable.

CAPÍTULO III

FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

Enfoque de la investigación

La metodología de la investigación recoge fundamentalmente los pasos a seguir desde que se inicia el estudio hasta su culminación, sobre las bases de la sistematización racional del objeto estudiado. Para Martínez (1998) la investigación es un proceso de búsqueda de conocimiento confiable, seguro, estable y útil, desde una óptica particular, en un contexto dado y con una vigencia determinada.

De acuerdo con Hurtado (2000), las etapas que debe seguir una investigación dependen del nivel de los objetivos planteados, y describen una serie de pasos que permiten al investigador iniciar su proceso de investigación desde la etapa que se relacione con el objetivo que se desea alcanzar.

Dadas las características particulares del objeto de estudio abordado en el Capítulo I, el enfoque de la investigación es *cualitativo de tipo hermenéutico*, ya que para dar respuesta a las intencionalidades u objetivos planteados se requirió por parte de la autora de un análisis e interpretación de los contenidos documentales, sobre los cuales se reflexionó en profundidad el fenómeno del estatus de los principios de contabilidad, a la luz de la regulación internacional.

En este sentido, Cook y Reichardt (1995, citado por Hurtado, 2000) afirman que:

El investigador cualitativo, en lugar de utilizar definiciones operacionales, tiende a emplear conceptos que captan el significado de los acontecimientos y emplea descripciones de los mismos para aclarar las facetas múltiples del concepto (p. 7).

De esta forma, siendo la presente una investigación de tipo cualitativo, se entrelazó y relacionó palabras, hechos y realidades a lo largo de la historia para poder sistematizar el estatus de los principios de contabilidad, y así concluir acerca de la concepción o enfoque de dichos principios, desde sus comienzos y, durante todo el proceso de regulación contable internacional.

Así, se dio inicio a la investigación con la revisión de documentos escritos por diversos autores, para compararlos y finalmente, explicar las diferentes ópticas desde las que se han abordado los principios básicos de la contabilidad a lo largo del proceso de regulación contable internacional, enfocándose el estudio a partir del año 1973, cuando se crea el organismo reconocido mundialmente para emitir normas contables de carácter internacional.

Es así como se utiliza la hermenéutica para el análisis de los datos. La *hermenéutica* es un método de interrogación de la realidad, que tiene su fundamento en la percepción que tiene el autor sobre la misma.

Desde su origen griego, la hermenéutica tiene una relación directa con la interpretación, proviene de la expresión *hermeneúcin* que significa “arte de interpretar”. Surge en la época del Renacimiento, cuando el interés primordial era la interpretación de los textos clásicos y la Sagrada Escritura, posteriormente, en el siglo XVIII, gracias a la influencia de Schleirmacher, la

hermenéutica sale del campo de la teología y se extiende hasta convertirse en una teoría del arte de comprender un texto hablado o escrito.

Un texto no se explica por sí mismo, por lo que puede estar sujeto a malas interpretaciones. Por esto, se hace necesario recurrir a una ciencia y un arte de donde se originen unas reglas de interpretación que eviten estos malos entendidos. De esta forma, la tarea de la hermenéutica es rehacer el camino que ha seguido el autor del texto para llegar a elaborarlo y recorrerlo con él.

La idea de la hermenéutica es la sustentación de una ciencia o método universal cuya finalidad es la interpretación y la comprensión, estableciendo un procedimiento por medio del cual se pueda hacer una interpretación en torno al *sentido* del fenómeno, para posteriormente, realizar la interpretación del mismo.

Como se ha afirmado anteriormente, en la presente investigación se realiza primero una revisión documental acerca del proceso de regulación contable en el ámbito mundial, y se examinó dicho proceso relacionándolo con el estatus de los principios básicos de la contabilidad.

Una vez definido el enfoque de la investigación, se procedió a mostrarlo mediante un diseño expresado gráficamente.

Al respecto, Pelekais, Finol, Neuman y Parada (2005), consideran al diseño metodológico como:

El plan o estrategia concebida por el investigador para darle respuesta a las preguntas, objetivos e hipótesis de investigación de la forma más idónea posible. Estos aspectos se refieren dónde y cuándo se recopila la información, así como la extensión de esa recopilación. (p. 57).

Siendo ésta una investigación cualitativa, cabe destacar que el diseño de la investigación es flexible, de tal forma que se pudo construir el conocimiento

a partir de datos ubicados en fuentes documentales, y luego, se procedió a analizar e interpretar el fenómeno que se estudió.

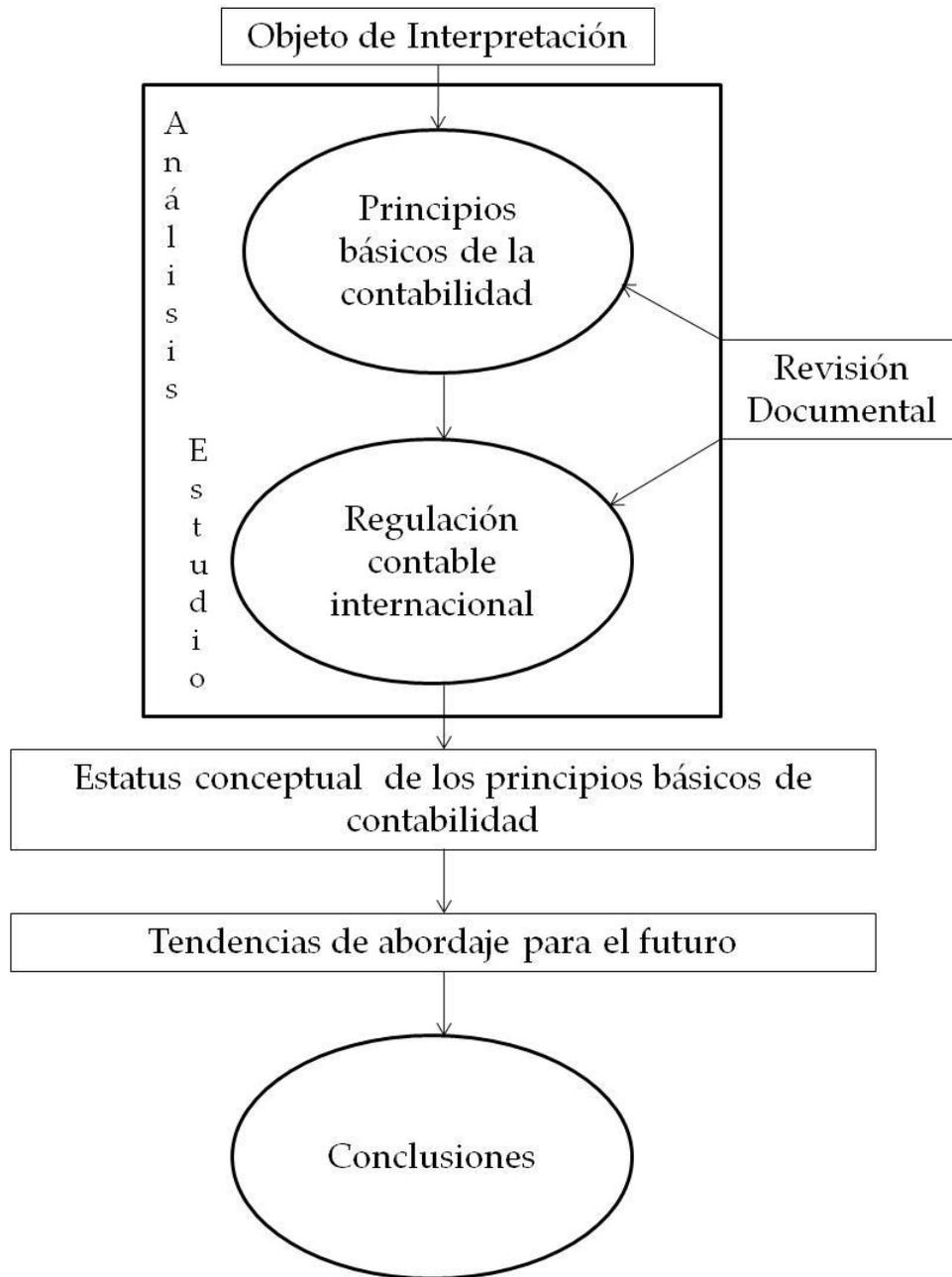


Gráfico 1. Diseño de la investigación. Fuente: Elaboración propia.

Tipo de investigación

Hurtado (2000) afirma que, “los tipos de investigación se definen por el objetivo, más que por el área del conocimiento en la cual se realiza el estudio, los métodos que se utilizan o la fuente de los datos” (p. 48). En consecuencia, el método tiene como finalidad dar respuesta a los objetivos de la investigación.

A la luz del objeto de estudio de la presente investigación, se está ante una categoría de tipo analítica e interpretativa, ya que en primer lugar, se pretende examinar en profundidad el proceso de regulación contable internacional para luego, estudiar el estatus conceptual de los principios de contabilidad generalmente aceptados, a la luz de la mencionada regulación contable internacional.

De acuerdo a las fuentes mediante las que se recolectó la información, son de tipo secundaria, se hizo énfasis en la revisión documental en profundidad de textos y artículos publicados en revistas arbitradas y demás publicaciones científicas.

Objeto de estudio

El objeto de estudio se refiere al contexto, ser o entidad poseedor de la característica, evento, cualidad o variable que se desea estudiar; el objeto de estudio puede ser una persona, un objeto, un grupo, una extensión geográfica, una institución (Hurtado, 2000, p. 151).

En la presente investigación se estudiaron los principios básicos de contabilidad a la luz del proceso de regulación contable internacional. Los principios de contabilidad ya se han definido como las guías o bases sobre las que descansa el quehacer del contador público, los cuales surgen por la necesidad de contar con un cuerpo de reglas y fundamentos que regule la actividad profesional contable, suponiendo que éstos principios evolucionan en la medida en que cambian las actividades mercantiles que rodean a la contabilidad.

Como se advirtió en páginas precedentes, el proceso de globalización contable está impregnado de la globalización de las operaciones económicas y financieras, por lo que dicho proceso también trae consigo la globalización de los principios de contabilidad. En consecuencia, estos principios son considerados para la actividad contable, la base para la presentación de la información en los estados financieros y, son los estados financieros los instrumentos que se constituyen en el medio para comunicar a otros la situación financiera y los resultados de las entidades.

Mediante el proceso de globalización de las normas se busca integrar y unificar criterios a nivel internacional, sobre el actuar de los contadores y las bases para el reconocimiento, medición y presentación de las operaciones llevadas a cabo por las entidades. Este proceso se ha denominado armonización, normatización, estandarización y/o regulación contable internacional.

Técnicas de recolección de datos

Las técnicas de recolección de datos se refieren a la forma cómo se recolectan los datos que, luego son procesados y analizados. Es importante considerar que éstas se corresponden con los objetivos de la investigación. Según Barrera (1999), las técnicas de recolección de datos “comprenden el procedimiento y las actividades que le permiten al investigador obtener la información necesaria para dar respuesta a su pregunta de investigación” (p. 409).

Para recolectar los datos se utilizó la observación o revisión documental, con la profundidad requerida por tratarse de un enfoque cualitativo. De esta manera, la investigadora identificó las categorías relevantes y contenidas en cada objetivo específico de la investigación.

Instrumentos de recolección de datos

Los instrumentos de recolección de datos se refieren a los medios materiales utilizados para recolectar los datos, los cuales agrupan las pautas que guían la atención del investigador (Hurtado, 2000). En la presente investigación se utilizó la guía de observación documental, en la que se detallaron los aspectos que se observaron en las lecturas realizadas y se anotaron los eventos encontrados, para facilitar la interpretación y el análisis de los hechos.

Técnicas de análisis e interpretación de los datos

Las técnicas de análisis e interpretación de datos se refieren a las técnicas que se utilizan para entender y explicar los datos recolectados. Para el análisis y la interpretación de los datos se acudió a la hermenéutica en su dimensión de análisis de contenido. La técnica de la hermenéutica fue planteada por Dilthey desde el denominado “círculo hermenéutico”.

Respecto a la hermenéutica de la investigación, Gutiérrez (1986) la define como:

La sustentación de una ciencia o técnica universal, cuya finalidad consiste en la interpretación y la comprensión, léase entendimiento crítico y objetivo del sentido de las cosas en su generalidad. Esto significa que la hermenéutica intenta establecer un proceso por medio del cual se haga, inicialmente, una interpretación en torno al sentido de cualquier fenómeno, y en una segunda instancia, se realice la comprensión del mismo (p. 139).

Toda investigación se inicia con la observación de los hechos, para posteriormente, analizar e interpretar su significado. Es la interpretación lo que adquiere un papel importante cuando la investigación se realiza en un ámbito social. La hermenéutica tiene como función principal el descubrir el significado de las cosas e interpretar su significado. Dilthey (1990) define la hermenéutica como el proceso por medio del cual conocemos la vida psíquica con la ayuda de signos sensibles que son su manifestación.

Es por esto que, la técnica de análisis se reclama desde el mismo método hermenéutico, el cual es indispensable aplicarlo cuando la acción o el comportamiento humano se presta a diferentes interpretaciones. Es importante destacar que la teoría hermenéutica permitió considerar aspectos

fundamentales obtenidos de investigaciones similares al estudio que se llevó a cabo, con la finalidad de obtener resultados científicos. Es por esto que, la hermenéutica se constituyó en el eje transversal para el desarrollo de esta investigación.

El análisis de contenido

Hurtado (2000) define el método del análisis de contenido como:

El proceso que involucra la clasificación, la codificación, el procesamiento y la interpretación de la información obtenida durante la recolección de datos, cuya finalidad es llegar a conclusiones específicas en relación al evento en estudio y dar respuestas a las preguntas de investigación (p.435)

De esta forma, se tomaron los datos recolectados y se clasificaron y de esa manera se llegó a conclusiones específicas de cada elemento: principios y regulación contable internacional.

El análisis de contenido es una técnica que integra diversos recursos que permiten abordar los eventos de estudio con la finalidad de profundizar en su comprensión. Intenta abordar el estudio de las ideas más que el de las palabras (Ander Egg, 1979, citado por Hurtado, 2000).

Según Berelson (citado por Hurtado, 2000, el análisis de contenido es una técnica que permite realizar una descripción *objetiva, sistemática y cuantitativa* del contenido manifiesto de comunicaciones de las cuales se pretende obtener una interpretación:

La *objetividad* del análisis de contenido se manifiesta en la medida en que responde a ciertas normas, ello implicó plantear los criterios de análisis, selección de categorías y definición operacional.

La *sistematización* se expresó en la forma como el contenido fue ordenado e integrado en las categorías elegidas en función del propósito de la investigación.

La *cuantificación* vino dada por el cálculo de las frecuencias de las frases o palabras significativas. Esto no siempre es importante, ya que en ocasiones el investigador pudo estar más interesado en la trascendencia de una frase por lo que ésta implica, que en su frecuencia. Esta cuantificación está limitada por el alcance de la investigación.

Validez y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos

La validez de los instrumentos se refiere al nivel en que los instrumentos permiten medir una variable o categoría determinada; corresponde a la funcionalidad de la relación existente entre lo que se quería medir y lo que efectivamente se midió. La confiabilidad, por otro lado, se refiere al grado en el que la aplicación repetida del instrumento a un grupo determinado de sujetos produce resultados iguales, o lo más parecidos posibles, dando por hecho que el resultado no ha cambiado.

La guía de observación utilizada consistió en una serie de ítems que debían observarse en cada etapa estudiada. Estos ítems hacían referencia a la evolución de cada uno de los organismos reguladores en materia contable, y el estatus que dicho organismo le otorgaba a los principios de contabilidad.

En la investigación, la validez fue determinada por el examen de los instrumentos de recolección por tres (03) expertos: el primero de ellos relacionado con el área de contenido, específicamente en doctrina contable y principios de contabilidad, el segundo en el campo de la metodología, y el tercero en el área de lengua y redacción. Los expertos aprobaron los instrumentos de recolección de datos.

En cuanto a la confiabilidad, por ser el diseño de la investigación de tipo cualitativo, se validó a través de la experticia de la autora y del mismo proceso de recolección y convalidación de toda la información localizada; todo lo cual garantizó la apreciación de la confiabilidad.

CAPÍTULO IV

EL PROCESO DE REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

Los principios contables constituyen el conjunto de normas, guías, criterios y/o procedimientos utilizados por los profesionales de la contabilidad para garantizar que las transacciones, sucesos y condiciones que se presentan en los estados financieros representen la realidad económica de las empresas.

En sus inicios, los principios de contabilidad surgieron desde el seno de la propia profesión en un intento de autorregulación, y su objetivo primordial ha sido, desde siempre, el de establecer pautas de comportamiento que deben obligatoriamente cumplir todos los profesionales; sin embargo, la forma como se han confeccionado dichos principios ha ido evolucionando con el paso del tiempo, así mismo, también ha evolucionado la forma de concebir el término de *generalmente aceptados*.

Se puede decir que el origen de los principios de contabilidad, tal y como se conciben actualmente, se inicia en Gran Bretaña en el año 1880, y un poco después, en 1886, en los Estados Unidos de América, sin embargo, no es sino a partir de 1930, como consecuencia de la crisis de la Bolsa de Valores de Nueva York, ocurrida en 1929, cuando la emisión de principios de contabilidad toma mayor auge.

A partir de ese momento, los principios de contabilidad se fueron constituyendo en cada país, y su configuración estuvo a cargo de organismos nacionales que cada vez tenían mayor prestigio para elaborar y emitir los

principios de contabilidad. Posteriormente, a la par del proceso globalización, hubo un tránsito de la normatización contable nacional a la regulación contable internacional en la década de 1970, con la creación de organismos que tienen suficiente credibilidad para encargarse de regular la actividad contable a nivel internacional.

De esta manera, el proceso de regulación contable internacional supone la sustitución de los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por las instituciones en cada país, por principios y normas contables emitidos por organismos reconocidos internacionalmente. Esta sustitución supone un cambio tanto en los componentes básicos (normas básicas) como en los componentes técnicos y metodológicos (normas técnicas).

Mejía (2004) afirma que la homogeneización del lenguaje en la presentación de la información financiera es uno de los objetivos centrales de la *Nueva Arquitectura Financiera Internacional*, entendida ésta como “el conjunto de acuerdos para promover la eficiencia y estabilidad del sistema financiero internacional”, centrándose en cinco ámbitos principales, entre los que destacan la mayor transparencia y promoción de normas y prácticas óptimas, y el refuerzo de políticas, sistemas financieros y fundamentos institucionales de los países. De esta forma, al estar la contabilidad incluida como uno de los componentes básicos de la *Arquitectura Financiera Internacional*, se debe desarrollar un marco normativo internacional que permita reconocer, medir, valorar, presentar y revelar la información que exige el actual mundo de los negocios, fundamentándose en la confianza y en la transparencia. Al proceso de creación de este marco normativo homogéneo se le conoce como *regulación contable internacional*.

Esta regulación contable internacional nace como consecuencia del proceso de globalización de la economía, pues, como se ha dicho anteriormente, en un mundo globalizado, se hace necesaria la existencia de un medio que permita el acceso a la información financiera de las empresas en países foráneos, y la contabilidad cumple este rol mediante la emisión de estados financieros los cuales sean útiles para la toma de decisiones de una amplia gama de usuarios alrededor del mundo.

En este sentido, debe entenderse que en un mundo globalizado, para que la información financiera sea útil para la toma de decisiones, debe proveer información que pueda ser entendida de manera uniforme por los distintos usuarios de diferentes países, y que pueda ser comparada en cualquier parte del mundo con entidades de la misma naturaleza. De esta forma, y para lograr el objetivo de proveer información útil para los usuarios de todos los países, la contabilidad debe apoyarse en normas comunes que sean de *aceptación general* a nivel mundial y que permitan comparar los estados financieros de las distintas entidades en el marco de la globalización económica mundial.

Talla (2009) explica que la regulación contable internacional ha sido el deseo latente de muchos a lo largo del tiempo, sin embargo, por diversas causas, es un proceso que ha sido apremiante en las últimas décadas. Entre las razones que el autor considera relevantes para acelerar el proceso, destaca la inminente globalización de los negocios y de los mercados de capitales, así como, la creciente necesidad de obtención de financiamiento internacional por parte de las entidades.

En este sentido, el autor explica que el uso de un sistema contable uniforme a nivel mundial es importante para una competencia efectiva en los mercados de capitales, ya que de lo contrario, es improbable que los mercados sean capaces de evaluar, sobre la misma base, entidades que preparan su información financiera de acuerdo con diferentes principios contables. Esta divergencia entre los PCGA utilizados para preparar los estados financieros trae como consecuencia que los distintos mercados exijan a las entidades que preparen su información financiera de acuerdo con los PCGA vigentes en el país donde radican dichos mercados, o que presenten una conciliación de los estados financieros elaborados sobre PCGA locales con respecto a los PCGA del mercado en el que quiere operar, condición que indiscutiblemente incrementa los costos de preparación de los estados financieros. Esta situación se puede evitar al utilizar normas internacionales de contabilidad que sean de aceptación general.

De esta manera, podría decirse que la regulación contable internacional lograría de manera inmediata dos objetivos importantes: por una parte, evitaría que las empresas tuvieran que preparar sus estados financieros de acuerdo a varios cuerpos normativos (el de su país de origen, y el de los países en los que se encuentren los mercados en los que quiera operar), y por otra parte, se evitaría que, como consecuencia del uso de varios cuerpos normativos, puedan presentarse en un mismo período resultados distintos, lo cual claramente comprometería la credibilidad y fiabilidad de las cifras presentadas.

En este sentido, Túa (2010) expresa que uno de los efectos que se pretenden conseguir mediante la regulación contable internacional es la

“consecución de cotas más elevadas de seguridad jurídica de los interesados en la información financiera, tanto de los preparadores de la información financiera como de los usuarios, pasando por los vigilantes de la razonabilidad de la información, los auditores” (p. 260).

De esta forma, quien espera ser entendido, debe expresarse en un lenguaje común. La regulación contable internacional implica que exista a nivel mundial un conjunto de principios que sean uniformes, que al ser utilizado por los distintos países, traiga como consecuencia que emisión de normas en materia contable no sea responsabilidad de los organismos de cada país, sino de organismos internacionales que se encarguen de la emisión de normas internacionales, y como consecuencia de esto, la tarea de los organismos nacionales será únicamente la de supervisar la correcta aplicación de dichas normas por parte de los encargados de su aplicación.

Podría decirse que la crisis de la información financiera que se desató a finales del siglo XX e inicios del siglo XXI, se constituye como la premisa mayor para la justificación de la regulación contable internacional de las prácticas contables, a través de los principios y normas emitidas por organismos acreditados y reconocidos mundialmente, que deben ser observados y utilizados por parte de las entidades de todos los países. En las normas internacionales se desarrollan los criterios relativos al reconocimiento, valoración, medición y revelación de la información contenida en los estados financieros, teniendo como premisa fundamental que los estados financieros presenten información ajustada a la realidad que sea útil para la toma de decisiones de los distintos usuarios. Así, para lograr que la información presentada en los estados financieros sea de utilidad; estas

normas contables internacionales son diseñadas tomando como base ciertas características, cuyo cumplimiento supone que dichos estados presenten información que sea útil para la toma de decisiones de los usuarios.

Tal como se dijo anteriormente, el proceso de regulación contable internacional tiene sus inicios a finales del siglo XIX, cuando se hablaba de normatización contable a través de los principios de contabilidad. De esta manera, para caracterizar la evolución de la regulación contable internacional en la presente investigación, se dividió dicho proceso en cuatro etapas, atendiendo a los cambios que la autora considera importantes: la primera etapa en la que se estudia la evolución de los PCGA hasta antes del año 1930, cuando ocurrió la Gran Depresión en los Estados Unidos de América (1929); la segunda etapa hasta el año 1973, cuando se crea el IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés); la tercera etapa hasta el año 2001, cuando el IASC pasa a ser el IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés); para finalizar con la cuarta etapa desde 2001 hasta la actualidad.

El proceso de regulación contable internacional hasta el año 1930: El comienzo

Todas las disciplinas, teorías, conceptos y saberes se desarrollan a través de la historia. Un pensamiento conduce a otro. Evolucionan a medida que surgen las necesidades, y los cambios en las técnicas ocurren gradualmente, ya que se hacen necesarias nuevas prácticas para actualizarse a las circunstancias existentes en el entorno, que también son cambiantes.

En la era inicial de la actividad comercial, la actividad contable satisfacía en su mayor parte, las necesidades de información de los dueños, ya que

había poco interés en la información contable por parte de terceros. Más adelante, aparecen los acreedores y prestamistas como entes que aportan capital, lo cual trajo como consecuencia que al menos existieran dos usuarios interesados en la información financiera de una entidad: los dueños y los acreedores. Sus necesidades en este momento se satisfacían con la preparación de un estado de activos y pasivos acompañado de un estado de ganancias.

Posteriormente, a finales del siglo XIX se empezaron a conformar las sociedades para llevar a cabo los negocios. Arthur Andersen & Co (1974) comentan que esta situación propició un acercamiento entre lo contable y lo legal, ya que en esa época “se buscaron en los tribunales respuestas a algunas cuestiones contables, y, dada la carencia de normas contables, los tribunales resolvían los conflictos indicando lo que ocurría en la práctica, lo que a menudo confundía en vez de aclarar” (p. 24). De esta forma, se vislumbró la necesidad de desarrollar un conjunto sólido de principios de contabilidad, que sirviera de sustento a la práctica.

De esta forma, las sociedades evolucionaron y algunas de ellas pasaron a ofrecer públicamente su capital en las Bolsas de Valores. Ya en el año 1903 se encontraban inscritas en la Bolsa de Valores de Nueva York treinta y siete (37) compañías. La participación de las entidades en los mercados públicos trajo como consecuencia que existieran propietarios no permanentes (aquellos que compraban las acciones a través del mercado de valores y luego las transferían a terceros mediante su venta). De esta forma, la organización del negocio era permanente, pero su propiedad era transitoria, ya que se encontraba representada por diversos accionistas que cambiaban

continuamente, y por lo tanto, generalmente no se involucraban en las actividades del negocio, lo que traía como consecuencia que sus necesidades de información fueran distintas. Por lo tanto, surge un nuevo usuario de la información financiera: los inversionistas. De esta manera, a finales del siglo XIX y comienzos del siglo XX surgió la idea de considerar el balance general y el estado de ganancias y pérdidas como el medio para proporcionar información acerca de la situación de los negocios.

Jané (1992), asegura que es en los Estados Unidos de Norteamérica en donde se inicia el proceso de instauración de normas y principios contables con incidencia mundial al crearse en la ciudad de Nueva York, la Asociación Americana de Contadores Públicos en el año 1886. En ese año, se promulga el acta para regular la profesión del contador público, que es la primera norma existente. Los demás estados siguieron el ejemplo de Nueva York, y por esto, en el año 1902 se integran todas las Asociaciones en la Federación de Sociedades de Contadores Públicos, instituto que dio origen en 1905 a la Asociación Americana de Contadores Públicos (*American Association of Public Accountants* -AAPA, por sus siglas en inglés).

Ulteriormente, debido al auge de que había adquirido la profesión contable, la Asociación americana de Contadores Públicos creó un comité especial cuyo objetivo era el de elaborar un plan para lograr una mayor homogeneización de la estructura de la profesión. Este Comité especial proponía la creación de una única asociación que agrupara a todos los contadores y que, conjuntamente con las organizaciones gubernamentales, unificara la legislación que debía regir la profesión. Es así como en el año 1916 nace el Instituto Americano de Contadores Públicos (*American Institute of*

Accountants -AIA, por sus siglas en inglés). Este organismo se encargó de regular los exámenes para la obtención del título de Contador Público Certificado, y de regular las actuaciones contables emitiendo sus *Boletines Especiales*, que comenzaron a difundirse a partir de 1918.

Alrededor del año 1921 las actividades bursátiles en la Bolsa de Valores de Nueva York repuntaban, el clima generalizado de prosperidad impulsó a los inversionistas a adquirir acciones de las empresas que cotizaban con la finalidad de revenderlas cuando éstas aumentaran su valor. Para esto, recurrían a las instituciones financieras a solicitar préstamos, por lo que las operaciones de financiamiento también se vieron aumentadas. El resultado histórico de esto, ampliamente conocido, fue una caída radical el 29 de octubre de 1929, que originó una profunda crisis en todos los sectores de la economía. Ante esta situación, el gobierno del entonces presidente de los Estados Unidos de América, Roosevelt, propuso una reforma al sistema bancario y bursátil, y es en este momento en que la Bolsa de Valores de Nueva York solicita al Instituto la creación de un comité para que se encargue de aconsejar a la Bolsa de Valores acerca de cuestiones relacionadas con la contabilidad y la auditoría, emitiendo declaraciones que pudieran tener peso dentro de la profesión contable.

El proceso de regulación contable internacional desde 1930 hasta el año 1973: Su avance

Como resultado de la caída de la bolsa de valores en 1929 en los Estados Unidos de América, la Gran Depresión subsecuente, y el considerable descontento de los usuarios con respecto a los informes de contabilidad, el gobierno federal estadounidense, las bolsas de valores, y la propia profesión

contable, pusieron todos sus esfuerzos en mejorar la credibilidad de la actividad contable frente a la comunidad en general. De esta forma, las necesidades de los diversos grupos de usuarios fueron el motor que propició la elaboración de las normas contables.

Durante la década de 1930, los tribunales legales se apartaron de las cuestiones contables, y así se fueron otorgando mayores facultades a los organismos reguladores. En este orden de ideas, en el año 1933 la Bolsa de Valores de Nueva York, obligó a que las sociedades sujetas a su control manifestaran en su propio balance los principios seguidos para su elaboración. Así, a medida que el AIA aprobaba nuevas reglas, estas se iban convirtiendo en obligatorias para las empresas que cotizaban en bolsa. Para velar por el cumplimiento de lo anterior, se crea, junto con la Ley de Intercambio de Valores, en el año 1934, la Securities and Exchange Commission (SEC), cuya misión era “proteger a los inversionistas, mantener mercados justos, ordenados y eficientes, y facilitar la formación de capital” (Disponible: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>).

Posteriormente, en el año 1957 el AIA se convierte en el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA, por sus siglas en inglés), organización que viene a agrupar a los profesionales de la contaduría pública y la auditoría, dicta normas de actuación y códigos de ética profesional. En este sentido, la SEC junto con el AICPA, se erigieron como organismos facultados para elaborar principios que regirían la emisión de los estados financieros, y establecer las prácticas contables que habrían de seguirse.

