

**EL ESTATUS DE LOS PRINCIPIOS
BÁSICOS DE CONTABILIDAD A LA LUZ DEL MARCO
CONCEPTUAL DEL IASB**

XIX
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA

Área de investigación: Contabilidad

Laura Ana MarcotrigianoZoppi

Universidad de Los Andes

lauramz@ula.ve

Aura Elena Peña Gutiérrez

Universidad de Los Andes

auraelen@ula.ve

Germán Guillermo Rodríguez Bustamante

Universidad de Los Andes

gguillermorb@yahoo.com



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



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración



EL ESTATUS DE LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD A LA LUZ DEL MARCO CONCEPTUAL DEL IASB

Resumen

La contabilidad es, en gran medida, producto del entorno que rodea a las organizaciones, de esta forma, los principios de contabilidad, se constituyen para regular la aplicación de criterios para la actuación profesional de los contadores públicos. Así pues, se reclama su estudio desde el proceso de la regulación contable internacional liderado por el IASB, por lo que el objetivo principal del estudio consiste en reflexionar acerca del estatus de los principios básicos de contabilidad a la luz de los Marcos Conceptuales emitidos por el IASB en el año 1989 y en el año 2010. Las fuentes de recolección de datos son de tipo secundarias, por lo cual se hizo énfasis en la revisión documental en profundidad de textos y artículos publicados en revistas arbitradas y demás publicaciones científicas. Para analizar los datos encontrados se utilizó la hermenéutica y el análisis de contenido. Una de las consecuencias más relevantes de la investigación es el hecho de que en la actualidad, los principios básicos emitidos por los organismos reguladores ya no se refieren a la contabilidad, sino se refieren a la información financiera. En definitiva, los principios básicos de la contabilidad siguen siendo parte de la doctrina contable, más aún cuando las normas contables pasen a ser *basadas en principios*.

Palabras clave: principios de contabilidad, regulación contable internacional, marco conceptual.



EL ESTATUS DE LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD A LA LUZ DEL MARCO CONCEPTUAL DEL IASB

1. A manera de introducción: Los principios de contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera

Desde mediados del siglo pasado ha ocurrido una profunda expansión de los negocios a nivel internacional como consecuencia de la invención de tecnologías que consiguen romper las barreras que antes limitaban el flujo de información entre los países. 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, de alguna manera sólo representan una perspectiva desde la cual se aborda la *información financiera*. Ahora bien, el proveer de información a distintos usuarios, demanda la aplicación de principios orientados a dos objetivos principales: establecer características comunes en la preparación y presentación de los estados financieros, y guiar las decisiones llevadas a cabo por quienes preparan dicha información. De esta forma, los principios vienen a concretarse en supuestos básicos o proposiciones fundamentales que orientan la lógica en la contabilidad.

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, tales como Moonitz (1961), Corbin (1962) y Hendriksen (1974). Así, se ha venido otorgando a las normas de contabilidad un estatus sintetizado en las mismas 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 y considera el uso del juicio profesional).

Se reconoce que la contabilidad es en gran medida producto del entorno de las organizaciones, el cual está compuesto por condiciones, restricciones e influencias socio-económicas y político-legales, que se modifican 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, en la medida como 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.

En este sentido, 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). Puede entenderse entonces que los primeros se constituyen por aquellos que forman parte de un cuerpo de normas 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; y los segundos se componen de aquellos cuya finalidad es la de servir de base o fundamento a la actividad contable. Éstos últimos se denominan *postulados básicos*, y 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. Es de hacer notar que son los primeros (los *principios técnicos*) los que han tenido su mayor evolución y crecimiento a lo largo de los últimos años, incluso en un ámbito internacional, a través de la emisión de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El hecho de que la emisión de principios de contabilidad haya tomado un carácter de internacionalización nace como consecuencia de un mundo globalizado, en el que la integración económica requiere que la información no tenga fronteras. Es así como podría decirse que los principios de contabilidad los cuales orientan la práctica contable, se ven fortalecidos al ser unificados a nivel global, pues 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, situación que representa especial preocupación desde la doctrina contable, en virtud de tal concepción de los principios básicos de la contabilidad.

