

SINTETIS DE LA CIENCIA CONTABLE

Isabel María García Sánchez
Universidad de Salamanca

Marzo, 2010

Índice

CAPITULO I. LA CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA CIENTIFICA

1.1. PERSPECTIVA HISTORICA DE LA METODOLOGIA CIENTIFICA	6
1.1.1. Conceptos fundamentales	6
1.1.2. La evolución del método científico	7
1.1.3. Clasificación de las ciencias	17
1.2. LA CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA CIENTIFICA	18
1.2.1. Caracterización y evolución científica de la contabilidad	18
1.2.2. El método contable	30
1.2.3. El marco conceptual de la contabilidad	35
1.2.4. Clasificación de la contabilidad	37
BIBLIOGRAFIA	41

CAPITULO II. CONTABILIDAD FINANCIERA, GENERAL O EXTERNA

2.1. EVOLUCIÓN Y PERSPECTIVAS DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL	47
2.2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA EN ESPAÑA	54
2.3. EL MARCO CONCEPTUAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	57
2.3.1. Cuenta anuales. Composición e imagen fiel	61
2.3.2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales	61
2.3.3. Principios contables	63
2.3.4. Elementos de las cuentas anuales	67
2.3.5. Criterios de registro o reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales	68
2.3.6. Criterios de valoración	69
2.3.7. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados	74
BIBLIOGRAFIA	75

CAPITULO I.
LA CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA
CIENTIFICA

1.1. PERSPECTIVA HISTORICA DE LA METODOLOGIA CIENTÍFICA

En este epígrafe se realiza, sin ánimo de ser exhaustivos, una revisión de la evolución de la ciencia y el método científico en función de las corrientes que mayor impacto tendrán en la categorización científica de la contabilidad.

1.1.1. Conceptos fundamentales

Unánimemente se considera que los principales objetivos de la ciencia son analizar, explicar, predecir y aplicar. En otras palabras, la ciencia analiza determinados hechos con el fin de ofrecer explicaciones que, bien, permitan reconstruir el pasado o hacer predicciones futuras bajo el supuesto de cumplimiento de las condiciones observadas o, bien, se destinan a aplicar el conocimiento científico a través, por ejemplo, de la tecnología.

La conceptualización de la ciencia o saber científico suele realizarse atendiendo a sus acepciones como proceso de investigación y como resultado de dicho proceso (i.e., Wartofsky, 1973, Bunge, 1975). El proceso de investigación hace referencia a la actividad humana que operando de acuerdo con un método científico se orienta a la constitución y fundamentación de un cuerpo sistemático del saber que denominaríamos conocimiento científico, resultado o producto.

De acuerdo con Romero (2001, p. 8), la investigación científica conlleva la siguiente relación interdependiente de *hechos* —> *problema* —> *hipótesis* —> *ley* —> *teoría* —> *modelo*. Ampliando las fases de la

investigación planteadas por Bunge (1989, p. 25), este autor (p. 9) indica que la línea de arranque se sitúa en “la existencia de unos *hechos* que ponen de manifiesto un *problema* que debe ser explicado. Para ello, se establecen unas *hipótesis* que tratan de encontrar una explicación al problema mencionado y cuya validez ha de ser contrastada empíricamente. Las hipótesis pueden llegar a integrarse como *leyes* cuando existe una relación estable entre los hechos de un mismo tipo. La *teoría* es un conjunto de hechos, hipótesis y leyes sobre un determinado acontecimiento real. Finalmente un *modelo* es una representación de la realidad de la que se efectúan ciertas abstracciones para hacer posible su estudio”.

Delclaux (1981, p. 63) define el método científico como “el ciclo de construcción de las abstracciones y explicaciones representativas del mundo de los hechos, a los que llamamos teorías y a la puesta en contraste de éstas con la realidad”. Por tanto, las hipótesis, las leyes y las teorías deben ser considerados como los elementos básicos del método científico (Maside, 2002, p. 137), considerando que la teoría define un sistema abstracto que es satisfecho por una serie de modelos, similares a los sistemas reales que pretenden ser explicados desde la teoría (Diéguez, 2005, p. 70).

1.1.2. La evolución del método científico

A continuación, se expondrá la evolución del método científico en función de las corrientes de pensamiento más relevantes para el ámbito contable.

1.1.2.1. Inductivismo versus Deductivismo

La metodología inductiva surge en el siglo XVII a partir del trabajo inicial de Francis Bacon y, posteriormente, de las aportaciones de autores como Hobbes, Locke, Hume y Stuart Mill.

El proceso de investigación inductivo, de naturaleza empírica, comenzaría con la observación reiterada de hechos particulares en diversas circunstancias que, mediante la inferencia inductiva, generaría enunciados universales que constituyen las leyes y teorías que forman el conocimiento científico. El esquema de este proceso por enumeración simple sería el siguiente:

$$A_1 \text{ es } B, \quad A_2 \text{ es } B, \quad A_3 \text{ es } B, \dots A_n \text{ es } B$$

Por lo tanto, todos los A son B

Las principales críticas a este método cuestionan seriamente sus dos pilares básicos: la objetividad de la observación y la validez y justificabilidad del principio de inducción.

Por otra parte, el método deductivo, defensor de la lógica como base del conocimiento científico, es propuesto por Descartes, generando una corriente racionalista como oposición al empirismo inductivo.

La inferencia deductiva consiste en la transformación de unos enunciados (premisas) en otro (conclusiones) a través de un proceso intermedio en el que se utilizan las reglas de la lógica deductiva como base para dichas transformaciones (Diéguez, 2005, p. 39). De manera contraria al inductivismo, en el deductivismo, las argumentaciones descienden de lo general a lo particular.

La crítica principal contra este método se ha centrado en la verdad indemostrable de los axiomas empleados en el proceso deductivo.

1.1.2.2. Positivismo lógico o neopositivismo

El término positivismo lógico o neopositivismo agrupa un conjunto de corrientes, originarias de los años veinte del siglo XX, enunciadas por el denominado Circulo de Viena cuyo epicentro era el filosofo Moritz Schlik y sus seguidores Carnap, Hempel, Hahn, etc.

Defensores del método inductivo, sus postulados fundamentales, de acuerdo con Katauzian (1982) son los siguientes:

- Observación de la realidad
- Formulación de las observaciones en forma de hipótesis
- Derivación de los enunciados singulares en enunciados universales
- Formulación de teorías generales a través del análisis lógico de las hipótesis
- Contrastación de las teorías mediante la observación y la experimentación

1.1.2.3. El falsacionismo de Popper

El método popperiano, de carácter deductivo, introduce el concepto de *falsabilidad*. Este procedimiento asume la necesidad de que una hipótesis sea *falsable*, cuanto más mejor (Chalmers, 2000, p. 10) y, no sea *falsada* con el fin de que ascienda al rango de teoría o ley.

La falsabilidad supone la demarcación entre ciencia y pseudociencia, ya que se considerará la refutabilidad de las hipótesis como requisito básico inicial para establecer su estatus científico. Este refutabilidad supone la existencia de diversos enunciados contradictorios a la hipótesis, ninguno de los cuales ha de ser cierto con el fin de no rechazar la hipótesis. La necesidad de verificar el incumplimiento de los supuestos contrarios a la hipótesis es debido, a que según Popper, es materialmente imposible verificar que la hipótesis es cierta.

Las críticas a este pensamiento científico se centran en la inviabilidad de la aplicación estricta del falsacionismo popperiano (Caldwell, 1982).

1.1.2.4. Los paradigmas de Kuhn

La aportación de Kuhn gira en torno a los conceptos de Paradigma, Ciencia Normal y Revoluciones Científicas (Gómez, 2002, p. 41). Este autor define el paradigma como las “realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica” (Kuhn, 1970, p. 13). Por tanto, el paradigma, de acuerdo con Pheby (1988, p. 37) comprendería dos acepciones: la primera, englobaría un éxito capaz de atraer a un grupo de científicos que ejercen una actividad en competencia y, la segunda, supondría un paso en el desarrollo científico capaz de dar solución a problemas no resueltos.

La ciencia normal esta compuesta por los paradigmas aceptados. La existencia de fenómenos inexplicados, que no pueden ser incorporados a la teoría, generan situaciones de crisis. Estas crisis son superadas a través de

periodos de innovación denominados revolución científica y que conllevan la sustitución de determinados paradigmas previos por otros explicativos de los fenómenos originarios de la crisis.

Ante la amplitud de significados atribuidos al término paradigma, Kuhn, posteriormente, propone el concepto de matriz disciplinar que incluye las generalizaciones simbólicas (expresiones unánimemente aceptadas), las explicaciones (analogías unánimemente aceptadas para resolver problemas pendientes), los juicios de valor compartidos (criterios para juzgar las hipótesis y teorías) y los propios paradigmas (aprendizaje tácito derivado de la práctica de la ciencia).

1.1.2.5. Los programas de investigación científica de Lakatos

La obra de Lakatos, combinando la interpretación metodológica de Popper con determinados conceptos de Kuhn, desarrolla lo que denomina programa de investigación como precursor del falsacionismo sofisticado.