Después de la segunda guerra mundial (1939-1945) ocurrió una expansión de los negocios internacionales. Hasta ese momento, los negocios comprendían fundamentalmente el comercio de materias primas, mercancías y servicios, sin embargo, en la década de los 1960, un fenómeno que destaca es el desarrollo de las compañías multinacionales y el aumento de los movimientos transnacionales de capital. Esta situación hace que sea vital la necesidad de un lenguaje común para comunicar hechos acerca de la situación financiera, los resultados y las transacciones, hechos y condiciones que afecten a las entidades de las que se participan.

A medida que aumentó el número de empresas multinacionales, creció la necesidad, por parte de quienes preparaban la información y de quienes la usaban, de contar con un cuerpo normativo contable que se aplicara de igual forma en todos los países en los que operara la entidad, para asegurarse que los resultados pertenecientes a cada una de las partes de la entidad ubicadas en países diferentes, se informasen sobre una base comparable y coherente con la utilizada por las demás partes.

De esta forma, aunque los boletines emitidos por el AICPA, a pesar de tener problemas para su aplicación, contaron con una gran difusión y aceptación, el Instituto se planteó la necesidad de crear un programa dedicado a la investigación contable, y es así como en el año 1959 nace la Junta de Principios de Contabilidad (*Accounting Principles Board* -APB, por sus siglas en inglés), organismo cuya función primordial era la de seguir emitiendo los principios contables y que posteriormente fue sustituido en 1973, por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (*Financial Accounting Standards Board* -F.A.S.B., por sus siglas en inglés).

Ahora, a pesar de no ser los Estados Unidos de América los primeros interesados en desarrollar un conjunto de normas de contabilidad aplicadas a nivel internacional, fue quien tomó el primer paso en 1962, mediante el AICPA, cuando su director ejecutivo Jhon L. Carey escribió "A través de un Comité de relaciones internacionales del Instituto que ha sido reactivado, fue realizado un vigoroso programa para motivar la cooperación internacional entre profesionales de la contaduría, para mejorar el intercambio de información, y eventualmente acordar estándares comunes" (Camfferman y Zeff, 2007, p. 25)

Adicionalmente a los esfuerzos del AICPA, las universidades empezaron a ofrecer carreras de estudios de comercio internacional en las décadas de 1950 y 1960, por lo que a comienzos de la década de los 60, la contabilidad internacional se posicionaba como uno de los objetos de estudio más importantes del momento por académicos y doctrinarios de la época, quienes publicaron numerosos artículos y monografías al respecto, resaltando en ellas los problemas relacionados con la falta de comparabilidad en los estados financieros emitidos en los distintos países.

Sin embargo, los esfuerzos llevados a cabo en los Estados Unidos de América parecieron ser hechos de manera unilateral, y no es sino hasta 1966 cuando se evidencia verdaderamente un ejemplo de cooperación internacional.

En la década de 1960 se exige a las empresas que cotizan en el mercado de valores del Reino Unido, presentar su información financiera utilizando *estándares internacionales*, por lo que es en este periodo que efectivamente se marca el inicio del proceso de regulación contable internacional. En el año

1966, se propone la creación del Grupo de Estudio Internacional de Contadores (*Accountants International Study Group* -AISG, por sus siglas en inglés).

La iniciativa para la creación de este grupo de estudio la tuvo Sir Henry Benson, un pensador progresista, y presidente del Instituto de Contadores Colegiados de Inglaterra y Gales. Este grupo de estudio estaría compuesto por el Instituto de Contadores Colegiados de Inglaterra y Gales (ICAEW), el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), y el Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA). El objetivo del Grupo de Estudio planteado por Benson era el de construir conjuntamente las mejores prácticas de contabilidad y auditoría, tomando como base las prácticas de los tres países, estudiando sus diferencias, fortalezas y debilidades, para así exponer sus descubrimientos al mundo. Este Grupo de Estudio ayudó a sentar las bases para la regulación internacional de las normas de contabilidad.

El proceso de regulación contable internacional desde 1973 hasta el año 2001: La normatización

Por su propia naturaleza, las compañías internacionales se desarrollan en ambiente de riesgos y complejidades que no existen en empresas locales. La contabilidad por sí sola no puede encargarse de resolver todas estas situaciones, sin embargo, la existencia de normas contables sólidas, uniformes y aceptadas internacionalmente para la preparación de los estados financieros con propósitos de información general, eliminaría al menos los problemas de

comunicación que traen consigo dificultades en cuanto a la planificación de las operaciones internacionales del negocio.

Es por esto que en el año 1972, Sir Benson, por cuya iniciativa había nacido en 1966 el AISG, propone, después de discutirlo con el AISG, crear el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee* –IASC, por sus siglas en inglés). El Comité toma su sede principal en la ciudad de Londres. Su fin último era promover la el uso de normas de contabilidad que fueran de carácter internacional, para así disminuir las diferencias en las prácticas contables entre países.

El acuerdo para crear el IASC es finalmente firmado en junio de 1973 por los representantes de organismos profesionales de contabilidad de distintos países. El IASC fue el primer organismo el cual intentó emitir normas de contabilidad de carácter internacional. Según lo expuesto por Zeff (2012), “en 1973, pocos países tenían comités o juntas cuyas recomendaciones influenciaran el curso de la práctica contable” (p. 125). Cronológicamente, estos países se componían de: Estados Unidos de América, Reino Unido, Canadá, Francia, Japón, Australia y Nueva Zelanda. Por su parte, Holanda y Sudáfrica habían fundado organismos similares recientemente.

Los nueve países a cuyos organismos de contabilidad Benson invitó a unirse al IASC fueron, alfabéticamente: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido e Irlanda (unidos). Cada país estaría representado por una delegación de, a lo sumo, tres miembros: dos que decidían el voto de la delegación y un observador. Cada delegación tenía un voto. Los organismos de contabilidad nacionales, representados por la delegación correspondiente, firmaron el Acuerdo y

Constitución del IASC, afirmando que harían sus “mejores esfuerzos” para promover el uso de las normas del IASC en sus respectivos países. Posteriormente, en la década de 1980 el número de delegaciones en la junta se incrementó gradualmente a 14, con la adición de Sudáfrica, Nigeria, Italia, Taiwán y una delegación de analistas financieros. Como hecho curioso, cabe destacar que en este mismo año se constituye el FASB, organismo que a pesar de no emitir normas contables de carácter internacional se erige como un organismo similar al IASC.

De esta forma, el IASC surgió como un organismo independiente perteneciente al sector privado. “El objetivo del IASC era emitir normas “básicas”, llamadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), sobre las que se esperaba llevarían a la armonización de las normas de contabilidad en todo el mundo” (Zeff, 2012, p. 126). Una de las principales intenciones para la creación del IASC era la incorporación de una mayor cantidad de países, con la finalidad de que las normas que se emanaran desde el organismo se difundieran y aceptaran rápidamente a nivel mundial.

Con el paso del tiempo, el IASC se erigió como el único organismo emisor de normas internacionales de contabilidad competente a finales de la década de los noventa, momento en que la Unión Europea (UE) estaba en proceso de creación de un mercado de capitales interno y la Comisión Europea estaba buscando una alternativa a los U.S. GAAP (emitidos por el FASB), como la fuente de las normas de contabilidad exigidas a las compañías de la UE que cotizaban en ese mercado, situación que propició que la organización se ganara paulatinamente el respeto y el apoyo, inicialmente de organismos nacionales de contabilidad, luego de emisores de normas nacionales y

finalmente de los organismos reguladores en los principales mercados de capitales, así como de los preparadores y usuarios de los estados financieros alrededor del mundo (Zeff, 2012).

La controversia acerca de quién debería ser el organismo emisor de las normas internacionales de contabilidad no tardó en aparecer. El IASC enfrentaba periódicamente retos de otros organismos. Durante los setenta y los ochenta, las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, que habían comenzado a interesarse en los reportes financieros de empresas multinacionales, cuestionaron la primacía del IASC para emitir normas internacionales de contabilidad. Las opiniones expresadas por los dos organismos eran que el IASC carecía de legitimidad porque era una creación de la profesión contable, con sus propios y reducidos intereses particulares. La Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* –IFAC, por sus siglas en inglés), que fue fundada en 1977, intentó en dos ocasiones durante los ochenta poner al IASC bajo su tutela, proponiendo una fusión, pero el IASC evitó ambos intentos y permaneció independiente.

El número de delegaciones ante la junta pasó de 14 a 16 para 1996. Corea y Jordania, sucediendo a Nigeria y Taiwán, rotaban. En los años noventa, delegaciones de la India, Malasia y Suiza, así como una delegación de ejecutivos financieros, sucedieron a las delegaciones de Italia, Corea y Jordania, y todas permanecieron en la junta hasta el año 2000.

Durante los años 1993 y 1994 nació un grupo conocido como el G4+1, el cual agrupaba cuatro grandes emisores de normas nacionales: Reino Unido, Estados Unidos de América, Canadá y Australia (y un representante

normalmente un secretario general del IASC, quien asistía como observador). La idea de este grupo era anticipar sus pensamientos sobre asuntos antes que lo hiciera el IASC. Estos cuatro emisores de normas tenían marcos conceptuales y culturas contables similares, y era mucho más fácil para ellos intercambiar opiniones solamente entre ellos que en las reuniones de la junta del IASC, con muchas delegaciones de países con orientaciones históricas contables muy diferentes. Posteriormente, en el año 1996 el emisor de normas de Nueva Zelanda se unió como el quinto miembro del G4. Se pensaba que este grupo tenía intenciones de dirigir las deliberaciones del IASC hacia sus propias soluciones y de que pudieran albergar la ambición de competir con el IASC para convertirse en el emisor de normas mundial, ya que los cinco emisores de normas tenían buen financiamiento y buen personal, y dos de ellos, el FASB y la Accounting Standards Board de Reino Unido, estaban ubicados en los dos mercados de capitales más grandes del mundo. Esto no pasó de un simple temor, sin embargo, tres de sus miembros se convertirían posteriormente en figuras clave en la organización del IASB a partir del año 2000.

En el año 1997 se estableció el Comité de Interpretaciones de las NIC (*Standards Interpretation Committee* –SIC, por sus siglas en inglés), con la fiel tarea de examinar temas dentro de la contabilidad en las que se consideraba necesaria una orientación. Posteriormente, en febrero del 2000, la SEC emitió un comunicado que trataba la aceptabilidad de las NIC; esto significó el reconocimiento de las normas internacionales de contabilidad por parte de las bolsas de valores en todo el mundo. Luego, en el mes de mayo, la Organización Internacional de Comisiones de Valores (*International*

Organization of Securities Commission -IOSCO, por sus siglas en inglés) respalda el uso de las NIC en las empresas que cotizan en mercados de valores foráneos.

Los directivos del IASC tenían razones para creer que la IOSCO estaría reacia a aprobar sus normas a menos que se reestructurara para que los reguladores, incluyendo especialmente la SEC, pudieran confiar en que la junta, a futuro, sería un emisor de normas de alta calidad. “Un organismo de medio tiempo con un personal relativamente pequeño, con comités directivos voluntarios a cargo de elaborar las normas, que sesiona en pleno con unas 60 a 70 personas sentadas en una inmensa mesa no inspira mucha confianza” (Zeff, 2012, p. 138). De esta forma, se crea en 1997 un Grupo de Estudio Estratégico cuyo objetivo era el de proponer un organismo emisor de normas más efectivo y confiable.

En septiembre de 1999, el jefe de contabilidad de la SEC, manifestó al grupo de estudio, su opinión en cuanto a que el organismo reestructurado, para poseer “autoridad y legitimidad”, tenía que ser relativamente pequeño, independiente, de tiempo completo, asistido por un personal de investigación grande y con un debido proceso abierto y sólido, cuyo criterio predominante para ser miembro de la junta, era la pericia técnica, no el origen geográfico. Esto, según Zeff (2012) “significaba que la SEC hacía referencia a un organismo similar al FASB” (p. 138).

En este documento, la SEC planteó 26 preguntas relativas a la calidad y la solidez de las normas emitidas por el IASC, el papel del auditor al aplicarlas, y el papel de los organismos reguladores en su interpretación y aplicación. Así mismo, la SEC contempló que “aunque las normas usadas deben ser de

alta calidad, también deben ser soportadas por una infraestructura que asegure que las normas son rigurosamente interpretadas y aplicadas” (Zeff, 2012: p. 138).

Los elementos en dicha infraestructura, propuestos por la SEC, incluían:

- (a) emisores de normas de contabilidad y auditoría efectivos, independientes y de alta calidad;
- (b) normas de auditoría de alta calidad;
- (c) firmas de auditoría con controles de calidad efectivos en todo el mundo;
- (d) aseguramiento de la calidad de la profesión, y
- (e) activa supervisión regulatoria.

De esta forma, en la reunión de la junta del IASC en noviembre de 1999, se determinó acordar un plan de reestructuración acorde con las demandas de la SEC, ya que para la junta era impensable que un emisor de normas global no tuviera el apoyo del país con el mercado de capitales más grande del mundo. De esta forma, el grupo de estudio procedió luego a completar los detalles del nuevo diseño.

En mayo del 2000 todos los organismos miembros del IASC –143 organismos profesionales de contabilidad en 104 países– aprobaron la reestructuración, incluyendo la nueva Constitución sobre la que se regiría el organismo emisor de normas, haciéndola definitiva. Con esta decisión, la profesión contable mundial le cedió su “titularidad” al IASC, organismo que mediante esa nueva Constitución se conocería como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board* – IASB, por sus siglas en inglés).

El proceso de regulación contable internacional desde el año 2001 hasta la actualidad: La internacionalización

La sorpresiva propuesta por parte de la Comisión de Valores Europea en el año 2000 para comprometer a las compañías de la UE a que adoptaran las Normas Internacionales de Contabilidad antes del 2005, atrajo la atención mundial, y otros países comenzaron a tomar en serio al entonces IASC como el emisor de normas de contabilidad mundial. Con esta aceptación generalizada de sus normas, el IASB (antes IASC) entró a los juegos de altas apuestas donde las compañías y gobiernos se volvieron jugadores activos, y los reguladores tomaron asiento en la mesa de juego. De esta forma, en 2001, el IASC fue reestructurado, dando origen al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board - IASB*, por sus siglas en inglés), una organización privada sin fines de lucro, bajo la organización y supervisión de la Fundación IASC (*International Accounting Standard Committee Foundation - IASCF*, por sus siglas en inglés).

Con esto, al entrar en vigencia la nueva Constitución, que contenía los cambios propuestos para la reestructuración del IASC, la Fundación IASC pasaría a ser el organismo encargado de emitir las Normas Internacionales de Información Financiera, a través del IASB. El gobierno de la Fundación IASC es ejercido por diecinueve administradores. Entre las responsabilidades de estos administradores se encuentran el nombramiento de los miembros del IASB y de los consejos y comités asociados al mismo, así como la consecución de fondos para financiar la organización.

El documento creado para reformar el antiguo IASC se denomina "Constitución", y fue aprobado en marzo del 2000. En este documento se establecen los objetivos tanto de la Fundación IASC como del propio IASB. De esta forma, los objetivos de la Fundación IASC serían (Constitución de la Fundación IASC, 2000, párrafo 2):

- (a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para 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;
- (c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; y
- (d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

Es importante resaltar que el primer miembro de la junta reestructurada en ser elegido fue su presidente, David Tweedie, quien había estado sirviendo desde 1990 como presidente de tiempo completo del organismo emisor de normas de contabilidad en el Reino Unido, como miembro de la delegación de Reino Unido ante la junta del IASC desde 1995 y como el autor y primer presidente del G4+1. La junta estaba compuesta por al menos cinco miembros de firmas de auditoría, tres de compañías, tres de la comunidad usuaria y al menos un académico.

El recién constituido IASB tuvo su primera reunión oficial en abril del 2001. Sus normas se conocerían como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Entre las atribuciones otorgadas al IASB en la Constitución se encuentran (párrafo 31):

- (a) tendrá la responsabilidad completa sobre todas las cuestiones técnicas del IASB, entre las que se incluyen la preparación y emisión de Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera y Borradores de Normas, todos los cuales incluirán las opiniones disidentes, así como la aprobación final de las Interpretaciones del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) publicará un Borrador de Norma sobre cada proyecto y normalmente publicará un documento de discusión para comentario público sobre los proyectos importantes;
- (c) guardará completa discreción en el desarrollo y el seguimiento de la agenda técnica del IASB y sobre las asignaciones de proyectos sobre cuestiones técnicas: al organizar la conducción de su trabajo, el IASB podrá encargar las investigaciones detalladas u otros tipos de trabajos a los emisores nacionales de normas o a otras organizaciones;
- (d) (i) establecerá procedimientos para la revisión de comentarios hechos dentro de un lapso razonable;
(ii) normalmente formará grupos de trabajo y otros tipos de grupos de asesoramiento para recibir consejo sobre proyectos importantes;
(iii) consultará al Consejo Asesor de Normas sobre los proyectos importantes, la agenda de decisiones y las prioridades de trabajo; y
(iv) normalmente emitirá los fundamentos de las conclusiones con cada Norma Internacional de Contabilidad, cada Norma Internacional de Información Financiera y cada Borrador de Norma;
- (e) considerará el mantenimiento de audiencias públicas para discutir las propuestas de normas, aunque no es obligatorio el

- mantenimiento de una audiencia pública para cada uno de los proyectos; y
- (f) considerará la realización de pruebas de campo (tanto en países desarrollados como en mercados emergentes) para asegurarse de que las normas propuestas son factibles y válidas en todos los entornos, si bien no es obligatorio realizar pruebas de campo para cada uno de los proyectos; y
 - (g) dará explicaciones cuando no siga cualquiera de los procedimientos no obligatorios establecidos en los apartados (b), (d) (ii), (d)(iv), (e) y (f).

Así mismo, se crea en el año 2002 el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), que viene a sustituir al antiguo Comité de Interpretaciones (SIC). Este Comité forma parte de la Fundación AISC y se compone de doce miembros con derecho a voto y un presidente sin derecho a voto, todos ellos nombrados por los administradores. El Prólogo de las NIIF (2002), asegura que:

El papel asignado al CINIIF es el de preparar interpretaciones de las NIIF para que sean aprobadas por el IASB y, dentro del contexto del Marco conceptual, el de suministrar las guías oportunas sobre problemas de información financiera no contemplados específicamente en las NIIF (párrafo 2).

Según lo establecido en el párrafo 36 de la Constitución del IASB, el Comité debe:

- (a) interpretar la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y suministrar las guías oportunas sobre las cuestiones de información financiera que no estén específicamente contempladas en las NIC y las NIIF, dentro del contexto del Marco Conceptual; y además realizará otras tareas a requerimiento del IASB;
- (b) tener en cuenta, al llevar a cabo su trabajo según se especifica en el apartado (a) anterior, el objetivo del IASB de trabajar

- activamente junto con los emisores nacionales de normas para conseguir la convergencia de las normas contables nacionales y las NIC y NIIF, hacia soluciones de alta calidad;
- (c) publicar, después de obtener la autorización del IASB, los Borradores de Interpretación para comentario público, y considerar los comentarios recibidos en un lapso razonable, antes de finalizar la Interpretación; e
 - (d) informar al IASB y obtener del mismo la aprobación de las Interpretaciones finales.

Por medio de la Constitución, también se crea el Consejo Asesor de Normas (SAC), cuyos miembros serán nombrados por los administradores.

Los objetivos de este Consejo serán (párrafo 37):

- (a) brindar asesoramiento al IASB sobre las decisiones de agenda y las prioridades de su trabajo;
- (b) informar al IASB de las opiniones que las organizaciones y los individuos del Consejo tienen sobre los proyectos de más importantes de emisión de normas, y
- (c) brindar otros asesoramientos al IASB o a los Administradores.

Para llevar a cabo su actividad, los recursos financieros del IASB son aportados por compañías y firmas de la iniciativa privada de diversos países destacando, Estados Unidos, Alemania, Japón, Reino Unido, Francia, Australia, Holanda y Suiza. En el caso de México la aportación es mínima, pues hoy en día CEMEX es la única compañía que participa.

En noviembre de 2004, los administradores de la Fundación IASC propusieron una serie de cambios en la estructura del IASB, entre los que destacan:

- (a) aumentar el número de administradores del IASB de 19 a 22;
- (b) mantener la situación actual de dos miembros a tiempo parcial del IASB;

- (c) facilitar la combinación de perfiles requerida en el IASB. Los mínimos de cinco auditores en activo, tres elaboradores de información financiera, tres usuarios y un académico serían sustituidos por una *mezcla apropiada de experiencia y práctica entre auditores, elaboradores, usuarios y académicos*, incluyendo como mínimo a un miembro del IASB con experiencia reciente en cada uno de dichos ámbitos;
- (d) otorgar a los administradores el derecho a comentar y hacer sugerencias sobre la agenda técnica del IASB, pero ninguna capacidad para decidirla; y
- (e) aumentar el voto para los borradores de propuesta, las normas y las interpretaciones de una mayoría simple a nueve de los 14 miembros del IASB.

Del estudio anterior puede visualizarse que la regulación por parte de diversos organismos ha estado presente a lo largo de la historia, lo que ha cambiado en cada momento ha sido la manera de concebir la idea de *generalmente aceptado* que poseen los principios de contabilidad. En sus comienzos, la regulación contable nace por la necesidad de establecer pautas de comportamiento para quienes llevan a cabo la actividad de registro en los libros de contabilidad, en aquel momento las necesidades de información se limitaban a dos usuarios principales: los dueños – propietarios, y cerca de 1930 , los acreedores.

En ese período se vieron numerosos esfuerzos para establecer este organismo emisor de normas y prácticas contables, muchos de ellos reguladores nacionales quizá con ansias de regular las actividades en el mundo entero. Sin embargo, el primer intento real de instaurar un organismo

emisor de normas que pudieran ser consideradas de carácter internacional, fue el del Grupo de Estudio formado por tres países en 1966, seguido por el IASC, constituido en el año 1973, organismo que emitió por primera vez una norma de contabilidad llamada *internacional* y reconocida como tal por la comunidad contable en general, y que después de muchas pugnas se reestructuró en el año 2001 para convertirse en el actual IASB, con la finalidad de conseguir el ansiado reconocimiento como *organismo emisor de normas internacionales de contabilidad, de reconocimiento y aceptación general*.

CAPÍTULO V

LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD EN LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

Siendo la contabilidad una profesión aplicada, resulta difícil deslindar la teoría de la práctica, por lo que el tema de los principios de contabilidad ha sido ampliamente discutido a lo largo de la historia por numerosos estudiosos, tales como Mattesich, Túa, Hendriksen y Zeff, entre otros, pues han venido representando el fundamento de la teoría contable y, al mismo tiempo, del ejercicio profesional de los contadores públicos.

La conformación de los principios básicos de contabilidad se produce en íntima vinculación con la regulación profesional, ya que desde el mismo momento en que empiezan a emitirse reglas o normas cuyo objetivo es la homogeneización de las prácticas contables, éstas reciben el nombre de *principios*. Posteriormente, a la par de estas reglas, comienzan a emitirse normas de carácter más teórico, cuya finalidad es la de explicar los fundamentos de las prácticas contables, las cuales también se engloban dentro del concepto de *principios contables*. Es por esto que, el concepto de *principio de contabilidad generalmente aceptado* puede aplicarse tanto a los fundamentos básicos de la contabilidad, como a las reglas concretas aplicables a situaciones o hechos específicos (Cañibano, Tua, López, 1985).

Desde la óptica de la regulación contable, los principios contables (ya se traten de los fundamentos o las reglas concretas) deben tener la connotación

de *generalmente aceptados*, y esto implica, originalmente, dos cosas: que sean emitidos por un organismo con autoridad y reconocimiento para esta tarea, y que se deriven de la práctica más frecuente o la más extendida y conocida. De esta forma, para Cañibano, Tua y López (*ob. cit.*), un principio de contabilidad generalmente aceptado es:

una regla o noción fundamental con origen en la propia práctica, avalada por su habitualidad y con el respaldo de un organismo armonizador, que la hace de obligado cumplimiento en atención bien a su amplio grado de difusión, bien al hecho de ser la más recomendable (p. 297)

Es de hacer notar que esta definición hace referencia al concepto original de los principios contables, sin embargo, dado que el objetivo fundamental del proceso de regulación contable internacional es el de unificar criterios contables en todos los países del mundo, a través de la emisión de normas y principios de carácter internacional, se ha dejado a un lado la idea de escoger las prácticas contables tomando en cuenta tanto su habitualidad como su idoneidad, y se ha pasado a escoger las prácticas contables únicamente con base en su adecuación ante determinadas situaciones.

De esta forma, la emisión de normas internacionales para regular la práctica contable ha traído como consecuencia que se haya abandonado la metodología descriptiva para la emisión de principios contables, en favor de una metodología normativa, en la que los principios, reglas y normas contables se originan como consecuencia de un conjunto de objetivos, requisitos y características previamente acordadas, que condicionan la aceptación o el rechazo de la información financiera de las empresas, ya que estos objetivos, requisitos y características se constituyen como instrumentos de control de calidad de los mismos.

Cañibano, Tua y López (*ob. cit.*) establecen que la emisión de un cuerpo de principios que se encarguen de explicar los fundamentos de la práctica contable, constituyen auténticas *constituciones contables*, en el sentido más jurídico y sociológico del término, ya que dichos principios establecen un marco de referencia en el que ha de moverse no sólo la práctica contable, sino también las normas de contabilidad que se emitirán posteriormente. Esta es la razón por la que resulta indispensable que exista un cuerpo de principios básicos de contabilidad que sustenten y fundamenten la práctica contable, ya que si estos principios no existen, contienen lagunas, o no han sido suficientemente desarrollados para adaptarse a las necesidades del entorno, las reglas y normas contables emitidas considerando esta base, carecerían de sustento.

Por otra parte, la contabilidad es útil sólo si está al servicio del entorno económico que la rodea, y dado que los rasgos o características de ese entorno, condicionan a su vez la emisión de las reglas contables, se puede evidenciar que la contabilidad y su entorno se retroalimentan. De esta forma, para la estructuración de las reglas contables, deben enumerarse el conjunto de características que definen el entorno que rodea a la contabilidad, así como también debe establecerse el objetivo que pretende alcanzar la misma en ese momento, para luego, tomando esta información como base, formular los principios de contabilidad, ya que éstos deben estar sujetos a verificabilidad mediante su contrastación con la realidad. Así mismo, los principios contables no son leyes universales, por lo que la forma como se abordan y conciben puede verse afectada en la medida en que el entorno que les dio origen, cambie y evolucione. De esta forma, existe una íntima vinculación

entre las reglas y principios contables y el entorno que las rodea, ya que el entorno condiciona y justifica la existencia de las reglas y los principios, y éstos no pueden concebirse sin la existencia de un entorno al cual servir. En este sentido, Moonitz (1979), establece que “para que los postulados en contabilidad sean útiles, deben relacionarse necesariamente (inferirse de) un mundo existente y no de un mundo ficticio...”, ya que

...si un postulado es una ficción (es decir, una proposición arbitraria sobre el medio) producirá principios y reglas correctas, como resultado de la aplicación de los pasos lógicos que se requieren; pero estos principios y reglas se relacionarán con otro mundo (p. 421).

Ahora bien, en el mundo de la contabilidad, quienes ejercen la práctica contable generalmente carecen de tiempo para detenerse y evaluar las razones de sus prácticas. Hendriksen (1974) afirma que el término *sabiduría convencional* acuñado por Galbraith (1958) resulta apropiado para aplicarlo en la contabilidad. La *sabiduría convencional* es entendida como el “conocimiento tenido porque se acepta generalmente; las desviaciones con respecto a esta sabiduría convencional no siempre encuentran aceptación ni si quiera cuando se justifican plenamente” (p. 26). De esta forma, si bien puede decirse que la sabiduría convencional no brinda el cimiento para determinar los postulados básicos tal y como se conciben actualmente, no puede negarse que el pensamiento y la práctica actual están influidos por los acontecimientos pasados. Por consiguiente, a fin de entender los principios básicos de contabilidad y estudiar los diferentes abordajes que a lo largo del proceso de regulación contable internacional se les ha otorgado a los mismos, debe buscarse los orígenes del pensamiento contable y los cambios que han conducido a la evolución de la teoría de la contabilidad.

Al igual que en el capítulo IV, para estudiar los cambios ocurridos en la concepción y conformación de los principios de contabilidad, se divide la historia en cuatro etapas (explicadas anteriormente).

Los principios básicos de la contabilidad en la regulación contable internacional hasta el año 1930.

Esta época tan primitiva en la contabilidad no trajo consigo muchos aportes en cuanto a la conformación de los principios básicos de la contabilidad, ya que las prácticas contables se limitaban a la presentación de información para el dueño, y la contabilidad tenía como objetivo primordial el de registrar y dar a conocer las actividades de la empresa respecto de la utilización del activo confiado a ésta por el propietario. Sin embargo, a pesar de esta realidad, pueden observarse ciertos aspectos que, posiblemente sirvieron de fundamento para el nacimiento de los principios básicos de la contabilidad a partir del año 1930, cuando ocurre la gran depresión en los Estados Unidos.

La teneduría de libros, como oficio primitivo de la contabilidad, se remonta a los años 3.600 a.C., y algunos conceptos conocidos actualmente pueden atribuirse a los primeros períodos griego y romano. Sin embargo, es el origen de la teneduría de libros por partida doble el punto de inicio apropiado para el desarrollo de los conceptos y principios de contabilidad, cuya primera evidencia se remonta al año 1340.

A pesar de esto, según Hendriksen (1974) incluso en estas épocas remotas existieron distintos conceptos que se conocen y se aplican incluso en la actualidad. Por ejemplo:

- (a) la partida doble supone un concepto de entidad mercantil y de relaciones económicas,
- (b) el hecho de que las transacciones se registraran en función del dinero implica la existencia de un denominador monetario común para cuantificar las transacciones,
- (c) el empleo de cuentas de gasto supone al menos una comprensión parcial de la diferencia entre capital y utilidad.

En esta época, los libros de texto se enfocaban en explicar la teneduría de libros, haciendo hincapié en el libro diario como el registro más importante en el sistema. Los principios de contabilidad, por así llamarlos, se constituían como una lista de reglas que los profesionales debían memorizar y seguir en *la preparación de los asientos en el libro diario*.