Esta situación ha ocupado incluso a los representantes de grandes y reconocidas organizaciones de espectro mundial, sobre todo las grandes firmas de auditoría y contabilidad tales como PricewaterhouseCoopers, KPMG International, GrantThornton International, DeloitteToucheTohmatsu, BDO International y Ernst & Young, las cuales dejaron sentada su preocupación en cuanto a la ausencia de los “principios de contabilidad” dentro de la normativa internacional. A tal efecto, emitieron un comunicado en el año 2008, en el que destacaron la necesidad de que las normas contables internacionales debieran incluir a principios de contabilidad. Por su parte, 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). Es así como, el mismo presidente del IASB en discurso (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 pseudo-exactas detalladas.

A la luz de lo expuesto anteriormente, se reclama a los investigadores reflexionar acerca del estatus de los principios básicos de contabilidad a la luz de los distintos Marcos Conceptuales emitidos por el IASB. De allí, este estudio responde a este requerimiento para lo cual se delimita a los años 1989 y 2010. Además, los principios considerados como tales *principios básicos de la contabilidad* son aquellos que han regido la actividad contable desde sus inicios-postulados propuestos por Stephen Moonitz (1961)- y que han sido estudiados por distintos investigadores, tales como Corbin (1962), Grady (1965), y los cuales Hendriksen (1974) listó en su obra. Estos principios son: entidad, continuidad, equidad, pertinencia, importancia, consistencia, uniformidad y comparabilidad, oportunidad, costo, negocio en marcha y conservatismo.



2. El objetivo vector del estudio

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 liderado por el IASB, por lo que el objetivo principal del estudio consiste en reflexionar acerca del estatus de los principios básicos de contabilidad a la luz de los Marcos Conceptuales emitidos por el IASB en el año 1989 y en el año 2010.

3. El método de la investigación

Considerando el objeto de estudio de la presente investigación, se está ante una categoría de investigación de tipo analítica e interpretativa, ya que en primer lugar, se examina la evolución de los principios básicos de contabilidad en el proceso de regulación contable internacional, para posteriormente reflexionar acerca de su estatus dentro de los Marco Conceptuales emitidos por el IASB en 1989 y en 2010. En consecuencia, las fuentes de recolección de datos son de tipo secundarias, por lo cual se hizo énfasis en la revisión documental en profundidad de textos y artículos publicados en revistas arbitradas y demás publicaciones científicas. Para analizar los datos encontrados se utilizó la hermenéutica y el análisis de contenido, por lo que la investigación se configura en un estudio de tipo cualitativo.

4. Origen y evolución de la regulación contable internacional

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).

De esta forma, 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. De esta forma, 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.

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. 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*.

Resulta importante destacar que hasta el año 1960 todas las iniciativas por crear un grupo de estándares o normas internacionales fueron llevadas a cabo unilateralmente por instituciones creadas en los Estados Unidos de América, y no es sino hasta la década de



1960 que se comienza a hablar formalmente acerca de un grupo de *estándares internacionales*, cuando en el Reino Unido se exige a las empresas que cotizan en el mercado de valores presentar su información financiera utilizando dichos estándares internacionales. Sin embargo, no es sino hasta el año 1966, que se propone la creación del Grupo de Estudio Internacional de Contadores (Accountants International StudyGroup – 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.

Posteriormente, en el año 1972, Sir Benson, propone, después de discutirlo con el AISG, crear el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International AccountingStandardsCommittee –IASC, por sus siglas en inglés). El Comité toma su sede principal en la ciudad de Londres, y su objetivo principal 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. Posteriormente un número adicional de países fueron uniéndose a la iniciativa del IASC, hasta llegar a conformar un grupo de dieciséis (16) países en total para el año 1996.

En el año 1997 se estableció el Comité de Interpretaciones de las NIC (StandardsInterpretationCommittee –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 SecuritiesCommission –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.

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. 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). Es así como el IASB consigue el ansiado reconocimiento como *organismo emisor de normas internacionales de contabilidad, de reconocimiento y aceptación general*.

5. Origen y evolución del Marco Conceptual del IASB

Todas las normas deben partir de una base o constitución que les den fundamento, esto considerado en el sentido más jurídico y político del término, razón por la que las normas internacionales emitidas por el IASB no escapan a esta realidad, y también necesitan un marco que sirva de sustento y guía al momento de emitir las normas de contabilidad, para así reducir las múltiples alternativas que pudieran existir, y para delimitar el campo en el que pudieran modificarse las normas en el futuro. En este sentido, puede entenderse entonces que un marco conceptual es “un conjunto de reflexiones sobre la manera en que deben elaborarse y aplicarse las normas contables” (Tua, 2002, p. 54).