La existencia de un programa de investigación supone descartar la evaluación aislada de teorías debido a la conexión que las teorías individuales mantendrían con un conjunto de teorías interrelacionadas que formarían los programas de investigación. Estos programas pueden ser progresivos, en caso de predecir nuevos hechos, o degenerativos, en caso contrario.

Según Lakatos (1970) un programa de investigación no es más que un conjunto de reglas metodológicas, heurístico positivas (cinturón protector) y heurístico negativas (núcleo central). El núcleo central está referido al conjunto de teorías centrales que reúnen los logros más notables

en ese campo de conocimiento y que es ajeno a refutaciones. El cinturón protector comprende el conjunto de hipótesis auxiliares destinadas a ser sometidas a contraste con el fin de que en caso de que resulten se realicen las adaptaciones precisas, provocando un reemplazamiento progresivo del proyecto de investigación.

1.1.2.6. El anarquismo metodológico de Feyerabend

Feyerabend, uno de los principales defensores del anarquismo metodológico defiende:

- La existencia de un desarrollo simultáneo de teorías opuestas cuya confrontación fomente el desarrollo científico.
- La existencia de una diversidad metodológica y una no-determinación respecto a su uso con el fin de dotar de libertad al investigador en la selección y aplicación del método que más favorezca el progreso de su teoría.

El planteamiento de Feyerabend, de acuerdo con Martínez (1990, p. 167) debe interpretarse como que “las reglas no deben usarse como moldes previos a los que se ajusta la investigación prescindiendo de las características de ésta, sino que en una investigación determinada se usará una regla u otra según interese e incluso se abandonarán las reglas ya existentes para inventar una nueva”.

1.1.2.7. Otros planteamientos metodológicos

En este sub-apartado haremos referencia a tres corrientes contemporáneas de filosofía de la ciencia: el estructuralismo propuesto por autores como Sneed, Stegmüller, Lévi-Strauss y el postestructuralismo de Foucault y Derrida; el realismo crítico defendido, entre otros, por Tuomela, Niiniluoto y Bunge; y las tradiciones de investigación de Laudan.

a) Estructuralismo y postestructuralismo

El estructuralismo “parte de subrayar el carácter sistémico de un objeto de conocimiento –distinguiendo conjuntos de relaciones fundamentales o estructurales y aparentes u organizatorias– para integrar la noción de estructura en una teoría destinada a dar cuenta de ese carácter sistémico e independiente; la formación de esta teoría parte de la formulación de axiomas y procede mediante deducción”(González-Páramo, 1988, p. 245).

Tal planteamiento metodológico considera que la estructura es un modelo abstracto de relaciones y transformaciones independientes de las realidades de su objetivo de estudio. Por tanto, las teorías científicas están interrelacionadas de acuerdo con una ley de composición, a través de los nudos o elementos teóricos, conformando las redes teóricas. Esta interconexión permite el trasvase en la aplicación de conocimientos de una teoría vinculada a un área de conocimiento a otras.

Dentro del postestructuralismo, Michel Foucault se aparta de las continuidades históricas para desarrollar un enfoque basado en acontecimientos. Este autor considera que el saber científico no se corresponde

con una sucesión causal de conocimientos previos sino que se construye con rupturas y singularidades, como una trama de fuerzas.

Jacques Derrida niega la existencia de orígenes, de causas primeras o de sentidos últimos. No existen los espacios fundantes, el sentido está marcado por el contexto siempre abierto a la producción de diferencias. Este autor defiende la deconstrucción o capacidad de dudar de la verdad aceptada en todas sus formas y significados, considerándola como algo relativo. Su método para superar las limitaciones del pensamiento lógico-formal se caracteriza por ser antidogmático y reactivo al establecimiento de una metodología determinada.

b) Realismo crítico

Para el realismo crítico, la meta de la ciencia y de los científicos es buscar verdades informativas o altamente verosímiles acerca del mundo y de la realidad (Tuomela, 1978, p. 7; Niiniluoto, 1978, p. 245).

Dentro de este enfoque metodológico, Bunge (1983) plantea el concepto de familias de áreas de investigación donde cada teoría se asimila a un marco conceptual que contiene, junto a los aspectos generales, formales y específicos, el conocimiento de fondo y los objetivos de la investigación (Cañibano y Gonzalo, 1997, p. 62).

c) Tradiciones de investigación

Laudan (1986, p. 102), defensor de las tradiciones de investigación, afirma que “el progreso de la ciencia ha de ser entendido

como el logro de teorías capaces de resolver mayor número de problemas empíricos importantes capaces de generar menor número de anomalías y problemas conceptuales”. La relevancia que este autor otorga a la resolución de problemas conceptuales y al instrumentalismo (Diéguez, 2005, p. 228), permite que “una teoría puede reemplazar a otra, aunque no goce de una buena confirmación empírica, siempre que permita resolver problemas conceptuales que la anterior no era capaz” (Maside, 2002, p. 162-163).

En la Figura 1.1. se representa la evolución del método científico que ha sido sintetizado en los sub-epígrafes previos.

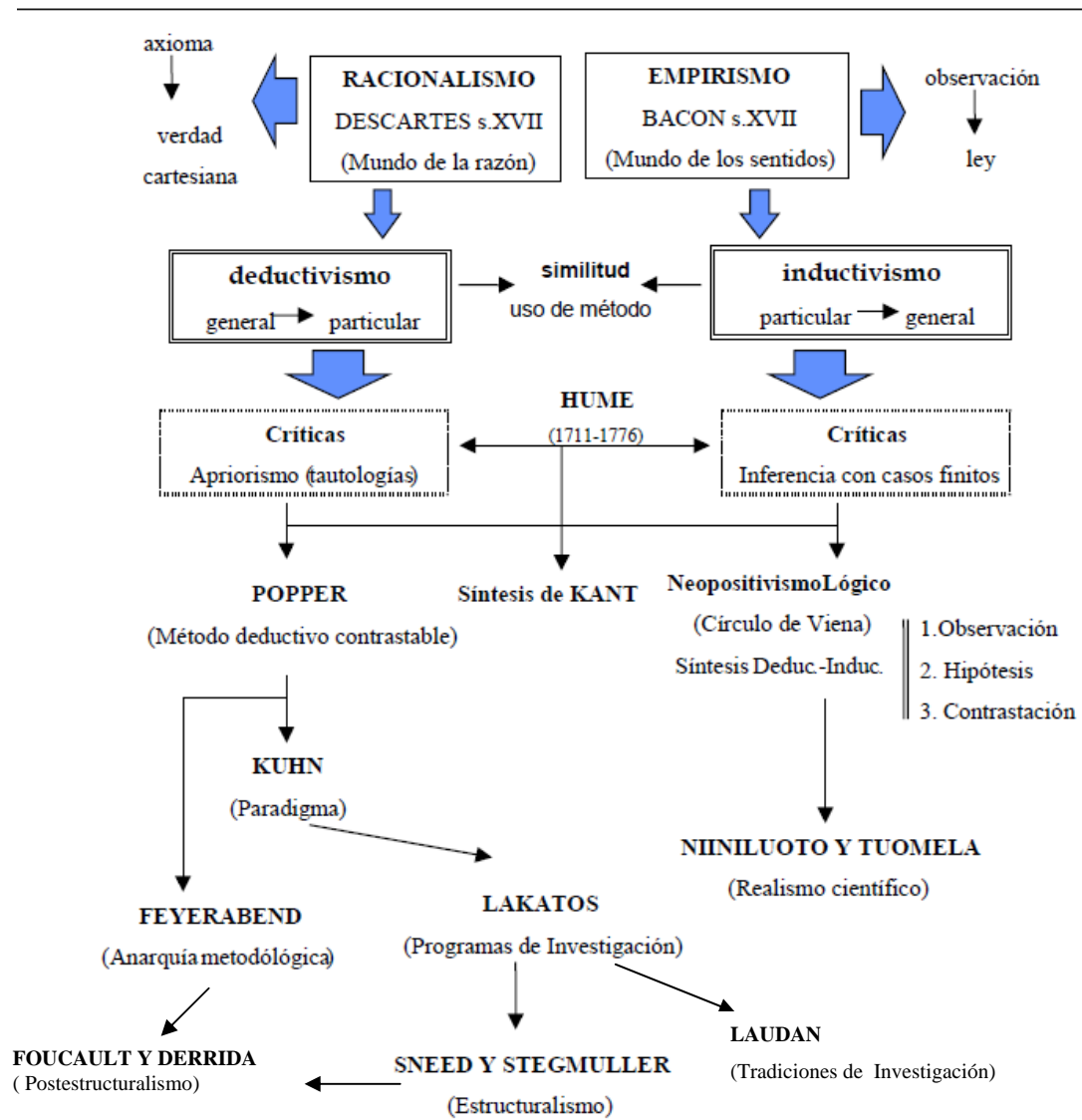


Figura 1.1. Evolución del método científico

Fuente: Romero (2001) y elaboración propia

1.1.3. Clasificación de las ciencias

La clasificación de las ciencias con mayor aceptación es la propuesta por Bunge (1983) atendiendo al objeto material y formal. Tal clasificación aparece reflejada en la Figura 1.2., donde se observa la categorización de la economía como ciencia empírica y social.