La primera obra publicada para describir el método de la partida doble fue la de Fray Luca Pacioli en 1494. En esta obra se desglosan una serie de métodos que ayudan a comprender el razonamiento que sustenta los *registros contables*. Algunas consideraciones sobre los métodos de contabilización utilizados en la época representan soluciones que en ese momento se le dio a los problemas presentes en la contabilidad primitiva de ese momento, entre éstas se encuentran:

- (a) el principal objeto de la contabilidad era proporcionar información al dueño sobre el estado de sus activos y pasivos, por lo que la información tenía un carácter eminentemente privado,
- (b) el inventario debía incluir todas las posesiones del dueño (ropa, bienes domésticos y otras propiedades). Estos aportes debían cargarse a las cuentas por el valor de su aportación y abonarse al capital del propietario

(es importante resaltar que aunque visto de esta forma puede inferirse que no se cumple con el principio de *entidad* conocido actualmente, Green (1930) afirmó que era frecuente que los comerciantes llevaran un juego de libros para su hogar y otro para su negocio, separando así el negocio del dueño),

- (c) no existía el concepto de *ejercicio económico*, esto por alguna de dos razones: o tenían corta duración, o no eran continuos, ya que una vez cumplido ciertos objetivos mercantiles se procedía a liquidar la empresa, lo cual hacía que tampoco existiera la necesidad de hacer acumulaciones ni de diferir partidas,
- (d) la inexistencia de una unidad monetaria estable única hacía que debiera detallarse la explicación de las partidas en los libros contables, detallando el peso, el nombre del comprador o vendedor, tamaño o medida y el precio.

Es notorio, como a principios del siglo XVII uno de los acontecimientos significativos fue la práctica de determinar el saldo de las ganancias o pérdidas al cierre de cada ejercicio, y no al culminar cada negocio. Posteriormente, se introdujo una recomendación de que los balances debían prepararse a intervalos especificados, por lo que se introdujo el concepto de *ejercicio económico*. Adicionalmente, existen evidencias que en 1849 se pone de relieve, una y otra vez, la necesidad de mantener separadas las cuentas reales y nominales, por lo que puede inferirse la existencia de dos estados financieros, uno para cada tipo de cuenta.

Con el paso del tiempo, durante el siglo XIX y como consecuencia de una serie de acontecimientos económicos, el sistema de teneduría de libros

evolució en la contabilidad. Esta evoluci3n probablemente fue influida por los cambios ocurridos en las instituciones econ3micas y en los objetivos y usos de la informaci3n proporcionada por la contabilidad. De hecho, durante la segunda mitad del siglo XIX la industrializaci3n generada, primordialmente en Inglaterra y en los Estados Unidos, dio origen y expansi3n a la denominada contabilidad de costos, en la cual se introduce el concepto de la valoraci3n de los inventarios y el prorrateo de los costos de fabricaci3n en las unidades fabricadas, as3 como la adaptaci3n de los registros contables y la informaci3n proporcionada por la contabilidad para servir tanto a la direcci3n empresarial como a los accionistas y acreedores.

El auge de las empresas ferroviarias durante el siglo XIX y la regulaci3n gubernamental sobre las compa1as de servicios tambi3n influenciaron el desarrollo de la contabilidad, ya que se potenciaron las actividades de financiamiento, la adquisici3n y valoraci3n de activos, y adicionalmente, se instaba a que las empresas reguladas adoptaran pr3cticas de contabilidad y sistemas de contabilidad uniformes que permitieran realizar comparaciones.

Pero quiz3 la mayor influencia que hayan podido tener las empresas para aplicar normas y principios de contabilidad fue la imposici3n fiscal de las rentas aprobada a partir de 1909, ya que muchas empresas no llevaban registros contables antes de que fueran necesarios para fines impositivos. Al respecto, Hendriksen (1974) afirma que las leyes impositivas han sido causantes del desarrollo del pensamiento contable, ya que "dichas leyes tuvieron importancia para elevar la pr3ctica media de la contabilidad hasta las normas de las mejores pr3cticas de la 3poca" (p. 53). De hecho, muchos de

los casos tributarios que se llevaron a tribunales, dieron origen a conceptos contables.

Adicionalmente, el nacimiento y auge de las sociedades anónimas influyó en el desarrollo de los principios de contabilidad, tales como la *continuidad*, ya que la sociedad anónima proporcionaba un instrumento para la inversión del capital a lo largo de espacios de tiempo indefinidos; adicionalmente, como en la sociedad anónima los accionistas no tenían responsabilidad sobre las deudas de la empresa, se separó la empresa de los propietarios, afirmándose así el principio de *entidad*. Así mismo, mediante leyes, se indujo a las empresas a que obtuvieran saldos y cerraran sus cuentas periódicamente, presentando un balance *completo y equitativo* a las partes, por lo que se infieren los principios de integridad y equidad. Posteriormente, se inicia una tendencia hacia requerir revelaciones financieras adicionales en los estados financieros de las entidades, evidenciándose el principio de *revelación*, idea que se potenció en las entidades que cotizaban sus acciones en la Bolsa de Valores.

Respecto a la emisión de principios de contabilidad relativos a la presentación de los estados financieros, en 1894 la Asociación Norteamericana de Contadores Públicos adopta un acuerdo que recomienda que el orden de presentación de las partidas en el balance general debiera ser por orden de liquidez (del más líquido al menos líquido), enfocándose en el interés de los acreedores. Más adelante, en 1910 se nombró un comité que se encargaría de formular definiciones de términos técnicos de la contabilidad, con la finalidad de dar uniformidad a su significado.

En 1922 William Patton expuso y estudió algunas premisas y postulados básicos inmersos en el pensamiento contable de la época, en el que se suponía que los principios y procedimientos contables por partida doble, aplicados de manera correcta, llevarían siempre a conclusiones correctas, y facilitarían a los auditores su trabajo.

En su obra, Patton también expresa la necesidad inminente de realizar estimaciones y juicios en la contabilidad, afirmando que la propia estructura de la contabilidad está basada en suposiciones generales. Así mismo, la contabilidad presenta una serie de premisas, postulados y procedimientos fundamentales, que dada la naturaleza de la contabilidad, se justifican para que la misma logre su finalidad, ya que sin estas suposiciones sería imposible avanzar en la práctica contable.

Patton justifica la existencia de los postulados contables fundamentándose en el hecho de que a veces los contadores podrían olvidar sus propias premisas, y, por lo tanto, las limitaciones de su trabajo. Por lo que cuando el contador es capaz de ver las bases que sustenta su trabajo, y todas las implicaciones del mismo, es menos susceptible a cometer errores y a actuar de manera inapropiada.

De esta forma, los principios que Patton (1922) propone como supuestos básicos de la contabilidad (y su significado para la época) se resumen en los siguientes:

Entidad: resulta importante que el contador asuma que la entidad tiene una existencia aparte, y que realiza actividades que son independientes de las realizadas por quienes tienen parte de su propiedad. De esta forma,

El objeto de la contabilidad es el registro y el análisis de las operaciones que lleva a cabo dicha entidad; los libros y las cuentas

presentan la realidad de la entidad; los estados financieros de las operaciones y la situación financiera se refieren a la entidad; los activos son propiedad de la entidad; y las acciones son la propiedad que poseen sobre la entidad los propietarios (p. 473).

Negocio en marcha: se refiere a la continuidad de la entidad anteriormente definida. Esto se refiere a algo subjetivo, ya que nadie tiene la capacidad de efectivamente predecir el futuro de una entidad. Sin embargo, se asume que en ausencia de evidencia que indique lo contrario, la entidad continuará en sus operaciones, al menos en un futuro cercano. Este principio debe ser considerado al establecer prácticas y principios de contabilidad, especialmente cuando se trata de hacer valuaciones para la presentación de los estados financieros.

La ecuación del balance: el autor considera que este es un postulado técnico dentro de la contabilidad, y se refiere a la igualdad que debe existir en las entidades, entre el total de las propiedades y el total de las participaciones sobre dichas propiedades. El activo representa una declaración directa de las propiedades de la entidad y sus valores, el pasivo representa una declaración indirecta de los mismos valores; de esta forma, por una parte se listan las propiedades, y por la otra se lista la distribución que de las mismas se hace con respecto de quienes las financiaron.

La situación financiera y el balance general: este representa otro postulado asociado con el balance general. Los contadores asumen que todos los hechos que expresan la situación financiera de una entidad pueden ser presentados en dos clases: activos y pasivos, medidos ambos en una única unidad (el autor se refiere explícitamente al dólar). Esto quiere decir que “una declaración de activos y pasivos en dólares y centavos es la representación

completa de la condición financiera de una entidad en la fecha de dicha declaración” (p. 486). Sin embargo, el autor establece también dentro del postulado, que existen situaciones que no son susceptibles de ser medidas en dólares, por lo que no podrán informarse en el cuerpo del balance general. Resalta también que no sería conveniente suponer que la unidad de medida tiene un valor constante, pero aclara que no en ese momento no se habían desarrollado técnicas que intentaran subsanar esta situación, dando cabida al hoy conocido proceso del ajuste por inflación y la conversión de moneda extranjera.

Costo y valor en libros: el autor afirma que frecuentemente los contadores realizan ciertas suposiciones acerca de los costos y la valoración. En primer lugar, asume que el costo otorga un valor actual que puede utilizarse para el registro inicial. El autor asegura que esta suposición es una de las premisas más importantes dentro de la técnica contable, asegura que el costo es el único factor de medición disponible cuando se compra, construye o adquiere de alguna otra forma una propiedad.

Acumulación de costos e ingresos: el autor expresa que los contadores asumen que los costos se acumulan, esto quiere decir que los gastos que ocurren en la producción se identifican directamente con un trabajo en proceso. Sin embargo, limitan el concepto únicamente a los gastos, sin establecer la relación con los precios de venta de los productos (ingresos). Ya que, en otras palabras, “se asume que los gastos se acumulan pero que el ingreso neto o ganancia aparece sorpresivamente en algunas ocasiones específicas, cuando se vende” (Patton, 1922, p. 494). Según este principio, los contadores asumen

que el margen de ganancia o ingreso va a aparecer con respecto a una operación específica, y por lo tanto, no se acumula.

De esto puede concluirse que antes de 1930 la contabilidad se basaba más en reglas y métodos de contabilización que en principios básicos, y estas reglas estaban basadas principalmente en objetivos y supuestos implícitos en el entorno en el que se desarrollaba la actividad contable de la época.

Postulados básicos para la presentación de los estados financieros

En 1917, tanto la Junta de la Reserva Federal como la Comisión Federal de Comercio de los Estados Unidos, reconocieron la necesidad de normalizar la presentación de la información financiera para que fuera útil para los banqueros en el momento de solicitar un crédito, para esto, se preparó un memorando que fue presentado a los mismos banqueros y a las asociaciones bancarias para su estudio y crítica (esto fortalece lo concerniente a la *aceptación generalizada* de los principios de contabilidad). La versión final de este boletín se emitió en 1918 con el nombre de *Métodos Aprobados para la Preparación de los Estados Financieros* (Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements). Este boletín fue revisado en 1929 y se aprobó bajo el nombre de *Verificación de Estados Financieros* (Verification of Financial Statements). En ambas versiones, presentaban, entre otras, las siguientes observaciones y procedimientos, derivadas básicamente de las necesidades relativas a las entidades bancarias al momento de solicitar créditos:

- (a) las instrucciones se relacionan básicamente con la presentación de activos y pasivos corrientes;
- (b) la inventarios deben medirse al costo o al precio del mercado, el que sea más bajo;

- (c) respecto al activo fijo, el interés recaía en los cambios ocurridos durante el ejercicio, valoradas sobre la base del costo o de la tasación;
- (d) el gasto de depreciación se debía incluir en el estado de ganancias y pérdidas bajo el encabezamiento *deducciones a la utilidad*, junto con los intereses y los impuestos;
- (e) se hace una distinción entre *utilidad neta del ejercicio y ganancias y pérdidas del ejercicio* (las ganancias y pérdidas del ejercicio es aquella que resulta de restar cargos y sumar abonos a la utilidad neta del ejercicio);
- (f) los ajustes de ejercicios anteriores se tratan como aumentos o disminuciones del patrimonio;
- (g) se sugiere la presentación combinada del estado de ganancias y pérdidas y el superávit.

De lo anterior puede deducirse que en esta época algunos de los “principios” de contabilidad expresados eran realmente reglas específicas de registro y contabilización, en vez de principios básicos, esto quizá debido a que el pensamiento contable de la época estaba mucho más adelantado que las prácticas contables. Sin embargo, a finales de la década de 1920, términos como *negocio en marcha*, *costo original*, *realización* y *unidad monetaria* comenzaron a tomar fuerza.

Los principios básicos de la contabilidad en la regulación contable internacional desde 1930 hasta 1973.

Según el *Webster's Third New International Dictionary*, las definiciones más pertinentes a la palabra postulado parecen ser: (a) “una proposición ofrecida con la pretensión de que se dé por sentada o como axiomática”, (b) “una

hipótesis o supuesto fundamental”. Hendricksen (1974) afirma que la primera de estas definiciones supone que los principios de contabilidad son de aceptación generalizada, pero su validez es necesaria para la aceptación de otros postulados, normas o procedimientos que se desprenden de ellos. La segunda definición se refiere, por el contrario, a una hipótesis no probada todavía, y que puede no exigir prueba si conduce a ideas y procedimientos lógicos y a conclusiones útiles.

A raíz de la gran depresión ocurrida en el año 1929 en la Bolsa de Valores de los Estados Unidos, el énfasis de individuos ajenos a la profesión contable, e incluso de los mismos contadores, fue el de mejorar las prácticas contables para evitar eventos como los sucedidos. Es por esto que, el Instituto Norteamericano de Contadores nombró en 1930 un comité con el propósito de cooperar con la Bolsa de Valores de Nueva York, en favor de los intereses de los inversionistas, los contadores, y la propia Bolsa. Este comité estaba autorizado para considerar los problemas de los procedimientos de contabilidad con la finalidad de emitir declaraciones que pudieran tener peso para la profesión.

- (a) En este sentido, uno de los cambios más importantes, ocurrido a finales de los años 1920 y comienzos de los años 1930 fue la modificación del objetivo de la contabilidad. Anteriormente, la contabilidad tenía como objetivo proporcionar información a la gerencia y a los acreedores; ahora, el objetivo de la contabilidad era el de presentar información financiera a los inversionistas y accionistas. De esta forma, según Hendriksen (*ob. cit.*, p. 68) al cambiar el objeto de la contabilidad, cambia también la forma de

concebirse los principios de contabilidad, afirmación que sustenta mediante el siguiente ejemplo:

- (b) se resta importancia al balance general como exposición de valores, mediante una adhesión más estrecha al concepto de negocio en marcha, en contraposición a la liquidación;
- (c) aumenta el interés en el estado de ganancias y pérdidas, con un enfoque uniforme de la utilidad;
- (d) la necesidad de revelación plena de información financiera pertinente, mediante la presentación de estados financieros más completos y la utilización de notas al pie de las páginas;
- (e) se presta mayor interés en la consistencia y la presentación de informes.

En esta época, tanto el Comité Ejecutivo de la Asociación Americana de Contabilidad (AAA por sus siglas en inglés) como el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés), consideraron que las prácticas contables podrían mejorarse a través de la emisión de un marco que sirviera de base a las prácticas contables.

De esta forma, se inicia un programa de investigación dentro de la AAA como un intento para formular y obtener la aceptación de un grupo de principios de contabilidad interrelacionados, consistentes y comprensivos. La idea era que estos principios no fueran descripciones de los procedimientos a aplicarse, sino que constituyeran normas contra las cuales pudieran juzgarse los procedimientos.

Por su parte, hasta aproximadamente el año 1960, el AICPA dedicó su atención casi exclusivamente a resolver problemas y cuestiones específicas de la contabilidad, en vez de desarrollar principios generales de contabilidad.

Había aceptación generalizada acerca de la base del costo para la contabilización de las partidas, y en diversos lugares se presentaban la revelación, ordenación y clasificación correcta de las partidas dentro del balance general y del estado de ganancias y pérdidas, así como la manera de presentar estados financieros comparativos. Sin embargo, no es sino hasta 1955-1959 que se emite el primer Boletín sobre Terminología. Cabe destacar que las terminologías usadas no diferían de las reglas antes presentadas, ya que eran las mismas personas las que conformaban los comités.

Tanto académicos como profesionales han escrito a lo largo de los años, desde diversas ópticas y posiciones acerca de los principios de contabilidad. Los académicos porque los principios de contabilidad representan el núcleo de las discusiones a la hora de formular una teoría de contabilidad, y los profesionales porque los principios de contabilidad repercuten profundamente sobre el quehacer profesional. Hendriksen (*ob. cit.*) afirma que gran parte de lo escrito acerca de los principios de contabilidad en los primeros años de la década de 1930 se resumen en un documento presentado por Gilbert R. Eyrne (1937), quien considera que los postulados deberían incluir los siguientes:

- (a) la contabilidad es esencialmente la distribución de costos e ingresos históricos entre ejercicios corrientes y sucesivos,
- (b) la inversión en una fábrica debe cargarse a las operaciones a lo largo de la vida útil de la fábrica,
- (c) la utilidad incluirá sólo las ganancias *realizadas* en el ejercicio durante el cual tuvieron lugar (se considera realizada la ganancia cuando se efectúa una venta en el curso ordinario del negocio, a menos que, por alguna

circunstancia no se espere razonablemente que esté asegurado el cobro de la venta),

(d) para llegar a la utilidad neta deben crearse provisiones para las pérdidas que son probables, aún si no se han producido realmente,

(e) si bien en muchos casos no es de gran importancia la regla de contabilidad escogida para ser aplicada, es esencial que una vez adoptado determinado procedimiento, éste sea seguido consistentemente al preparar las cuentas a lo largo de un espacio de tiempo.

De esta manera, en los postulados presentados por Eyrne pueden evidenciarse principios que con los años se perfeccionarían, e incluso se llegarían a conocer en la actualidad, tales como ejercicio económico, la base de la contabilidad, asociación de ingresos y gastos, realización contable, conservadurismo y consistencia.

Posteriormente, en el año 1938, Sanders, Hatfield y Moore publicaron un documento intitulado *Una Exposición de Principios de Contabilidad*, en la que enunciaban los principios y reglas de contabilidad relativas a lo que debía aparecer en un balance general y en un estado de ganancias y pérdidas y en las cuentas de las cuales se compilaban dichos estados. Estos principios de contabilidad fueron recopilados de entrevistas personales con expertos en la práctica contable, otorgando fuerte consideración a las leyes y a los fallos judiciales de las compañías de esa época, por lo que el documento presentaba las prácticas más comunes y por tanto aceptadas de la década de 1930. Entre estas se encontraban:

(a) la clara distinción que debía existir entre las operaciones de capital u las relacionadas con los ingresos,

- (b) la aplicación consistente de los procedimientos de contabilidad,
- (c) la necesidad de un tratamiento conservador de las partidas cuando debe aplicarse el juicio profesional,
- (d) la aplicación del concepto de la utilidad neta del ejercicio corriente de operación,
- (e) la aplicación de la regla del costo.

Sin embargo, puede decirse que una de las aportaciones más significativas de la época fue un documento presentado por Patton y Littleton en 1940: *Introducción a las Normas de Contabilidad de las Sociedades Anónimas*. En este documento se presentaba un marco de teoría de contabilidad concebido para que fuera un cuerpo de doctrina coherente, coordinada y consistente del que pudieran formarse normas de contabilidad. De hecho, los mismos autores en la introducción al trabajo, aclaran que el objetivo del documento es explicar las ideas fundamentales de la contabilidad en lugar de los estándares como tales. La intención era la de construir un marco dentro del cual se pudiera elaborar una declaración posterior de normas contables aplicables a las empresas. Este documento representaba un gran desafío, ya que intentaba resolver el problema fundamental de la contabilidad en la época: ¿deberían los estándares ser la consecuencia de la práctica contable, o debería la práctica derivarse de los estándares contables?. Entre los principios propuestos en el documento como fundamentos de la contabilidad se encuentran: entidad, continuidad de la actividad, ponderación de medida, costo vinculado, esfuerzo y logro, y evidencia verificable y objetiva.

En este sentido, a lo largo de los años, se fueron estudiando y discutiendo los conceptos básicos de los principios de contabilidad convenidos, con la

finalidad de emitir boletines y documentos en los que se resumieran los principios y las prácticas contables aceptadas, para de esta forma motivar el desarrollo lógico de los principios y prácticas de la contabilidad, y para evaluar las prácticas de contabilidad vigentes.

El Comité Especial sobre el Programa de Investigación del AICPA sugirió que debían realizarse estudios para enunciar los postulados y principios de contabilidad básicos. Como consecuencia de esto, en obras escritas por doctrinarios como Maurice Moonitz (1961), Maurice Moonitz y Robert Sprouse (1962), y posteriormente, Richard Mattesich (1964), Raymond Chambers (1964) y Raymond Chambers (1966) publicaron estudios acerca de los postulados que debían ser considerados básicos en la contabilidad.

Siguiendo con la idea anterior, Littleton (1953) sugirió una metodología mediante la cual las reglas de actuación previamente establecidas podían convertirse en principios de contabilidad. El autor supone que partiendo de las reglas y convenciones existentes en la contabilidad, consideradas a la luz de objetivos y supuestos pertinentes, pueden deducirse principios de contabilidad, debido a que estos principios de contabilidad se encuentran implícitos en la formulación de las reglas y convenciones, ya que dichas convenciones y reglas se deducen de manera inductiva de la contabilidad y su entorno. Sin embargo, el autor explica que pueden existir ciertas dificultades prácticas en la aplicación de los principios básicos, que pueden convertirse en constreñimientos de los principios básicos.

Algunos de los postulados propuestos por los estudiosos de la época son de carácter descriptivo, es decir, son planteamientos referentes a la naturaleza de las cosas o lo que es en contraposición a lo que debe ser; por ejemplo,

Moonitz (1961) estableció como postulado, por ejemplo, que *los resultados del desarrollo de la contabilidad se expresan en un juego de estados financieros fundamentalmente conexos que se articulan entre sí y descansan en los mismos datos fundamentales*. Por otra parte, existen también los postulados normativos, que son aquellos que prescriben qué debe hacerse en la contabilidad o cómo debe hacerse; por ejemplo, Moonitz (1961) establece dentro de sus postulados imperativos que *los procedimientos empleados en contabilidad para una entidad dada, deben seguirse uniformemente de ejercicio en ejercicio*.

Muchos de los postulados y principios formulados por Moonitz, Chambers, Mattesich y otros, incluyen proposiciones referentes a los objetivos de la contabilidad y a la medición en la contabilidad, por lo que en esta etapa del desarrollo de los principios básicos de contabilidad, su estudio generalmente se separa atendiendo a los campos especiales de los que se derivan.

Lamentablemente, no hay una obra o documento que contenga una “lista” aceptable de todos los principios que han seguido los contadores a lo largo de los años, ya que éstos se han desarrollado en muchos lugares y en épocas distintas, sobre todo después de la Edad Media, sin embargo, si se toman como referencia las obras de los autores antes mencionados, podría encontrarse una lista de los principios aplicables a finales de la década de 1960.

De esta forma, las obras de Moonitz (1961) y Sprouse y Moonitz (1962) contienen un reducido conjunto de postulados básicos, de los cuales se infieren un conjunto más amplio de principios, que a su vez, sirven de fundamento para tratar cuestiones concretas. Según Túa (1985), estos trabajos

“marcan una clara importancia en la época y consagran el esquema postulados-principios-reglas, que posteriormente serían utilizados por las declaraciones profesionales de otros países” (p. 317).

En 1970, la Junta de Principios de Contabilidad del AICPA publicó un documento en el que se exponen los rasgos básicos que, según este organismo, son el reflejo del entorno en el que se desenvuelve el proceso contable: entidad contable, empresa en marcha, medida de los recursos económicos y de las obligaciones, periodos de tiempo, medida en términos monetarios, devengo, precios de intercambio, aproximación, juicio, información financiera para fines generales, relación entre los estados financieros fundamentales, forma versus fondo y materialidad. Por un lado, los principios de contabilidad generalmente aceptados se clasifican en tres niveles: fundamentales, operativos y detallados. Los principios fundamentales representan la base del proceso contable, ya que representan los criterios para el reconocimiento y la medición de los hechos que afectan la situación financiera y el rendimiento de una empresa: registro inicial de activos y pasivos, realización, asociación de causa y efecto, distribución sistemática y racional, reconocimiento inmediato y unidad de medida. Por otro lado, los principios operativos son aquellos que se apoyan en los principios fundamentales, cuya misión es la de servir de guía para la selección, valoración y presentación de las diferentes operaciones llevadas a cabo por la entidad. Finalmente, los principios detallados constituyen aquellos que prescriben concretamente las transacciones y hechos que deben ser registrados, clasificados agregados y presentados.

A continuación se presenta un resumen de las obras estudiadas, escritas por los autores más resaltantes de la época, junto con la forma como fueron concebidos por los distintos autores hasta el año 1973.

Los principios de Mattessich

En su obra *Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable* (1957), Mattessich presenta un esquema del entramado para un sistema axiomático y con la ayuda de los conceptos matemáticos de matrices, desarrolla una base práctica con validez para todos los sistemas de cuentas, “con la intención de construir una teoría general, universal, polivalente y multipropósito, que sirva de sustento teórico de todos los sistemas contables existentes o por existir, los cuales los denominará también interpretaciones o aplicaciones concretas de la teoría general” (Mejía, 2004, p. 67).

En la obra, el autor presenta tres axiomas, ocho teoremas, diecisiete definiciones y siete requisitos, desarrollados para la ciencia contable. Dentro de los axiomas y los teoremas pueden encontrarse evidencia de los *principios básicos de contabilidad*, y estos son:

Axioma de pluralidad: siempre existirán al menos dos objetos que tengan una propiedad en común. A la propiedad en común de estos objetos se les atribuye una medida.

Axioma del doble efecto: existe un hecho que produce aumento en la propiedad (más exactamente, en la magnitud de la propiedad) de un objeto como mínimo y una disminución del mismo grado en la propiedad correspondiente de otro objeto.

Axioma del período: los sistemas de circulación y en consecuencia los sistemas contables, se dividen en períodos de tiempo (los estados contables se construyen al final de un periodo)

Teorema de la igualdad del balance de comprobación: la suma de todos los saldos deudores es igual a la suma de todos los saldos acreedores de un sistema.

Teorema del saldo de un estado: el saldo de un estado contable es igual al total negativo de todos los saldos (de un sistema contable determinado) no incluidos en el citado estado.

Teorema de la continuidad: el traspaso de la matriz de liquidación sigma de un período T (t) es igual a la misma matriz de apertura del período siguiente T (t+1).

Teorema de los dos estados: si se realiza dos estados, en los saldos de todas las cuentas del sistema particular tratado, el saldo deudor de una relación o estado es igual al saldo acreedor de la otra relación.

Teorema de la pluralidad: si tenemos diferentes estados, todos integrados por los saldos de todas las cuentas, el total de saldos de todos los estados debe ser cero.

Teorema de la reducción de estados: los estados de un sistema contable se pueden consolidar en un número menor de ellos o en uno general mediante la eliminación de los enlaces complementarios y la absorción de los estados de las cuentas de los estados primitivos.

Teorema de la consolidación: si los estados de dos (o más) sistemas contables se consolidan en uno (o más) estado(s), el último se puede considerar como el estado de un nuevo (y consolidado) sistema contable.

Adicionalmente, Mattessich establece que la *continuidad* en las empresas supone un juego de hipótesis en la que la vida de la entidad no es indefinida, sino que simplemente puede ser estimada, y cuya estimación podría ser incluso cero.

Los principios de Moonitz

Moonitz (1961) presenta sus postulados en tres bloques. El primero de ellos se refiere al entorno de la contabilidad (Grupo A), e incluye: cuantificación, intercambio, entidades, períodos de tiempo y unidad de medida. El segundo bloque se refiere a aquellos constituyen el soporte básico para la construcción de principios (Grupo B): estados financieros, precios de mercado, entidades y provisionalidad, cada uno de ellos relacionados respectivamente con los primeros cuatro principios del Grupo A mencionado anteriormente. El tercer y último grupo, no constituyen postulados descriptivos, sino enunciados que “definen de manera imperativa y que se refieren al área del deber ser, en congruencia con objetivos y fines de la información contable” (Túa, 1985, p. 318), y que incluyen: gestión continuada, objetividad, consistencia, unidad estable e información. La concepción que Moonitz le dio a cada principio de contabilidad se detalla a continuación:

Entidad: la entidad en contabilidad se constituye como la unidad económica que tiene el control sobre los recursos, acepta las responsabilidades de contraer y cumplir compromisos y realiza una actividad económica. Dicha entidad puede adquirir cualquier forma jurídica (propietario individual, sociedad colectiva, sociedad anónima o un grupo consolidado legalmente), siempre que se dedique a llevar a cabo una actividad económica, ya sea lucrativa o sin fines de lucro.

Gestión continuada: este principio supone que las entidades contables se organizan para operar durante un tiempo indefinido, en circunstancias normales. En su trabajo, Moonitz (1961) incluye este principio dentro del grupo de “imperativos”, ya que “la práctica de la contabilidad no reconoce por lo general este supuesto a través de todo el proceso de la contabilidad”. De esta forma, en ausencia de evidencia que demuestre lo contrario, la entidad debe ser considerada como que continuará con sus operaciones indefinidamente.

Materialidad: es un concepto estático que dice que los elementos de poco significado no deben ser tomados en serio, dado que las cosas insignificantes no pueden ser significativas. Por el contrario, un elemento puede ser material si existe una razón para creer que su conocimiento podría influenciar en las decisiones de un inversor informado.

Revelación: establece que “los informes de contabilidad deben revelar aquello que sea necesario para que no resulten engañosos” (p. 50). Una *revelación adecuada* es especialmente importante porque presenta los elementos que no son fácilmente observables en el cuerpo de los estados financieros. La revelación puede ser discutida en términos de lo que debe ser revelado, a quién debe ser revelado y cómo debe hacerse la revelación.

Consistencia: es el uso de procedimientos adecuados de contabilidad para medir y reconocer las actividades, que deben seguirse de manera consistente de periodo a periodo. Esto implica que no deben hacerse cambios, a menos que representen de forma más exacta los hechos, estos cambios deben informarse y debe cambiarse la información para que pueda ser comparable; y, los procedimientos deben ser los mismos para cada tipo de empresa, esto

quiere decir que las empresas del mismo ramo deben utilizar los mismos procedimientos. Todo esto facilita la comparabilidad.

Objetividad: para presentar estados financieros que reflejen la condición económica existente y los cambios ocurridos en ella, se hace necesario medir la magnitud de los cambios en distintos momentos. Esta medición debe descansar en evidencia fiable y sujeta a verificación. El término *objetivo* implica que las decisiones son imparciales, sujetas a verificación por otra persona también competente.

Unidad de medida: representa el común denominador en el que deben ser medidos el capital y sus cambios. Esta unidad debe ser *física* y puede referirse a peso, cantidad, densidad o dimensión. Aquí la importancia de encontrar una medida que sea común a todas las transacciones, y por eso se habla de la unidad monetaria, expresada en la cantidad de dinero necesario para llevar a cabo una operación particular. El dinero es usado como medio de intercambio, y como medida de valor de ese intercambio. Este principio es muy importante en contabilidad, ya que una de las tareas de la contabilidad es la medición, y para medir, es necesaria la existencia de una unidad de medida común para todos los objetos que van a ser medidos.