De esta forma, el marco conceptual 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, la existencia de un Marco Conceptual se configura para el IASB como el soporte teórico para la regulación contable internacional, en la medida en que sintetiza las premisas básicas para el planteamiento teórico de las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, reduciendo las alternativas de contabilización posibles, guiando la selección de políticas contables, y facilitando la comparabilidad, en aras de lograr el tan anhelado objetivo de que los estados financieros



sean útiles para la toma de decisiones de los usuarios, por lo que el Marco Conceptual se inserta casi totalmente dentro del paradigma de la utilidad. En la estructuración del Marco Conceptual se parte de determinados objetivos que se pretenden alcanzar a través del sistema contable propuesto, y posteriormente, se plasman conceptos, términos, definiciones y premisas que se entrelazan secuencialmente para poder alcanzar esos objetivos.

En este orden de ideas, Tua (2002) establece que la elaboración del Marco Conceptual del IASB, orientado desde el paradigma de la utilidad sigue el siguiente itinerario lógico-deductivo:

- (a) Se analizan las necesidades de los usuarios de los estados financieros,
- (b) Sobre la base de estas necesidades, se definen los objetivos de la información financiera,
- (c) Se imponen a la información financiera unas características cualitativas, que surgen como requisitos necesarios para que puedan cumplirse los objetivos,
- (d) Con el fin de que puedan cumplirse estos objetivos se definen las hipótesis fundamentales para la preparación de la información financiera,
- (e) En congruencia con los objetivos de la información financiera, se definen los elementos de los estados financieros,
- (f) En congruencia con los objetivos y con las características cualitativas, se definen los criterios para el reconocimiento de los elementos en los estados financieros, y,
- (g) Finalmente, se analizan los criterios que pueden utilizarse en la valoración de tales elementos.

Es importante destacar que, cuando se constituye el IASC originalmente no emite un marco conceptual *per se*, sin embargo, en el año 1975 publica su primera Norma Internacional de Contabilidad (NIC) intitulada *Revelaciones de políticas contables*. Esta norma sirvió de base teórica desde su emisión hasta el año 1989 cuando se formaliza y emite el Marco Conceptual para la Elaboración y Preparación de Estados Financieros, documento que sin ser considerado una Norma Internacional, representa la base para la elaboración y revisión futura de las normas internacionales. Este Marco Conceptual fue adoptado en el año 2001, junto con las demás normas existentes por el IASB.

En el año 2004 se firma un acuerdo entre los dos organismos emisores de normas con mayor renombre en el mundo, el FASB y el IASB. Este documento se conoce como el Acuerdo Norwalk, y se firma en aras de armonizar la profesión contable, en un esfuerzo conjunto entre ambos organismos. La primera parte de este documento se publica en el año 2010 bajo el nombre de Marco Conceptual para la Información Financiera, y básicamente contiene una introducción, alcance y propósito normativo que se mantienen del Marco Conceptual de 1989, y posteriormente 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.

De esta forma puede decirse entonces que el Marco Conceptual del IASB contiene elementos que se configuran más allá de principios de contabilidad, no necesariamente considerándolos desde su estatus ontológico, sino más bien desde su estatus



epistemológico, de esta forma, “diseña una jerarquía de elementos conceptuales de forma ordenada, articulada, razonada y orientada a la utilidad de la información financiera” (Tua, 2002, p. 55).

6. Los principios básicos de contabilidad en los Marco Conceptual del IASB

Tal y como se dijo anteriormente, un primer acercamiento al Marco Conceptual fue emitido por el IASC en el año 1975 bajo el nombre de la NIC 1 *Revelaciones de políticas contables*. En este documento se 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*, *consistencia* y *devengación*. Adicionalmente, establece en su párrafo 9 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*, *sustancia antes que forma* e *importancia relativa*. Posteriormente, en el año 1994, la NIC 1 fue revisada y se publicó de la forma como es conocida hoy: *Presentación de Estados Financieros*.

Como consecuencia a la necesidad de contar con un conjunto de conceptos básicos, el IASC emite en el año 1989 un Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (en adelante MC). Este MC describe aquellos conceptos 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, así como ayudar al Consejo del IASC en el desarrollo de futuras NIC y en la revisión de las Normas ya existentes.

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 características principales (*comprensibilidad*, *relevancia*, *fiabilidad* y *comparabilidad*) dentro de las cuales se encuentran inmersos seis características consideradas secundarias (*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). Cabe decir aquí que tanto las hipótesis fundamentales como las características



cualitativas y las restricciones a la información relevante y fiable forman parte del conjunto de *principios* básicos de la contabilidad.

