

Recibido: 05/05/2017 Aceptado: 01/06/2017 Publicado: 30/06/2017

La regulación contable internacional: ¿un modelo basado en reglas o en principios?¹

International accounting regulation: a model based on rules or principles?

Laura Ana Marcotrigiano Zoppi

Universidad de Los Andes, Mérida, Venezuela

Forma de citar este artículo en APA: Marcotrigiano Zoppi, L. A. (Julio – Diciembre, 2017). La regulación contable internacional: ¿un modelo basado en reglas o en principios? *Revista Science Of Human Action*, 2(2), 225-243.

¹ Magíster en Ciencias Contables, Universidad de Los Andes, Mérida, Venezuela; Profesora de la Cátedra de Contabilidad General y Contabilidad Superior en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Mérida, Venezuela; lauramaz@ula.ve, Grupo de Investigación en Finanzas, Auditoría, Ambiente, Contabilidad, Epistemología y Ética (GIFACE), Línea de investigación: contabilidad, Proyecto de investigación: Contabilidad internacional.

Resumen

El proceso de globalización ha sido la causa fundamental por la que los distintos procesos a nivel mundial han tenido que evolucionar para adaptarse a un ambiente de internacionalización. La contabilidad, como lenguaje de los negocios, no ha escapado a esta realidad, sobre todo desde que en la década de 1970 se crea un organismo que se encarga de emitir normas de carácter internacional que vienen a regular la actividad contable alrededor del mundo. La investigación que se presenta es de carácter documental y tiene como objetivo, de un lado, reaccionar ante las tensiones existentes entre los principios y las reglas en contabilidad; por otra parte, tratar el marco conceptual y los estándares internacionales. La conclusión fundamental es que 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; favoreciendo en cambio una metodología normativa, que provee tanto principios como reglas para que los actores en el proceso contable tengan lineamientos que los guíen en sus juicios profesionales.

Palabras clave:

Regulación; contabilidad internacional; marco conceptual; principios; reglas.

Abstract

The process of globalization has been the fundamental cause by which the different processes at world level have had to evolve to adapt to an internationalization environment. Accounting, as a business language, has not escaped this reality, especially since in the 1970s an agency was created that is responsible for issuing international standards that regulate accounting activity around the world. The research presented is of a documentary nature, and aims primarily to react on the tensions between principles and rules in accounting; and then covers what concerns the conceptual framework and international standards. The fundamental conclusion is that the issuance of international standards to regulate accounting practice has resulted in the neglect of the descriptive methodology for the issuance of accounting principles, in favor of a normative methodology, which provides both principles and rules for the actors in the accounting process have orientations that guide them in their professional judgments.

Keywords:

Regulation; international accounting; conceptual framework; principles; rules.

Introducción

El proceso de globalización mundial ha traído consigo la globalización económica y financiera, por lo que ha sido indispensable que la actividad contable también tome un carácter internacional, estado que se ha alcanzado mediante organismos emisores de regulaciones contables con reconocimiento mundial.

Desde sus orígenes, la contabilidad ha sido considerada como una actividad de servicio, por lo que se ha visto en la imperiosa necesidad de autorregularse para así cumplir con su objetivo primordial: preparar y presentar información financiera que sea útil para la toma de decisiones de distintos usuarios interesados.

Para esto, a lo largo de la historia diversos institutos a nivel nacional e internacional han regulado la forma de llevar a cabo la actividad contable. Sin embargo, sólo a principios de la década de 1970, cuando el proceso de globalización alcanza a la contabilidad y ésta pasa a ser un asunto internacional, ya que al existir empresas que deben reportar información a usuarios ubicados en distintos países, solo existen dos opciones viables: que cada empresa contabilice las operaciones según sus estándares locales (y luego haga una adecuación a los estándares particulares de cada país al que se presente información) o que los estándares utilizados para contabilizar las operaciones sean consistentes entre los distintos países.

En este sentido, se ha reconocido el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board- IASB*) como el organismo emisor de estándares internacionales, legitimidad que es otorgada por dos razones primordiales: (1) la participación de representantes de múltiples países y (2) el reconocimiento y la aceptación que los estándares emitidos por el IASB ha tenido por parte de los organismos reguladores nacionales, quienes han motivado la sustitución de las regulaciones locales por las regulaciones que tienen connotación de internacional.