Conservadurismo: es una reacción ante la incertidumbre acerca de algún hecho. La finalidad del conservadurismo es asegurar que los riesgos inherentes a cualquier operación han sido considerados. Sin embargo, el autor considera que el principio de conservadurismo entra en conflicto con el de consistencia y con el de revelación.

Periodo contable: es aquel en el cual la contabilidad asigna cambios en el patrimonio. Los periodos contables deben ser de igual duración. Es un

principio que se establece en contraposición a la determinación del resultado al finalizar alguna actividad específica, y se origina por la facilidad de establecer cada cierto tiempo específico, los dividendos para los propietarios, la planificación presupuestaria, y por supuesto, para fines de pago de impuestos. Adicionalmente, el contar con periodos de tiempo iguales facilita la consistencia y promueve la comparabilidad. El autor también hace énfasis en la importancia de reconocer y medir las operaciones, asignándolas a un periodo específico.

Precios de mercado: los datos contables están basados en precios generados en el pasado, presente o que se esperen incurrir en el futuro. En contabilidad, el costo ha sido utilizado como sinónimo del precio establecido para un intercambio. El costo significa *precio actual, en moneda, pagado o prometido*.

Cuantificación: establece que los datos cuantificables son de ayuda para la toma de decisiones económicas de forma racional, ya que permite escoger entre diferentes alternativas, ya que las acciones están correctamente relacionadas con las consecuencias. Los estados financieros son útiles porque se presentan de forma cuantitativa.

Intercambio: este principio se basa en el hecho de que la mayoría de los bienes y servicios son distribuidos a través del intercambio, por lo que no son directamente consumidos por sus productores.

Estados financieros: los resultados del proceso contable están expresados en un grupo de estados financieros que se interrelacionan unos con otros y descansan sobre los mismos datos.

Precios de mercado: los datos contables están expresados en precios de mercado que fueron generados por operaciones en el pasado, presente o futuro, que ya han ocurrido o que se espera razonablemente que ocurran.

Provisionalidad: los resultados de las operaciones para periodos de tiempo relativamente cortos, son provisionales, siempre que se requiera asignar montos entre el pasado, el presente y el futuro.

Los principios de Corbin

Corbin (1962) por su parte, propone los siguientes principios:

Entidad: la entidad contable representa el área limitada de actividad a la que sirve la contabilidad.

Continuidad: este principio establece que el negocio en marcha supone que la entidad contable va a continuar, por lo que los valores de liquidación no deben considerarse.

Materialidad o importancia relativa: se refiere al hecho de que la práctica contable no se preocupa del tratamiento de las cantidades que carecen de importancia, pero asegura que todos los aspectos significativos (importantes) se manejaron en forma adecuada.

Revelación completa: se refiere a la creencia de que todos los datos, acontecimientos importantes y sucedidos deben revelarse a las partes interesadas en la entidad contable.

Consistencia: Corbin establece que la consistencia de un periodo a otro, garantiza que puedan hacerse comparaciones confiables.

Unidad monetaria estable: este es el supuesto de que el nivel general de precios permanece razonablemente constante.

Conservatismo: se refiere a la práctica de no mostrarse abiertamente optimista, dado que los casos dudosos se resuelven siempre sobre la base de subestimar activos y sobre estimar pasivos, es decir, subestimar las utilidades.

Realización del ingreso: se define como la práctica de no registrar los ingresos sino hasta que se hayan *realizado*, es quiere decir cuando se han llevado a cabo transacciones mercantiles que aumenten el capital de los propietarios.

Ejercicio económico y asociación de gastos contra ingresos: se refiere a la utilización de un periodo (mes, bimestre, año...) como base para la determinación de la utilidad. En este sentido, dicha utilidad se determina a través de la correlación adecuada de todos los gastos *incurridos* durante el periodo, contra los ingresos *realizados* durante el mismo periodo, *ya sea que haya habido o no transferencia de efectivo*.

Costo como base de valuación: establece que esta práctica se refiere al uso del costo para valorar los activos, y aclara que dicho costo puede verse modificado por la expiración del costo (cuando la partida ya no existe) o por el uso de cuentas como por ejemplo la depreciación.

Los principios de Grady

Paul Grady (1965) presenta una obra que es una compilación de las prácticas que se utilizaban en la época. De esta forma, partiendo de la observación de la realidad, toma las reglas o leyes de actuación general, y presenta un cuadro que resume en forma ordenada lo que hacen los contables de la época. No propuso un conjunto de principios como sí lo hicieron otros doctrinarios de la época. Según lo expuesto por Grady, los principios no pueden derivarse de las leyes de la naturaleza ni comprobarse por ellas, sino que tienen la categoría de *convenciones o normas de carácter social*, que provienen de la

experiencia para satisfacer necesidades y fines esenciales y útiles. En consecuencia, los principios de contabilidad son producto de la experiencia, nacen de las prácticas comúnmente seguidas, los requerimientos de la Bolsa de Valores y los banqueros, los sistemas, las opiniones doctrinales y las declaraciones de organismos contables reconocidos. Bajo esta concepción, Grady presenta un conjunto de diez principios o conceptos básicos y un catálogo de principios de contabilidad generalmente aceptados. Los diez principios o conceptos básicos de Grady son los siguientes:

- (a) existencia de un régimen social y una estructura gubernamental que respetan los derechos de la propiedad privada;
- (b) entidad específica de las empresas mercantiles;
- (c) continuidad en la actividad de la empresa;
- (d) expresión de las cuentas en unidades monetarias;
- (e) uniformidad en los procedimientos a través de los distintos periodos en una misma entidad;
- (f) diversidad de los sistemas contables entre entidades independientes;
- (g) práctica conservadora;
- (h) fiabilidad de los datos en relación con el sistema de control interno;
- (i) importancia relativa;
- (j) estimaciones debidas a la fecha de cierre en los informes financieros.

Los principios de Hendriksen

En su obra, Hendriksen (1974) explica los principios de contabilidad partiendo de lo que él llama *postulados ambientales*, que se resumen en dos: entidad y continuidad. Explica que el objeto de enunciar postulados ambientales es “señalar qué aspectos de la sociedad son pertinentes a la

contabilidad y decidir cuáles de las situaciones en pugna o cuáles de las varias instituciones son más significativas para proporcionar un marco de generalizaciones amplias” (p. 113). Casi todos los enunciados de postulados ambientales suponen que los intercambios en la economía ocurren en los mercados, y por lo tanto, los precios de mercado tienen importancia dentro de la contabilidad.

Luego presenta los postulados contables que se desprenden directamente de los objetivos de la contabilidad, los cuales sirven de punto de partida para el desarrollo de los postulados, entre estos se encuentran: la equidad y la pertinencia. Finalmente, el autor presenta una serie de postulados relacionados con las restricciones o constreñimientos de los usuarios con respecto al uso que dichos usuarios le dan a la contabilidad. Este último grupo de postulados comprende los principios de: importancia, consistencia, uniformidad y comparabilidad, y oportunidad. Estas restricciones exigen modificaciones a los principios básicos, y surgen porque los contadores tienen poco control sobre la capacidad de los usuarios para manejar gran cantidad de información.

Entidad contable: la entidad contable representa la unidad económica que tiene el control de los recursos, acepta las responsabilidades de contraer y cumplir compromisos y realiza una actividad económica.

Continuidad: la razón de incluir este postulado es el de apoyar la teoría de la valoración, es decir, respaldar el uso del costo histórico por sobre valores de liquidación. Según este autor, el postulado de continuidad “es un postulado pertinente que conduce a la presentación de información concerniente a los recursos, los compromisos y la actividad operativa futura” (p. 117)

Equidad: establece que el enfoque más acertado al momento de exponer los objetivos de la contabilidad como parte del procedimiento lógico de desarrollar principios y sistemas contables es suponer que los estados financieros se preparan para un grupo de usuarios desconocidos que tienen objetivos múltiples. De esta forma, el objetivo es entonces brindar información pertinente necesaria para que los usuarios, ajenos a la empresa, tomen decisiones económicas.

Pertinencia: establece que si se describe y presenta adecuadamente en los estados financieros la información relativa a la utilidad y a la situación financiera, se supone que esta información será útil sin tratar de explicar cuál información se pretende utilizar y con qué propósitos. Así mismo, se supone que quien utiliza los estados financieros se encuentra bien informado y en la capacidad de seleccionar la información que requiere y, sobre esa base, adoptar las decisiones adecuadas, lo que deja inferir la existencia del principio de comprensibilidad. De esta forma, en contabilidad, la información se considera pertinente a los efectos de toma de decisiones, si puede ayudar a los usuarios a hacer predicciones de los elementos necesarios para la toma de decisiones.

Importancia: establece que la importancia puede relacionarse con la significación de los cambios de valor, las correcciones de errores de informes anteriores o con los varios medios de revelación de datos cuantificados y con las descripciones o salvedades pertinentes.

Revelación: no existe una expresión positiva ni una definición clara de lo que implica la revelación. Sin embargo, lo que se desprende de este principio es que existen situaciones y cuestiones dentro de los estados financieros que, si

no se revelan, podrían conducir a una toma de decisiones o a una interpretación de los hechos errónea. En su obra, este autor establece que existen tres formas de hacer revelaciones: terminología e información detallada en el cuerpo de los estados financieros, información entre paréntesis y notas al pie de página.

Consistencia: requiere el empleo de procedimientos de contabilidad a lo largo del tiempo. Se ha usado a lo largo de los años para aludir al empleo de los mismos procedimientos contables de un ejercicio a otro, al uso de conceptos y procedimientos de medición similares para partidas conexas dentro de los estados financieros, y al uso de los mismos procedimientos para empresas diferentes (concepto que se relaciona más con la uniformidad).

Uniformidad y comparabilidad: la uniformidad se refiere a “la presentación de estados financieros por diferentes empresas que utilizan procedimientos de contabilidad, conceptos de medición, clasificaciones y métodos de revelación iguales, así como una forma básica similar en los estados de contabilidad” (p. 126). Por su parte, la comparabilidad tiene que ver con el facilitar que los acreedores, los inversionistas y otras partes interesadas hagan predicciones y tomen decisiones financieras. Así mismo, define la comparabilidad como “la cualidad o estado de tener suficientes características semejantes para hacer la apropiada comparación” (p. 126).

Oportunidad: se refiere a que la información utilizada por los inversionistas y acreedores debe ser corriente en el momento de hacer la toma de decisiones. Todo el proceso contable debe hacerse lo más rápido posible para que la información esté en manos de los usuarios para que éstos puedan tomar decisiones. Este postulado también implica que deben presentarse estados

financieros en intervalos frecuentes, para así revelar los cambios ocurridos y facilitar la toma de decisiones de los usuarios.

Objetividad y verificabilidad: la objetividad implica que la medición tiene una existencia separada de la persona que la realiza. Así, se supone que no hay valoración subjetiva ni sesgo personal.

Unidad monetaria: establece que es uno de los constreñimientos más serios, dado que el valor de la unidad monetaria no es estable a lo largo del tiempo, y muchas de las predicciones y decisiones en contabilidad dependen de la comparación que se haga en dichos informes. La falta de esta unidad monetaria estable implica que deban hacerse ajustes para que las decisiones puedan tomarse apropiadamente.

Conservatismo: el término conservatismo se emplea con el objetivo de que los contadores deben presentar en sus informes el más bajo de varios valores posibles del activo y los ingresos y el más alto de varios valores del pasivo y los gastos. Implica también que los gastos deben reconocerse lo antes posible y que los ingresos deben contabilizarse lo más tarde posible. De esta forma, se argumenta dentro del postulado que no existe razón por la cual las reglas de reconocimiento y medición de las pérdidas deban ser las mismas que para las ganancias, ya que las consecuencias son diferentes.

Concepciones de otros autores

Otros autores también escribieron acerca de los principios de contabilidad de la época, entre los aspectos más relevantes pueden destacar:

Continuidad o empresa en marcha: Chambers (1955) define a la empresa en marcha como aquella que se adapta ella misma mediante la venta de su activo en el curso ordinario del negocio; es decir, *una liquidación ordenada, en*

contraposición a una liquidación forzada. Por su parte, Vatter (1963) afirma que la continuidad no es un supuesto, sino es una condición “condición que es cuando menos en gran medida un atributo verificable del sistema económico. Se trata de un supuesto de *statu quo*, que es realmente una extensión del proceso de medición” (p. 189). Sterling (1968) argumenta que el supuesto de *status quo* podría ser falsificable y engañoso, y establece que la continuidad, en vez de ser un supuesto, debería ser una predicción, asumiendo que el costo histórico tampoco es la base para la medición de las partidas de aquellas empresas que van a seguir operando. Sin embargo, Ijiri (1965) no incluye un postulado que haga referencia a la continuidad, porque considera que no es necesario incluirlo. El postulado de la continuidad supone que la entidad continuará con sus operaciones por suficiente tiempo para cumplir con sus compromisos. En su trabajo, Robert Sterling (1968) argumenta que “puesto que los compromisos son de espacio de tiempo variables, en el futuro continuamente habrá que contraer compromisos para cumplir todos, convirtiendo así el supuesto de continuidad en un supuesto de vida indefinida” (Sterling, 1968, citado por Hendriksen, *ob. cit.*, p.116).

Equidad: en cuanto a este principio, Arthur Andersen & Company (1963) establecen que:

El postulado básico de la contabilidad, en que se fundamentan los principios de contabilidad, puede enunciarse como el de la equidad – equidad para todos los sectores de la comunidad de los negocios (gerencia, trabajadores, accionistas, acreedores, clientes y público en general), determinada y juzgada considerando el medio político y económico y las formas de pensamiento y costumbres de todos esos sectores- con objeto de que los principios de contabilidad que se basen en ese postulado produzcan una contabilidad financiera de los derechos e intereses

económicos legalmente establecidos, que sea equitativa para todos los sectores (p. 35).

Materialidad e importancia: en un sentido positivo, el término importancia, en contabilidad, se usa para determinar qué aspectos deben revelarse para usos generales indefinidos. La información puede considerarse importante y, por tanto, necesaria su revelación, si el conocimiento de esta información puede ser significativo para los usuarios de informes contables. En 1957, la Asociación Norteamericana de Contabilidad declaró que una partida debe considerarse importante si hay razón para creer que su conocimiento influiría en las decisiones de un inversionista informado.

Objetividad y verificabilidad: Patton y Littleton (1955) insisten en la existencia de la evidencia verificable y objetiva como prueba de la exactitud de una transacción ya que la evidencia proporciona la forma de verificar la medición.

Postulados básicos para la presentación de los estados financieros

La crisis de 1930 motivó también que las bolsas de valores exigieran formas de presentación más rígidas. La misma Comisión de Valores y Bolsas de Estados Unidos se encontró en la disyuntiva de si debía promulgar o no un grupo de principios de contabilidad que debían seguir las empresas que cotizaban en la Bolsa. De esta forma, la Comisión emite una declaración en la que afirma que sólo aceptará estados financieros preparados según principios de contabilidad que tengan apoyo autorizado o de acuerdo con reglas, reglamentos o disposiciones oficiales de la Comisión. Así se estableció la política de confiar en los principios y prácticas generalmente aceptados, en la forma desarrollada en la profesión contable.

De esta forma, el boletín originalmente aprobado en 1929 se revisó luego de los hechos ocurridos en 1930, y en el año 1936 se publicó con el título *Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes* (Examination of Financial Statements by Independent Public Accounting), en esta versión del boletín se identifican los siguientes puntos relevantes:

- (a) el objetivo de la contabilidad conocido hasta la fecha, cambia, ya que según lo establecido en el documento, “los estados financieros se preparan con el propósito de presentar una reseña o informe periódico sobre el progreso de la gerencia y tratan de la situación de la inversión en el negocio y los resultados alcanzados durante el ejercicio económico” (Hendriksen, 1974, p. 71);
- (b) se hace énfasis en la contabilización sobre la base del costo y el concepto de negocio en marcha;
- (c) se reconoce la necesidad de una mayor consistencia en la aplicación de los procedimientos;
- (d) se expresa la necesidad de mejorar la presentación de la utilidad y el reconocimiento de obtener utilidades;
- (e) el interés en el estado de ganancias y pérdidas se refleja en el enfoque del balance general;
- (f) en el estado de resultados se deben presentar los gastos e ingresos no operativos bajo el encabezamiento *otros ingresos* u *otros gastos*.

Los principios básicos de la contabilidad en la regulación contable internacional desde 1973 hasta 2001.

Los cambios ocurridos en el entorno económico y financiero a nivel mundial, y fenómenos tales como la globalización de los mercados, trajeron como

consecuencia que en el año 1973 se constituyera un organismo, con representantes de varios países del mundo, cuyo objetivo fuera el de intentar homogeneizar las prácticas contables. Este organismo es el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés).

El objetivo fundamental del IASC era el de emitir pronunciamientos que sirvieran de base para regir las prácticas contables a nivel global. Estos pronunciamientos se denominaron *Normas Internacionales de Contabilidad*, y debían ser seguidos por todos los involucrados en el proceso contable: desde quienes registran las operaciones y preparan los estados financieros, hasta los usuarios de dicha información.

Es de hacer notar, que a partir de este momento, se comenzaron a emitir dichas *normas*, y la emisión o constitución de los denominados *principios* se dejó a un lado. Sin embargo, las implicaciones de este hecho se encuentran fuera del alcance de la presente investigación.

Tua (2002), afirma que:

Las normas siempre responden a una finalidad específica, por lo que tras ellas subyace ineludiblemente un sustrato conceptual. La búsqueda de un conjunto común de normas, característica esencial de los movimientos globalizadores en que nos vemos implicados actualmente, conlleva también a la unificación de los conceptos subyacentes (p. 52)

En el año 1974 el IASC publica un primer documento que contenía un Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 (que trataba Revelaciones de Políticas Contables), las cuales debían ser utilizadas por las empresas para los periodos que comenzaran a partir del 01 de enero de 1975.

En este sentido, resulta necesario destacar que numerosos estudiosos afirman que a pesar del hecho que nadie habla hoy sobre los *principios de contabilidad*, y que el mismo IASC no se enfoca en éstos, los mismos se encuentran inmersos dentro de las denominadas *características cualitativas* contenidas dentro del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (en adelante, MC) emitido por el IASC en el año 1989. La importancia de dicho MC es que sirve de fundamento para la emisión de las demás normas, que son de carácter más técnico, y que pudieran ser consideradas, desde un enfoque normativista y pragmático, principios de contabilidad.

De esta forma, el MC constituye un elemento adhesivo y racionalizador del proceso de emisión de normas que, por lo general, sirve de apoyo y fundamento a los sucesivos pronunciamientos, ya que guía el proceso para la regulación contable. Según Cañibano, Tua y López (1985), el Marco Conceptual no debe entenderse como una manifestación de la teoría general de la contabilidad, sino como una interpretación de la misma, “en la que los rasgos y características del sistema que describe el entorno, pueden estar más o menos explicitados, o incluso faltar en alguno de ellos” (p. 315).

Así mismo, según estos autores, se puede evidenciar un notable cambio en el proceso de emisión de normas y principios contables, al supeditar dichas normas a los objetivos de la información financiera. Adicionalmente, la emisión de normas de contabilidad es un proceso abierto, en el que tiene cabida la opinión del público en general: auditores, profesionales, académicos, expertos contables de las organizaciones y usuarios de la información financiera a través de un sistema de anteproyectos, proyectos y

debates públicos. Finalmente a través del proceso de auscultación de dichas normas, intentando así conseguir la mayor participación de todos los involucrados en el proceso, y con la finalidad de lograr un acuerdo lo más generalizado posible en torno a la normativa contable internacional, que es el producto final de la regulación, es que se procura fortalecer la premisa de la aceptación generalizada que caracteriza los principios de contabilidad desde sus orígenes. Sin embargo, Túa (1985) considera que, a pesar de seguir utilizándose, el término *generalmente aceptados* ya no tiene validez, dado que la práctica se encuentra suficientemente racionalizada, y a pesar de considerar la habitualidad para la escogencia de los principios y prácticas, la elección de los mismos ha sido sustituida por su adecuación a los propósitos que persigue el sistema contable en un determinado momento. De esta forma, la concepción de *principios generalmente aceptados* debería sustituirse por la de *principios adecuados a los propósitos informativos y útiles a la satisfacción de las necesidades de los usuarios*, que según el autor, inspira más confianza que la tradicional (p. 31).

Así como en la doctrina contable tradicional existen principios básicos y principios generales aplicables a transacciones específicas, podría decirse que dentro de las Normas Internacionales de Contabilidad, los principios de básicos se encuentran contenidos dentro del Marco Conceptual y dentro de la NIC 1, y el cuerpo de principios aplicables a partidas y transacciones específicas se pueden encontrar en el resto de las normas. De esta forma, en esta investigación se estudian los principios contenidos en el Marco Conceptual (1989) y en la NIC 1 (emitida en 1975, y modificada en 1997), emitidas por el IASC.

Norma Internacional de Contabilidad 1

Esta es la primera Norma Internacional de Contabilidad emitida por el IASC en enero de 1974, para ser aplicada efectivamente a partir de enero de 1975, y durante los siguientes 14 años fue la norma que contenía los *principios básicos*. Originalmente, la norma se titula Revelaciones de Políticas Contables, y consta de 23 párrafos. Los párrafos de la NIC 1 fueron reordenados en el año 1994, y finalmente, la NIC 1 fue modificada en el año 1997 por el IASC.

En el cuerpo de la Norma se aclara que la NIC 1 propiamente dicha va desde los párrafos 16 al 23, que deben leerse en conjunto con los primeros 15 párrafos de la norma y el Prólogo a las NIC, emitido en ese mismo año.

El Prólogo a las NIC (1975) establece aspectos generales y técnicos acerca del IASC y las NIC: menciona los países que forman parte del IASC, establece los objetivos del organismo, explica el significado de los estados financieros, describe la importancia de las normas de contabilidad y el proceso de convergencia a nivel mundial (establece que las regulaciones y legislaciones locales están por encima de las NIC); de igual manera, establece el procedimiento a seguir para la emisión de las NIC, y finalmente, concluye que:

Los miembros del IASC consideran que la adopción en sus países de las Normas Internacionales de Contabilidad y la revelación del grado en el que han sido observadas, tendrá un efecto importante a través de los años. Se espera que la calidad de los estados financieros mejore, y que haya un grado creciente de comparabilidad. La credibilidad, y consecuentemente la utilidad de uso de los estados financieros, se verá aumentada en el mundo (párrafo 20).

En su introducción, la NIC 1 (1975) define los estados financieros como aquellos que “cubre balances generales, estados de resultados o cuentas de

pérdidas y ganancias, estados de cambios en la situación financiera, notas y otros estados y material explicativo que se identifiquen como parte integrante de los estados financieros” (párrafo 3). También establece que “dichos estados financieros normalmente se publican una vez al año y son dictaminados por un auditor” (párrafo 5). Así mismo, explica que los estados financieros elaborados para uso externo deben estar preparados de acuerdo a las NIC, sin embargo, la gerencia de la empresa pudiera preparar estados financieros para su propio uso de diferentes formas, para que así se adapten mejor a los fines de administración interna. Y finalmente aclara que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros recae en la gerencia de la empresa, y el deber de los auditores es el de formar su opinión y rendir un informe sobre los estados financieros (párrafo 4).

La NIC 1 (1975) contempla que los usuarios de los estados financieros son básicamente accionistas, acreedores y empleados, que usan los estados financieros para tomar decisiones y hacer evaluaciones. Sin embargo, no pueden formarse criterios confiables a menos que los estados financieros revelen claramente las políticas significativas de contabilidad adoptadas al prepararlos (párrafos 11-12)

Respecto a los principios básicos de la contabilidad existentes hasta la fecha, la NIC 1 de 1975 establece que “la preparación de los estados financieros descansa sobre ciertos supuestos fundamentales de contabilidad. Generalmente éstos no se expresan específicamente, pues se presupone su aceptación y uso” (párrafo 6). Los tres supuestos básicos reconocidos por el IASC en la NIC 1 (1975, párrafo 7), son:

Negocio en marcha: la empresa normalmente es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible. Se supone que la empresa no tiene información ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente la escala de sus operaciones

Consistencia: se supone que las políticas contables son consistentes de un periodo a otro

Devengación: se acumulan ingresos y costos, es decir, se les da reconocimiento a medida que se devengan o se incurren (y no cuando se recibe o paga el efectivo) y se registran en los estados financieros de los periodos en los cuales se relacionan.

Adicionalmente, la NIC 1 (1975, párrafo 9) establece que existen tres consideraciones que deben regir la elección y aplicación que haga la administración de las políticas de contabilidad apropiadas para la preparación de los estados financieros:

Prudencia: se refiere a que muchos eventos están rodeados de incertidumbre, y por lo tanto, este hecho debe reconocerse con prudencia cuando se preparen los estados financieros

Sustancia antes que forma: las transacciones y otros acontecimientos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente con su forma legal

Importancia relativa: los estados financieros deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para afectar evaluaciones o decisiones

Finalmente, los párrafos del 16 al 22 presentan un resumen de los principios aplicables del momento:

- (a) Negocio en marcha, consistencia y devengación son supuestos contables fundamentales. Cuando se siguen no requieren revelación; si no se siguen, debe revelarse este hecho junto con las razones para ello
- (b) Prudencia, sustancia antes que la forma e importancia relativa deben regir la selección y aplicación de las políticas de contabilidad
- (c) Los estados financieros deben incluir una revelación clara y concisa de todas las políticas contables significativas que se han usado
- (d) La revelación de las políticas de contabilidad significativas empleadas debe ser una parte integral de los estados financieros
- (e) El tratamiento equivocado o inapropiado en los estados financieros no se rectifica por la simple revelación de las políticas contables utilizadas
- (f) Los estados financieros deben mostrar cifras relativas al periodo anterior
- (g) Debe revelarse el cambio en una política contable que tenga un efecto importante en el periodo actual o en periodos posteriores. El efecto del cambio debe ser revelado y cuantificado si es importante.

Posteriormente, en el año 1994, los párrafos de la NIC 1 fueron reordenados, mantuvo su nombre *Revelaciones de Políticas Contables*, algunos párrafos fueron suprimidos y llevados a la NIC 5 *Información a Revelar en los Estados Financieros* o a la NIC 13 *Presentación de Activos y Pasivos Corrientes*. En la NIC 1 (reestructurada en 1994) el término estados financieros se refiere al balance general, estado de resultados o de ganancias y pérdidas, estado de flujos de efectivo, notas, y otros estados y material explicativo que sean identificados como parte de los estados financieros. Los supuestos básicos y

las consideraciones que rigen la elección de las políticas contables permanecen iguales.

Posteriormente, la NIC 1 fue revisada en el año 1997, con fecha de vigencia a partir de julio de 1998. En esta revisión, la NIC 1 cambia de nombre, y pasa a llamarse *Presentación de Estados Financieros*. Su objetivo es “establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, con el fin de asegurar la comparabilidad de los mismos, tanto con respecto a los estados publicados por la misma empresa en periodos anteriores, como con respecto a los de otras empresas diferentes” (párrafo 1). Para esto, la norma se estructura básicamente en dos partes: en primer lugar, establece algunas consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, posteriormente, ofrece guías para determinar su estructura. En esta investigación se van a abordar las consideraciones generales establecidas en la NIC 1 para la preparación y presentación de los estados financieros.

Antes de esto, resulta importante destacar que la NIC 1 (1997) trata acerca de los estados financieros con propósitos de información general, y los define como “aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información” (párrafo 2). El párrafo 5 explica la finalidad de los estados financieros y establece que “los estados financieros constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa”. Dichos estados financieros “suministran información acerca de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo, que sea útil a un amplio espectro de usuarios al tomar

sus decisiones económicas”, así como también “muestran los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les han confiado”.

El párrafo 7 de la NIC 1 (1997) describe que un conjunto completo de estados financieros contempla: un balance de situación general; un estado de resultados; un estado que muestre todos los cambios habidos en el patrimonio neto, o bien los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios; un estado de flujo de efectivo y políticas contables utilizados y demás notas explicativas. Adicionalmente, en el párrafo 8, se aconseja a las empresas que presenten, aparte de los estados financieros, “un informe financiero de los administradores que describa y explique los principales extremos de la actividad llevada a cabo por la entidad, así como de su posición financiera y de las principales incertidumbres a las que se enfrenta”.

Respecto a las consideraciones generales contenidas en la NIC 1 que pudieran hacer referencia a los *principios básicos de la contabilidad*, se encuentran:

Negocio en marcha: al preparar los estados financieros, la gerencia debe realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la empresa continúe en funcionamiento. Los estados financieros deben prepararse a partir de la suposición de negocio en marcha, a menos que la gerencia, o bien pretenda liquidar la empresa o cesar en su actividad, o bien no exista una alternativa realista de continuación salvo que proceda de una de estas formas, hecho que deberá revelarse en los estados financieros (párrafo 23).

Base contable de acumulación (o devengo): salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la empresa debe preparar sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), esto quiere decir que las transacciones y demás sucesos económicos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga efectivo u otro medio líquido equivalente), registrándose en los libros contables e incluyéndose en los estados financieros de los ejercicios con los cuales están relacionados. Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de las partidas correspondientes de ingresos (correlación de ingresos y gastos) (párrafos 25-26).

Uniformidad en la presentación: se refiere a que la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros debe ser conservada de un periodo a otro, a menos que: se produzca un cambio en la naturaleza de las operaciones de la empresa, o una revisión de la presentación de sus estados financieros, que demuestre que el cambio va a dar lugar a una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones, o bien sea obligado realizar el cambio, por causa de la aparición de una Norma Internacional de Contabilidad o de una interpretación emitida por el Comité de Interpretaciones (párrafo 27).

Importancia relativa y agregación de datos: establece que cada partida que posea la suficiente importancia relativa debe ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de importes no significativos deben aparecer agregadas con otras de similar naturaleza o función, siempre que las mismas no deban ser presentadas de forma separada (párrafo 29).

Información comparativa: explica que a menos que una NIC permita o exija otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, debe presentarse para toda clase de información numérica incluida en los estados financieros. Los datos comparativos deben incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente (párrafo 38). De esta forma, para preservar la comparabilidad de los estados financieros, cuando se modifica la forma de presentación o la clasificación de las partidas en los estados financieros, también se deben cambiar los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que tal extremo resulte impracticable (párrafo 40).

Periodo sobre el cual se informa: establece que los estados financieros deben ser objeto de presentación con una periodicidad que, como mínimo, ha de ser anual (párrafo 49).

Oportunidad: se refiere a que la utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha de cierre del balance (párrafo 52).

Finalmente, la NIC 1 (1997) trata acerca de la *presentación razonable* de los estados financieros, esto es que “los estados financieros deben presentar fielmente la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de la empresa”. De esta forma se supone que la aplicación correcta de las NIC, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos, a estados financieros que contengan esa presentación razonable (párrafo 10).