La economía, rama madre de la ciencia contable, posee naturaleza empírica como consecuencia del estudio de los fenómenos que ocurren en el universo con el fin de explicar sucesos pasados o predecir acontecimientos futuros en relación, dado su carácter social, con el comportamiento humano.

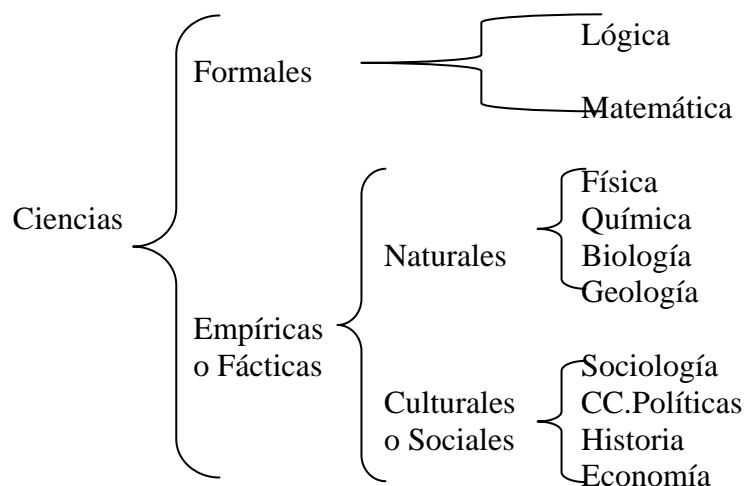


Figura 1.2. Clasificación de las ciencias

Fuente: *Bunge (1983)*

1.2. LA CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA CIENTÍFICA

En este epígrafe se expondrá la evolución histórica de la contabilidad y las distintas propuestas de categorización de la ciencia contable.

1.2.1. Caracterización y evolución científica de la contabilidad

La Contabilidad puede definirse como el proceso de captar, identificar, medir, valorar, registrar, agregar y comunicar información económica a los usuarios interesados en la misma, para adoptar decisiones y juicios (American Accounting Association, AAA, 1966, p. 1). Tal definición, de acuerdo con Blanco et al. (1999) delimita a la Contabilidad como (i) un sistema de información que recoge y comunica información y como (ii) un servicio que suministrar información relevante para la emisión de juicios y decisiones fundamentadas.

La caracterización de la contabilidad como disciplina científica debe realizarse en función de los criterios tradicionalmente utilizados para delimitar las distintas tipologías de ciencias: el objeto material (conjunto de hechos, cosas o ideas estudiadas por la ciencia) y el objeto forma (perspectiva bajo la cual se contempla el objeto material).

La evolución de la ciencia contable esta asociada a una ampliación de ambos objetos y, así, el objeto material supone tanto el análisis micro y macroeconómico de la realidad observada, a la vez que el objeto formal, tradicionalmente caracterizado por el estudio cuantitativo y cualitativo de

los aspectos económico-financieros, asume, además, el análisis de los aspectos sociológico y psicológicos del objeto material.

1.2.1.1.Evolución Histórica de la Contabilidad

En la evolución histórica de la contabilidad, de acuerdo con Montesinos (1978), puede distinguirse cuatro períodos: el periodo empírico; el periodo de génesis y aparición de la partida doble; el desarrollo del contismo; y el período científico. Si bien, algunos autores encuadran el período del contismo como segunda etapa del período previo.

- Periodo empírico, o de partida simple. Abarca desde la antigüedad y la alta Edad Media hasta la publicación, en 1202, del *Liber Abaci* de Leonard Fionaci de Pisa. Se caracteriza por el registro aislado de operaciones o partida simple, inicialmente destinado a complementar la memoria humana para, posteriormente y como consecuencia del incremento del comercio y la introducción de la numeración arábica, generar un sistema de registro basado en libros llevados de forma más racional.

Asimismo, en la etapa final de este período surgen en Italia las primeras aportaciones sobre el sistema de partida doble que fueron perfeccionadas a posteriori.

- Período de génesis y aparición de la partida doble (1202-1494). Se inicia con la aparición, en 1202, del *Liber Abaci* y se extiende hasta 1494, fecha de aparición de la obra de Lucca Paccioli, *Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita*. Esta obra supone el primer tratado impreso sobre la partida doble y define un antes y un después en la disciplina contable.

Concretamente, este período supone importantes avances, entre los que pueden citarse:

- La elaboración de información sobre el patrimonio (activo y pasivo).
- Determinación del resultado para cada transacción.
- Elaboración del Memorial (o borrador), el Diario, el Mayor y el Balance de comprobación.
- Diligencia de los libros en oficinas mercantiles y realización de auditorías contables.
- Cierre periódico no regular de las cuentas.

- Período de desarrollo del contismo o clásico (1494-1840). Se caracteriza por la generalización universal del uso de la partida doble y de un limitado avance metodológico que se concreta en la introducción de principios de valoración de inventarios; la determinación del resultado del ejercicio para cada período y la realización de balances generales a intervalos específicos (Hendriksen, 1974).

En este período surge la primera escuela contable, la escuela contista, que paulatinamente comienza a considerar a la contabilidad como ciencia de las cuentas.

- Período científico. Comienza en 1840, fecha de publicación de la obra de Francesco Villa, que recoge la separación entre la teneduría de libros y la ciencia de la contabilidad orientada hacia problemas económico-administrativos, y dura hasta nuestros días.

En este período existen numerosas tendencias y escuelas que el profesor Montesinos (1978, p. 176) agrupa en cinco corrientes doctrinales:

- *Doctrinas jurídico-personalistas.* La teoría personalista de la escuela cerboniana considera que el objeto formal de la contabilidad se corresponde con los derechos y obligaciones de los sujetos que participan en la administración de un patrimonio. Por extensión, la teoría jurídica considera que todo asiento o anotación contable traduce un hecho jurídico (Vlaemminck, 1961, p. 321).
- *Doctrinas contistas y neo-contistas.* Mientras que la escuela contista está muy vinculada a la personificación de las cuentas, los neo-contistas se preocupan por la noción de valor captada y manifestada a través de las cuentas.
- *Enfoque económico.* Partiendo de la noción de valor del neo-contismo, este enfoque abandona el personalismo de las cuentas hacia la contabilidad como sistema de control y administración de las haciendas. Montesinos (1978, p. 222) distingue diez líneas de investigación en relación con este enfoque: controlismo, hacendismo, la escuela de economía hacendal, la doctrina alemana de economía de la empresa, patrimonialismo, la teoría de las causas económicas, el desarrollo de la contabilidad de costes, la contabilidad no monetaria, contabilidad social y el enfoque integral de la contabilidad económica.
- *La teoría matemática y el empeño formalizador.* Su objetivo último es traducir a lenguaje matemático las teorías contables. Métodos axiomáticos o lógicos orientados a dotar de rigor a las predicciones contables (Cañibano, 1996, p. 39).
- *La introducción de aspectos conductistas y la concepción comunicacional.* La característica básica de este enfoque es la consideración de la contabilidad como sistema de información orientado a satisfacer las necesidades

informativas de los distintos usuarios con el fin de facilitar la toma de decisiones.

En la evolución histórica de la contabilidad en el ámbito español, de acuerdo con Hernández-Esteve (1992), pueden distinguirse cinco etapas:

- Etapa premoderna o anterior a la Partida Doble, la cual comprende los siglos XIII a XV.
- Implantación y difusión de la contabilidad por Partida Doble, siglo XVI y primer tercio del siglo XVII.
- Periodo de silencio y olvido de la Partida Doble durante aproximadamente el siglo siguiente.
- Reaparición de noticias sobre la Partida Doble, a partir de 1736.
- Edad contemporánea, desde el siglo XX hasta la actualidad.

1.2.1.2. Caracterización científica de la Contabilidad

La evolución del pensamiento y el saber contable ha sido analizado, básicamente, desde los enfoques científicos de Kuhn (paradigma y matriz disciplinar), de Lakatos (programas de investigación) y de Laudén (tradiciones de investigación), y más recientemente, desde la perspectiva del realismo crítico, el postestructuralismo y la consideración del desarrollo tecnológico (aproximación postmodernista).

a) La ciencia contable desde la óptica Kuhniana

El enfoque de Kuhn es el modelo con mayor aplicación en la caracterización científica de la Contabilidad en el ámbito internacional (Beattie y Davie, 2006, p. 2).

Wells (1976) fue el primer autor en aplicar la tesis de Kuhn al ámbito contable mediante el concepto de matriz disciplinar. Concretamente, este autor distingue:

- Etapa de pre-ciencia hasta finales de los años 30 del siglo XX.
- Etapa de la primera matriz disciplinar basada en el modelo tradicional del coste histórico.
- Etapa de crisis previa a la revolución científica durante los años 50 y 60 en relación con la utilidad del modelo de valoración a coste histórico en períodos inflacionistas.
- Etapa pre-paradigmática donde se ofrecen alternativas al método de valoración cuestionado (i.e., Contabilidad ajustada al nivel general de precios, contabilidad al coste de sustitución o reemplazamiento; Contabilidad desprovista de valoración; Contabilidad continuamente actualizada).
- Nacimiento de la nueva matriz disciplinar.