Ahora bien, al considerar que los estándares internacionales emitidos por el IASB han sido reconocidos y aceptados por la comunidad contable a nivel mundial, hace tiempo se generó una discusión acerca de si estos estándares son considerados principios o reglas. Dado que, los antecedentes de la contabilidad exigen la autorregulación, por tanto guías aplicadas en el momento de contabilizar y presentar la información nacen como una serie de reglas que luego evolucionan y alcanzan un estatus de principios.

En la presente investigación se pretende reaccionar ante las tensiones existentes entre los principios, las reglas, el marco conceptual y los estándares internacionales, en medio de una actividad contable que cada vez juega un papel más importante a nivel internacional, a partir de una revisión documental.

La investigación se estructura en cuatro partes: en la primera se presenta un acercamiento a los principios de contabilidad de una forma general, proponiendo una definición a los mismos. En la segunda, se reflexiona acerca de la problemática de principios *versus* reglas en la regulación contable internacional. En la tercera se explica el sistema normativo contable aplicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Finalmente, en la cuarta, se concluye con unas reflexiones finales.

1. Los principios de contabilidad

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, Cañibano, Túa y López (1985), explican que un principio de contabilidad generalmente aceptado presenta dos aspectos importantes:

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;

Cuenta con la aprobación por parte de los organismos competentes, la cual le confiere el carácter de autorizado, ya que son las instituciones reguladoras las que determinan si un principio tiene o no la condición de generalmente aceptado.

De esta forma, desde sus inicios, puede evidenciarse que los principios de contabilidad solían ser escogidos sobre la base del grado de habitualidad de un criterio determinado sobre otros criterios, siendo ésta la razón por la que los principios de contabilidad se concibieron, desde siempre, como de “aceptación general”. Sin embargo, con el paso del tiempo, se ha adoptado una metodología más normativa para escoger los principios de contabilidad, la cual se apoya cada vez con mayor fuerza en el apartado (b) del párrafo anterior.

Definido desde un punto de vista epistemológico, Cañibano *et al.* (1985, 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.

En este orden de ideas, los mismos autores 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). Igualmente, Romero (2006, p. 125) 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”.

Con base en lo expuesto anteriormente, puede definirse a los principios de contabilidad como un cuerpo de guías para el contador público en las actividades que le son propias, cuya finalidad es regular el proceder del profesional ante diversas situaciones, evidenciándose entonces 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 y, por tanto, guiando el quehacer de los profesionales de la contaduría pública.

2. Principios versus reglas en contabilidad

Si se observan detenidamente las obras de los distintos autores en contabilidad, puede constatarse que los estudiosos de la contabilidad frecuentemente tratan como sinónimos los términos postulado, principio y regla.

En este sentido, los tres términos hacen referencia a la metodología y los procedimientos que deben seguirse para hacer las cosas en contabilidad; sin embargo, se diferencian en cuanto a su jerarquía, tal y como puede evidenciarse en las definiciones presentadas en el Diccionario de la Real Academia Española (2014, versión *on-line*):

los *postulados* son proposiciones cuya verdad se admite sin pruebas, y que sirven de base en ulteriores razonamientos,

los *principios* son normas o ideas fundamentales que rigen el pensamiento o la conducta, y

las *reglas* son el modo establecido de ejecutar algo, y que ha de cumplirse por estar convenido en una colectividad.

Puede observarse que los postulados, al ser verdades admitidas sin razonamientos (e.g. la partida doble), se encuentran por encima de los principios, que constituyen el origen de una ciencia o arte (en este caso, la contabilidad) o que es una norma que rige el pensamiento o la conducta (el juicio profesional). A su vez, dichos principios pueden estar compuestos de reglas, que son las guías que determinan la forma de hacer las cosas y que han sido convenidas por la colectividad (todos aquellos relacionados con la actividad contable).

Es importante recordar que 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 inicialmente por Fray Luca Pacioli en su obra *Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalità* en el año 1494 y no fue sino hasta la década de 1960 cuando autores como Patton y Moonitz elevaron las reglas a un estatus de postulados y/o principios para referirse a estas convenciones; incluso autores como Mattessich (1957) presenta los principios de contabilidad en una serie de tres axiomas, ocho teoremas, diecisiete definiciones y siete requisitos.