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (en adelante, MC) describe aquellos principios que se consideran de carácter general para la preparación y presentación de los estados financieros que se denominan *de propósito general*, esto quiere decir, que son estados financieros que son preparados y presentados al menos anualmente y son dirigidos hacia las necesidades comunes de información que abarcan un amplio rango de usuarios.

El primer MC que elaboró el IASC fue publicado para su aplicación en el año 1989, catorce años después de la emisión de su primera Norma, cuando ya se encontraban vigentes 26 Normas Internacionales de Contabilidad. Este MC tenía como objetivo el “establecer conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos” (MC, 1989, párrafo 1), así como ayudar al Consejo del IASC en el desarrollo de futuras NIC y en la revisión de las Normas ya existentes. Adicionalmente pretendía abarcar los siguientes aspectos: objetivo de los estados financieros; las características cualitativas que determinan la utilidad de la información contenida en los estados financieros; la definición, reconocimiento y medición de los elementos a partir de los cuales los estados financieros se elaboran; y, los conceptos de capital y mantenimiento de capital (párrafo 5).

Según lo establecido en el MC (1989), los estados financieros forman parte del proceso de presentar información financiera; los estados financieros incluyen un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en la posición financiera (que puede presentarse de diversas maneras: como

un flujo de efectivo o como un estado de aplicación de recursos), y las notas a los estados financieros (párrafo 7).

El MC también trata acerca de los usuarios de la información financiera: inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobierno y el público en general. Sin embargo, establece que a pesar que cada grupo de usuarios tiene necesidades específicas de información, y que existen necesidades que no pueden ser cubiertas totalmente por los estados financieros, se puede suponer que, dado que “los inversionistas son proveedores de capital de riesgo de la empresa, al cubrir los estados financieros sus necesidades cubrirán asimismo la mayoría de las necesidades de otros usuarios” (párrafo 10). De esta forma, desde sus inicios, el IASC otorga a los inversionistas, como usuarios, un mayor peso por sobre los demás usuarios.

Partiendo del hecho de que el objetivo de los estados financieros es “suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas” (MC, 1989, párrafo 12), el MC de 1989 presenta los principios de devengo y negocio en marcha como *hipótesis fundamentales*; y luego presenta como *características cualitativas de los estados financieros* cuatro principios principales (comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad) dentro de las cuales se encuentran inmersos seis características (principios) adicionales (importancia relativa, representación fiel, esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad). Posteriormente trata acerca de las *restricciones a la información relevante y fiable* que incluye aspectos relacionados también con las

características cualitativas, como la oportunidad, el equilibrio entre costo-beneficio y el equilibrio entre las características cualitativas. Finalmente, considera la *imagen fiel/presentación razonable* de la información financiera (párrafos 22-46). Según el MC, las características cualitativas “son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros” (párrafo 24).

Con respecto a las bases de medición, el MC establece cuatro, que pueden ser empleadas con diferentes grados y en combinaciones variables en los estados financieros (costo histórico, costo corriente, valor realizable o de liquidación y valor presente).

Antes de pasar al análisis de las hipótesis fundamentales y las características cualitativas que hacen referencia a los *principios básicos de la contabilidad*, es importante destacar que el Prólogo al MC aclara que el documento no es una Norma Internacional de Contabilidad, y por tanto no define reglas para ningún tipo particular de medida o presentación, por lo que en el caso en que pudiera existir conflicto entre el MC y alguna Norma Internacional de Contabilidad, los requisitos fijados en la Norma afectada prevalecen sobre las disposiciones contenidas en el MC. Sin embargo, dado que se utilizará el MC como base para la elaboración de las Normas, el número de casos de conflicto disminuirá con el tiempo.

Base de la acumulación (devengo): el MC establece que con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable, esto implica que los efectos de las transacciones y otros eventos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando existe movimiento de efectivo o su equivalente) y, de esta forma, son registrados y

presentados en los periodos a que se refieren. Los estados financieros preparados sobre la base de lo devengado no sólo informan sobre las transacciones pasadas relativas al movimiento del efectivo, sino también sobre las obligaciones a pagar en el futuro (párrafo 22).

Negocio en marcha: según esta hipótesis, los estados financieros se preparan sobre la base de que una empresa es un negocio en marcha, es decir, continuará en operación en un futuro próximo, sin expectativas de ser liquidada o de reducir de manera importante su nivel operativo. Si existiera tal intención o necesidad, los estados financieros deben prepararse sobre una base distinta, la cual debe ser revelada (párrafo 23).

Comprensibilidad: según lo expuesto en el MC, esta característica supone que para que la información financiera sea útil, debe ser comprensible para los usuarios de dicha información financiera. Para esto, tanto contabilidad como los usuarios deben estar dispuestos a estudiar la información financiera con una diligencia razonable, y deben poseer un conocimiento razonable sobre negocios y actividades económicas. Sin embargo, establece que aquella información que pudiera ser considerada compleja de comprender, y que debe ser incluida en los estados financieros por su relevancia, no debe ser excluida por el mero hecho de considerarla difícil de entender para ciertos usuarios (párrafo 25).

Relevancia: según lo establecido en el MC para ser útil, la información debe ser relevante, y la información es relevante “cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente” (párrafo 26). Esta característica se relaciona

también con las cualidades de predicción y confirmación de la información, ya que la situación financiera y los resultados pasados se usan como base para prever la información futura, y así mismo, la información tiene la característica de confirmación con respecto a predicciones pasadas. Es de hacer notar que para tener valor predictivo, la información no necesariamente debe ser de pronóstico explícito, sin embargo, “la capacidad de hacer predicciones a partir de los estados financieros puede acrecentarse por la manera como es presentada la información sobre las transacciones y otros sucesos pasados” (párrafo 28).

De esta forma, la relevancia de la información se afecta por su naturaleza e *importancia relativa*. Así, algunas partidas dependen únicamente de su naturaleza para ser consideradas relevantes. Por su parte, la información se tiene *importancia relativa* “cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros” (párrafo 30). La importancia relativa también depende del tamaño de la partida o del error que pudiera surgir en caso de omitirse o presentarse de manera equivocada. El MC establece que “la importancia relativa proporciona un umbral o punto de corte, más que ser una característica cualitativa primaria que la información debe tener para ser útil” (*ob. cit.*, párrafo 30).

Fiabilidad: la información posee la cualidad de fiabilidad cuando “cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente” (párrafo 31). De esta forma, si la información no es fiable, a pesar de ser relevante, puede conducir a errores

potenciales. En este sentido, para que la información sea confiable, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- (a) *Representación fiel*: se refiere a la representación fidedigna de las transacciones y otros eventos que representa o que se espera representen. La mayor parte de la información financiera está sujeta a cierto grado de riesgo de no ser una representación fiel de lo que se pretende mostrar, no debido a sesgos, sino a las dificultades inherentes a la identificación de las transacciones y eventos que deben ser medidos, o en la aplicación de la medición y presentación de técnicas que pueden transmitir información que corresponda con tales transacciones o eventos, en cuyos casos los efectos de tales dificultades pueden ser tan inciertos que las empresas generalmente no las reconocerán en los estados financieros, aunque, por su relevancia, pudieran ser reconocidas en los estados financieros, y los riesgos de error inherentes a tal reconocimiento y/ o medición pudiera ser revelado.
- (b) *Esencia sobre la forma*: se refiere a la contabilización y presentación de las transacciones y otros eventos de acuerdo a su sustancia y realidad económica, y no únicamente en su forma legal, en aras de fortalecer la representación veraz de los hechos, dado que la sustancia de las transacciones y otros eventos no siempre es consistente con la apariencia legal.
- (c) *Neutralidad*: para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser neutral, es decir, libre de sesgos. Esta neutralidad se verá afectada si vía selección o presentación de la información, se influencia

la toma de decisiones o el juicio a fin de lograr un resultado predeterminado.

(d) *Prudencia*: quienes preparan la información financiera se enfrentan a numerosas incertidumbres que rodean a ciertos eventos y circunstancias. Estas incertidumbres son reconocidas mediante la revelación de su naturaleza o alcance, y por el ejercicio de la prudencia en la preparación de los estados financieros. La prudencia se refiere a la inclusión de cierto grado de precaución en el ejercicio de los juicios necesarios para realizar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre: no sobrevaluación de activos e ingresos, y la no subvaluación de pasivos y gastos.

(e) *Integridad*: se refiere a que la información contenida en los estados financieros debe ser completa, dentro de los límites del costo y la importancia relativa. Una omisión pudiera causar que la información fuera falsa e incompleta, y como consecuencia no fiable y deficiente en relación a su relevancia.

Comparabilidad: El MC establece que la comparabilidad se refiere a la capacidad que deben tener los usuarios de la información financiera de comparar los estados financieros de una empresa a través del tiempo, a fin de identificar tendencias en la posición financiera y en los resultados de la misma. Así mismo, también se refiere a la capacidad de los usuarios de poder comparar los estados financieros de distintas empresas, con el objeto de evaluar su posición financiera, resultados, y cambios en la posición financiera, por lo que las transacciones deben ser medidas y reveladas de manera coherente por todas las entidades.

Así mismo, la medición y revelación de los efectos financieros de las transacciones y otros eventos, deben ser registrados e interpretados de una manera consistente en toda la empresa y a través del tiempo en una empresa particular, y de una forma consistente para varias empresas.

Una implicación de la característica de comparabilidad, es que los usuarios deben estar informados acerca de las políticas contables empeladas en la preparación de los estados financieros, y de cualquier cambio en tales políticas y los efectos de dichos cambios. De esta forma, los usuarios deben ser capaces de identificar las diferencias entre las políticas contables para transacciones y eventos similares utilizados por la misma empresa de periodo a periodo y por diferentes empresas. De esta forma, en aras de cumplir con las NIC y facilitar la comparabilidad, debe incluirse la revelación de las políticas contables utilizadas por la empresa.

Es importante considerar también que la comparabilidad no implica uniformidad, es decir, no es un impedimento para la introducción de mejores normas contables, que conlleven a que la información contable presentada sea más relevante y fiable.

Finalmente, la comparabilidad hace referencia a la necesidad de presentar la información financiera del año actual acompañada con información financiera relativa a periodos anteriores.

Oportunidad: se refiere a la presentación de la información en el momento en que ésta es requerida, ya que en caso de que exista retraso en la presentación de la misma, ésta pudiera perder relevancia. De esta forma, la gerencia debe evaluar las ventajas de la obtención de información financiera oportuna y la provisión de información fiable, ya que quizá a fin de proveer información

sobre una base oportuna, puede ser necesario el informar antes de que todos los aspectos de una determinada transacción o evento sean conocidos, afectando así su fiabilidad; por el contrario, si los informes se presentan con retraso, en aras de incluir toda la información acerca de una transacción o evento, la información es altamente fiable, pero poco útil, ya que los usuarios tuvieron que tomar decisiones en el lapso intermedio. Para lograr un balance entre relevancia y fiabilidad, “la consideración prioritaria se refiere a qué tan bien ayuda a satisfacer las necesidades de los usuarios en la toma de decisiones económicas” (párrafo 43).

Equilibrio entre Costo-Beneficio: el MC establece que más que una característica cualitativa, este equilibrio se constituye como una restricción, ya que los beneficios derivados de la información deben exceder el costo de obtenerla. Sin embargo, esto es un proceso de juicio, ya que los costos no necesariamente recaen en aquellos usuarios que disfrutaban de los beneficios.

Equilibrio en las características cualitativas: el balance entre las características cualitativas tiene el propósito de lograr los objetivos de los estados financieros. Sin embargo, la importancia relativa que se le otorgue a cada característica es una cuestión de juicio profesional.

Imagen fiel / Presentación razonable: el MC establece que “se considera frecuentemente que los estados financieros muestran la imagen fiel de, o presentan razonablemente, la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera de la entidad” (párrafo 46). De esta forma, la aplicación de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas, generan estados financieros que transmiten lo que se conoce como imagen fiel, o una presentación razonable de la información financiera.

Con respecto a las bases de medición, el MC establece lo siguiente:

Costo histórico: bajo la base del costo histórico, los activos son registrados de acuerdo al importe de efectivo o equivalente pagado, o el valor razonable de la compensación dada para adquirirlos al momento de su compra; los pasivos son registrados al importe de productos recibidos, o en algunas circunstancias, a los importes de efectivo o equivalente que se espera serán pagados para liquidar dicho pasivo.

Costo corriente: los activos se registran al importe de efectivo o equivalentes que pudieron haberse pagado si el mismo activo fuese adquirido en el momento actual; por su parte, los pasivos se registran al importe no descontado de efectivo o equivalente que hubiese sido requerido para liquidar la obligación en el momento actual.

Valor realizable o de liquidación: según esta base, los activos son registrados al importe de efectivo o equivalentes que hubieran podido actualmente obtenerse, en una forma normal, mediante la venta no forzada del activo (valor de realización); por su parte, los pasivos se registran a su importe no descontado de efectivo o equivalentes que se esperaba pagar para liquidar dichos pasivos (valor de liquidación).

Valor presente: según la base del valor presente, los activos se registran a su valor descontado presente relacionado con las entradas netas de efectivo que la partida generará en el curso normal de las operaciones; por su parte, los pasivos se registran a su valor descontado presente, relacionado con futuras salidas netas de efectivo que se requerirán para liquidar el pasivo.

El MC reconoce que en la mayoría de los casos se utiliza el costo histórico en combinación con otras bases de medición, sobre todo para los activos no monetarios.

Es de hacer notar que en este periodo, y puede suponerse que dado el auge de la regulación contable internacional, a través de organismos reconocidos internacionalmente, los *principios básicos de la contabilidad* dejaron de tratarse como tal, en aras de promover la información financiera útil, y dichos principios estaban inmersos en la Norma Internacional de Contabilidad dentro de las denominadas *características cualitativas de los estados financieros* y dentro de las *hipótesis fundamentales*.

Los principios básicos de la contabilidad en la regulación contable internacional desde 2001 hasta la actualidad

Con la finalidad de alcanzar una aceptación más generalizada de las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC, en el año 2001 el IASC sufre un proceso de reestructuración y pasa a conformarse el IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad). En sus inicios, el IASB adopta las Normas de Contabilidad y el Marco Conceptual vigentes y emitidos por el IASC, sin embargo, a partir de este año, todas las Normas Contables emitidas por el nuevo organismo, pasaron a llamarse Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En el Prólogo a la traducción española de las NIIF (2010) se establece que

El objetivo de estas normas (NIIF) es proporcionar en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en los mercados de capitales de todo el mundo y a

otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.

El auge por la regulación contable internacional se intensifica en esta época, ya que la contabilidad deja de ser únicamente una técnica de registro de datos, y se convierte en una ciencia que se encarga de proveer información económica a terceros, para que éstos puedan tomar decisiones. En la actualidad existen vigentes 29 NIC y 13 NIIF (junto con sus interpretaciones) y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

La emisión de Normas por parte del IASB atraviesa un proceso similar al establecido para la aprobación de las Normas por parte de su ente predecesor, el IASC, esto motivado a la necesidad de contar con normas de aceptación general a nivel mundial, en el que, sobre todo, los mercados de valores existentes en Europa y Norteamérica puedan integrarse.

Según Tua (2002), la aceptación y adopción de las NIIF “implica no sólo aplicar unas reglas diferentes, sino además, hacerlo con un sustrato conceptual distinto” (párrafo 54). Esto supone, según el autor, un cambio de mentalidad, ya que supone avanzar aún más en el *paradigma de la utilidad*, es decir, “en la visión que adopta para la Contabilidad el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas” (*ob. cit.*).

Para estudiar el estatus de los *principios básicos de contabilidad* en la era del IASB, también deben revisarse las modificaciones que dicho organismo le ha hecho a la NIC 1 y el Marco Conceptual.

Norma Internacional de Contabilidad 1

En abril de 2001 el IASB adoptó la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, que había sido aprobada por el IASC en septiembre de 1997. Dicha Norma sustituía a la NIC 1 *Información a Revelar sobre Políticas Contables* (emitida en 1975), la NIC 5 *Información a Revelar en los Estados Financieros* (aprobada en 1977) y la NIC 13 *Presentación de Activos Corrientes y Pasivos Corrientes* (aprobada en 1979). En diciembre de 2003 el IASB emitió una NIC 1 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos y luego una versión modificada en el año 2005. Posteriormente, en el año 2007, el IASB emitió una NIC 1 modificada. Y, finalmente emite una nueva versión modificada en junio de 2011.

La revisión de la NIC 1 llevada a cabo en el año 2003 como parte del proyecto de Mejoras consistió en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos dentro de las normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales. En este momento, la intención del Consejo no era el de reconsiderar el enfoque fundamental para la presentación de estados financieros establecido por la NIC 1 en su versión de 1997 (Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, 2007). Esta revisión no considera los *aspectos generales* contenidos en la NIC 1, por lo que tampoco considera los *principios básicos de la contabilidad* inmersos en dicha Norma.

En el año 2005 la NIC 1 fue revisada y modificada. Entre las razones expuestas por el IASB para la revisión de la NIC 1 se encuentran:

- (a) suministrar un marco para que las entidades evalúen cómo presentar razonablemente los efectos de las transacciones y otros eventos, y valore si el resultado del cumplimiento de los requerimientos de una

- Norma o de una Interpretación pudieran interpretarse de tal forma que no se llegara a ofrecer una presentación razonable;
- (b) establecer los criterios para clasificar los pasivos como corrientes o no corrientes, basándose exclusivamente en las condiciones existentes a la fecha del balance;
 - (c) prohibir la presentación de ingresos o gastos como “partidas extraordinarias”;
 - (d) especificar la información a revelar sobre los juicios que la gerencia ha realizado al aplicar las políticas contables de la entidad, con independencia de los referentes a estimaciones, que tengan el mayor efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros; y
 - (e) especificar la información a revelar sobre los supuestos clave utilizados para realizar estimaciones en las situaciones que supongan incertidumbre a la fecha del balance, siempre que comporten un riesgo importante de producir ajustes significativos en el valor de los activos o pasivos en el próximo periodo (NIC 1, 2005, párrafo IN3)

El IASB establece que el objetivo de la NIC 1 (revisada en 2005) consiste en

Establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes (párrafo 1)

Para lograr esto, la norma se divide en dos partes: en primer lugar, presenta una serie de requisitos generales para la presentación de los estados financieros, y posteriormente ofrece directrices para determinar su estructura y contenido.

En el párrafo 3, la norma define los *estados financieros con propósitos de información general* como aquéllos que “pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”. Aclara también que éstos “comprenden aquellos que se presentan de forma separada, o dentro de otro

documento de carácter público, como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil”.

En el párrafo 8, la norma establece que un conjunto completo de estados financieros comprende un balance; un estado de resultados; un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre todos los cambios habidos en el patrimonio neto, o los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios que actúan como tales; un estado de flujo de efectivo; y notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

Con respecto a la presencia de los *principios básicos de contabilidad* en la NIC 1 (revisada en 2005), puede observarse lo siguiente:

- (a) Dentro del párrafo 8, que trata las definiciones básicas, la Norma incluye el concepto de *materialidad (o importancia relativa)*, y establece que “las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros”. De esta forma, la materialidad depende de la magnitud y la naturaleza del error o inexactitud, considerando las circunstancias particulares en que se hayan producido. Así mismo, aclara que la evaluación de cuándo un error o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios (considerándose así material o con importancia relativa) exige tener en cuenta las características de tales usuarios, en un todo de acuerdo con la *comprensibilidad* que los mismos deben poseer (párrafo 12).

- (b) Por otra parte, la norma también relaciona la *materialidad o importancia relativa* con la *agrupación de datos*, ya que en su párrafo 29 establece que “cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales”.
- (c) En el párrafo 13, la norma trata acerca de la *presentación razonable*, la cual exige “proporcionar la imagen 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 fijados en el Marco Conceptual”, entendiéndose que se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.
- (d) En el párrafo 23 de la norma se define la hipótesis del *negocio en marcha*, la cual requiere que la gerencia evalúe la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento en cada fecha de presentación, entendiéndose que los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. De esta forma, si existen incertidumbres importantes relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. Por el contrario,

cuando los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

- (e) Los párrafos 25 y 26 explican la base contable de la *acumulación o devengo*, la cual establece que “salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (o devengo)”. Esto quiere decir que las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos, y no cuando se afecte el efectivo.
- (f) Por su parte, el párrafo 27 trata acerca de la *uniformidad en la presentación*, y exige que la forma de presentación de los estados financieros debe conservarse de un período a otro, a menos que se exista una forma de presentación que se adapte mejor a la naturaleza de las operaciones de la entidad.
- (g) Aunado a lo anterior, el párrafo 36 establece que la información debe ser *comparativa*, de esta forma “a menos que una Norma o Interpretación permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros”. Así mismo, establece que debe incluirse información comparativa de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la

adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

- (h) Finalmente, en el párrafo 49 la norma trata acerca del *periodo sobre el que se informa*, aclarando que “los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual”.

Con respecto a la revisión llevada a cabo en el año 2007, tampoco se evidencian cambios con respecto a los *principios básicos de la contabilidad* inmersos en la NIC 1, ya que esta revisión tenía como principal objetivo el de incluir una modificación de la presentación de los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios y del resultado integral (todo esto dada una revisión de las normas emitidas por el FASB, en la que los estados financieros incluían un componente relacionado con los resultados integrales), y un cambio en la terminología de las denominaciones de los componentes de los estados financieros.

Con respecto a los *principios básicos de la contabilidad* presentes en la modificación de la NIC 1 en el año 2010, puede mencionarse lo siguiente:

- (a) En el párrafo 7, define la *materialidad* o *importancia relativa*, y establece que 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. Así mismo, establece que dicho juicio requiere que los usuarios cumplan con lo establecido en el Marco

Conceptual respecto de la *comprensibilidad*. Adicionalmente, las entidades deben presentar por separado cada clase significativa de partidas similares, y presentarán por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa (párrafo 29).

- (b) El párrafo 10 establece que un conjunto completo de estados financieros comprende: un estado de situación financiera al final del periodo; un estado del resultado del periodo y otro resultado integral del periodo; un estado de cambios en el patrimonio del periodo; un estado de flujos de efectivo del periodo; notas (que deben incluir un resumen de las políticas contables más significativas); y un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.
- (c) El párrafo 15 trata lo relacionado con la *presentación razonable*, y establece que “los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad”. Dicha presentación razonable requiere la “presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual”.
- (d) El párrafo 25 explica la hipótesis del *negocio en marcha*, y la define como la evaluación que debe hacer la gerencia sobre la capacidad que tiene

una entidad para continuar en funcionamiento. De esta forma, una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.

- (e) En el párrafo 27 se trata la base de *acumulación o devengo*, en la que se establece que las entidades elaborarán sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Esto quiere decir que se reconocerán las partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual.
- (f) En el párrafo 36, la NIC 1 establece la *frecuencia de la información*, y explica que las entidades presentarán un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente.
- (g) La NIC 1, en su párrafo 38 exige que la información financiera debe ser *comparativa*, esto quiere decir que las entidades revelarán información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente, presentando así, al menos, dos de cada uno de los estados financieros, junto con las notas relacionadas.
- (h) El párrafo 45 establece que las entidades deben mantener la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros

de un periodo a otro, a menos que tras un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, lo que indica la *uniformidad en la presentación*.

Marco Conceptual para la Información Financiera

Luego de 21 años, el IASB publica un nuevo Marco Conceptual (MC) en el año 2010, que sustituye al que había sido elaborado por el IASC en el año 1989. En aras de armonizar la profesión contable, este nuevo Marco Conceptual se realiza en conjunto con el FASB.

Básicamente, el MC contiene una introducción, alcance y propósito normativo que se mantienen del MC de 1989, dado que el propósito del MC no ha cambiado. Posteriormente, el nuevo MC se divide en cuatro capítulos: (1) El objetivo de la información financiera con propósito general; (2) La entidad que informa (pendiente por añadir); (3) Características de la información financiera útil; y (4) El Marco Conceptual (1989): el texto restante.

En el Capítulo 1, destacan las siguientes ideas con respecto a los objetivos de la información financiera y los usuarios de las mismas:

(a) Según el MC (2010),

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad (párrafo OB2).

(b) Así mismo, establece que

Para evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura de una entidad, inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información sobre los recursos de la entidad, derechos de los acreedores contra la entidad y la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno han cumplido eficiente y eficazmente con sus responsabilidades relacionadas con el uso de los recursos de la entidad (párrafo OB4)

Posteriormente, en el Capítulo 3 se tratan las *Características Cualitativas de la Información Financiera Útil*, que son aquellas que “identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa partiendo de la información contenida en los estados financieros” (párrafo CC1). Es importante también aclarar que el MC establece que “las características cualitativas de la información financiera útil se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros, así como a la información financiera proporcionada por otras vías” (párrafo CC3).

En este sentido, el MC establece que “si la información financiera ha de ser útil, debe ser *relevante y representar fielmente* lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es *comparable, verificable, oportuna y comprensible*”, de esta forma, pueden evidenciarse los *principios básicos de la contabilidad* divididos en dos: unas *características fundamentales* y otras *características de mejora*. Así mismo, en el Capítulo 4, el *Marco Conceptual (1989)*, definen la hipótesis fundamental: *negocio en marcha*, que también representa evidencia de los denominados *principios*.

A continuación se presenta un resumen de la forma como son concebidos dichos principios dentro del MC 2010.

Relevancia: La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes. La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo (si puede utilizarse como una variable en los procesos utilizados por usuarios para predecir resultados futuros), valor confirmatorio (si proporciona información para cambiar o confirmar sobre evaluaciones anteriores) o ambos (párrafos CC6 – CC9).

De tal forma que, la *materialidad* o *importancia relativa* constituye un componente de la relevancia. La información es material o tiene importancia relativa cuando su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información financiera de la entidad que informa. En otras palabras, materialidad o importancia relativa 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 (párrafo CC11).

Representación fiel: Para ser útil, la información financiera debe representar los fenómenos relevantes, y también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. La representación fiel de la información tiene tres características: debe ser completa, neutral y libre de error.

En este sentido, una información *completa* incluye “toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias”

(párrafo CC13). Una información *neutral* no tiene sesgo en la selección o en su presentación, no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que dicha información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios (párrafo CC14). Y, finalmente, *libre de error* significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores (párrafo CC15).

Con respecto a la aplicación de las características cualitativas fundamentales, el MC establece que la información debe ser tanto relevante como fielmente representada si ha de ser útil, ya que ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fidedigna de un fenómeno relevante ayuda a los usuarios a tomar decisiones adecuadas. Para facilitar a quienes preparan la información financiera el hecho de presentar información relevante y representada fielmente, el MC propone un “proceso” que habitualmente tendría que usarse para aplicar las características fundamentales (sujetos a la aplicación de las características de mejora), el cual se describe a continuación:

Primero, identificar un fenómeno económico que tiene el potencial de ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de información sobre ese fenómeno que sería más relevante si se encontrara disponible y pudiera ser representada fielmente. Tercero, determinar si esa información está disponible y puede ser representada fielmente. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información más relevante (CC18)

Por otra parte, el MC trata acerca de las características *cualitativas de mejora*, que son aquellas que “mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada” (párrafo CC19), y que también ayudan a determinar cuál de las dos vías debe utilizarse para describir un fenómeno, si ambas se consideran igualmente relevantes y fielmente representadas. Las características de mejora son cuatro:

Comparabilidad: “es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas” (párrafo CC21). Coherencia, aunque relacionada con la comparabilidad, no es lo mismo. La comparabilidad no debe confundirse con la coherencia ni con la uniformidad. La *coherencia* “hace referencia al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, de periodo a periodo dentro de una entidad que informa o en un mismo periodo entre entidades” (párrafo CC22). Por su parte, la comparabilidad no es uniformidad. “Para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes” (párrafo CC23).

Verificabilidad: “significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel” (párrafo CC26). Dicha verificación puede ser directa (comprobar un importe u otra representación mediante observación directa) o indirecta (comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología).

Oportunidad: “significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones” (párrafo CC29).

Comprensibilidad: la comprensibilidad abarca dos aristas, la primera indica que “la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible” (párrafo CC30), y la segunda supone que “los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios y que revisan y analizan la información con diligencia” (párrafo CC32).

Con respecto al uso de las características cualitativas de mejora, el MC establece que “las características cualitativas de mejora deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, las características cualitativas de mejora, individualmente o en grupo, no pueden hacer la información útil si es irrelevante y no se representa fielmente” (párrafo CC33). Así mismo, explica que a aplicación de las características cualitativas de mejora es un proceso iterativo, esto es, que no sigue un orden determinado, por lo que algunas veces, debe disminuirse una característica cualitativa de mejora para maximizar otra.

El MC también explica que el costo constituye una restricción a la información financiera útil, ya que la presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Los costos generalmente son asumidos por las entidades al recopilar, procesar, verificar y analizar la información financiera. Así mismo, los usuarios también pueden incurrir en costos para poder analizar e interpretar la información financiera.

Posteriormente, el MC explica en el párrafo 4.1 la *hipótesis de negocio en marcha*, que supone que los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible, por lo que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones.

Finalmente, con respecto a la medición de las partidas, el MC considera cuatro bases (párrafo 4.55):

Costo histórico: bajo la base del costo histórico, los activos son registrados de acuerdo al importe de efectivo o equivalente pagado, o el valor razonable de la compensación dada para adquirirlos al momento de su compra; los pasivos son registrados al importe de productos recibidos, o en algunas circunstancias, a los importes de efectivo o equivalente que se espera serán pagados para liquidar dicho pasivo.

Costo corriente: los activos se registran al importe de efectivo o equivalentes que pudieron haberse pagado si el mismo activo fuese adquirido en el momento actual; por su parte, los pasivos se registran al importe no descontado de efectivo o equivalente que hubiese sido requerido para liquidar la obligación en el momento actual.

Valor realizable o de liquidación: según esta base, los activos son registrados al importe de efectivo o equivalentes que hubieran podido actualmente obtenerse, en una forma normal, mediante la venta no forzada del activo (valor de realización); por su parte, los pasivos se registran a su importe no descontado de efectivo o equivalentes que se esperaba pagar para liquidar dichos pasivos (valor de liquidación).

Valor presente: según la base del valor presente, los activos se registran a su valor descontado presente relacionado con las entradas netas de efectivo que la partida generará en el curso normal de las operaciones; por su parte, los pasivos se registran a su valor descontado presente, relacionado con futuras salidas netas de efectivo que se requerirán para liquidar el pasivo.

El MC reconoce que en la mayoría de los casos se utiliza el costo histórico en combinación con otras bases de medición, sobre todo para los activos no monetarios.