Posteriormente, la AAA (1977) diferencia tres enfoques o paradigmas con el fin de analizar las causas de la diversidad teórica contable, del contenidos de los estados financieros y de los criterios utilizados en el reflejo de los hechos contables:

- Enfoque clásico.
 - Normativo-deductivo
 - Inductivo-positivista
- Enfoques de la utilidad en la decisión
 - Modelos de decisión
 - Enfoque basado en los decidores
 - Enfoque del comportamiento agregado del mercado
 - Enfoque del decisor individual
- Enfoque de la economía de la información
 - A nivel individual
 - A nivel agregado

Esta propuesta es modificada por Belkaoui (1981, 1987) estableciendo, en su conjunto, diez paradigmas rivales y sometidos a constante revisión, expuestos a continuación. En España, tal categorización es asumida por el profesor Pina (1991).

- Paradigma antropológico/ inductivo
- Paradigma del beneficio verdadero/ deductivo
- Paradigma de la utilidad en la toma de decisiones
 - Paradigma de la utilidad en la toma de decisiones/ modelo de decisión
 - Paradigma de la utilidad en la toma de decisiones/ comportamiento agregado del mercado
 - Paradigma de la utilidad en la toma de decisiones/ sujeto decisor
- Paradigma de economía de la información
- Paradigma de la teoría de la agencia
- Paradigma de la teoría positiva de la contabilidad
- Paradigma basado en el mercado de capitales
- Paradigma conductivista o de comportamiento

Sin ánimo de ser exhaustivos, otras visiones multiparadigmáticas, generalmente no rivales, son las propuestas por Butterworth y Falk (1986), Lee (1993) y, más recientemente y haciendo uso del avance tecnológico, las aproximaciones de Beattie y Davie (2006) y Locke y Lowe (2008).

En nuestro país, cabe destacar el enfoque kuhniano del profesor Túa (1991), que sin negar la aproximación lakatosiana (p. 24), plantea la siguiente clasificación, actualizada en estudios posteriores (i.e., 1998):

- Enfoques clásicos
 - *Enfoque inductivo positivista*. Formación de teorías contables a partir de la inducción de las prácticas observadas.
 - *Enfoque deductivo normativo*. Orientado a la regulación de la práctica a través del esquema postulado-principios-reglas, así como teorías valorativas sustitutivas del coste histórico orientada a lograr la verdad contable única.
- Enfoques relacionados con el paradigma de utilidad
 - *Modelos de decisión. Capacidad predictiva*. Orientado a la determinación de la información más relevante para la toma de decisiones, entendida como la que posee mayor potencial predictivo con respecto a los datos suministrados necesarios para los modelos empleados por los decisores.
 - *Comportamiento agregado del mercado*. Enfoque orientado al análisis de la relación entre valor actual y valor de mercado en aras a determinar la utilidad de la información contable.
 - *Inversor individual*. Centrado en el análisis del impacto del output contable en el usuario.

- Enfoques conductistas. Analizan las reacciones de los usuarios ante la divulgación de información.
- Enfoques basados en la teoría de la información. Análisis de la información revelada, su canal de divulgación, así como el proceso de los datos comunicados por parte de los usuarios.
- *Valor económico de la información.* Aplicación del análisis bayesiano y la teoría económica de la elección a la divulgación de la información contable.
- *Neopositivismo.* Estudios de la relación entre los múltiples usuarios de la información y el papel de la contabilidad en relación con ellos.
- *Teoría de los hechos.* Análisis del incremento de la información divulgada con el fin de satisfacer las demandas de los distintos usuarios, otorgándoles capacidad de selección de la misma.

b) Las tradiciones de investigación de Laudén

Mattessich (1993) defiende la existencia de tradiciones de investigación rivales compuestas por un conjunto de teorías o modelos teóricos, que comparten premisas básicas y se complementan unas con otros, de manera que, dentro de cada programa, suponen una fase de especialización de su antecesor en el tiempo.

Adaptando la propuesta kuhnesiana de Butterworth y Falk, este autor plantea tres tradiciones de investigación:

- Tradición de investigación n° 1: Programa de rendición de cuentas. Su objetivo fundamental es el suministro de información relevante para el control a posteriori.
 - Fase primera: Enfoque de la periodificación plena
 - Fase segunda: Enfoque primitivo de agencia
 - Fase tercera: Enfoque de agencia e información

- Tradición de investigación n° 2: Programa de valoración de la inversión. Su principal objetivo es la identificación de criterios de valoración óptimos para activos, pasivos y resultado con el fin de facilitar la toma de decisiones.
 - Fase primera: Enfoque del valor actual y del valor presente
 - Fase segunda: Enfoque del riesgo compartido
 - Fase tercera: Enfoque del mercado de capitales

- Tradición de investigación n° 3: Programa de estrategia en la información. Vinculación de diferentes sistemas de control a diferentes objetivos de la información.

c) La ciencia contable a través de los programas de investigación lakatosianos

La consideración científica de la evolución del pensamiento contable desde la óptica lakatosiana es característica de nuestro país y defendida, inicialmente, por el profesor Cañibano (1974, 1975) y, posteriormente, por los profesores Cañibano y Gonzalo (1997).

Estos autores proponen tres programas de investigación: legalista, económico y formalizado.

El programa de investigación legalista supone la ampliación de la teneduría de libros a objetivos científicos relativos a lo que la información contable debe responder (principios y requisitos contables), hipótesis contables específicas (normas de valoración), contenido de la información contable, etc. Técnicamente, supondría la consideración de (i) Códigos y normas legales; (ii) Principios contables y (iii) Marco conceptual.

El programa de investigación económico tiene un especial énfasis en la relación entre economía y contabilidad, desglosándose en tres subprogramas que definirían las ideas básicas del programa: (i) búsqueda del beneficio verdadero; (ii) utilidad para el decisor, y (iii) teoría contable positiva.

El programa de investigación formalizado viene caracterizado por: (i) la axiomatización en contabilidad; (ii) el análisis circulatorio, (iii) la teoría de la agencia, (iv) la economía de la información y (v) el modelo CAPM/HEM.

d) Aproximación posmodernista al pensamiento contable

Partiendo de la categorización propuesta por Burell y Morgan (1979) para la investigación organizativa, autores como Hopper y Powell (1985), Chua (1986), Laughlin y Lowe (1990), Putxy (1993), Ryan et al. (2004) y, en nuestro país, Larrinaga (1999) proponen, en general, una categorización de la investigación contable en:

- Investigación contable interpretativa. Interpretación subjetiva y lógica de las intenciones humanas.
- Investigación contable crítica. Orientada a la identificación y eliminación de prácticas dominantes debido a que los objetos sociales, debido a su temporalidad y limitación al contexto, sólo se pueden comprender a través de su desarrollo y cambio histórico.
 - Humanismo radical. La sociedad se forma a partir de actores sociales individuales.
 - Estructuralismo radical o postestructuralismo. Considera a la sociedad como un conjunto de estructuras sociales.
- Funcionalismo o investigación contable predominante. La teoría y la observación son independientes, utilizando métodos cuantitativos de recolección y tratamiento de datos para proporcionar una base a las generalizaciones.

Actualmente, debido a la significativa diversificación de los objetos material y formal de la ciencia contable, el crecimiento de la investigación y del espectro de publicación, la clasificación de la investigación es más complicada lo que ha limitado en cierta medida al análisis individualizado de las líneas de investigación en contabilidad. Proceso que permite responder a qué, cómo, quién, cuándo y dónde se investiga. Aunque la orientación prioritaria es conocer (i) qué tipo de cuestiones constituyen el espacio acotado como línea de investigación, frontera con otras áreas de estudio y (ii) el modo resolver los problemas analizados a partir de las teorías, procedimientos y metodologías utilizadas.

1.2.2. El método contable

El método contable es un conjunto de proposiciones de carácter conceptual o instrumental que tienen por objeto la captación, cuantificación, registro y comunicación de las operaciones generadas por cualquier actividad económica con objeto de obtener información que refleje de forma razonable, objetiva y fiable la realidad observada. El conjunto de postulados e hipótesis que determinan el método contable pueden enunciarse, de acuerdo con Cañibano (1996), como: Principio de dualidad; Medición y Valoración; Formas de Representación; y Formas de Agregación.

1.2.2.1. Principio de dualidad

El principio de dualidad se basa en la propiedad bidimensional de las transacciones económicas que permite establecer conexiones específicas entre los distintos elementos patrimoniales y en la relación causa-efecto que produce como explicación de las variaciones entre inversión y financiación (Ijiri, 1967, p. 101). Esto implica que:

- En una unidad económica, se distingue por un lado, ente bienes y derechos y, por otro, las obligaciones.
- En todo suceso económico siempre podrá identificarse un recurso u origen de fondos, y un empleo o aplicación de dichos fondos.

La aplicación del principio de dualidad al método de la Partida Doble, de acuerdo con Fernández-Pirla (1974, p. 120) y Montesinos (1976, p. 254), se concreta en los siguientes puntos:

- Toda cuenta consta de Debe y Haber para representar empleos y recursos, respectivamente.
- En todo sistema de cuentas existe al menos dos series de tipo opuesto.
- Todo suceso que sea susceptible de contabilización tiene al menos dos cuentas de signo contrario.
- Las expresiones monetarias de dichas cuentas antitéticas son iguales y de signo contrario si en la valoración se utiliza la misma moneda.