Por otra parte, existen autores como Grady (1965) que piensan que las guías que tratan asuntos de contabilidad deben ser el conjunto de prácticas más utilizadas en cada época; es decir, deben componerse de reglas. Esta premisa supone que, partiendo de la observación de la realidad, las prácticas más frecuentes de lo que hacen los contables de cada época son tomados y presentados en forma resumida y ordenada como las reglas o leyes de actuación general, por tanto son aceptadas como tales.

De hecho, Grady (1965) no propuso en su obra un conjunto de principios, como sí lo hicieron otros doctrinarios de la época, ya que 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, fines esenciales y útiles. En consecuencia, los principios de contabilidad son producto de la experiencia y 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.

En este sentido, Moonitz (1961) 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. (Moonitz, 1961, 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. En este orden de ideas, 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” (Hendricksen, 1974, 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.

En este sentido, hasta la entrada en vigencia de los estándares internacionales de contabilidad en Venezuela en el año 2011, existía una norma nacional, denominada Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0), emitida en el año 1997 por el Comité de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela que, además de describir los aspectos generales y básicos de la contabilidad, contenía una jerarquización particularmente “especial” de los principios de contabilidad, ya que dividía los principios en tres grandes grupos:

Postulados o principios básicos que constituyen el fundamento para la formulación de los principios generales,

Principios generales, elaborados en base a los postulados, los cuales tienden a que la información de la contabilidad financiera logre el objetivo de ser útil para la toma de decisiones económicas y

Principios aplicables a los estados financieros y a partidas o conceptos específicos, es decir la especificación individual y concreta de los estados financieros y de las partidas específicas que los integran.

De esta forma, la DPC-0, que era una norma general, explicaba lo concerniente a los principios básicos y a los principios generales. Por su parte, los principios aplicables a los estados financieros y a las partidas específicas se encontraban en las normas específicas de cada partida (por ejemplo: inventarios, propiedades, planta y equipos, cargos diferidos, intangibles, arrendamientos, entre otras).

Es así como, por ejemplo, un principio en contabilidad es que la compra de un elemento de propiedades, planta y equipos debe registrarse sobre la base de la acumulación o devengo, esto es, en el momento en que pase a ser considerado un activo para la empresa al cumplir con los criterios para su reconocimiento, independientemente de si hubo flujo de efectivo o no para adquirir el activo. Sin embargo, las reglas particulares aplicables a la contabilización de las propiedades, planta y equipos relacionadas con la forma de capitalizar el costo (los tres componentes del costo de las propiedades, planta y equipos), estimar su vida útil sobre la base del tiempo que se espera utilizar el activo, seleccionar el método de depreciación que va a utilizarse (que se hace sobre la base del consumo esperado de los beneficios económicos futuros asociados al activo), su medición posterior a la fecha de presentación (si es al costo o al valor razonable) y la forma como se da de baja en cuentas (desincorporación, se encuentran contenidas en la norma específica que trata las propiedades, planta y equipos (para las PYMES en la Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES sección 17, y para las grandes empresas en la Norma Internacional de Contabilidad 16).

Puede evidenciarse que, las reglas también son consideradas como principios de contabilidad, solo que el elemento diferenciador es su jerarquía, ya que para que existan reglas, deben existir también principios que les sirvan de sustento.

3. La regulación contable en la actualidad

La actividad contable relaciona a las entidades con su entorno, por lo que puede entenderse que ambos se retroalimentan. Así mismo, se ha entendido que el producto final del proceso contable son los estados financieros, los cuales se han constituido en la mejor forma de proveer información para la toma de decisiones de los usuarios. En este sentido, para lograr una comunicación eficaz, resulta indispensable que quienes emiten y reciben la información utilicen el mismo lenguaje.

Así, para lograr establecer características comunes que sirvan de apoyo tanto en el momento de contabilizar las operaciones que llevan a cabo las entidades, como al preparar y presentar los estados financieros, a fin de lograr que todos los participantes involucrados en el proceso de comunicación de la información de las entidades partan de las mismas premisas, surgen los principios de contabilidad, que a su vez también sirven de guía en las decisiones llevadas a cabo por quienes preparan y presentan la información financiera en el uso de su juicio profesional ante las incertidumbres que rodean a las organizaciones.

Puede entenderse entonces que, los principios de contabilidad son una serie de supuestos básicos o proposiciones fundamentales, concernientes al medio económico, político y sociológico en el que debe operar la contabilidad, los cuales sirven de base para el desarrollo de la lógica en la contabilidad y la deducción de proposiciones adicionales; que cumplen con la condición de ser generalmente aceptados, es decir, reconocidos

como válidos por todos los interesados en la información financiera de las empresas: “desde los preparadores de la información financiera hasta los usuarios, pasando por los vigilantes de la razonabilidad de la información, los auditores” (Molina y Túa, 2010, p. 260).