La Norma Internacional de Información Financiera para las PyMES

En el año 2009, y con la finalidad de simplificar los criterios de las NIIF completas, el IASB publica una NIIF para las PyMES, cuyo objetivo principal era el que se aplicara “a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PyMES)” (párrafo P9), es decir, entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. La NIIF para las PyMES se divide en 35 secciones, que abarcan los criterios para el reconocimiento y medición de las partidas.

Con respecto a la presencia de los *principios básicos de la contabilidad* en la NIIF para las PyMES, puede decirse que en la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*, se establecen las características cualitativas de la información en los estados financieros. Al respecto, la NIIF para las PyMES jerarquiza en los párrafos desde el 2.4 hasta el 2.15 las características cualitativas en un mismo nivel, y comprenden:

Comprensibilidad: la información proporcionada en los estados financieros debe presentarse de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable.

Relevancia: la información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información tiene la cualidad de relevancia cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad.

Materialidad o importancia relativa: la información es material (y por ello relevante) si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad o importancia relativa depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea.

Fiabilidad: la información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente. Los estados financieros no están libres de sesgo (es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o presentación de la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado.

Esencia sobre la forma: las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en

consideración a su forma legal. Esto mejora la fiabilidad de los estados financieros.

Prudencia: consiste en la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto. Es importante resaltar que la prudencia no permite el sesgo.

Integridad: para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.

Comparabilidad: la comparabilidad implica que los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero. Adicionalmente, los usuarios también deben ser capaces de comparar los estados financieros de entidades diferentes, para evaluar su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo relativos. Para lograr esto, la medida y presentación de los efectos financieros de transacciones similares y otros sucesos y condiciones, deben ser llevadas a cabo de una forma uniforme por toda la entidad, a través del tiempo para esa entidad y también de una forma uniforme entre entidades. Además, los usuarios deben estar informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en dichas políticas y de los efectos de estos cambios.

Oportunidad: la oportunidad implica proporcionar información dentro del periodo de tiempo para la decisión. Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. La gerencia puede necesitar sopesar los méritos relativos de la presentación a tiempo frente al suministro de información fiable. Al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es cómo se satisfacen mejor las necesidades de los usuarios cuando toman sus decisiones económicas.

Equilibrio entre costo y beneficio: los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla, esto representa una cuestión de juicio. Es importante destacar que los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios.

Con respecto a las hipótesis fundamentales presentadas en el Marco Conceptual, la NIIF para las PyMES considera únicamente la *base de acumulación o devengo*, en la cual se expresa que una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Esto significa que las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para dichas partidas.

Finalmente, la NIIF para las PyMES trata acerca de las bases para la medición de las partidas, y establece que son dos las bases de medición que habitualmente se utilizan: el costo histórico y el valor razonable.

Costo histórico: es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. Para los pasivos, el costo histórico es el importe

de lo recibido en efectivo o equivalentes al efectivo o el valor razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación en el momento en que se incurre en ella, o los importes de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios. Adicionalmente, trata el *costo histórico amortizado*, que es el costo histórico de un activo o pasivo más o menos la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso (párrafo 2.34(a)).

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua (párrafo 2.34 (b)).

Posteriormente, la Sección 3 de la NIIF para las PyMES *Presentación de Estados Financieros*, explica la presentación razonable de los estados financieros, los requerimientos para el cumplimiento de la NIIF para las PYMES y qué es un conjunto completo de estados financieros. Entre los aspectos que pueden derivarse de los *principios básicos de la contabilidad* destacan:

Presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales* (párrafo 3.2).

Hipótesis de negocio en marcha: al preparar los estados financieros, la gerencia debe evaluar la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Se supone que una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus

operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo (párrafo 3.8).

Frecuencia de la información: las entidades deben presentar un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente (párrafo 3.10).

Uniformidad en la presentación: las entidades deberán mantener la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro. Así mismo, cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, deberán reclasificarse los importes comparativos, a menos que resultase impracticable hacerlo (párrafos 3.11 y 3.12).

Información comparativa: las entidades revelarán información comparativa respecto del periodo comparable anterior para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo corriente (párrafo 3.14).

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos: las entidades deben presentar por separado cada clase significativa de partidas similares, dependiendo de su naturaleza o función, a menos que no tengan importancia relativa (párrafo 3.15).

Finalmente, la Sección 3 establece que un conjunto completo de estados financieros comprende: un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa; un único estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa (que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas, así como las partidas de otro resultado integral), o un estado de

resultados separado y un estado del resultado integral separado; un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa; un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa; notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (párrafo 3.17).

Así mismo, establece que si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (párrafo 3.18). Y si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado” (párrafo 3.19).

Como puede observarse, en este periodo las normas contables se enfocan más en la información financiera que se presenta, por lo que el proceso contable como tal queda relegado a un segundo plano. Sin embargo, puede decirse que dentro de estas Normas, se evidencian vestigios de lo que un tiempo atrás se concibió como *principios básicos de la contabilidad*.

Puede concluirse entonces que, dados los cambios que ocurrieron en el entorno que rodea a la contabilidad en cada etapa estudiada, tanto la forma como se concibieron los principios de contabilidad, como la forma de configurarlos, fue cambiando a lo largo del tiempo, para adaptarse a las necesidades de información de los usuarios.

CAPÍTULO VI

ASPECTOS CONCURRENTES Y DIVERGENTES DE LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD EN LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

Comúnmente se entiende a la contabilidad como el lenguaje de los negocios, ya que tradicionalmente se constituye como la base para la elaboración de los estados financieros, que son el medio para comunicar información acerca de la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo de las entidades, a distintos usuarios con diferentes necesidades de información.

Acontecimientos como el surgimiento de los mercados de capitales o de valores y las bolsas de valores a finales de los años 1800, la imposición fiscal a las empresas originada a principios de los años 1900, las posteriores guerras mundiales, el crecimiento de los mercados a nivel internacional, y finalmente, el proceso de globalización financiera y económica, potenciada por las innovaciones tecnológicas de los últimos años, han ido derribando barreras que en periodos anteriores limitaban el flujo de información entre personas, empresas y países. Todo esto ha traído como consecuencia que la contabilidad, cuyos orígenes se remontan a épocas muy antiguas, haya evolucionado para adaptarse a las nuevas necesidades de información, y, por lo tanto, los principios que sustentan a la contabilidad igualmente se hayan redimensionado.

La información contable, además de ser de calidad, debe ser oportuna, para que así los usuarios puedan tomar decisiones al mismo ritmo en que evoluciona el mundo de los negocios. De esta forma, para que la información financiera pueda ser utilizada por diversos usuarios para la toma de decisiones, debe ser capaz de cubrir sus necesidades, y para alcanzar este objetivo, las prácticas contables descansan sobre un cuerpo de fundamentos teóricos básicos, que a lo largo de la historia se han ido configurando como reglas, postulados, principios, normas, estándares y/o características, pero que siempre han ido adaptándose a los requisitos de información que impone el entorno económico y financiero que rodean a las entidades.

Como pudo observarse en el capítulo anterior, dichos fundamentos pueden ser encontrados en diversas fuentes, diversos autores, diversas concepciones sobre un mismo punto, todas igualmente válidas, por lo que la idea no es resaltar alguna concepción por encima de la otra, sino explicar la evolución, y, por tanto, las convergencias y divergencias que existen en la forma de concebir los principios básicos de la contabilidad en cada uno de los períodos estudiados.

Antes de ahondar en el análisis de las concepciones de los principios básicos de la contabilidad en cada periodo, es necesario recordar la necesidad de analizar algunos conceptos del propio término *principios de contabilidad* en cada una de las épocas.

En este sentido, en su obra Patton (1922) expresa que “la contabilidad presenta una serie de premisas, postulados y procedimientos fundamentales, que dada la naturaleza de la contabilidad, se justifican para que la misma logre su finalidad, ya que sin estas suposiciones sería imposible avanzar en la

práctica contable” (p. 437). Puede entonces inferirse, que los principios de contabilidad representan en esta época, una serie de procedimientos aplicables siguiendo la teoría de la partida doble, cuya aplicación conduce siempre a conclusiones correctas por parte del contador público para el registro apropiado de las operaciones en el libro diario, por lo que puede evidenciarse que la mayoría de los principios de contabilidad de la época correspondían a descripciones de lo que era apropiado hacer y lo que no debía hacerse.

En la década de 1930, y luego de la Gran Depresión ocurrida en los Estados Unidos de América, la Asociación Americana de Contabilidad inicia un programa de investigación cuya finalidad es formular y obtener la aceptación de un grupo de principios de contabilidad interrelacionados, consistentes y comprensivos, que no constituyeran descripciones de los procedimientos a aplicarse, sino que se configuraran en normas contra las cuales pudieran juzgarse los procedimientos de contabilidad.

A lo largo de los años, diversos autores aportaron a la doctrina contable su propio concepto de *principio de contabilidad*. En este sentido, resulta importante recordar el concepto de principio de contabilidad generalmente aceptado propuesto por Cañibano, Tua y López (1985), que quizá es el más amplio y puede seguir vigente hasta el momento:

Los principios de contabilidad son reglas (ya sean normas concretas o detalladas, ya se trate de conceptos explicativos de los fundamentos de nuestra disciplina) emitidas por instituciones de autoridad reconocida al respecto, derivadas de la práctica más frecuente y, por tanto, más recomendable (p. 297).

Este concepto contiene tres aspectos dignos de ser explicados. El primero de ellos hace referencia a que los principios de contabilidad pueden ser

normas concretas o detalladas o conceptos explicativos de los fundamentos de la disciplina. Al respecto, puede decirse que dentro de la doctrina contable, los principios de contabilidad siempre han estado conformados por quizá tres grandes grupos: los principios o fundamentos básicos de la contabilidad, los principios aplicables a partidas específicas, y los principios aplicables a la elaboración y presentación de los estados financieros. Esta investigación se enfoca en los principios básicos y en los principios aplicables a la elaboración y presentación de los estados financieros. El segundo aspecto que debe ser explicado, es que los principios de contabilidad son *emitidos por instituciones de autoridad reconocida al respecto*, lo que conduce a pensar que los principios de contabilidad han sido elaborados y promulgados por organismos profesionales, que de una u otra forma se ganaron el reconocimiento de los contadores, de los auditores y de los usuarios de la información. Como pudo evidenciarse en el capítulo anterior, muchas veces la emisión de principios de contabilidad recae sobre académicos y no directamente sobre los organismos profesionales, pero finalmente, son los organismos quienes acreditan o desacreditan los estudios realizados por los investigadores académicos. El tercer aspecto a analizar, es el relativo a que los principios de contabilidad se derivan “de la práctica más frecuente y, por tanto, más recomendable”, lo que pudiera justificar la acepción de *generalmente aceptado* que se le otorga a los principios de contabilidad. En ese sentido, resulta importante destacar que, a pesar de que originalmente los principios de contabilidad se originaban de las prácticas más frecuentes, a medida que fue cambiando el entorno que rodeaba a la contabilidad, los principios de contabilidad dejaron de originarse sobre la base de la práctica más frecuente, y comenzaron a originarse sobre la

base de la práctica más recomendable para cada caso. De aquí, los requisitos de la información, las características del entorno y las necesidades de información de los usuarios pasaron a determinar cuáles eran los principios de contabilidad que debían aplicarse, y por tanto, aceptarse, ya que dicho entorno se constituía en el origen de los principios y en la forma de verificar la aplicación de los mismos y establecer un control de calidad sobre ellos.

Para facilitar la contrastación de las distintas concepciones que los autores y organismos reguladores han otorgado a los principios de contabilidad, se muestra a continuación el cuadro 1 el cual resume los aspectos más relevantes de los principios propuestos por los autores de cada época. La forma como se concibieron se va a contrastar primero considerando autores y cambios evidenciados dentro de cada una de las etapas, para luego enfrentar las etapas entre sí. Puede que algún aspecto haya sido presentado en el capítulo IV como complemento a la información principal, por lo que no será considerado para el análisis del presente capítulo.

Cuadro 1

Principios presentes en cada periodo de estudio

Principios hasta 1930	Principios desde 1930 hasta 1973	Principios desde 1973 hasta 2001	Principios desde 2001 hasta la actualidad
<p>Patton (1922):</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Entidad ✓ Negocio en marcha ✓ Ecuación del balance general ✓ Situación financiera y balance general ✓ Costo y valor en libros ✓ Acumulación de ingresos y gastos 	<p><i>Postulados descriptivos</i> elaborados por Eyrne (1937) y por Sanders, Hatfield y Moore (1938)</p> <p><i>Patton y Littleton (1940):</i> Entidad, Continuidad, Ponderación, Costo vinculado, Esfuerzo y logro, Evidencia verificable y objetiva</p> <p><i>Mattessich (1957):</i> <i>Axiomas:</i> pluralidad, doble efecto y periodo <i>Teoremas:</i> igualdad del balance de comprobación, saldo de un estado, de los dos estados, pluralidad, reducción de estados, y consolidación</p>	<p><i>Norma Internacional de Contabilidad 1 (1975):</i> <i>Supuestos:</i> negocio en marcha, devengo y consistencia <i>Aplicables en la elección y aplicación de las políticas contables:</i> prudencia, sustancia antes que la forma e importancia relativa <i>Adicionales:</i> revelación y comparabilidad</p> <p><i>Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (1989):</i> <i>Hipótesis fundamentales:</i> devengo y negocio en marcha <i>Características cualitativas:</i> comprensibilidad, relevancia, fiabilidad, comparabilidad</p>	<p>Marco Conceptual para la Información Financiera (2010): <i>Características fundamentales:</i> relevancia y representación fiel <i>Características de mejora:</i> comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad <i>Hipótesis:</i> negocio en marcha, base contable de acumulación o devengo <i>Restricciones:</i> costo</p> <p>Sección 2 de la NIIF para las PyMES (2009): Comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad, equilibrio entre costo y beneficio</p>

Continuación Cuadro 1

Principios presentes en cada periodo de estudio

Principios hasta 1930	Principios desde 1930 hasta 1973	Principios desde 1973 hasta 2001	Principios desde 2001 hasta la actualidad
<p><i>Principios para la elaboración de los estados financieros:</i> documento publicado por la Comisión de la Reserva Federal y la Comisión Federal de Comercio de los Estados Unidos de América (1929): Verificación de estados financieros</p>	<p><i>Moonitz (1961):</i> <i>Entorno de la contabilidad:</i> cuantificación, intercambio, entidades, periodos de tiempo, unidad de medida <i>Soporte para la construcción de principios:</i> estados financieros, precios de mercado, entidades, provisionalidad, materialidad, revelación <i>Imperativos:</i> gestión continuada, objetividad, consistencia, unidad estable, información</p> <p><i>Corbin (1962):</i> Entidad, Continuidad, Materialidad o importancia relativa, Revelación, Periodo contable, Consistencia, Unidad monetaria estable, Conservatismo, Realización, Costo</p>	<p><i>Restricciones a la información:</i> oportunidad, equilibrio entre costo y beneficio, equilibrio entre las características cualitativas</p>	<p><i>Principios para la elaboración de los estados financieros:</i> Norma Internacional de Contabilidad 1 (2005 y 2010): materialidad o importancia relativa y agrupación de datos, presentación razonable, hipótesis de negocio en marcha, base de acumulación, uniformidad en la presentación, frecuencia de la información</p>

Continuación Cuadro 1

Principios presentes en cada periodo de estudio

Principios hasta 1930	Principios desde 1930 hasta 1973	Principios desde 1973 hasta 2001	Principios desde 2001 hasta la actualidad
	<p>Grady (1965): <i>Principios descriptivos</i></p> <p>Hendriksen (1974) <i>Postulados ambientales:</i> entidad y continuidad <i>Postulados de los objetivos de la contabilidad:</i> equidad y pertinencia <i>Restricciones de los usuarios:</i> importancia, consistencia, uniformidad y comparabilidad, oportunidad, conservatismo</p> <p><i>Principios para la elaboración de los estados financieros:</i> costo y negocio en marcha, consistencia</p>	<p><i>Principios para la elaboración de los estados financieros:</i> Negocio en marcha, acumulación, uniformidad, importancia relativa y agregación de datos, información comparativa, periodo, oportunidad</p>	<p>Sección 3 de la NIIF para las PyMES (2009): Presentación razonable, hipótesis de negocio en marcha, frecuencia de la información, uniformidad, información comparativa, materialidad o importancia relativa</p>

Fuente: Elaboración propia. Basado en el análisis del capítulo V de la presente investigación.

Concepción de los principios básicos de la contabilidad hasta el año 1930

En sus orígenes, la contabilidad y, por tanto, la información contable era utilizada para fines internos, ya que su finalidad principal era la de ofrecer a los dueños del negocio información acerca del resultado individual de sus operaciones, por lo que la información financiera era de carácter netamente privado. De hecho, en años posteriores a la publicación de la obra de Pacioli en 1494, los principios de contabilidad hacían referencia a *métodos* que sustentaban los registros contables utilizando el método de la partida doble. Sin embargo, es importante destacar que el método de la partida doble se configura en sí mismo como un principio de contabilidad.

Podría decirse que no fue sino hasta principios de los años 1900, cuando en los Estados Unidos de América se empezó a utilizar la contabilidad para fines impositivos y fiscales, que tomó mayor auge el tema de los principios de contabilidad, sin embargo, pues para el año 1894, había crecido el interés de los acreedores como usuarios de la información financiera, ya que las empresas empezaban financiarse a través de fuentes externas.

Cuando la existencia de los negocios unipersonales estaba en auge, la información derivada de la contabilidad era de carácter privado, los ejercicios no eran continuos (ya que se hacía un corte de las cuentas cuando se cumplían ciertos objetivos mercantiles), y era muy común que no existiera una unidad monetaria estable única. Sin embargo, dado el auge de las sociedades anónimas, algunos de estos aspectos cambiaron, y se fueron constituyendo algunos principios de contabilidad en contraposición a lo expresado anteriormente, por ejemplo, el desarrollo de la continuidad, el nacimiento de una entidad contable, la exigencia de la presentación de un

balance completo y equitativo, y la revelación, aspectos que se vieron potenciados por la presencia de las sociedades en los mercados de valores.

En esta época, la contabilidad tenía como objetivo primordial el de registrar y dar a conocer las actividades de la empresa respecto de la utilización del activo confiado a ésta por el propietario, objetivo que podía cumplirse a través de la teneduría de libros.

Con respecto a la emisión formal de un conjunto de principios básicos de contabilidad, no fue sino hasta el año 1922 cuando William Patton publicó una lista de lo que serían los principios básicos de contabilidad de la época. Esta lista cubría lo siguiente: entidad, negocio en marcha, la ecuación del balance, situación financiera y balance general, costo y valor en libros, acumulación de costos e ingresos. No se evidencia en la época otro autor que conciba los principios básicos de manera similar a la de Patton, ya que, como se dijo anteriormente, los principios contables de la época eran más descriptivos.

En consecuencia, en esta época no pueden contrastarse las concepciones de distintos autores, ya que el único cambio que se evidencia es el paso de la concepción de los principios como una serie de reglas técnicas que debían aplicarse a la preparación de los asientos en los libros de contabilidad, sobre todo en el libro diario, a un listado de reglas más conceptuales que debían aplicar los contadores públicos en el proceso contable. Todo esto, dado el crecimiento de las Bolsas de Valores y la participación de las sociedades en las mismas.

Así mismo, en 1929 la Comisión de la Reserva Federal y la Comisión Federal de Comercio de los Estados Unidos publicaron un documento cuya

finalidad era la de presentar una serie de observaciones y procedimientos que debían aplicar las empresas para preparar los estados financieros, enfatizando a los prestamistas bancarios como principales usuarios. Estas reglas se enfocaban en el orden de presentación de los estados financieros, la ordenación de las partidas, y los criterios para medir y valorar algunos activos.

Considerando lo expuesto anteriormente, es pertinente resumir que antes de 1930 los principios de contabilidad se consideraban como una serie de reglas que debían ser observadas por los contadores públicos en el ejercicio de sus funciones (al llevar a cabo los asientos contables y al momento de presentar los estados financieros). Dichas reglas, en la mayoría de los casos, se constituían en descripciones de lo que debía y no debía hacerse, conformados por métodos que servían de fundamento para el registro contable de las operaciones. Sin embargo, ya en la década de 1920 se comenzaron a vislumbrar los principios de contabilidad como la base y el fundamento de la actividad contable.

Concepción de los principios básicos de la contabilidad desde 1930 hasta 1973

De acuerdo a lo que puede observarse en el capítulo anterior, esta es la época en la que se evidencia un mayor aporte, desde el punto de vista doctrinario, acerca de los principios básicos de la contabilidad. En los años inmediatamente posteriores a la Gran Depresión ocurrida en los Estados Unidos, numerosos organismos, tanto existentes anteriormente como nuevos, se preocuparon por mejorar las prácticas contables de la época, sobre todo en

aquellas empresas que cotizaban en los mercados de capitales, aunque los principios fueran de aplicación a todas las entidades.

Otro hecho importante es que a principios de la década de 1930 se modifica el objeto de la contabilidad: anteriormente la contabilidad era vista como la técnica utilizada para el registro de las operaciones llevadas a cabo por la entidad, que presentaba información a los dueños y a los acreedores. Ahora la contabilidad debía hacerse para presentar información también a los inversionistas y accionistas. Esto significa un cambio en el enfoque que se le da a la contabilidad, ya que la contabilidad debía ser capaz de registrar las operaciones para presentar información financiera que pudiera ser utilizada por diversos usuarios que tenían necesidades de información distintas.

En la década de 1930 dos autores publicaron su “lista” de principios: Gilbert Eyrne en 1937, y Sanders, Hatfield y Moore en 1938. Estos principios se constituían en una serie de descripciones acerca de lo que debía hacerse en la contabilidad y lo que debía presentarse en los estados financieros, algo parecido a lo presentado antes de 1930.

Cuadro 2
Principios descriptivos propuestos en la década de 1930.

Principios propuestos por Gilbert Eyrne	Principios propuestos por Sanders, Hatfield y Moore
(a) la contabilidad es esencialmente la distribución de costos e ingresos históricos entre ejercicios corrientes y sucesivos, (b) la inversión en una fábrica debe cargarse a las operaciones a lo largo de la vida útil de la fábrica,	(a) la clara distinción que debía existir entre las operaciones de capital u las relacionadas con los ingresos, (b) la aplicación consistente de los procedimientos de contabilidad, (c) la necesidad de un tratamiento conservador de las partidas cuando debe aplicarse el juicio profesional,

Cuadro 2

Principios descriptivos propuestos en la década de 1930.

Principios propuestos por Gilbert Eyrne	Principios propuestos por Sanders, Hatfield y Moore
(c) la utilidad incluirá sólo las ganancias <i>realizadas</i> en el ejercicio durante el cual tuvieron lugar (se considera realizada la ganancia cuando se efectúa una venta en el curso ordinario del negocio, a menos que, por alguna circunstancia no se espere razonablemente que esté asegurado el cobro de la venta), (d) para llegar a la utilidad neta deben crearse provisiones para las pérdidas que son probables, aún si no se han producido realmente, (e) si bien en muchos casos no es de gran importancia la regla de contabilidad escogida para ser aplicada, es esencial que una vez adoptado determinado procedimiento, éste sea seguido consistentemente al preparar las cuentas a lo largo de un espacio de tiempo.	(d) la aplicación del concepto de la utilidad neta del ejercicio corriente de operación, (e) la aplicación de la regla del costo.

Fuente: Elaboración propia. Basado en el análisis del capítulo V de la presente investigación.

Como puede observarse, los principios expuestos por los autores divergen casi totalmente; coinciden únicamente en la consistencia que debe seguirse en el registro de las operaciones a lo largo de un espacio de tiempo determinado. Las divergencias pueden originarse dado que los principios propuestos por Eyrne son más técnicos, es decir, se refieren más a la forma de registrar las operaciones y a presentar la información contable y, los principios propuestos por Sanders, Hatfield y Moore, se refieren más a las habilidades que deben poseer los contadores públicos, al juicio profesional que debe aplicarse al momento de registrar las operaciones. Este último listado de principios, a

pesar de ser de carácter descriptivo, presenta un acercamiento a los principios que se propondrían posteriormente.

A partir de la década de 1940, se empezaron a presentar documentos que contenían un marco de teoría de contabilidad que pudiera servir de doctrina, del que luego pudieran formarse principios de contabilidad. En este sentido, en el año 1953, Littleton expuso una metodología mediante la cual las reglas de actuación previamente establecidas en periodos anteriores podían convertirse en principios de contabilidad. Puede evidenciarse que dentro de dichas reglas y convenciones se encuentran inmersos algunos principios de contabilidad, y si dichas reglas se consideran a la luz de determinados objetivos y convenciones pertinentes, pudieran derivarse los principios de contabilidad. La idea era que los principios de contabilidad dejaran de ser reglas de carácter descriptivo y se convirtieran en un cuerpo de principios más formales, derivados de una doctrina.

En esta época resaltan cinco autores, Richard Mattessich (1957), Maurice Moonitz (1961), Corbin (1962), Paul Grady (1965) y, para finalizar, Eldon Hendriksen (1974). A continuación se realiza un análisis de las convergencias y divergencias de la concepción que cada autor otorga a los principios básicos de la contabilidad.

Mattesich divide sus postulados en axiomas y teoremas. Según el Diccionario de la Real Academia Española, un axioma es una “proposición tan clara y evidente que se admite sin necesidad de demostración”, o “cada uno de los principios fundamentales e indemostrables sobre los que se construye una teoría”, y encaja dentro de este grupo la pluralidad (propiedades en común que poseen al menos dos objetos), el doble efecto

(siempre habrá una partida que produce un aumento en una propiedad y una disminución en la misma medida en otra propiedad) y el periodo (división de los sistemas contables en periodos de tiempo para presentar estados contables). Cabe destacar entonces que estos tres axiomas, según Mattessich, constituyen la base de la teoría contable, se interrelacionan porque los movimientos económicos de los objetos que tienen cualidades en común pudieran registrarse utilizando el doble efecto (partida doble) en el periodo en el cual se produjeron.

Por su parte, un teorema es una “proposición demostrable lógicamente partiendo de axiomas o de otros teoremas ya demostrados, mediante reglas de inferencia aceptadas”, dentro de este grupo se encuentran el teorema de la igualdad del balance de comprobación (debe es igual a haber), el teorema del saldo de un estado (el saldo de un estado contable es igual al total negativo de todos los saldos no incluidos en el citado estado), el teorema de la continuidad (los saldos se traspasan de un ejercicio al siguiente), el teorema de los dos estados (si se realizan dos estados el saldo deudor de una relación o estado es igual al saldo acreedor de la otra relación o estado), teorema de la pluralidad (si se presentan diferentes estados, todos integrados por los saldos de todas las cuentas, el total de saldos de todos los estados debe ser cero), el teorema de la reducción de estados (los estados de un sistema contable se pueden consolidar en un número menor de ellos o en uno) y el teorema de la consolidación (si los estados de varios sistemas contables se consolidan en un número menor de estados, el último se puede considerar como el estado de un nuevo y consolidado sistema contable). Puede observarse que los

teoremas propuestos por Mattessich son más técnicos que los axiomas, refiriéndose sobre todo a la presentación de los informes contables.

Por su parte Moonitz (1961) divide los principios de contabilidad en tres grandes grupos: los derivados del entorno de la contabilidad (cuantificación, intercambio, entidades, periodos de tiempo y unidad de medida), los que representan el soporte básico para la construcción de los principios (estados financieros, precios de mercado, entidades y provisionalidad), y un tercer grupo que llama “imperativos”, porque se refieren al deber ser, en aras de cumplir con los objetivos que persigue la contabilidad (gestión continuada, objetividad, consistencia, unidad estable e información).

Si se toman los principios propuestos por Mattessich y los principios propuestos por Moonitz, puede observarse que incluso en la forma de ser concebidos presentan una profunda diferencia. Mattessich concibe axiomas y teoremas, Moonitz concibe postulados, que según el Diccionario de la Real Academia Española representan una “proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos”.

Los autores coinciden en dos principios: el de *continuidad* (o gestión continuada) y en el de *estados financieros* con los teoremas propuestos por Mattessich. Sin embargo, la forma de concebirlos es distinta. Para Mattessich la *continuidad* representa que los saldos finales de un año son los iniciales del año siguiente, mientras que para Moonitz la *gestión continuada* representa que en ausencia de prueba en contrario, puede considerarse que una empresa puede continuar con sus operaciones de manera indefinida. Por su parte, el principio de *estados financieros* propuesto por Moonitz abarca los teoremas propuestos por Mattessich, al afirmar que “los resultados del proceso

contable están expresados en un grupo de estados financieros que se interrelacionan unos con otros y descansan sobre los mismos datos”, ya que debe existir una relación entre los saldos de las cuentas presentadas en los estados financieros.

Por su parte, Corbin (1962) presenta una lista de 10 principios, entre los que se encuentran: entidad, continuidad, materialidad o importancia relativa, revelación, periodo contable, consistencia, unidad monetaria estable, conservatismo, realización y costo. Estos principios se relacionan un poco más con los principios propuestos por Moonitz (1961), dejando a un lado los axiomas y teoremas propuestos por Mattessich (1957).

Corbin coincide con Moonitz en básicamente ocho principios: entidad, continuidad, materialidad o importancia relativa, revelación, periodo contable, consistencia, unidad monetaria estable y costo. Respecto a estos principios en los que convergen puede observarse que:

- (a) Para Moonitz, la *entidad* es la unidad económica que tiene el control sobre los recursos, acepta las responsabilidades de contraer y cumplir compromisos y realiza una actividad económica, para Corbin, la entidad representa el área limitada de actividad a la que sirve la contabilidad. De esta forma, según Moonitz la entidad posee el control de los recursos y realiza actividades que son susceptibles a ser contabilizadas, mientras que Corbin, concibe la entidad como un foco de actividad en el cual la contabilidad se desempeña.
- (b) Con respecto a la *continuidad*, la única diferencia entre los autores es que Corbin expresa claramente que como la empresa va a continuar en funcionamiento, no deben considerarse valores de liquidación, ya

que ambos autores consideran que la continuidad representa el hecho de que la empresa va a continuar en funcionamiento al menos en un futuro previsible.

- (c) Con respecto a la *materialidad o importancia relativa*, ambos autores consideran que se refiere al hecho de que las cifras de poco significado carecen de importancia, mientras que las cifras significativas deben ser tomadas en serio. Sin embargo, Corbin aclara, adicionalmente, que el cumplimiento de este principio asegura que todos los aspectos significativos (importantes) se manejen de forma adecuada.
- (d) Según los dos autores, la *revelación* sugiere que toda la información es revelada en los estados financieros, con la finalidad de que los mismos no resulten engañosos.
- (e) Con respecto al *periodo contable*, tienen una concepción similar, ya que Moonitz establece que los periodos contables son aquellos en los que se reflejan los cambios en el patrimonio, que deben ser de igual duración, incorporar las operaciones que en él se hayan generado, y finaliza con el cálculo del resultado. Por su parte, Corbin establece que es el periodo utilizado como base para la determinación de la utilidad, que debe incorporar los gastos e ingresos que le pertenezcan, independientemente de la transferencia de efectivo.
- (f) Así mismo, los dos autores también coinciden en la concepción de la *consistencia*, referida a las prácticas uniformes de un periodo a otro, con la finalidad de facilitar la comparabilidad.