1.2.2.2. Medición y Valoración

Los elementos identificados en cualquier hecho contable mediante el principio de dualidad conllevan una corriente de flujos, reales o financieros. Mientras que los flujos financieros están expresados en valores monetarios, los correspondientes flujos reales vendrán expresados en su unidad natural de cuenta (kilos, litros, kilovatios, etc.).

La medición y valoración de los elementos tendrá como objetivo la homogeneización de los citados flujos. Este proceso se concretará, básicamente, en la conversión de los flujos en dinero, en cuanto la información contable es básicamente cuantitativa; así como en la aplicación de criterios de categorización que favorezcan el control interno y la agregación de la información, a la vez que facilitan información cualitativa sobre los mismos.

a) Medición

La Medición supone, tanto la cuantificación de los atributos de los diferentes elementos –flujos - (Cañibano, 1996, p. 62), como su categorización de naturaleza cualitativa a través de la discriminación entre identidades y diferencias, relaciones de orden, etc. (Requena, 1977, p. 116), todo ello de acuerdo con determinadas reglas.

Las mediciones contables se llevan a cabo a través de una *escala multidimensional* donde cabe destacar los siguientes criterios (Blanco et al., 1999, p. 49-50):

- *Ordinal*: Los elementos contables, representativos, serán clasificados en función de sus características, lo que permitirán un control interno.
- *Nominal*: Los elementos contables, representativos en la operación, van a ser codificados mediante números lo que permitirá su clasificación y agregación.
- *Por intervalos*: Estudio de los operadores por intervalos según un modelo probabilístico.

b) Valoración

Siguiendo al profesor Cañibano (1996, p. 62), la valoración supone la expresión monetaria de los flujos mediante la ponderación de los mismos por un precio. Este proceso exige para su adecuada realización:

- La determinación de los precios más adecuados a cada tipo de elemento.
- El establecimiento de principios, reglas y normas para llevarla a cabo.

1.2.2.3.Representación contable

La contabilidad ha utilizado a lo largo del tiempo diversas formas de representación de las transacciones económicas. Estas técnicas no constituyen un aspecto sustancial de la contabilidad sino un mero instrumento que permite alcanzar el fin de la comunicación de la información.

Las formas de representación se definen como las distintas opciones que existen para poder registrar contablemente los acontecimientos económicos relevantes acontecidos que van a constituir los datos del sistema de información contable. De acuerdo con Cañibano (1996, p. 64), estas formas serían:

- *Convencional.* Basada en la partida doble clásica. Se caracteriza por el seguimiento de dos criterios:
 - + Cronológico, por operaciones en el libro Diario mediante asientos.
 - + Sistemático, por conceptos en el libro Mayor mediante las cuentas.
- *Matricial.* Utiliza matrices de doble entrada para la representación de los distintos hechos. Sigue estando basada en el principio de dualidad aplicado a la teoría matricial. Con una sola anotación se consigue el reflejo dual de cada transacción, pues el Debe se recogerá en la columna y el Haber en la fila.
- *Sagital.* La representación de los sucesos económicos se realiza a través de grafos para reflejar las corrientes de circulación económica. Siendo sus vértices los distintos operadores contables, los arcos los que indican el sentido en el que opera la transacción y su valor el importe de las operaciones.
- *Vectorial.* Las transacciones son representadas en forma de vectores tridimensionales donde se recogen los operadores negativo y positivo, y el instante del tiempo como coordenadas, correspondiendo el valor resultante al importe de la transacción.

1.2.2.4. Agregación

La agregación contable constituye la fase final del método contable y permite elaborar y, posteriormente, comunicar a los distintos usuarios una información contable resumida, representativa y útil mediante los estados contables individuales y/o consolidados.

Adaptando la opinión del profesor Mallo (1982), la agregación contable se realiza en función de criterios de naturaleza cualitativa aplicados a los bienes (patrimonio o resultado y sus distintas subclasificaciones), temporal (periodo al que se refiere su elaboración) y jurídica (empresas individuales o grupos de sociedades).

1.2.3. El marco conceptual de la contabilidad

El marco conceptual puede definirse como “un soporte teórico de normalización contable que, apoyándose en la teoría general de la Contabilidad, desarrolla los fundamentos conceptuales de la información” (Túa, 1996, p. 9).

La existencia de un marco conceptual está fuertemente asociado al enfoque utilitarista de la información contable que obliga a definir los usuarios de la misma y sus objetivos con el fin de proporcionar información pertinente para el proceso de toma de decisiones (Hendriksen, 1974, p. 118-121).

La iniciativa en la elaboración de un marco conceptual corresponde al organismo norteamericano Financial Accounting Standard Board (FASB), si bien, el proceso de armonización contable que a escala internacional desarrolla el International Accounting Standard Board (IASB) convierte su propuesta de

marco conceptual en el más relevante. Especialmente, en el ámbito europeo, caracterizado por la obligación de que los grupos cotizados presenten su estados contables consolidados de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad o normas internacionales de información financiera (NIC/NIIF).

El contenido del Marco Conceptual de la Contabilidad debe seguir un itinerario lógico-deductivo que configura una estructura de elementos interrelacionada y ordenada jerárquicamente. Gabás (1991, p.45) establece la estructura del marco conceptual en tres niveles con sus respectivos contenidos básicos:

- Superestructura conceptual
 - Objetivos. Determinados por las características del entorno y las necesidades de los usuarios.
 - Características cualitativas. Requisitos necesarios para asegurar el cumplimiento de los objetivos.
 - Hipótesis contables. Pueden ser (i) generales, relacionadas con el escenario, los objetivos y los requisitos; o (ii) básicas, que son las relativas a las alternativas específicas para los componentes conceptuales de carácter operativo.
- Componentes conceptuales de carácter operativo
 - Estados contables. Identificará los informes a elaborar y su modo de elaboración.
 - Elementos de los estados contables. Componentes necesarios para comprender la inversión y financiación de las organizaciones, su rendimiento, así como los efectos de las transacciones y otros hechos económicos.

- Criterios de reconocimiento. Relación de requisitos exigidos a un elemento para su inclusión en los estados contables.
- Criterios de valoración contable. Suponen la determinación de las ponderaciones a utilizar en la cuantificación monetaria de aquellos elementos que cumplen los criterios de reconocimiento.
- Principios contables. Reglas que definen y establecen la práctica en contabilidad, con especial incidencia en las fases de valoración y registro. Con carácter general, suelen comprender los principios contables básicos y las normas de valoración.
- Normas contables, que constituyen la regulación contable de carácter específico

1.2.4. Clasificación de la contabilidad

La contabilidad admite diversas clasificaciones en función del criterio que se seleccione para tal fin. Partiendo de las propuestas realizadas por autores como Mattessich (1957), Calafell (1970), Montesinos (1976), la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI, 1992), Blanco (1994) y Cañibano (1996), entre otros, se propone la siguiente síntesis:

1. En función del tipo de unidades económicas a las que hace referencia.

- Microcontabilidad.
 - Contabilidad de las empresas (unidades de producción).

- Contabilidad del sector público.
- Contabilidad de las unidades de consumo y entidades sin fines lucrativos.

Como puede observarse también admitiría la descomposición en contabilidad pública y privada en función de la propiedad de las entidades.

- Macrocontabilidad.
 - Contabilidad de la Renta Nacional.
 - Contabilidad de las Transacciones Interindustriales.
 - Contabilidad de los Flujos Financieros.
 - Contabilidad de la Balanza de Pagos.

2. *En función de los ámbitos de circulación o los sucesos a los que hace referencia.*

- Contabilidad Interna: Se orienta a los fenómenos de circulación ocurridos en el ámbito interno de la entidad.
- Contabilidad Externa: Se orienta a los fenómenos de circulación ocurridos en el ámbito externo de la entidad.

3. *En función de las decisiones tomadas por los usuarios de la información contable.*

- Contabilidad Financiera: Procesa información normalizada para usuarios externos y decisiones internas correspondientes al ámbito externo de la empresa.
- Contabilidad de Costes: Ofrece información sobre costes como valor de inventarios, bienes fabricados por la propia empresa, coste de productos vendidos, etc.

- Contabilidad de Gestión: Elabora, analiza e interpreta información contable para la adopción de decisiones tácticas, operativas y de control de gestión a corto plazo.
- Contabilidad Directiva: Interviene de forma pluridisciplinar en el diagnóstico de la empresa, en la planificación estratégica, táctica y en el control de la empresa. Recibe tanto información generada por la contabilidad financiera como la contabilidad de gestión y elabora información relevante para la dirección.

4. *En función de la unidad de medición.*

- Contabilidad monetaria.
- Contabilidad no monetaria.
- Contabilidad multidimensional.

5. *En función de la perspectiva temporal*

- Contabilidad previsional. Se orienta a la información referente a acontecimientos o sucesos aún por ocurrir.
 - Planificación.
 - Programación.
 - Presupuestación.
- Contabilidad de las realizaciones. Se orienta a la información referente a acontecimientos o sucesos que ya han ocurrido.

6. *En función de la personalidad jurídica del titular:*

- Contabilidad de las empresas individuales.
- Contabilidad de sociedades.