Los principios de contabilidad surgieron como reglas que debían seguirse para llevar a cabo la teneduría de libros, esto en el momento en que la contabilidad se enfocaba únicamente al registro de las actividades de una entidad y se presentaba información básicamente al comerciante que ejercía la actividad. Este momento se ubica principalmente en los inicios de la actividad contable, y alcanza su cúspide con la publicación del libro de Fray Luca Paccioli en el año 1494.

Posteriormente, a raíz de eventos tales como la Revolución Industrial, la Revolución Francesa y la caída de los mercados financieros a inicios de la década de 1930, a través de la teoría, los principios de contabilidad se proveen de la emisión de un cuerpo de enfoques propuestos por diversos estudiosos y académicos tales como Moonitz (1961), Corbin (1962), Grady (1965), y Hendriksen (194), quienes emitieron, sobre todo en la década de 1960, un conjunto de postulados y/o principios que debían regir la actividad contable y la aplicación del juicio profesional en el quehacer profesional.

Finalmente, a los principios de contabilidad se les ha otorgado en los últimos años un estatus sintetizado en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee-IASC*) a partir del año 1973 y cuyo rol asume la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board-IASB*) desde el año 2001. 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.

Cañibano *et al.* (1985, p. 295-296) 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”. Por tanto, los principios de contabilidad son tanto aquellos que sirven de guía para el registro de las transacciones que lleva a cabo la entidad (reglas); como los que sirven de sustento a la teoría y que encaminan el uso del juicio profesional (principios).

Es por esto que, dado el auge y la aceptación que han logrado los estándares internacionales (NIC/NIIF) emitidos por el IASB, el debate que ha ocupado en la actualidad a los distintos actores del mundo contable (académicos, profesionales y organismos reguladores) ha sido la pregunta de si dichos estándares están basa-

dos en principios o basados en reglas. Esta discusión toma importancia dado que se considera que un modelo basado en reglas (*rules based model*) sería, entre otras cosas, más rígido que un modelo basado en principios (*principles based model*).

En este sentido, Molina y Tua (2010) aclaran que los sistemas basados en reglas son considerados formalizados, ya que al proponer explícitamente los procedimientos a aplicar, limitan claramente la actuación del contador público. Por el contrario, dichos autores consideran que los sistemas basados en principios son no formalizados, en los que solo se dan algunas directrices generales que deben aplicar los contadores públicos en el ejercicio de las funciones que les son propias.

De esta forma, en la medida en que los estándares de contabilidad sean más flexibles, éstos se constituirán en una norma basada en principios, pues permitirá mayor aplicación del juicio profesional por parte de los preparadores de información ante las distintas situaciones, siempre con la premisa de que el tratamiento contable que se dé a las partidas y la forma como se presenten, debe hacerse en aras de propender a la imagen fiel y a la presentación razonable de la información.

Así mismo, Rodríguez y Bernad (2007) señalan que un modelo de regulación contable basado únicamente en reglas se caracteriza porque los preparadores de información deben limitarse al simple cumplimiento de las normas propuestas, más que a proporcionar información para la toma de decisiones económicas, por lo que dichas normas pueden convertirse en obstáculos para la innovación o para el registro de operaciones que se dan por primera vez, puesto que resulta difícil determinar el tratamiento contable de aquellas operaciones que por su novedad no están expresamente reguladas en las normas.

Por el contrario, un modelo de regulación contable sustentado solo en principios no proporciona suficiente orientación y apoyo para la realización de juicios profesionales, por lo que la aplicación de las normas contables pudiera no ser consistente, trayendo como consecuencia que exista un riesgo de pérdida de comparabilidad entre las entidades. Consecuentemente, el modelo contable más apropiado sería aquel que contemple ambos modelos contables, ya que un modelo contable basado únicamente en principios, carecería de directrices que guíen el uso del juicio profesional para así asegurar la comparabilidad. Por el contrario, un modelo contable basado únicamente en reglas carecería de principios que guíen la toma de decisiones de los preparadores de la información en aquellos casos que no hayan ocurrido antes o que no estén contenidos en la norma.