- (g) Sin embargo, divergen en cuanto a la concepción de la *unidad monetaria estable*. Moonitz se refiere a este principio cuando establece que debe referirse al común denominador en el que se van a medir las partidas, una unidad que debe ser física. Por su parte, Corbin se refiere a este supuesto como que el nivel general de precios permanece constante.
- (h) Con respecto al *costo* como base para la medición de las partidas, Corbin establece los activos deben valorarse al costo, aunque esta valoración puede verse modificada con el tiempo, mientras Moonitz lo asocia con los precios de mercado, es decir, con el precio establecido para un intercambio, sin incluir la posibilidad de modificación posterior de dicho costo.

Con respecto a las diferencias, Corbin incorpora el conservatismo como parte de los principios, y la realización (que puede verse en los postulados de Moonitz dentro del principio de periodo contable). Por su parte, Moonitz presenta dentro de sus principios la cuantificación, el intercambio, la objetividad y la provisionalidad de la información, principios que no son considerados por Corbin.

Posteriormente, Grady emite en 1965 un conjunto de principios, que define como una “compilación de las prácticas que se utilizaban en la época”. Grady es de la opinión de que los principios no pueden derivarse de las leyes ni comprobarse por ellas, sino que tienen la categoría de *convenciones* o *normas de carácter social*, que provienen de la experiencia para satisfacer necesidades y fines esenciales y útiles, y, en consecuencia, los principios de contabilidad son producto de la experiencia. Los principios propuestos por Grady son más

enunciativos que los propuestos por otros autores de la época, contemplan: la existencia de un régimen social y estructura gubernamental, la entidad que realiza las actividades económicas, la continuidad de la empresa, la expresión en unidades monetarias, la uniformidad en los procedimientos, la práctica conservadora, la fiabilidad de los datos, la importancia relativa y las estimaciones que deben hacerse a la fecha de cierre.

Como puede verse, los principios propuestos por Grady representan un resumen de los principios propuestos por otros autores de la época. Se refiere a seis principios que también consideran Moonitz y Corbin: la necesidad de definir a la *entidad económica* que realiza transacciones; la *continuidad* de las actividades de una entidad; la exigencia de presentar las operaciones en una *unidad monetaria*; la *uniformidad* en cuanto a los procedimientos aplicados por una misma entidad en periodos distintos, que hace referencia a la *consistencia* presentada por Moonitz y Corbin; el *conservatismo* que debe tenerse al realizar los juicios, aunque Grady añade a lo expuesto por Moonitz y Corbin la necesidad de realizar estimaciones a la fecha de cierre (momento en el que también se debe ser conservador); y la importancia relativa. También puede observarse que, aunque no lo dice explícitamente, Grady considera el *periodo contable*, ya que expresa que debe hacerse un cierre y que los procedimientos deben mantenerse de un periodo a otro, principio que sí consideran explícitamente autores como Moonitz y Corbin. Sin embargo, Grady considera la existencia de un sistema social y gubernamental en el que se respeta la propiedad privada, requisito fundamental para que las entidades puedan llevar a cabo sus operaciones, consideración que no existe en los principios de Moonitz y de Corbin.

Finalmente, Hendriksen (1974) presenta una serie de postulados que divide en tres grandes grupos: unos postulados ambientales (entidad y continuidad), unos postulados derivados del objetivo de la contabilidad (equidad y pertinencia) y unos principios que representan restricciones de los usuarios (importancia, consistencia, uniformidad y comparabilidad, oportunidad y conservatismo).

Quizá los postulados propuestos por Hendriksen presentan una recopilación de los postulados propuestos por autores como Moonitz y Corbin, entre otros, ya que puede evidenciarse que los contempla casi en su totalidad. Con respecto al principio de *entidad*, el autor coincide con el presentado por Moonitz, sin embargo, considera que pudieran existir otros enfoques, que finalmente conllevan a las mismas conclusiones, pero aclara que “la entidad pudiera incluir a la empresa legal, una división de ésta o a una superempresa” (Hendriksen, 1974, p. 115).

También coinciden en cuanto al principio de *continuidad*, el autor mezcla las concepciones descritas por Moonitz y por Corbin, ya que expresa que representa la presentación de la información concerniente a actividades futuras, potenciando en uso del costo histórico por sobre valores de liquidación. Sin embargo, amplía el concepto de *importancia* presentado por Moonitz y Corbin, ya que adicionalmente a incluir la evaluación del valor de una determinada partida considerada, establece que la importancia también se refiere a las correcciones de errores y los medios de revelación considerados. Con respecto a la *revelación*, Hendriksen coincide con Moonitz y Corbin en cuanto a que la finalidad de la revelación es ofrecer mayor

información a los usuarios, con la finalidad de que éstos tomen mejores decisiones.

Por otra parte, la concepción de Hendriksen difiere de lo expuesto por Moonitz y Corbin respecto a la relación entre *uniformidad*, *consistencia* y *comparabilidad*. Hendriksen considera que la consistencia se refiere al uso de procedimientos iguales a lo largo de los periodos de tiempo, y representa una ventaja en el momento de escoger entre dos métodos que son igualmente aceptados y válidos, algo similar a lo planteado por Moonitz y Corbin, quienes afirman que la consistencia es necesaria para que la información pueda ser *comparable*. Sin embargo, Hendriksen asocia la comparabilidad con la necesidad de la uniformidad, y define a la *uniformidad* como “la cualidad o estado de tener suficientes características semejantes para hacer la comparación” (Hendriksen, 1974, p. 126), esto se refiere a la presentación de estados financieros por distintas empresas que utilizan procedimientos de contabilidad, conceptos de medición, clasificaciones y métodos de revelación semejantes. Esto pone de manifiesto también una clara distinción entre las concepciones que los autores otorgan a la comparabilidad, ya que Moonitz y Corbin definen a la comparabilidad como la capacidad de los usuarios de hacer comparaciones dentro de una misma empresa entre varios ejercicios económicos, por lo que deben utilizarse los mismos procedimientos de un año a otro, a diferencia de Hendriksen, que establece que la comparabilidad es la capacidad que tienen los usuarios para comparar los estados financieros de distintas empresas, por lo que las distintas empresas deberían utilizar los mismos procedimientos.

Hendriksen coincide con Corbin en los principios de conservatismo y revelación. Al respecto, para ambos autores, el conservatismo se refiere a la práctica prudente que deben ejercer los contadores al asignar los valores a las partidas. Por su parte, la revelación se refiere a que los datos y transacciones deben revelarse para que los usuarios puedan tomar decisiones acertadas.

Adicionalmente, Hendriksen presenta los principios de equidad (igualdad de información para todos los usuarios), pertinencia (información adecuada para la toma de decisiones) y oportunidad (información entregada a tiempo para la toma de decisiones), principios que no presentan los otros autores. Así mismo, no establece la base del costo para la medición, ni trata explícitamente del periodo contable, sin embargo, puede deducirse que hace referencia a éste cuando trata la continuidad.

Por su parte, el propósito de los estados financieros de la época era el de “presentar una reseña o informe periódico sobre el progreso de la gerencia y tratar de la situación de la inversión en el negocio y los resultados alcanzados durante el ejercicio económico”, y debían elaborarse sobre la base del costo y considerando que la empresa se encuentra en marcha. Adicionalmente, se potencia la consistencia en la aplicación de los procedimientos.

Como puede observarse, este fue el periodo en el que más importancia se dio a la doctrina contable como sustento a la práctica. Fueron numerosos los investigadores que, ya sea por voluntad propia o porque algún organismo profesional se lo encargara, emitieron su opinión respecto de los principios básicos de la contabilidad. En esta época existen pocas evidencias, fuera de los denominados principios, relativos a reglas y procedimientos aplicables a partidas específicas, ya que los autores y organismos de la época suponían

que, existiendo un conjunto básico de principios de contabilidad, las actuaciones particulares que los profesionales hicieran relativas a una partida determinada conllevarían a la contabilización de las operaciones de manera correcta, y, por tanto, a su presentación apropiada dentro de los estados financieros.

Originado por la necesidad de mejorar las prácticas contables de la época, puede evidenciarse que las reglas que dictaminaban la práctica contable hasta el año 1930, evolucionaron en este segundo período hasta convertirse en postulados y principios propuestos por diversos autores. Hasta el año 1930 pocos fueron los pronunciamientos emitidos por instituciones profesionales y por académicos doctrinarios, dado que la contabilidad era concebida como apenas algo más que la teneduría de libros, por lo que la existencia de “reglas” contables eran suficiente para servir de base a la práctica. Según el Diccionario de la Real Academia Española, una regla es “aquello que ha de cumplirse por estar así convenido por una colectividad”, o un “estatuto, constitución o modo de ejecutar algo”, existían reglas y existían convenciones que eran sugeridas para llevar los libros y los registros contables de una entidad. Podría incluso decirse que antes de 1930, con la existencia de *reglas contables*,

Posteriormente, a partir de 1930, el ejercicio de la contabilidad empezó a concebirse como una profesión, incluso, los contadores no sólo se dedicaban a llevar libros, sino se potencia el análisis de las cuentas y los procedimientos de auditoría. De esta forma, se intensifica la regulación que existía sobre las cuentas de las empresas, y entonces los autores conciben dichas reglas de contabilidad como principios de contabilidad, entendidos éstos como “cada

una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes”. Por supuesto, no puede dejarse a un lado que estos principios de contabilidad debían ser convenidos y aceptados por la comunidad contable, por lo que, el estatus de *reglas contables* existentes hasta la fecha se eleva hasta alcanzar el nivel de *principios contables*, sin embargo, no puede negarse que el conjunto de principios propuestos por Patton en 1922, representa el primer acercamiento a lo que serían los principios de contabilidad después de 1930.

Concepción de los principios básicos de la contabilidad desde 1973 hasta 2001

El punto que marca la separación de este periodo del periodo anterior es el surgimiento del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), que se conformó como el primer organismo de carácter “internacional” en regular las prácticas contables. En este sentido, el IASC propone una serie de “normas” que deberían ser aplicadas por las entidades alrededor del mundo.

Este proceso de unificación de criterios contables a nivel internacional surge a raíz del proceso de globalización. Tua (2002) establece que la “etapa de los principios contables” fue ya superada, por lo que en este momento se empiezan a emitir “normas” o “estándares” de contabilidad, quizá basados en los principios, quizá con algún contenido doctrinario, pero que en ningún momento vienen a alimentar la doctrina, sino que buscan alimentar la práctica contable.

Los pronunciamientos que se analizan para este periodo son los emitidos por el IASC, que se componen básicamente de dos, relativos a lo que fueron concebidos como *principios básicos de la contabilidad* en los periodos anteriores:

la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1) *Revelación de políticas contables*, publicada en el año 1975 y que tuvo una modificación en el año 1997, y el Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros (MC), publicado en el año 1989.

En este periodo el objetivo de la contabilidad cambia, y se enfoca en la presentación de estados financieros que sean útiles para la toma de decisiones de distintos usuarios que tienen necesidades de información diferentes. Es de hacer notar que, según las normas internacionales, la gerencia y los dueños de las entidades no se alimentan de la información contenida en los estados financieros, ya que se aclara que dichos usuarios tienen la capacidad de solicitar información a la medida de sus necesidades, y la norma se enfoca en el propósito general de la información, haciendo hincapié en usuarios externos, sobre todo en los inversionistas. Cabe destacar también que las normas de contabilidad se emiten sobre la base de un conjunto de objetivos que se persiguen a través de la presentación de los estados financieros, y un conjunto de requisitos que éstos deben cumplir, por lo que su emisión es un proceso que se encuentra totalmente racionalizado.

La NIC 1 publicada en el año 1975 establece que los principales usuarios de la información financiera son los accionistas, los acreedores y los empleados. Así mismo, especifica que “la preparación de los estados financieros descansa sobre ciertos *supuestos fundamentales de contabilidad*”. Dichos supuestos fundamentales son tres: negocio en marcha, devengo y consistencia. Y adicionalmente, supone la existencia de tres *consideraciones* que debe tener presente el contador al elegir y aplicar las políticas contables:

prudencia, sustancia antes que la forma e importancia relativa. Así mismo, deben considerarse también la revelación y la comparación.

Por su parte, la NIC 1 modificada en el año 1997 hace referencia a un conjunto de ocho *aspectos* que deben considerarse al momento de presentar los estados financieros, estos son: negocio en marcha, acumulación, uniformidad, importancia relativa y agregación de datos, información comparativa, periodo, oportunidad y presentación razonable. Es importante destacar también que, de acuerdo con la modificación que se llevó a cabo, “los estados financieros constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa” (NIC 1, 1997, párrafo 5).

Como puede observarse, las dos versiones de la Norma coinciden en cinco aspectos: el negocio en marcha, la acumulación o devengo, la uniformidad, la importancia relativa y la comparabilidad, sin embargo, no necesariamente coinciden en cuanto a su concepción. A continuación se presenta una tabla que resume las concepciones otorgadas a los cuatro aspectos en ambas normas:

Cuadro 3

Comparación de los aspectos contenidos en la NIC 1 (1975) y la NIC 1 (1997)

Principio	NIC 1 (1975)	NIC 1 (1997)
Uniformidad o consistencia	La consistencia implica que las políticas contables son consistentes de un periodo a otro	Uniformidad se refiere a que la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros debe ser conservada de un periodo a otro

Continuación Cuadro 3

Comparación de los aspectos contenidos en la NIC 1 (1975) y la NIC 1 (1997)

Principio	NIC 1 (1975)	NIC 1 (1997)
Negocio en marcha	La empresa normalmente es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible	Al preparar los estados financieros, la gerencia debe realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la empresa continúe en funcionamiento, y los mismos deben prepararse a partir de la suposición de negocio en marcha
Acumulación o devengo	Se acumulan ingresos y costos, es decir, se les da reconocimiento a medida que se devengan o se incurren. Así mismo, deben registrarse en los estados financieros de los periodos en los cuales se relacionan	Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la empresa debe preparar sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (las transacciones se reconocen cuando ocurren) registrándose en los libros contables e incluyéndose en los estados financieros de los ejercicios con los cuales están relacionados
Uniformidad o consistencia	La consistencia implica que las políticas contables son consistentes de un periodo a otro	Uniformidad se refiere a que la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros debe ser conservada de un periodo a otro

Continuación Cuadro 3

Comparación de los aspectos contenidos en la NIC 1 (1975) y la NIC 1 (1997)

Principio	NIC 1 (1975)	NIC 1 (1997)
Importancia relativa	Los estados financieros deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para afectar evaluaciones o decisiones	Establece que cada partida que posea la suficiente importancia relativa debe ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de importes no significativos deben aparecer agregadas con otras de similar naturaleza o función
Información comparativa	Los estados financieros deben mostrar cifras relativas al periodo anterior	La información comparativa, respecto del periodo anterior, debe presentarse para toda clase de información numérica incluida en los estados financieros

Fuente: Elaboración propia. Basado en el análisis del capítulo V de la presente investigación

Como puede observarse, las concepciones dadas a los principios en ambas normas difieren sustancialmente en cuanto al negocio en marcha y a la uniformidad o consistencia, y coinciden en lo relacionado con la base de acumulación o devengo y la información comparativa. Puede que las diferencias se deban a la introducción en el año 1989 del Marco Conceptual. Es importante recordar que la NIC 1 (1975) debía contener aspectos conceptuales básicos, que quizá para 1997 no eran necesarios, dada la

existencia del MC, cuya finalidad era la de servir de fundamento conceptual a las normas de contabilidad. Resulta importante destacar también que la NIC 1 de 1997 hace mayor referencia a la presentación de los estados financieros de las entidades que al proceso contable, ya que los mismos conceptos presentados en dicha norma incluyen términos como que las partidas *deben presentarse* o *deben clasificarse*, y los estados financieros *deben elaborarse*, lo que lleva a pensar que el cambio más importante de la NIC 1 (1975) a la NIC 1 (1997) es el objetivo de la misma, ya que en 1975 podía servir de fundamento para las demás normas, y en 1997 hacía referencia únicamente a los aspectos que debían presentarse para la elaboración y presentación de los estados financieros, dada la existencia del MC.

En la modificación de la NIC 1 en 1997 se incluyeron aspectos como el *periodo sobre el que se informa* (que a pesar de no estar explícitamente señalado en la NIC 1 de 1975 se puede evidenciar en el supuesto del *devengo*), la *oportunidad* (que hace referencia a que los estados financieros deben entregarse a los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo), y la *presentación razonable* (que se refiere a la representación fiel de los sucesos mostrados en los estados financieros). Así mismo, la NIC 1 (1997) elimina de la lista las consideraciones contenidas en la NIC 1 (1975): prudencia, sustancia antes que la forma y revelación, quizá porque para la fecha ya existían estas consideraciones dentro del MC presentado en 1989.

De esta forma, según Tua (2002), un Marco Conceptual representa un “conjunto de reflexiones sobre la manera en que deben elaborarse y aplicarse las normas contables” (p. 135), y según el mismo autor, también puede concebirse como “una interpretación de la teoría general de la Contabilidad,

mediante la que se establecen, a través de un itinerario lógico deductivo, los fundamentos teóricos en los que se apoya la información financiera” (p. 136). En el MC (1989) se amplía el rango de los usuarios, ya que incluyen a los inversionistas, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobierno y agencias gubernamentales y el público en general, dejando por fuera a la gerencia, tal y como lo establecía el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad publicado en 1975. Así mismo, cambia el objetivo de los estados financieros, ya que según el MC, los estados financieros se encargan de suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera.

El MC (1989) divide los “principios” en tres grupos: hipótesis fundamentales (devengo y negocio en marcha), cuatro principales características cualitativas (comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad) y tres restricciones a la información relevante y fiable (oportunidad, equilibrio entre costo y beneficio, y equilibrio entre las características cualitativas). Adicionalmente, trata acerca de la presentación razonable, a la que también hace referencia la NIC 1 (1997).

Respecto a las hipótesis fundamentales, ambas coinciden con la concepción existente en la NIC 1 (1975), que, a diferencia de la NIC 1 (1997) no se refieren directamente a la elaboración y presentación de estados financieros.

Respecto a las características cualitativas, el MC (1989) incluye la *comprensibilidad* (capacidad de los usuarios de comprender la información presentada), que hasta la fecha no se había considerado.

El MC (1989) incluye también la *relevancia*, que hace referencia a que la información debe ser capaz de influir en las decisiones que tomen los

usuarios, incluyendo la capacidad que debe tener la información para ayudar a los usuarios a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, y/o a confirmar evaluaciones realizadas anteriormente, aspectos que tampoco habían sido considerados hasta la fecha. Dentro de la relevancia, el MC (1989) considera la importancia relativa, que hace referencia a lo expuesto en la NIC 1 (1997), ya que establece que la importancia relativa se refiere a la naturaleza o a su cuantía. Sin embargo, el MC (1989) establece que la información es de importancia relativa, “cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros”.

Así mismo, el MC (1989) también considera la característica de *fiabilidad*, que significa que la información se encuentre libre de error, sesgo y juicio, y puede confiarse en que es la imagen fiel de lo que pretende representarse. Para que la información sea fiable, debe cumplir cinco características: *representar fielmente* las transacciones, por lo que deben contabilizarse siguiendo su *esencia económica sobre la forma legal*, debe ser *neutral*, las incertidumbres deben ser reconocidas con *prudencia*, y, finalmente la información financiera debe ser *completa*. Aquí puede observarse que consideraciones establecidas en la NIC 1 (1975) tales como la prudencia y la sustancia antes que la forma dejaron de ser en sí aspectos principales para convertirse en componentes de otro aspecto que es más amplio y general. Los restantes elementos de la fiabilidad no aparecen reflejados en los documentos de la época, sin embargo, se encuentran evidencias de éstos en los periodos anteriores.

Finalmente, el MC establece la característica de la *comparabilidad*, entendida ésta como la capacidad que deben tener los usuarios para comparar los estados financieros de una entidad a lo largo de un periodo de tiempo (acepción contenida en ambas versiones de la NIC 1 como *información comparativa*), y la capacidad de dichos usuarios para comparar los estados financieros de distintas entidades, por lo que los procedimientos aplicados para partidas similares deben ser similares también. Esta concepción de comparabilidad difiere de las contenidas en las dos versiones de la NIC 1 que adicionalmente la considera como la capacidad de los usuarios para comparar los estados financieros de varias entidades.

Por otra parte, el MC (1989) considera la *oportunidad* como una restricción, ya que debe evaluarse las necesidades del usuario al determinar si la presentación de información incompleta a tiempo les resulta más útil que la presentación de información completa a destiempo. Esta restricción se considera también dentro de la NIC 1 (1997), sin embargo, trata acerca de la presentación de los estados financieros dentro de un periodo de tiempo razonable después de la fecha de cierre. Adicionalmente, el MC (1989) considera dos restricciones adicionales: el equilibrio entre costo y beneficio, y el equilibrio en la aplicación de las características cualitativas. El primero de ellos se refiere a que los costos de suministrar determinada información, no deben superar a los beneficios derivadas de la misma, consideración que hasta la fecha no se había tenido. El segundo se refiere al nivel jerárquico que adoptan las características cualitativas, estableciendo que esto es una cuestión de juicio profesional, ya que el MC (1989) no establece que una de las características sea más importante que otra de ellas.

Como puede observarse, el IASC no se constituye para realizar aportes significativos a la doctrina contable, sino se constituye con la finalidad de promulgar una normativa que guíe el quehacer de los contadores públicos. El enfoque principal es el de lograr que las entidades suministren información que sea útil a muchos usuarios alrededor del mundo, a través de los estados financieros, potenciando las necesidades de información de los usuarios externos, especialmente los inversionistas, apoyándose en que si la información resulta útil para que los inversionistas puedan tomar decisiones, también resultará útil para el resto de los usuarios.

De esta forma, puede observarse cómo dejaron de emitirse *principios de contabilidad* y comenzaron a emitirse *normas de contabilidad*. Según el Diccionario de la Real Academia Española, una norma es una “regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas y actividades”, por lo que puede suponerse que las declaraciones emitidas por el IASC no se conforman como *principios* de contabilidad, ya que si una norma es una regla, el estatus de los principios vuelve a descender a lo que representaban en épocas anteriores a 1930, esto puede ser consecuencia del hecho de que, tal y como se dijo anteriormente, el IASC no se crea para realizar aportes a la doctrina contable, sino se crea para realizar aportes y para normar la práctica contable (contabilidad).

Concepción de los principios básicos de la contabilidad desde 2001 hasta la actualidad

En aras de lograr una mayor aceptación por parte de los mercados de valores de los Estados Unidos de América, en el año 2001 el IASC se reestructura y se convierte en la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Es

importante destacar que el nuevo organismo emite Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y no Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) como lo hacía el organismo predecesor, aunque en un principio adopta las NIC emitidas por el IASC, y que estaban vigentes en el momento.

En el capítulo anterior se hacía mención a que en el Prólogo a la traducción española de las NIIF (2010) se establece que “objetivo de estas normas (NIIF) es proporcionar en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas”, por lo que puede evidenciarse que la finalidad de las normas cambió, ya que no se refieren a la contabilización o al tratamiento específico de las partidas, sino que proporcionan guías para que los estados financieros de las entidades puedan mostrar información de calidad. Si se quisiera escudriñar un poco sobre todo lo estudiado en la doctrina contable, pudiera decirse que, dado que los estados financieros son el producto final del proceso contable, entonces las NIIF tratarían aspectos relativos a la contabilización de las partidas, ya que se supone que detrás de unos estados financieros de alta calidad, hay registros contables hechos también con calidad. En contraposición, alguien podría decir que como las NIIF abarcan la presentación de estados financieros, no trata aspectos relativos a la contabilización de las partidas, y la presentación pudiera adaptarse a los requerimientos presentados en las NIIF a través de una hoja de trabajo. En este sentido, es importante resaltar que en ningún lugar de la norma

internacional (llámese NIC o NIIF) se establece que deben ser usadas para hacer “contabilidad”, sin embargo, debe aclararse que las mismas contienen criterios para el reconocimiento, medición y baja en cuentas de cada uno de los grupos financieros que conforman los elementos de los estados financieros.

En esta era, la información financiera no sólo debe ser útil para la toma de decisiones de los usuarios, tal y como lo establecía el IASC, sino que debe ser *de alta calidad para ayudar a los inversores, a otros participes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios a tomar decisiones*. Como puede observarse, el IASB hace fuerte hincapié en las entidades que participan en los mercados de valores, potenciando así a los inversionistas como principales usuarios de la información financiera. De esto puede inferirse que, si se cubren las necesidades de información de los inversionistas quizá no se cubran las necesidades de información del resto de los usuarios, y esto puede potenciar el hecho de que se considere que las NIIF deben ser utilizadas únicamente para la presentación de los estados financieros y no para la contabilización de las transacciones. Sin embargo, el objetivo de la presente investigación es el de estudiar la evolución de las distintas concepciones que a los principios básicos de contabilidad le han dado los autores a lo largo de la historia, por lo que la discusión acerca del objetivo de las NIIF quedará para otro momento.

La NIC 1 modificada en el año 1997 fue adoptada por el IASB en el año 2001, y a partir de ese momento se propone un proyecto de modificación de las normas internacionales. La NIC 1 es modificada nuevamente en el año 2005, con la finalidad de armonizar los conceptos a lo establecido en el MC

(1989). Otras modificaciones adicionales tienen que ver con reestructuraciones que se hicieron a la norma en aspectos como la presentación de activos y pasivos corrientes y el traspaso de la presentación del resultado del ejercicio a la NIC 1 (anteriormente estaba en la NIC 8).

Para armonizar los conceptos presentados por la NIC 1 (2005) a los presentados por el MC (1989), la NIC 1 (2005) presenta una serie de *consideraciones generales* que deben tenerse al momento de presentar los estados financieros: presentación razonable, hipótesis de negocio en marcha, base contable de acumulación o devengo, uniformidad en la presentación, uniformidad en la presentación, materialidad o importancia relativa y agrupación de datos, información comparativa y periodo sobre el que se informa. Posteriormente, en el año 2010, hubo otra modificación a la NIC 1, en la cual se modificó lo que se considera como un conjunto completo de estados financieros, y algunos aspectos específicos respecto a la elaboración de cada uno de ellos, por lo que en lo concerniente a los principios básicos de contabilidad contenidos en la Norma, no se vieron afectadas.

Por su parte, el MC publicado en 1989 por el IASC y adoptado en 2001 por el IASB sufre su primera modificación apenas en el año 2010. Esta modificación fue sustancial, ya que, como se dijo anteriormente, el objetivo de la contabilidad cambia, ya que ahora se busca satisfacer las necesidades de los inversionistas, prestamistas y otros acreedores, ya sean existentes o potenciales, por lo que se potencia la presentación de información para la toma de decisiones de estos usuarios particulares, y, dado que, como el MC (2010) no menciona dentro del objetivo de los estados financieros ningún otro usuario, pudiera suponerse que la información deja de ser para uso de *una*

amplia gama de usuarios. Sin embargo, en párrafos posteriores, el MC (2010) hace referencia a la existencia de usuarios distintos a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales, tales como la gerencia, organismos gubernamentales, y el público en general, sin embargo, aclara que aunque los estados financieros presentados según lo dispuesto en el MC (2010) pudieran ser útiles para la toma de decisiones de estos usuarios “adicionales”, la información financiera presentada bajo los criterios contenidos en el documento no está dirigida a satisfacer sus necesidades de información. Esto puede ser consecuencia de que el IASB desarrolla los nuevos capítulos del MC (2010) junto con el FASB, y ambos organismos centran su interés en la aceptación de normas para los participantes en el mercado de valores, sobre todo la SEC (en Estados Unidos de América) y la Bolsa de Valores de la Unión Europea.

También es importante destacar que el MC (2010) no se limita a tratar acerca de estados financieros, trata acerca de la *información financiera*, hecho que se sustenta al afirmar que “los estados financieros son una parte central de información financiera, y la mayoría de las cuestiones tratadas por el Consejo afectan a los estados financieros” (Fundamentos para las Conclusiones del Capítulo 1 del Marco Conceptual, 2010, párrafo FC 1.4), por lo que se considera que el MC (2010) presenta preceptos con un carácter más amplio y general, y deja que otras normas de carácter más específico pueda dedicarse a prescribir los fundamentos para la preparación y presentación de los estados financieros, de esta forma, el MC (2010) se encarga de prescribir el objetivo de la información financiera y las vías para lograr cumplir con ese objetivo.

Para lograr esto, el MC (2010) presenta una serie de características que se conforman como requisitos que debe cumplir cada tipo de información para que sea útil a los inversionistas, prestamistas y otros acreedores potenciales y existentes. Las características cualitativas de la información financiera útil, según el MC (2010), se dividen en dos grandes grupos: *características fundamentales* (relevancia y representación fiel), y *características de mejora* (comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad). Adicionalmente, el MC (2010) considera una única hipótesis, la de *negocio en marcha*, y una única restricción, el *costo*. Adicionalmente, considera la importancia de la información derivada de la contabilidad sobre la base de la acumulación, sin embargo, dicha base de contabilización no es considerada como una hipótesis fundamental, tal y como lo establecía el MC (1989).

La presentación del MC (2010) bajo los términos antes expuestos, fortalece la idea de tal MC se empieza a configurar realmente como un cuerpo de *principios* que deben ser aplicados a todo proceso de *recopilación, clasificación y registro de los eventos económicos ocurridos en una entidad*, por lo que su aceptación acercaría un poco más a la concepción de *principios básicos de la contabilidad*, con una única pero importante limitante, la cual es que, se enfoca únicamente de una parte de los usuarios de la información (inversionistas, prestamistas y acreedores), por lo que, la información no se consideraría sesgada para este grupo de usuarios, mientras que para los demás usuarios, prevalecería la duda de que la información presentada en los estados financieros no contiene, efectivamente, un profundo sesgo.

Luego de la publicación del MC (2010), puede observarse una gran diferencia entre el MC (2010) y la NIC 1 (2010), esta diferencia radica en que

la NIC 1 (2010) trata acerca de los requerimientos que deben seguirse para la preparación y presentación de estados financieros, mientras que el MC (2010) abarca los aspectos conceptuales y metodológicos que deben seguirse en el momento de escoger toda información que va a ser incluida en la información financiera (y, por tanto, en los estados financieros), para que ésta resulte útil en cuanto a toma de decisiones se refiere. Dado que los objetivos de ambas declaraciones son distintos, la forma cómo se conciben cada uno de los “principios” allí expuestos también es distinta.