- Contabilidad de empresas privadas.
- Contabilidad de empresas públicas.

7. En función del prisma bajo el que se contempla la actuación empresarial:

- Contabilidad económica.
- Contabilidad medioambiental.
- Contabilidad social. Comprendería las perspectivas económica, medioambiental u social de la actuación empresarial. Por tanto, se trataría de una concepción distinta a la tradicionalmente asignada como contabilidad macroeconómica.

BIBLIOGRAFIA

- Asociación Española de Contabilidad Directiva, ACODI (1992): *Contabilidad directiva*, ACODI documento 1, Madrid.
- American Accounting Association (1977): *A statement on accounting theory and theory acceptance*, Sarasota, Florida.
- (1966): *A statement of basic accounting theory*, Evanston, Illinois.
- Beattie, V. y Davie, E. (2006): "Theoretical studies of the historical development of the accounting discipline: A review and evidence", *Accounting Business & Financial History*, 16 (1): 1-25.
- Belkaoui, A. (1981): *Accounting theory*, Harcourt, Brace and Jovanovich Publishers, New York.
- (1987): *Inquiry and accounting. Alternate methods and research perspective*, Quorum books, New York.
- Blanco, M.I. (1994): *Contabilidad de costes. Análisis y control*, Pirámide, Madrid.
- Blanco, M.I., Álvarez, M.A., Babío, M.R., Cantorna, S. y Ramos, A. (1999): *Introducción a la contabilidad financiera*, Prentice Hall, Madrid.
- Bunge, M (1975): *La ciencia, su método y su filosofía*, Siglo XXI, Buenos Aires.
- (1983): *Epistemology II: Understanding the world*, Vol. 6, Teagrise on basic philosophy, Reidel, Boston.
- (1989): *La investigación científica*, Ariel, Barcelona.
- Burrell, G. y Morgan, G. (1979): *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*, Heinemann, Londres.
- Butterworth, J.E. y Falk, H. (1986): *Financial reporting-theory and application to the oil and gas industry in Canada*, Society of Management Accountants of Canada, Ontario.
- Calafell (1970): *Apuntes de introducción a la contabilidad*, Universidad Autónoma de Madrid.
- Caldwell, B.J.(1982): *Beyond Positivism: Economic Methodology in the Twentieth Century*, George Allen & Unwin, Londres.
- Cañibano, L. (1974): "El concepto de contabilidad como programa de investigación", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero-marzo: 33-45.
- (1975): *Teoría actual de la contabilidad*, ICE, Madrid.
- (1996): *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*, Pirámide, Madrid.
- Cañibano, L. y Gonzalo, J.A. (1997): "Los programas de investigación en contabilidad", *Revista de Contabilidad*, 0(0): 57-95.
- Chalmers, A. (2000): *¿Qué es esa cosa llamada ciencia?*, Siglo XXI, Madrid.
- Chua, W.F. (1986): "Radical developments in accounting thought", *The Accounting Review*, LXI(4): 601-632).

- Delclaux, I. (1981): "El método", incluido en Morales, J. F. (1981): *Teoría y Metodología de la Psicología*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid.
- Diéguez, A. (2005): *Filosofía de la ciencia*, Editorial Biblioteca Nueva, Madrid.
- Fernández Pirla, J.M.(1974): *Teoría Económica de la Contabilidad*, ICE, Madrid.
- Gabás, F. (1991): *El marco conceptual de la contabilidad financiera*, AECA, monografía 17, madrid.
- Gómez, R. (2002): *La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos*, <http://www.eumed.es>.
- González-Paramo, J.M.(1988): Proyecto Docente de Hacienda Pública y Sistema Fiscal, citado en Romero, D. (2001): *Aspectos metodológicos de la economía y de la hacienda pública*, Instituto de Estudios Fiscales, documento 3/03, Madrid.
- Hendriksen, E.S. (1974): *Teoría de la contabilidad*, Uteha, México.
- Hernández-Esteve, E. (1992): Orígenes y desarrollo de la contabilidad en España, incluido en Angulo, J.A. (1992): *Contabilidad en España*, ICAC, Madrid.
- Hopper, T. y Powell, A. (1985): "Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions", *Journal of Management Studies*, 22(5): 429-465.
- Ijiri, Y. (1967): *The foundations of accounting measurement*, Prentice Hall, New Jersey.
- Katauzian, H. (1982): *Ideología y método en economía*, Blume, Madrid.
- Kuhn, T. (1970): *The structure of scientific revolutions*, 2nd edition, University of Chicago Press.
- Lakatos, I. (1970): "Falsification and the methodology of scientific research programmes", incluido in Lakatos, I. and Musgrave, A. (1970): *Criticism and the growth of Knowledge*, Cambridge University Press.
- Laudan, L. (1986): *El progreso y sus problemas. Hacia una teoría del conocimiento científico*, Ediciones Encuentro, Madrid.
- Laughlin, R. y Lowe, A. (1990): "On the nature of accounting methodology", incluido in Cooper, D. y Hopper, T. (1990): *Critical accounts*, Macmillan, Londres.
- Larrinaga, C. (1999): "Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión", *Revista de Contabilidad*, 2(3):103-131.
- Lee, T.A. (1993): *Cash Flow reporting: A recent history of an accounting practice*, Garland Publishing, New York.
- Locke, J. y Lowe, A. (2008): "Evidence and implications of multiple paradigms in accounting knowledge production", *European Accounting Review*, 17(1): 161-191.

- Mallo, C. (1982): *Contabilidad analítica*, Instituto de Planificación Contable, Madrid.
- Martínez, P. (1990): "Ciencia y sociedad", *Philosophica Malacitana*, 3: 165-175.
- Maside, J.M. (2002): Proyecto Docente, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela.
- Mattessich, R. (1957): "Towards a general and axiomatic foundation of accountancy", *Accounting Research*, octubre: 320-355.
- (1993): "Paradigms, research traditions and theory of nets of accounting", incluido en Mumford, L. y Peasnell, K. (1993): *Philosophical perspectives on accounting: Essays in honour of Edward Stamp*, Routledge, Londres.
- Montesinos, V. (1976): "En torno al problema de la división en la contabilidad", *Técnica Contable*, 401-422.
- (1978): "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad", *Técnica Contable*, 351-358: 81-88, 94, 135-142, 171-178, 183-187, 219-224, 253-258, 285-294, 351-360 y 372-385.
- Niiniluoto, I. (1978): "Verosimilitude, Theory-Change, and Scientific Progress", *Acta Philosophica Fennica*, XXX, Amsterdam.
- Pheby, J. (1988): *Methodology and economics*, Macmillan Press, Londres.
- Pina, V. (1991): "Investigación empírica y normalización contable", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 66: 83-126.
- Putxy, A.G. (1993): *The social & organizational context of management accounting*, Advance Management Accounting and Finance Series, CIMA, Academic Press, San Diego, California.
- Requena, J.M. (1977): *La homogeneización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad*, ICE, Madrid.
- Romero, D. (2001): *Aspectos metodológicos de la economía y de la hacienda pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento 3/03, Madrid.
- Ryan, B., Scapens, R.W. y Theobald, M. (2004): *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*, Ediciones Deusto, Barcelona.
- Túa, J. (1991): *La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*, ICAC, Madrid.
- (1996): "Sobre la crítica de la partida doble. Una reflexión personal y algunas cuestiones a debatir en torno al análisis circulatorio", *Partida Doble*, 67: 57-68.
- (1998): "La investigación empírica en España. Un cambio vinculado al desarrollo económico", Ponencia presentada en el VIII Encuentro ASEPUC, Alicante, mayo.
- Tuomela, R. (1978): "Scientific Change and Approximation", *Acta Philosophica Fennica*, XXX, Amsterdam.

- Vlaemminck, J.H. (1961): *Historia y doctrinas de la contabilidad*, E.J.E.S., Madrid.
- Wartofsky, M.W. (1973): *Introducción a la filosofía de la ciencia*, Alianza Editorial, Madrid.
- Wells, M. (1976): "Revolution in accounting through", *The Accounting Review*, 51(3): 471-482.

CAPITULO II.
CONTABILIDAD FINANCIERA, GENERAL O
EXTERNA

2.1. EVOLUCIÓN Y PERSPECTIVAS DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL

Si bien la globalización de la economía es considerada como el principal impulsor del proceso de armonización contable en aras a lograr un alto grado de comparabilidad de la información financiera en el ámbito internacional, no menos acertado es afirmar que son las exigencias de los organismos reguladores de los mercados de valores de determinados países, especialmente EEUU, los que básicamente han convertido en realidad este proceso.

En este sentido, las normas internacionales de información financiera emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) son el cuerpo normativo de este proceso. Ello es debido, (i) al uso generalizado de las mismas por parte de las grandes empresas multinacionales, lo que ha ejercido una influencia muy notable en el proceso de elaboración de las normas contables de numerosos países y (ii) al apoyo que en el año 2000 mostró la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) a la utilización de estas normas por parte de los ofertantes de cotizaciones transfronterizas.