4. El sistema normativo contable del IASB

El documento que soporta la constitución de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF*) en el año 2001, otorga al IASB -Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, *International Accounting Standards Board-*, la potestad de emitir estándares de alta calidad. En este sentido, dentro del Prólogo a las NIIF, se establece como objetivo principal del IASB “desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados” (IASB, 2010, p. V). Así mismo, delimita el objetivo de las NIC y las NIIF, el cual es:

proporcionar en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad [...] que ayude a los inversores, a otros partícipes en los mercados de capitales y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas (IASB, 2010, Prólogo a las NIIF, p. V).

Hendriksen (1974) establece que el proceso de estructuración de las reglas contables en general, comienza por la enumeración del conjunto de características que definen el entorno que rodea a la contabilidad, así como se establece el objetivo que pretende alcanzar la misma, tomando esta información como base, para luego formular los principios de contabilidad, ya que éstos deben estar sujetos a verificabilidad mediante su contrastación con la realidad.

Es así como los principios en la contabilidad no se conforman de leyes universales y estáticas -(en contraposición con los principios en las ciencias puras tales como la matemática, la física, la química y la biología-. De ahí que la forma como se abordan, conciben y componen, pueden verse modificada en la medida en que el entorno que les dio origen, cambie y evolucione; configurándose así una íntima vinculación entre los principios contables y el entorno que rodea a las organizaciones, ya que éste último es el que condiciona y justifica la existencia de las reglas y los principios; los cuales, a su vez, no pueden concebirse sin la existencia de un entorno al cual servir.

Según lo establecido por Tua (2000), lo anterior se configura dentro de la definición de un sistema contable. Ahora bien, para que los participantes dentro de un sistema contable puedan entenderse, se requiere de un subsistema normativo contable, que permita reconocer las transacciones, registrarlas, medirlas y revelarlas, para que todos los involucrados conozcan los criterios y las bases utilizadas en la información presentada por las empresas, unificando los procedimientos, y por tanto, facilitando la comparabilidad.

En la actualidad, es en este punto donde tienen cabida los estándares internacionales, pudiendo configurarse como los “nuevos principios de contabilidad”. Estos nacen en un mundo globalizado, en el que la contabilidad se ha convertido en una actividad internacional, lo cual significa que debe servir a todos los interesados en la

información financiera de las empresas: inversionistas, acreedores, propietarios e incluso la misma gerencia, entre otros. De este modo, como son muchos los usuarios interesados en la información presentada por las empresas y sus intereses son diversos, es necesario estandarizar la forma como se registran y presentan las transacciones, hechos, eventos y operaciones que se llevan a cabo dentro de las mismas, esta es la causa del gran auge de las NIC y las NIIF emitidas por el IASB.

Dentro del modelo NIC/NIIF propuesto por el IASB, se pueden evidenciar la publicación de cuatro grandes documentos, distintos en cuanto a su naturaleza y objetivos: el marco conceptual, los estándares internacionales, los fundamentos de las conclusiones y las interpretaciones. De esta forma, en un sistema normativo contable, un marco conceptual sirve de base y fundamento para la emisión de las normas contables.

Los estándares contables, establecen los criterios a seguir al momento de reconocer, medir, dar de baja en cuentas y revelar las transacciones que tengan lugar en una entidad; las interpretaciones aclaran y explican ciertos requerimientos contenidos en las normas contables y, finalmente, los fundamentos a las conclusiones presentan las discusiones y puntos de vista que alimentaron las discusiones para emitir la norma, junto con sus defensores y sus detractores.

4.1. El marco conceptual del IASB

En un sistema normativo contable, el marco conceptual debe ser el eje transversal a lo largo del cual se elaboran las normas contables y demás documentos publicados por el organismo emisor, por lo que no deberían existir contradicciones entre ellos. Sin embargo, dentro del modelo NIC/NIIF propuesto por el IASB pueden evidenciarse discordancias entre ambos documentos, por lo que existe una tensión entre los estándares internacionales y el marco conceptual.

Tua (2002, p. 54) define un marco conceptual como “un conjunto de reflexiones sobre la manera en que deben elaborarse y aplicarse las normas contables”. El mismo autor (Tua 1998), establece que desde un punto de vista técnico, un marco conceptual puede concebirse como una interpretación de la teoría general de la contabilidad, en la que se establecen los fundamentos en los que se apoya la información financiera, estructurados siguiendo un itinerario lógico-deductivo.