El Capítulo 3 del Marco Conceptual para la Información Financiera en adelante MC 2010) trata acerca de 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 2010 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, puede observarse claramente que el MC 2010 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 un acercamiento a los principios básicos de la contabilidad divididos en dos grupos: unas características fundamentales y otras características de mejora. Así mismo, en el Capítulo 4, el Marco Conceptual (1989), define la hipótesis fundamental: *negocio en marcha*, que también representa evidencia de los denominados principios, sin embargo, no contempla la base contable de la acumulación o devengo.

En este sentido, las características de mejora son definidas como “aquellas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada (MC 2010, párrafo CC19), y 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, lo que puede implicar el posible “sacrificio” que en un momento determinado pueda hacerse al momento de elaborar la información financiera, cuando se supedita una característica de mejora en favor de otra. El MC 2010 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.

La emisión de normas internacionales por parte del IASB trae consigo un profundo cambio en el objetivo de la contabilidad, ya que se enfoca en la presentación de estados financieros de forma 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. Esta diferencia se hace aún más visible en el MC 2010, en el que se establece que la información financiera preparada siguiendo las premisas allí contenidas resultan útiles para la toma de decisiones de acreedores e inversionistas en el mercado de valores, resaltando los intereses de este grupo particular de usuarios, y, por tanto, supeditando los intereses de los demás usuarios.

Tomando esta realidad como base, Tua (2002) establece que la “etapa de los principios contables” fue ya superada, por lo que el IASB comienza 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. Esta afirmación pone de manifiesto que la norma contable internacional puede estar basada en principios de contabilidad, pero eso no la convierte en principios de contabilidad.

En otro orden de ideas, puede que dados los cambios ocurridos en los últimos años, y como consecuencia del Acuerdo Norwalk, 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 (PricewaterhouseCoopers, KPMG International, GrantThornton International, DeloitteToucheTohmatsu, 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. 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 formalmente, y cuyos dos capítulos restantes estuvieron es auscultación hasta enero de 2014, conducirá al fortalecimiento de los principios básicos que deben guiar las prácticas contables en la actualidad y quizá en el futuro.

7. 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. De esta forma, 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, los 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). De esta forma, 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.



Resulta necesario destacar que numerosos estudiosos afirman que a pesar del hecho que nadie habla hoy en día sobre los principios de contabilidad, y que los organismos emisores no se enfocan 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 emitido por el IASC en el año 1989, adoptado por el IASB en el año 2001, y modificado conjuntamente por el IASB y el FASB en el año 2010. La importancia de dicho Marco Conceptual 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.

Es de hacer notar que dentro del proceso de regulación contable internacional, y a través de la emisión de normas de carácter internacional a través de organismos reconocidos internacionalmente, los principios básicos de la contabilidad dejaron de tratarse como tal, en aras de promover la presentación de información financiera útil, situación que puede llevar a suponer que los principios básicos se encuentran inmersos en las Normas Internacionales dentro de las denominadas características cualitativas de los estados financieros y dentro de las hipótesis fundamentales.

Finalmente, resulta importante considerar que 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. De esta forma, pudiera decirse que en la actualidad, los principios básicos emitidos por los organismos reguladores ya no se refieren a la contabilidad, sino se refieren a la información financiera. En definitiva, los principios básicos de la contabilidad siguen siendo parte de la doctrina contable, más aún cuando las normas contables pasen a ser *basadas en principios*.

8. Referencias

- Cañibano L., Tua, J. y Lopez, J. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XV, n. 47. pp. 293-355.
- 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.



International Accounting Standard Committe (1975). *Norma Internacional de Contabilidad 1. Revelaciones de Políticas Contables.*

International Accounting Standard Committe (1989). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.*

International Accounting Standard Board (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera.*

Kieso, D. y Weygandt, J. (2006). *Contabilidad Intermedia.* Editorial Limusa. Segunda edición. México.

Mensaje de los CEO's de las redes internacionales de auditoria (2008). *Estándares de Contabilidad basados en principios.*

Romero, J. (2006) *Principios de Contabilidad.* Tercera edición. México, D. F.: Mc Graw Hill

Tua, J. (2002). El marco conceptual y la reforma contable. *Revista Partida Doble.* Número 136, septiembre 2002. España.

Zeff, S. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *Revista TheAccountingReview*, Vol. 87 No. 3, pp. 807-833. Traducción por Ortega (2012). *Contaduría Universidad de Antioquia*, N° 60, pp. 119-164.