En este proceso de armonización, actualmente ampliado al ámbito de la auditoría de cuentas, cabe destacar los siguientes hitos históricos:

- 1973: Creación del International Accounting Standards Committee (IASC), desde el año 2001 denominado IASB. Organización privada constituida por profesionales responsables de la emisión de normas contables a escala internacional. Esas normas recibieron la denominación de International Accounting Standards (IAS) o Normas Internacionales de Contabilidad

(NIC). En la actualidad, desde el año 2002, se denominan International Financial Reporting Standards (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

- 1989: La Federación Europea de Expertos Contables (FEE) acuerda apoyar la participación europea en el IASC con el fin de promover la armonización contable internacional.
- 1995: La Unión Europea emite la Comunicación “Armonización Contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”. En ella respalda el uso de las NIC por parte de empresas cotizadas en mercados de valores distintos al domestico.
- 1996: La Securities and Exchange Commission (SEC) de los Estados Unidos apoya públicamente la labor realizada por el IASC.
- 1997: Se constituye la Comisión Permanente de Interpretación (SIC) de las NIC. En 2002 pasa a denominarse IFRIC.
- 2000: La Unión Europea emite la comunicación “La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir”, donde establece dos compromisos: (i) realizar una propuesta formal sobre la obligatoriedad en el uso de las NIC por parte de los grupos europeos cotizados que consolidan sus cuentas y (ii) establecer un mecanismo a nivel europeo de aprobación y de control sobre las NIC con dos niveles: un nivel político y un nivel técnico.

El nivel político estará integrado por un Comité de Reglamentación Contable, compuesto por los representantes de todos los Estados miembros, al que consulta la Comisión sobre la adopción de las NIC/NIIF y sus interpretaciones.

El organismo contable técnico de apoyo aconsejará a la Comisión en la elaboración del proyecto de medidas, indicando si las normas se ajustan al objetivo de imagen fiel establecido en las Directivas Cuarta y Séptima, y si satisfacen los requisitos de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Así pues, para que las normas internacionales sean de obligada aplicación en Europa, deben ser aceptadas por la Comisión Europea previa consulta y asesoramientos por ambos órganos. Además, es necesario que tras su aceptación sean publicadas en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

- 2001: Creación del organismo contable técnico, el European Reporting Financial Advisory Group (EFRAG). Asociación privada europea cuyos objetivos son: servir de apoyo a las instituciones europeas, concretamente a la Comisión Europea, y promover el conocimiento, la adopción y el uso de unas normas contables de carácter internacional, lo que exige realizar una labor activa principalmente en el IASB, para determinar positiva y proactivamente las elecciones contables hechas por este organismo.

El EFRAG está formado por dos grupos: el Comité Supervisor de la Contabilidad (ASB-Accounting Supervisory Board), integrado por 23 personas de distintos países europeos, y el Grupo Técnico de Expertos (TEG), que está formado por 10 miembros, también de distintos países y de distinta orientación

profesional (miembros de organismos reguladores, profesionales de reconocido prestigio y académicos).

- 2002: Emisión por la Unión Europea del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo que define el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, disponiendo la obligatoriedad de aplicar a partir del 1 de enero de 2005 estas normas en las cuentas anuales consolidadas que elaboren las empresas con valores admitidos a cotización.
Firma del acuerdo Norwalk entre el IASB y el Financial Accounting Standards Board (FASB), órgano emisor de las normas contables americanas (GAAP), con el que pretende alcanzar una convergencia real entre ambos cuerpos normativos en el año 2010. Este acuerdo supone que la SEC admita las cuentas anuales elaboradas bajo criterios de las NIC/NIIF sin necesidad de elaborar un documento de conciliación según criterios americanos.
- 2003: Emisión por la Unión Europea del Reglamento 1725/2003 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se adoptan determinadas NIC/NIIF de conformidad con el Reglamento 1606/2002.
- 2005: Creación de la European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), organismo responsable de la efectiva coordinación de la regulación y práctica de la auditoría en la Unión Europea. Entre otros temas, intervendrá en la futura adopción y adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (International Standards on Auditing - ISAs) en el ámbito europeo.

- 2006: Publicación por la Comisión Europea de la directiva 2006/43 relativa a la auditoria de cuentas, donde se recoge la obligación de que los auditores efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión de conformidad con el procedimiento similar al establecido para la adopción de las NIC/NIIF. Exigiéndoles para su aplicación su posterior publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Asimismo, esta directiva exige que los estados miembros adecuen sus leyes de auditoría a lo estipulado en sus artículos. El último informe emitido por el Grupo de Trabajo encargado de analizar el grado de transposición de la VIII Directiva muestra que 21 países han realizado este proceso totalmente y 6, parcialmente. En este último grupo se encuentra España, país que solo ha adaptado entre 16 y 30 artículos.

- 2007: La Comisión Europea emite la Comunicación COM (2007) 394 final donde reflexiona sobre la necesidad de que las pequeñas y medianas empresas se conviertan en beneficiarias de una mayor simplificación de las directivas relativas a la contabilidad y la auditoría, entre otras. Su razonamiento se justifica en los costes administrativos que soportarían las PYMES en caso de tener que cumplir los de armonización previstos en la Cuarta, la Séptima y la Octava Directiva.

Recomienda la necesidad de que se combinen los informes elaborados con distintos fines (por ejemplo, fiscales, estadísticos, de seguridad social o laborales) a nivel de los Estados miembros y reducir así la carga global que representa mantener diferentes sistemas de información y contabilidad. Sin embargo, la Comisión considera que la actual propuesta del IASB de

Proyecto de Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades no proporciona elementos suficientes para simplificar la vida de las PYME europeas.

Establece varias medidas:

- Exención a las «microentidades» de la aplicación de las directivas contables. Estableciendo que serán los Estados miembros los responsables de decidir las normas de obligado cumplimiento para las microempresas. Expone una posible definición de microentidad: (i) menos de diez empleados, (ii) balance general anual inferior a 500.000 euros, y (iii) volumen de negocios inferior a un millón de euros.
- Propone ampliar de dos a cinco años el período transitorio para aquellas PYMEs que superen los umbrales y deban elaborar cuentas más detalladas.
- Eximir a las pequeñas entidades de la obligación de hacer públicas sus cuentas.
- Permitir que determinadas entidades medianas se acojan a las exenciones reservadas actualmente a las pequeñas entidades. Esta medida afectaría sobre todo a las empresas que por su estructura de miembros no deben satisfacer necesidades específicas de usuarios externos y a las sociedades de responsabilidad ilimitada.
- Podrían tomarse otras medidas relacionadas con el procedimiento de adaptación periódica de los umbrales para las pymes, los requisitos en materia de consolidación, la contabilización de los impuestos diferidos y la supresión de determinados requisitos de información.

- 2008: Emisión conjunta por parte del IASB y el FASB de un documento para debate relativo a la presentación de estados financieros. Específicamente trata sobre la forma, contenido, clasificación, agrupación y presentación de las partidas en los estados financieros. Al respecto, un estudio comparativo realizado por Ucieda (2005) evidencia, a pesar de la existencia de áreas irreconciliables, un elevado grado de convergencia espontánea entre las normas emitidas por el IASB y el FASB.
- 2009: Emisión del documento consulta FE/D (2009) sobre el proceso de simplificación de las directivas contables para las pymes.
Emisión de un documento consulta sobre la adopción de las Normas Internacionales de auditoría en el ámbito europeo.

Por tanto, de manera sintetizada puede afirmarse que existe una convergencia internacional hacia la adopción de las NIC/NIIF para todas las empresas, independientemente de su tamaño y ubicación, si bien, se simplificarán las exigencias para las PYMES. Asimismo, esta convergencia se ha ampliado a las normas de auditoría que internacionalmente deben aplicar los profesionales independientes en la verificación de las cuentas anuales.

2.2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA EN ESPAÑA

El proceso de normalización contable española surgió, en 1973, con la aprobación del PGC mediante el Real Decreto 530/1973. Este Plan estaba inspirado en el Plan Comptable francés de 1957, con lo que entroncaba con una de las tradiciones más importantes de la contabilidad a nivel mundial.

La adhesión de España, el 1 de enero de 1986, a la entonces Comunidad Económica Europea, supuso un cambio radical en el proceso de normalización contable debido a las exigencias de armonizar la legislación mercantil española a la europea, desarrollando una regulación contable autónoma y separada de otras normas (i.e. fiscales, financieras y de supervisión y control). Esta adaptación provocó la elaboración de diversas normas, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre Auditoría de Cuentas;
- Ley 19/1989, de 25 de julio, sobre reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades;
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas;
- El Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas;
- La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada;
- El Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

Las referencias contables contenidas en determinadas normas previas se desarrollan en el Plan General de Contabilidad, aprobado mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

A partir de la década de los 90, los efectos de la globalización comienzan a hacerse notar en las grandes y medianas empresas. Estas entidades se ven presionadas a elaborar y revelar información financiera susceptible de comparación con la difundida por otras compañías a fin de acceder a los mercados de capitales internacionales.

Como ya se ha indicado, estas presiones generan una nueva intervención de la Unión Europea que, mediante las Comunicaciones emitidas en 1995 y 2000, amplía el ámbito de armonización, recomendando la conveniencia de adoptar las normas e interpretaciones emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) como referente para acometer el camino de la comparabilidad de los estados financieros.