Es por esto que se entiende que la necesidad de que exista un marco conceptual dentro de los sistemas normativos contables, radica en que éste plasma las orientaciones generales sobre las cuales se deben emitir las normas contables específicas; de esta forma, el sistema normativo contable, como un todo, tendrá coherencia y confiabilidad.

Un marco conceptual debe presentar metodológicamente una estructura lógico-deductiva, en la cual confluyen proposiciones, hipótesis, características, requisitos y criterios que proporcionen una guía coherente para la emisión de las normas. De esta forma, según Durán, Gil, y Vilchez (2010, p. 23) el itinerario lógico-deductivo que sigue la creación de un marco conceptual es el siguiente:

Se definen las hipótesis contables básicas que permiten establecer las bases contables generales que guían el desarrollo, la adopción y la aplicación de las políticas contables, las características cualitativas de la información contable, los elementos de los estados financieros, y los criterios de medición y reconocimiento. Todas estas orientaciones sustentan las bases en el proceso de emisión de las normas contables. Luego, se deben señalar los conceptos contables fundamentales, que son las características cualitativas exigidas a la información contable y a los elementos de los estados financieros.

El primer marco conceptual del IASB, se publica en el año 1989 bajo el título Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Este marco conceptual contemplaba inicialmente un prólogo, una introducción y alcance; posteriormente especificaba los usuarios de los estados financieros y establecía el objetivo de los mismos. A continuación, definía las hipótesis fundamentales sobre las que se elaboraban los estados financieros y las características cualitativas que hacían que los estados financieros fueran útiles para los usuarios; después presentaba los conceptos de los elementos de los estados financieros, junto con los criterios generales para su reconocimiento y las bases de medición que pudieran utilizarse. Para culminar con el concepto de capital y mantenimiento de capital.

Resulta importante recordar que el IASC, predecesor del IASB y emisor de las NIC, se constituyó en el año 1973 y comenzó la publicación de sus estándares en el año 1975, por lo que existen al menos catorce años de diferencia entre la primera norma internacional y el marco conceptual, situación que conlleva a pensar que los estándares internacionales, en principio, no contaban con un sustento teórico.

Luego, en el año 2001 cuando el IASC se convierte en el IASB, adopta el marco conceptual emitido por el organismo; sin embargo, el IASB comienza a emitir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en sustitución a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), por lo que puede evidenciarse que existe un cambio en la forma de concebir el alcance de los estándares, porque ya no regularán a la contabilidad, sino a la información financiera. Sin embargo, no es sino hasta el año 2010, cuando el IASB en forma conjunta con el organismo regulador norteamericano (Financial Accounting Standards Board-FASB) comienza la elaboración de un marco conceptual común para los dos organismos, que lleva por título Marco Conceptual para la Información Financiera y el cual está vigente hasta la fecha.

El Marco Conceptual para la Información Financiera consta de una introducción, propósito, valor normativo, alcance y, posteriormente, desarrolla cuatro capítulos. El primer capítulo establece el objetivo de la Información financiera con propósito general; el segundo capítulo trata describe a la entidad que informa; el tercer capítulo

describe las características cualitativas de la información financiera útil y luego desarrolla el texto restante del marco conceptual de 1989 (hipótesis fundamentales, definiciones de los elementos, criterios de reconocimiento y bases de medición). En la primera versión de este marco conceptual se publicaron los capítulos uno, tres y cuatro. El capítulo dos está pendiente por añadir y el capítulo cuatro es el texto restante del marco conceptual de 1989 que se publicó sin modificaciones.

Puede evidenciarse en la introducción al marco conceptual, que el propósito del documento es establecer algunos conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos, así como ayudar al IASB y a otros organismos emisores de normas al establecimiento y desarrollo de normas de contabilidad que sean consistentes con la armonización contable internacional. También establece que puede ayudar a los participantes del sistema contable a elaborar, auditar o interpretar los estados financieros.

Sin embargo, también presenta algunos elementos discordantes que generan preocupación, ya que en la misma introducción establece que el marco conceptual no es considerado una norma internacional, por lo que no presenta guías específicas para reconocer, presentar o medir alguna partida y, por esta misma razón, el marco conceptual no tiene poder derogatorio sobre ninguna norma. Además, establece que aunque no debería suceder, puede darse casos en los que exista conflictos entre los lineamientos establecidos en el marco conceptual y los requerimientos establecidos en alguna norma contable. En estos casos siempre prevalecerá lo que establezca la norma, por lo que establece el marco conceptual. En este sentido, a pesar de que el modelo normativo contable del IASB debería mostrar armonía entre el marco conceptual y los estándares internacionales, existen tensiones entre ambos documentos.