En este sentido, podría decirse que se intenta regresar a los orígenes de la contabilidad, pues existen principios básicos que deben seguirse en el proceso contable (contenidos en el MC), principios básicos que deben seguirse para la preparación y presentación de estados financieros (NIC 1), y principios aplicables a partidas específicas (normas restantes); por su puesto, con la importante limitante, que surge a partir de la publicación del MC (2010) (y que todavía no ha sido considerada para modificar las restantes normas) de que los usuarios en los que se enfocan las normas internacionales son los participantes en los mercados de valores y acreedores en general, por lo que si se presenta la misma información para los demás usuarios, ésta podría no ser equitativa, si se consideran sus necesidades de información.

También resulta importante destacar que en el año 2009, y en aras de incluir aquellas empresas denominadas y conocidas mundialmente como Pequeñas y Medianas (PyMEs), el IASB publicó un documento en el que se presentaba *una simplificación* de las NIIF completas, para que pudieran ser de aplicación para éstas entidades. La NIIF para las PyMEs define a las pequeñas y medianas entidades como aquellas entidades que no tienen obligación

pública de rendir cuentas, es decir, aquellas entidades que no tienen un órgano regulador a quien rendir cuenta (excluye instituciones financieras, aseguradoras, cajas de ahorro y otras similares, y por supuesto, entidades que participan en los mercados de valores).

La NIIF para las PyMEs está dividida en treinta y cinco secciones, de las cuales veintiséis contienen información acerca del reconocimiento, medición y baja en cuentas de cada uno de los grupos financieros que conforman los grupos presentados en los estados financieros, una explica los requerimientos para llevar a cabo el proceso de transición, una presenta la definición de PyMEs para fines de aplicación de la Norma, una explica aspectos y conceptos generales (que constituyen la base conceptual para la aplicación práctica de la norma, y guía el juicio profesional), y seis secciones se dedican a tratar lo relacionado con la preparación y presentación de los estados financieros (una que presenta consideraciones generales y cinco que se dedican a cada uno de los componentes de los estados financieros).

En la sección 2 *Conceptos y Principios Generales*, se describen las cualidades que hacen que la información presentada en los estados financieros sea útil para la toma de decisiones. Es importante destacar que en éste documento se menciona por primera vez, desde 1973, dentro de la norma internacional, la palabra *principios*. Así como el MC, es ésta sección la que considera aspectos básicos y definiciones que ayudan al contador público en el ejercicio de su profesión y en la aplicación del juicio profesional.

Uno de los aspectos más pertinentes en cuanto a la investigación que se presenta, es que en esta sección se establecen las *características cualitativas de la información en los estados financieros*, las cuales jerarquiza a todas en el mismo

nivel (comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad y equilibrio entre costo y beneficio), y no como lo hace el MC (incluso el de 1989) en el que unas características forman parte de otra más general. Posteriormente esta sección trata acerca de la base contable de acumulación o devengo.

Por su parte, en la sección 3 *Presentación de estados financieros*, la norma trata acerca de la presentación razonable, la hipótesis de negocio en marcha, la frecuencia de la información, la uniformidad en la presentación, la información comparativa y la materialidad o importancia relativa.

De esta forma, puede observarse claramente en la NIIF para las PyMEs que los principios se encuentran divididos en tres grupos: principios básicos, principios aplicables a partidas específicas y principios aplicables a la presentación de los estados financieros (clasificación que es considerada por diversos autores en la doctrina contable), por lo que contrastar las concepciones de los principios contenidos en la *sección 2* con los principios contenidos en la *sección 3* carece de fundamento, dado que, a pesar de poder tener la misma denominación, los enfoques que se les dan a cada uno difieren significativamente.

Por otra parte, si se quisiera contrastar la concepción que se les otorga a los principios en las NIIF completas (Marco Conceptual y NIC 1) con respecto a la concepción que se les otorga en la NIIF para las PyMEs (Sección 2 y Sección 3), pudiera afirmarse que en cuanto a la presentación de estados financieros (NIC 1 y Sección 3), las consideraciones generales se asemejan sustancialmente, dado que consideran principios sobre los que deben elaborarse los estados financieros aristas relativas a la *materialidad o*

importancia relativa para la agrupación de datos; la *presentación razonable* de los estados financieros, que supone el uso de las demás normas (en el caso de las NIIF completas) o secciones (en el caso de la NIIF para las PyMEs). Además considera la hipótesis de *negocio en marcha*, que establece que los estados financieros se presentan para las entidades cuya evaluación ha llevado a concluir que van a continuar en funcionamiento; la *frecuencia de la información*, que contempla el deber de presentar un conjunto completo de estados financieros una vez al año; la *uniformidad en la presentación*, que implica que la presentación de las partidas debe mantenerse de un periodo a otro y, la *información comparativa*, que exige que los estados financieros del periodo actual deba acompañarse con la información financiera de, al menos, el periodo inmediato anterior, lo que supone que un conjunto completo de estados financieros comprende al menos dos de cada uno de sus componentes.

Adicionalmente, puede decirse que con respecto a las bases conceptuales establecidas en el Marco Conceptual y las contempladas en la sección 2 de la NIIF para las PyMEs, sí se pueden evidenciar profundas diferencias, sobre todo si se contrasta con el MC publicado en 2010, ya que la NIIF para las PyMEs se alimenta, en principio, de las normas de contabilidad vigentes hasta 2009, incluyendo el MC de 1989.

Ahora, partiendo del hecho de que, por una parte, las entidades que usan cada cuerpo normativo (NIIF completas y NIIF para las PyMEs) presentan información financiera con distintas finalidades, y, además, la información que publican está dirigida a usuarios que tienen necesidades de información distintas (inversionistas y acreedores, y una amplia gama de usuarios,

respectivamente), resulta lógico pensar que las bases sobre las que deben fundarse los demás principios sean distintos también, por lo que pudiera no ser pertinente contrastar las diferencias existentes entre las NIIF completas y la NIIF para las PyMEs, sobre todo, partiendo del hecho de que éstas últimas son una simplificación de las primeras.

En este aparte es importante destacar que en el año 2002 el IASB y el FASB deciden trabajar conjuntamente para acelerar la convergencia de las prácticas contables a nivel mundial, y para lograr esto, celebran el Acuerdo Norwalk, en el que ambos establecen dos compromisos fundamentales: desarrollar normas de alta calidad, que sean compatibles entre sí, y eliminar una serie de diferencias sustantivas entre las NIIF y los US GAAP (las normas utilizadas en los Estados Unidos de América), a través de la identificación de soluciones comunes. Sin embargo, no es sino hasta el año 2010, con el Marco Conceptual, que se empiezan a ver los resultados de ese Acuerdo. Cabe resaltar también que el IASB propuso que la NIIF para las PyMEs fuera revisada cada cuatro años, por lo que no es sino hasta el presente año 2014, cuando puedan evaluarse los cambios que, a la luz del nuevo Marco Conceptual y, de las alianzas que puedan hacerse gracias a Acuerdo Norwalk, tenga la NIIF para las PyMEs y por lo tanto, su *sección 2*. Aunque en una opinión muy particular de la autora, los cambios no deberían ser sustanciales en cuanto a la armonización con el MC (2010), dado que, como se planteó anteriormente, los usuarios de ambos tipos de normas tienen necesidades de información diferentes y el MC (2010) se enfoca de una manera más frontal en un grupo determinado de usuarios (inversionistas y acreedores, participantes en los mercados de valores), y, la *sección 2*, aunque los trata y hace énfasis en ellos,

considera también los demás usuarios y sus necesidades de información, y de cambiar debería hacerlo para deslindarse de las NIIF completas, y no para armonizar con ellas.

Pudiera decirse, entonces, que el cambio más importante en este último periodo es el relacionado con el MC. De esta forma, si se contrasta en MC (1989) con el MC (2010) puede observarse lo siguiente:

- (a) El MC (1989) establece que *el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros preparados con este propósito cubren las necesidades comunes de muchos usuarios*; por su parte, el MC (2010), establece que *el objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Estas decisiones son relativas a la compra, venta o mantenimiento de los instrumentos de deuda o patrimonio. Esto implica dos aspectos que deben ser resaltados. El primero de ellos se refiere a un cambio en el objetivo principal de la norma, ya que los *principios* allí descritos ya no se refieren a la elaboración y presentación de estados financieros, sino se relacionan con la información financiera, de la cual forman parte los estados financieros. El segundo de ellos comprende el cambio en cuanto a los usuarios de la información, ya que, según el MC (1989) los usuarios de los estados financieros se constituían en *una amplia gama* que tenían *necesidades de**

información comunes, y según el MC (2010), los usuarios de la información financiera son *inversionistas y acreedores existentes y potenciales*, y, a pesar de reconocer la existencia de otros usuarios, los invita a no confiar en la información presentada según los parámetros allí descritos, dado que esa información quizá no sea útil para su toma de decisiones, dado que se encuentra orientada a un grupo bien particular de usuarios.

- (b) El MC (1989) establece dos *hipótesis fundamentales*: la *base de acumulación o devengo* (la cual supone que el registro de los eventos se lleva a cabo en el momento en que ocurren) y el *negocio en marcha* (que implica la estimación de que la empresa continuará en funcionamiento en un futuro previsible); por su parte, el MC (2010) considera, en su capítulo 4 (que no ha sido modificado aún), la existencia de una única hipótesis: el *negocio en marcha* (cuya acepción se mantiene del MC de 1989). Este cambio implica que, dado que la información financiera (según el MC de 2010) se prepara para toma de decisiones de inversionistas y acreedores, la información relativa a la capacidad de la empresa para generar flujos de efectivo futuros resulta más importante que los flujos de efectivo pasados. Sin embargo, el MC (2010) establece en su parte preliminar, la importancia de contar con información relativa a los flujos de efectivo pasados, y establece que la importancia de la contabilidad sobre la base de acumulación radica en que la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad en una fecha determinada, y los cambios reflejados en los mismos, contabilizados sobre la base de la

acumulación, proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad, que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

- (c) Otro aspecto que destaca es la diferencia en cuanto a la acepción que cada MC otorga a las características cualitativas. Es así como, el MC (1989) considera que las características cualitativas son los *atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros*; y, por su parte, el MC (2010) define a las características cualitativas como aquellas que identifican *los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones* sobre la entidad que informa, a partir de la información contenida en su información financiera. De esta forma, puede evidenciarse que las características dejan de ser consideradas *atributos* de la información útil, para pasar a ser *tipos* de información útil, y esto implica que, para el MC (2010) no todo tipo de información resulta útil para la toma de decisiones, y por lo tanto, como la información carece de *utilidad*, no puede ser presentada dentro de la información financiera.
- (d) Aunado a lo anterior, el MC (1989) contempla la existencia de cuatro características fundamentales, y otras más que ayudan a que se cumplan con dichas características fundamentales, y estas son: *comprensibilidad, relevancia* (que considera la *materialidad o importancia relativa*), *fiabilidad* (que implica *representación fiel, esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad*) y *comparabilidad*. Por su parte, el MC (2010) establece la existencia de dos tipos de características cualitativas,

las características cualitativas fundamentales (*relevancia* y *representación fiel*) y las características cualitativas de mejora (*comparabilidad*, *verificabilidad*, *oportunidad* y *comprensibilidad*). En este aparte puede observarse claramente cómo cambia la forma de concebir las características cualitativas y cómo se condiciona su presencia para concebir la utilidad en la información. Todo esto puede ser debido al cambio en el enfoque que se da en el MC, tanto en lo relativo a los usuarios como en lo relacionado con la información que se presenta para la toma de decisiones (estados financieros contra información financiera). Ahora, con respecto a la confrontación de las características cualitativas entre sí, puede decirse que la *relevancia* es la única característica que sigue teniendo su nivel de *fundamental*, y su acepción de mantiene de un MC al otro. Por su parte, la *fiabilidad* descrita en el MC (1989) deja de existir como característica, y es sustituida por la *representación fiel* dentro del MC (2010), que asciende de nivel, ya que en el MC (1989) ésta era una característica contenida dentro de la *fiabilidad*. Por su parte, el MC (2010) establece que la *representación fiel* tiene tres características: *completa*, *neutral* y *libre de error*; aquí pueden identificarse tres características contenidas en el MC (1989): *integridad*, *neutralidad* y, de una forma muy tangencial, *fiabilidad*. Por otra parte, el MC (2010) considera dentro de las características de mejora la *comparabilidad* y la *comprensibilidad*; en este sentido, el MC (2010) mantiene, en esencia, la acepción de *comprensibilidad*, al suponer que los usuarios poseen conocimientos, y al propiciar que la clasificación, caracterización y presentación de la información sea clara y concisa;

por su parte, el MC (2010) trata la *comparabilidad* como la capacidad de los usuarios de comparar la información que se presenta con información similar de otras entidades o con información similar de la misma entidad de un periodo a otro (concepción que se mantiene desde el MC de 1989), sin embargo, adiciona dos implicaciones de la comparabilidad que no se encontraban presentes en el MC (1989): (1) la capacidad de los usuarios de identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, y (2) el uso de los mismos métodos para partidas similares, de un periodo a otro (implicación que denomina *coherencia*). El MC (2010) también diferencia la comparabilidad de la uniformidad, por cuanto *para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes*. Finalmente, el MC (2010) elimina de las características cualitativas la *prudencia* y la *esencia sobre la forma*, características que se encontraban en el MC (1989) como parte de la *fiabilidad*, quizá porque al considerar útil la información relevante que es representada fielmente, la prudencia y la esencia sobre la forma resultan redundantes. Así mismo, el MC (2010) considera la *verificabilidad* y la *oportunidad* como características cualitativas de mejora; la primera no presente en el MC (1989) de manera explícita (sin embargo pudiera observarse de manera tangencial dentro de la fiabilidad), y la segunda considerada en el MC (1989) como una restricción a la información relevante y fiable, más que como una característica cualitativa.

- (e) Finalmente, el MC (1989) presenta tres restricciones a la información financiera relevante y fiable (*oportunidad, equilibrio entre costo y beneficio,*

y equilibrio en la aplicación de las características cualitativas), mientras que el MC (2010) presenta una única restricción: *el costo*, semejando su acepción al equilibrio entre costo y beneficio presentado en el MC (1989).

En otro orden de ideas, puede que dados los cambios ocurridos en los últimos años, y como consecuencia del Acuerdo Norwalk, que conduce a la unificación de criterios de los dos organismos emisores de normas contables con mayor renombre en el ámbito internacional, se esté dando paso a prácticas contables basadas en principios más que en reglas. En pocas palabras, esto significaría que el juicio profesional del contador público toma mayor importancia, pues se eliminan todas las parametrizaciones existentes y, en sustitución, se establecen una serie de principios que deben ser evaluados y aplicados por los contadores al llevar a cabo sus prácticas contables, sin dar cabida, por supuesto a la arbitrariedad, ya que todo estaría delimitado por una serie de postulados que sirven de guía en la aplicación del juicio profesional.

Sin embargo, algo que sí representa un gran cambio es que ya los principios no van a referirse a la *contabilidad* como tal, sino a la *información financiera* presentada por las entidades, aunque si se parte del hecho de que los estados financieros forman parte de la información financiera, y a su vez representan el producto principal del proceso contable, pudiera encontrarse cabida para la contabilidad en medio de estos principios.

En este sentido, las firmas de auditoría con mayor renombre a nivel mundial (Pricewaterhouse Coopers, KPMG International, Grant Thornton International, Deloitte Touche Tohmatsu, BDO International y Ernst &

Young) publicaron en enero de 2008 un documento en el que explicaban la necesidad de que las NIIF estuvieran “basadas en principios”, lo que se lograría a través del diálogo con los stakeholders (participantes) de los mercados de valores globales en relación con lo que constituye unos *estándares (o normas) basados en principios*, de alta calidad. En este sentido, es importante destacar que, en ese mismo documento, los representantes de las firmas reconocen que nunca ha existido un sistema puramente *basado en reglas* ni un sistema puramente *basado en principios* y, consideran que quizá nunca existirá, por el contrario, los representantes de las firmas aclaran que cada estándar de contabilidad permanecerá de alguna manera, en un espectro que se da entre reglas y principios, por lo que, el objetivo tiene que ser buscar el “lugar apropiado” en ese espectro. De esta forma, en unas normas basadas en principios “el proceso de información financiera estará menos orientado a identificar la regla que dirige cómo registrar una transacción o cómo hacer una revelación, y que dará más énfasis al ejercicio del juicio profesional” (p. 4), son normas en las que el juicio profesional tiene una mayor participación, y que, a su vez, consideran los siguientes elementos clave (p. 4):

- (a) Presentación fiel de la realidad económica
- (b) Respuesta a las necesidades que tienen los usuarios respecto de claridad y transparencia
- (c) Consistentes con una Estructura Conceptual clara
- (d) Basados en un alcance apropiadamente definido que se refiera al área amplia de la contabilidad
- (e) Escritos en lenguaje claro, conciso y plano
- (f) Que permitan el uso de juicio razonable

Por su parte, el Presidente del IASB, Hans Hoogervorst, en un discurso dictado en el año 2012, establece que las normas de contabilidad deben ser lo más pragmáticas posibles, es decir, no deben existir múltiples formas de medir, ni los estados financieros deben contener cifras exactas, sino que, dado que la contabilidad no es una ciencia exacta, y el uso del juicio profesional es inevitable, es necesaria la existencia de *principios* dentro de las normas contables, en sustitución a las *reglas pseudo-exactas detalladas*, y establece que el Marco Conceptual revisado (2010), que aún no ha sido terminado, conducirá al fortalecimiento de los principios básicos que deben guiar las prácticas contables en la actualidad y quizá en el futuro.

REFLEXIONES FINALES

- ✓ La contabilidad es útil sólo si está al servicio del entorno económico que la rodea, y dado que los rasgos o características de ese entorno, condicionan a su vez la emisión de las reglas contables, se puede evidenciar que la contabilidad y su entorno se retroalimentan.
- ✓ Los principios de contabilidad surgieron desde el seno de la propia profesión en un intento de autorregulación, y su objetivo primordial ha sido, desde siempre, el de establecer pautas de comportamiento que deben obligatoriamente cumplir todos los profesionales de la contaduría pública.
- ✓ A lo largo de los años, estos principios de contabilidad fueron emitidos por organismos calificados en cada país para estos propósitos, sin embargo, el proceso de regulación contable internacional supone la sustitución de esos principios de contabilidad nacionales, por principios y normas contables emitidos por organismos reconocidos internacionalmente. Esta sustitución reclama un cambio tanto en los componentes básicos (normas-principios básicas) como en los componentes técnicos y metodológicos (normas-principios técnicas).
- ✓ retroalimentan.
- ✓ Los *principios de contabilidad* son guías que deben utilizar los contadores en el ejercicio de su juicio profesional, con la finalidad de proveer información útil para los usuarios. Éstos pueden estructurarse de diversas maneras y pueden tener distintas connotaciones: reglas,

convenciones, postulados, características y normas, pero siempre han tenido la misma finalidad.

- ✓ A lo largo de la historia de la contabilidad, pueden destacarse cuatro eventos que han marcado su evolución: (1) en 1494 Fray Luca Pacioli sentó las bases de la contabilidad en su obra intitulada *Summa Artithmética, Geometría Proportioni et Proporcionalitá*, considerando, por primera vez, el concepto de la partida doble, que se basa en la premisa de que “a cada cargo le corresponde un abono”; (2) en los albores de la década de 1930 se produjo en los Estados Unidos de América, una de las peores catástrofes financieras conocidas a nivel mundial “La Gran Depresión”, a causa de ella, cientos de empresas norteamericanas quebraron, por lo que casi todos los países tuvieron que reformar sus instituciones económicas y sus prácticas contables, con la finalidad de garantizar una mayor transparencia en la administración de los negocios y las operaciones financieras; (3) en el año 1973 una fuerte iniciativa marcó el intento por lograr la armonización de las prácticas contables a nivel mundial, y, como consecuencia de esta iniciativa nacen dos organismos que vienen a marcar tendencia respecto a las prácticas contables, ambos con aceptación y respeto reconocido a nivel mundial: el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB); (4) en el año 2001, como consecuencia del proceso de globalización y el énfasis en la necesidad de armonizar las prácticas contables a nivel mundial, y dada la insistencia de la Securities and Exchange Commission (SEC), el IASB se reestructura y se convierte en la Junta de Normas

Internacionales de Contabilidad (IASB). Adicionalmente a esto, la caída de los mercados de valores en el año 2002, conllevó a la firma del Acuerdo Norwalk en ese mismo año, en el que tanto el IASB como el FASB se comprometen a armonizar sus prácticas contables.

- ✓ No es sino hasta el año 2010 cuando se presenta el primer resultado del trabajo en conjunto entre el IASB y el FASB. Este consiste en la elaboración del Marco Conceptual para la Información Financiera, lo que representa un gran avance en cuanto a la concepción de los principios de contabilidad en los últimos años, ya que, después de mucho tiempo, las normas son concebidas como *basadas en principios*.
- ✓ En la mayor parte de los casos, las decisiones tomadas por quienes elaboran y presentan los estados financieros se darían sobre la base de la experiencia, la intuición, o una mezcla de ambas, combinación que varía de persona a persona. La necesidad de los principios radica en que guían las decisiones que deben tomar los contadores en el momento del registro y en el momento de presentar la información financiera. En ausencia de un esquema de principios y postulados, las decisiones formales tienen que hacerse sobre la base de un número indeterminado de opciones, unas adecuadas y otras no. Es por esto que, los principios no pueden ser reglas estrictas, que contengan una serie infinita de procedimientos a seguir en cada caso particular, ya que deben ser lo suficientemente flexibles para que los contadores puedan tomar decisiones, basándose en su experiencia y, en cada caso particular. Por esto, se potencian las normas de contabilidad basadas

en principios por sobre las normas de contabilidad basadas en reglas (las emitidas por el IASC).

- ✓ La formulación de normas basadas en principios proporciona a la contabilidad el marco de referencia que alimentará la experiencia y la lógica, para explicar cuándo y por qué unos procedimientos son adecuados y otros no. De esta forma, dado que las reglas son más rígidas que los principios, en la actualidad el IASB está propiciando la emisión de normas basadas en principios, en el que se reduzcan las alternativas de contabilización y tome una mayor importancia la aplicación del juicio profesional en el momento de tomar las decisiones, cuando se contabilizan las operaciones y se presenten los estados financieros.
- ✓ Resaltando la relación existente entre el término principio contable y regulación contable, puede decirse que los principios contables surgen con la contabilidad, y se utilizan para designar las reglas contables que deben utilizarse para la práctica. Bajo esta óptica, puede afirmarse que principios contables y normas contables emitidas por organismos reguladores son sinónimos, y, por provenir generalmente de las mismas fuentes, ambos reciben el nombre de declaraciones o pronunciamientos. Esto es especialmente válido en la actualidad, cuando se trata de normas basadas en principios.
- ✓ Por todo esto, puede entenderse entonces que los *principios de contabilidad* son guías que deben utilizar los contadores en el ejercicio de su juicio profesional, con la finalidad de proveer información útil para los usuarios. Estos principios de contabilidad pueden

estructurarse de diversas maneras y pueden tener distintas connotaciones, sin embargo, siempre van a pretender alcanzar el mismo objetivo. Se ha visto cómo los principios han sido reglas, convenciones, postulados, características y normas, pero siempre han tenido la misma finalidad. Por esto resulta importante aclarar que hoy en día los principios de contabilidad se constituyen en una serie de requisitos que debe cumplir la información contenida en los estados financieros, para que ésta pueda ser útil para la toma de decisiones de los usuarios (principalmente inversionistas, prestamistas y otros acreedores).

- ✓ En la actualidad, pudiera decirse que los principios básicos emitidos por los organismos reguladores ya no se refieren a la contabilidad, sino se refieren a la información financiera. De esta forma, los principios básicos de la contabilidad siguen existiendo en la doctrina contable, a pesar de que las normas contables pasen a ser *basadas en principios*.

REFERENCIAS

- Arthur Andersen & Company (1963). *El postulado de la contabilidad - lo que es, cómo se determina, cómo debe utilizarse*. Chicago.
- Arthur Andersen & Co (1972). *Objetivos de los Estados Financieros para las Empresas de Negocios*. Chicago.
- Barrera, M. (1999). *El Intelectual y los Modelos Epistémicos*. Caracas: Sypal.
- Belkaoui, A. (1993). *Accounting Theory*. Gran Bretaña: Hartcourt Brace.
- Biondi, M. (1999). *Tratado de contabilidad*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Boter, F. (1959). *Las doctrinas contables*. Primera edición. Barcelona, España: Editorial Juventud.
- Camfferman K. y Zeff, S. (2007). *Financial Reporting and Global Capital Markets: A history of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*. Nueva York: Oxford University Press Inc.
- Moonitz, M. (1943). *¿Por qué necesitamos "Postulados" y "Principios"?*. The Journal of Accountancy, Diciembre 1963, volumen 116 p. 42-46. Reimpreso en la obra *Estudios Contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, de Michael Chatfield (1979). California: Dickenson Publishing Company, Inc.
- Moonitz, M. (1961). *The Basic Postulates of Accounting*. Accounting Research Study N° 1. Nueva York: Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
- Casal R. y Vilorio, N. (2002). *La Corriente positivista y su influencia en la Ciencia Contable*. Revista Actualidad Contable FACES. Enero - Junio. Vol 5, N° 5. 43-49.
- Chambers, R. (1955). *Blueprint of accounting*. Accounting Research. Volumen VI. Nueva Jersey: Prentice Hall, Inc. 17-25.

- Constitución de la Fundación IASC (2000). Aprobada por los Miembros del IASC el 24 de mayo de 2000, en la asamblea celebrada en Edimburgo, Escocia, y revisada por los Administradores de la Fundación IASC el 5 de marzo y el 8 de julio de 2002 y el 21 de junio de 2005.
- Corbin, D. (1962). *La Revolución en la Contabilidad*. The Accounting Review, octubre 1962, volumen 37. Reimpreso en la obra *Estudios Contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, de Michael Chatfield (1979). California: Dickenson Publishing Company, Inc. 626-635.
- Durán, M., Gil J., y Vélchez, P. (2010). *Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros*. Revista Contabilidad y Negocios, N° 9. Lima, Perú. 19-56.
- Diccionario de la Real Academia Española
- Gertz, F. (1976). *Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo histórico*. Tercera edición. México, D. F.: Editorial Trillas
- Gómez, D. (2004). *Reglas Vs. Principios*. Revista Ejecutivos de Finanzas. Número 18. 56-59.
- Green, W. (1930). *History and Survey of Accountancy*. Nueva York: Standard Text Press. 91
- Guajardo, G. (2005). *Fundamentos de Contabilidad*. Primera edición. México, D.F: McGraw-Hill Interamericana.
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la Contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano – Americana
- Hoogervorst, H. (2012). *El mundo impreciso de la contabilidad*. Discurso dado por el presidente del IASB en la Conferencia realizada por la Asociación Internacional para la Educación e Investigación de Contabilidad (IAAER) en Ámsterdam.
- Hurtado de B., J. (2000). *Metodología de la investigación holística*. Caracas: Instituto Universitario de Tecnología Caripito y Servicios y Proyecciones para América Latina (SYPAL)

- Ijiri, Y. (1965). *Axioms and structures of conventional accounting measurement*. 36-53
- International Accounting Standard Committee (1975). Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad.
- International Accounting Standard Committee (1975, reestructurada en 1994 y modificada en 1997). *Norma Internacional de Contabilidad 1. Revelaciones de Políticas Contables*.
- International Accounting Standard Committee (1989). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*.
- International Accounting Standard Board (2002). Prólogo a las NIIF
- International Accounting Standard Board (modificación en 2005 y revisión en 2010). *Norma Internacional de Contabilidad 1. Presentación de Estados Financieros*.
- International Accounting Standard Board (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*.
- Jané, J. (1992). *Análisis jurídico de la auditoría de cuentas*. Tesis doctoral. Universidad de Barcelona. España. Capítulo 2.
- Kieso, D. y Weygandt, J. (2006). *Contabilidad Intermedia*. Editorial Limusa: México.
- Koliver, O. y González, M. (2003). *Las Normas Internacionales de Contabilidad y su adecuación a escala nacional*. Trabajo Interamericano XXV CIC de la Asociación Interamericana de Contabilidad. Panamá.
- Larrahondo, M. (2005). *Lo "contable" de la globalización*. Revista Economía, Gestión y Desarrollo, N° 3, Cali, Colombia. 239-271
- Martinez, M. (1998). *La investigación etnográfica: epistemología y metodología*. Conferencia dictada en la Fundación Sypal. Caracas.
- Mattesich, R. (1957). *Toward a General and Axiomatic Foundation of Accountancy with an introduction to the matrix formulation of accounting systems*. Accounting Research. 328-356.

- Mejía, E. (2008). *Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich*. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría No. 24, 2005. 65-88.
- Mejía, E. (2004). *Visión crítica de la armonización o estandarización contable*. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría.
- Mensaje de los CEO's de las redes internacionales de auditoría (2008). *Estándares de Contabilidad basados en principios*.
- Patton, W. (1922). *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*. Nueva York: The Ronald Press Company. Capítulo X. 471-496.
- Patton, W. y Littleton, A. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*.
- Storey, R. (1964). *Los Principios de Contabilidad: El AAA y el AICPA*. The Journal of Accountancy, Junio 1964, volumen 117. Reimpreso en la obra *Estudios Contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, de Michael Chatfield (1979). California: Dickenson Publishing Company, Inc. 47-55.
- Sterling, R. (1967). *Elements of pure accounting theory*. 62-73.
- Talla, S. (2009). *La globalización y la armonización contable*. Revista Quipukamayoc. Volumen 16, número 32. Versión electrónica. Lima-Perú.
- Torres, M. (2001). *Aspectos contables presentes en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica. Caso: Promotora de Proyectos de la Universidad de Los Andes, división Medicamentos*. Trabajo presentado para optar al Grado de Magíster en Ciencias Contables.
- Tua, J. (2002). *El marco conceptual y la reforma contable*. Revista Partida Doble. Número 136, septiembre 2002. España.
- Vatter, W. (1963). *Journal of accounting research*, Vol I. 189.
- Watts y Zimmerman, (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice Hall.

Webster's Third New International Dictionary (1961). Springfield: G&C Merriam Co. 1.773.

Whitley, R. D. (1988/1990). *Posibilidad y utilidad de la teoría positiva de la contabilidad*. Cuadernos de Administración. 17-37.

Zeff, S. (2012). *The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces*. Revista The Accounting Review. Vol. 87 N° 3. Traducción por Ortega (2012). Contaduría Universidad de Antioquia, N° 60. 119-164.