Pudiera decirse que el marco conceptual se elabora sobre la base de principios, ya que presenta una serie de criterios que deben seguirse en la aplicación de los estándares contables. No contiene opciones ni políticas contables, solo presenta criterios que deben guiar la selección y aplicación de las políticas contenidas en los estándares internacionales. Sin embargo, una excepción a esto, puede ser la aplicación de las características cualitativas fundamentales, ya que en el capítulo tres del Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB, 2010, párrafos CC17-CC18, p. A35) se establece que:

La información debe ser tanto relevante como fielmente representada si ha de ser útil. 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. La mayoría de los procesos eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la forma siguiente (sujetos a los efectos de las características de mejora y la restricción del costo que no están consideradas en este ejemplo). 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.

Puede evidenciarse que, a pesar de ser la base para la emisión de los estándares internacionales, y estar basada en principios, el Marco Conceptual para la Información Financiera también describe algunas reglas que guían la aplicación de los principios. Sin embargo, no menciona el tratamiento contable para partidas específicas. En contraposición, los estándares internacionales sí tratan aspectos relevantes sobre partidas específicas y se componen en mayor medida de reglas que de principios, situación que es la correcta, dado que cada documento (marco conceptual y estándares internacionales) tienen objetivos distintos. El marco conceptual no es una NIIF.

El marco conceptual responde a la necesidad de que exista una base para que la emisión de normas sea congruente y también existe para guiar la aplicación de juicios y estimaciones. Por su parte, las NIIF regulan el tratamiento contable de partidas específicas, por lo que además de contener principios generales aplicables a esa partida, detallan los procedimientos que regulan el reconocimiento y medición de dicha partida.

En este sentido, por ejemplo, el marco conceptual define los activos y establece los criterios para su reconocimiento. Sin embargo, la NIC 2 Inventarios, define qué son los inventarios, establece los requerimientos para su reconocimiento, determina la forma como se van a medir cuando se adquieren y cada fecha de presentación, así como su reconocimiento como un gasto al momento de venderlos.

Otro ejemplo se da con respecto a los estados financieros: el marco conceptual define los estados financieros y la información financiera, sus usos y usuarios, define la situación financiera y el rendimiento. Sin embargo, son la NIC 1: Presentación de Estados Financieros y la NIC 7: Estado de Flujos de Efectivo, los estándares que especifican la forma de presentar los estados financieros. Puede concluirse entonces que el marco conceptual establece los lineamientos ontológicos y epistemológicos dentro del sistema normativo contable y los estándares internacionales presentan los aspectos metodológicos de dicho sistema.

Un aspecto que también resulta importante explicar se refiere al hecho de que el marco conceptual establece que éste sirve de base para la elaboración de las normas; sin embargo, reconoce que pudieran existir conflictos entre el marco conceptual y los estándares internacionales y que, en caso de existir conflictos, siempre debe prevalecer lo establecido en el estándar, por lo que el marco conceptual no tiene poder derogatorio dentro de los estándares internacionales.

Aquí cabe destacar que si el marco conceptual sirve de base para la elaboración y estructuración de los estándares internacionales, no debería haber conflictos entre ellos, porque se supondría que los estándares fueron elaborados sobre la base de las premisas contenidas en el marco conceptual.

En este sentido, puede decirse entonces que el marco conceptual tiene objetivos distintos a los de los estándares internacionales. Ellos se retroalimentan, por lo que ambos son necesarios dentro de un sistema normativo contable, ya que mientras que el primero presenta las bases para realizar juicios y estimaciones en un entorno de incertidumbre que rodea a las organizaciones, los segundos se encargan de establecer las guías y requerimientos aplicables a las partidas específicas. El marco conceptual presenta conceptos y enunciados más generales que los que se encuentran en los estándares internacionales.

Sin embargo, no puede obviarse el hecho de que 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.

Esto implica que el modelo de normas propuesto por el IASB sea un modelo basado en principios que, por supuesto, contiene reglas específicas de contabilización. Entonces, cabe reflexionar acerca del hecho de que aunque un sistema normativo contable deba estar sustentada en sólidos principios, no puede dejar de abordar la emisión de reglas detalladas que ayuden a concretar los principios contables, siendo compatibles ambos enfoques en la medida que las normas concretas sean consistentes con los principios, por lo que tanto el marco conceptual como los estándares internacionales se complementan y crean el sistema normativo contable internacional más utilizado en la actualidad.

Conclusiones

La contabilidad es una disciplina aplicada que tiene como objetivo fundamental el estudio del comportamiento del patrimonio de las entidades, con la finalidad de representar las transacciones que sucedan dentro de la entidad y así ofrecer información útil para la toma de decisiones a los usuarios de los estados financieros.

Desde sus comienzos, dado que la contabilidad es básicamente una actividad de servicio, ésta se ha ido autorregulando con la finalidad de que tanto quienes prestan el servicio, como los que se benefician de él, tengan las mismas consideraciones al leer, analizar e interpretar la información contenida en los estados financieros. Es por esto que los principios que rigen la actividad contable deben ser coherentes y deben estar conformados por un único cuerpo normativo, el cual sea reconocido y aceptado por todos.

Para lograr unificar criterios en cuanto a los procesos de contabilización de las operaciones, se han emitido un cuerpo de principios que sirven de base para la aplicación del juicio profesional de quienes ejercen la contaduría pública. Este cuerpo doctrinal siempre ha respondido a las necesidades del entorno que rodea a las organizaciones, por lo que sus bases se han modificado en la medida en que han evolucionado las transacciones que llevan a cabo las entidades, situación que se ha acentuado a partir del proceso de armonización internacional de la contabilidad.

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. Esto implica que el modelo de normas propuesto por el IASB sea un modelo basado en principios que contiene reglas específicas de contabilización, siendo ambos -tanto principios como reglas- necesarios para llevar a cabo el proceso de regulación en un ambiente de contabilidad internacional.

Conflicto de intereses:

El autor declara la inexistencia de conflicto de interés con institución o asociación comercial de cualquier índole.

Referencias

- Cañibano L., Tua J. y López J. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios de contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XV (47), 293-355.
- Durán, M., Gil J. y Vílchez, P. (2010). Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros. *Revista Contabilidad y Negocios*, (9), 19-56.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1997). *Declaración de Principios de Contabilidad N° 0: Normas Básicas y Principios de Contabilidad*. Caracas: Comité de Principios de Contabilidad.
- Galbraith J. (1958). *The Affluent Society*. Boston. Houghton Mifflin.
- Grady, P. (1965). *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*. Nueva York: Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
- Guajardo, G. (2005). *Fundamentos de Contabilidad*. 1 (ed.) México, D.F: McGraw-Hill Interamericana.
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la Contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano – Americana.
- International Accounting Standards Board. (2000). *Constitución de la Fundación IASC* . 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. Londres: Fundación IFRS
- International Accounting Standards Board. (2002). *Prólogo a las NIIF*. Londres: Fundación IFRS
- International Accounting Standards Board. (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Londres: Fundación IFRS
- International Accounting Standard Committe (1989). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*. Londres: Fundación IFRS
- Mattessich, R. (1957). Toward a General and Axiomatic Foundation of Accountancy with an introduction to the matrix formulation of accounting systems. *Accounting Research*, (8), 328-356.

- Molina, H. y Tua, J. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIX, (146), 259-287
- Moonitz, M. (1961). The Basic Postulates of Accounting. *Accounting Research Study*. Nueva York: Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
- Real Academia Española (2014). Diccionario de la Lengua Española. 23° Edición. Versión *on-line*
- Rodríguez, C. y Bernad A. (2007). Algunas cuestiones relevantes en el proceso internacional de convergencia contable: IASB VS. FASB. *Revista Estabilidad Financiera*, (13), 9-32.
- Romero, J. (2006) *Principios de contabilidad*. (3 ed.). México, D.F.: McGraw Hill.
- Tua, J. (1985). Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XV (46), 25-56.
- Tua, J. (1998). Cómo decíamos ayer...algunas reflexiones en torno al Derecho Contable, diez años después. *Revista Técnica Contable*. Volumen extraordinario, 199-236
- Tua, J. (2000). La Armonización Contable Internacional. *Revista Interamericana*, (8), 63-79.
- Tua, J. (2002). El marco conceptual y la reforma contable. *Revista Partida Doble*. (136), 52-59.