Si bien, la Unión Europea otorga cierta libertad a los Estados miembros respecto al uso de las NIC/NIIF por el resto de compañías a las cuales no se les impone la obligación en su aplicación (cuentas anuales consolidadas de grupos cotizados). Al respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) constituye una Comisión de Expertos por Orden Comunicada del Ministro de Economía de 16 de marzo de 2001. Esta Comisión elabora en 2002 un informe sobre la situación de la contabilidad en España y las líneas básicas para abordar su reforma. Derivadas de sus recomendaciones se promulgan las siguientes normas:

- Ley 62/2003 de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por la que se mantiene la elaboración de la información contable individual de las empresas españolas, incluidas las

sociedades cotizadas, en el marco de los principios contables del Derecho Mercantil Contable español.

- Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea que supuso modificaciones en el Código de Comercio, y en la Ley de Sociedades Anónimas.

Bajo esta fundamentos se publican el Plan General de Contabilidad de 2007 y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas de 2007 mediante los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, de 16 de noviembre. Estos PGCs tienen como fin último la convergencia con los Reglamentos comunitarios que contienen las NIC//NIIF adoptadas para la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas.

2.3. EL MARCO CONCEPTUAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

En este apartado se expondrá el marco conceptual propuesto por el IASB dado su repercusión internacional, así como el recogido en el PGC español aplicable a partir de 2008 (PGC/2008). Con el fin de clarificar sus similitudes y diferencias, su contenido se sintetiza en la Tabla 2.1.

Tabla 2.1. Marco conceptual de la información financiera	
IASB (1989)	PGC /2008
Objetivos de la información	Cuentas anuales. Imagen fiel (preeminencia de la sustancia sobre la forma)
<i>Situación financiera, resultados y cambios en la situación financiera</i> (Estos objetivos concretan los Estados Financieros establecidos en la NIC 1)	<i>Balance</i> <i>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i> <i>Memoria</i> <i>Estado de cambios en el Patrimonio Neto</i> <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>
Hipótesis básicas o fundamentales	Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales
<i>Devengo</i> <i>Empresa en funcionamiento</i>	<i>Relevancia</i> <i>Fiabilidad: Integridad</i> <i>Comparabilidad</i> <i>Claridad</i>
Características cualitativas	Principios contables
<i>Comprensibilidad</i> <i>Relevancia :Materialidad</i> <i>Fiabilidad: Representación fiel, Sustancia sobre fondo; Neutralidad; Prudencia; Integridad</i> <i>Comparabilidad</i> <i>Restricciones a la relevancia y fiabilidad de la información: oportunidad; relación coste-beneficio; equilibrio características cualitativas</i> <i>Imagen fiel/presentación razonable</i>	<i>Empresa en funcionamiento</i> <i>Devengo</i> <i>Uniformidad</i> <i>Prudencia</i> <i>No compensación</i> <i>Importancia relativa</i>
Definición de los elementos	Elementos de las cuentas anuales
<i>Posición financiera</i> <i>Activos</i> <i>Pasivos</i> <i>Patrimonio neto</i> <i>Resultado</i> <i>Ingresos</i> <i>Gastos</i> <i>Ajustes por mantenimiento de capital</i>	<i>Activos</i> <i>Pasivos</i> <i>Patrimonio neto</i> <i>Resultado</i> <i>Ingresos</i> <i>Gastos</i>

Criterios de reconocimiento de los elementos	Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales
<i>La probabilidad de un futuro beneficio económico</i> <i>Fiabilidad en la medición</i> <i>Reconocimiento de activos</i> <i>Reconocimiento de pasivos</i> <i>Reconocimiento de ingresos</i> <i>Reconocimiento de gastos</i>	<i>La probabilidad de un futuro beneficio económico</i> <i>Fiabilidad en la medición</i> <i>Reconocimiento de activos</i> <i>Reconocimiento de pasivos</i> <i>Reconocimiento de ingresos</i> <i>Reconocimiento de gastos</i>
Criterios de valoración	Criterios de valoración
<i>Coste histórico</i> <i>Coste corriente</i> <i>Valor realizable</i> <i>Valor actual</i>	<i>Coste histórico o coste</i> <i>Valor razonable</i> <i>Valor neto realizable</i> <i>Valor actual</i> <i>Valor en uso</i> <i>Costes de venta</i> <i>Coste amortizado</i> <i>Gastos de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero</i> <i>Valor contable o en libros</i> <i>Valor residual</i>
Criterios de Mantenimiento del capital	
<i>Concepto de capital</i> <i>Concepto de mantenimiento del capital y determinación del resultado</i>	
	Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Fuente: *Elaboración propia*

Ambos marcos conceptuales asumen que el entorno viene principalmente caracterizado por los siete postulados propuestos por el Financial Accounting Standard Board en su SFAC 1 (FASB, 1978):

- Economía del intercambio con una base monetaria.
- Las unidades económicas empresariales son los principales sujetos de la actividad productiva.
- Propiedad privada.
- Mercados financieros eficientes.
- Mercados parcialmente intervenidos por la autoridad.

- Las autoridades gubernamentales emiten información macroeconómica a partir de los informes contables de las compañías.
- La eficacia en la asignación de los recursos por parte de los individuos, las empresas y el gobierno depende en gran medida de la información contable de las empresas.

Igualmente, se acepta la clasificación de los usuarios de la información contable propuesta por el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW, 1975), donde cabe destacar como usuarios los inversores, prestamistas, empleados, analistas o asesores, clientes, proveedores y acreedores comerciales, competidores, autoridades gubernamentales y público en general.

Teniendo en cuenta las necesidades de estos usuarios, el objetivo principal o básico, de acuerdo con el IASB (IAS 1, 2007, p. 901), será el de suministrar información relativa a la posición financiera, los resultados de las operaciones de la compañía, así como los cambios relativos a dicha posición financiera que sea útil para la toma de decisiones económicas.

Por su parte, los objetivos específicos definen que se considera útil para la toma de decisiones. Diferentes organizaciones relacionadas con la contabilidad (i.e., FASB, 1978; American Institute of Certified Public Accountants - AICPA, 1970) se han pronunciado a este respecto y de forma resumida podrían establecerse los siguientes:

- Debe ofrecer información (i) estática de los medios con los que cuenta la empresa (activo), las obligaciones que afectan a esos recursos (pasivo) y los recursos netos (patrimonio neto), en especial, aquellos que se derivan de las actividades lucrativas de la compañía

(resultado); y (ii) dinámica, respecto a las operaciones, transacciones y circunstancias que han influido o pueden influir en los mismos.

- Debe permitir tomar decisiones en materia de inversión y financiación, permitiendo estimar cuestiones asociadas a la incertidumbre de las operaciones de financiación e inversión actuales y futuras.

De acuerdo a esos objetivos perseguidos, la información contable ofrecerá contenidos sobre:

- Decisiones de inversión.
- Decisiones de créditos.
- Estimación de flujos de caja.
- Estado de recursos económicos y financieros.
- Estado de obligaciones y fondos propios.
- Estimación de solvencia y liquidez.
- Ganancias obtenidas y sus componentes.
- Información sobre la gestión de los administradores.

Centrándonos en el marco conceptual propuesto en el PGC/2008 español, éste recoge los fundamentos, principios y conceptos básicos que deberán ser aplicados por las empresas en la elaboración de la información económica y financiera. Su contenido se concreta en:

- Delimitación de la información que han de suministrar las empresas (cuentas anuales) y los requisitos de dicha información.
- Enumeración de los principios contables.

- Definición de los elementos que se incluyen en las cuentas anuales (activos, pasivos, patrimonio neto, gastos e ingresos) y criterios para su registro.
- Criterios de valoración.
- Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

2.3.1. Cuenta anuales. Composición e imagen fiel

Las cuentas anuales de una empresa comprenden el Balance, la Cuenta de pérdidas y ganancias, el Estado de cambios en el patrimonio neto, el Estado de flujos de efectivo y la Memoria.

Estos documentos forman una unidad. No obstante, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. La contabilización ha de mostrar la sustancia económica y no sólo jurídica de las operaciones.

2.3.2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

Los requisitos de la información contable son asimilables a las características cualitativas propuestos por el IASB en su marco conceptual,

y que se corresponden con aquellos atributos de la información contable que determinan su utilidad en el proceso de toma de decisiones.

Al respecto, el PGC/2008 establece que la información incluida en las cuentas anuales debe cumplir dos atributos básicos: ser relevante y fiable.

- La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa.

- La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos. Por tanto, los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que razonablemente pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad.

- La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo como a las de diferentes empresas en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir

contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Siendo también necesario que las políticas y criterios contables utilizados en la elaboración de la información estén disponibles públicamente.

- La claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

2.3.3. Principios contables

Los principios contables o hipótesis contables son los criterios fundamentales que definen y establecen la práctica en la contabilidad. Son reglas que deben ser aplicadas por las empresas de forma obligatoria en las fases de valoración y registro.

1. ***Empresa en funcionamiento.*** Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.
 - *Obliga a realizar una valoración analítica anual de la compañía centrada en la determinación del patrimonio como la suma individualizada del valor de sus elementos.*

- *Permite mantener una valoración independiente de la posible liquidación y venta de la empresa (valoración sintética)*
- *No se aplica en disoluciones, liquidaciones, situaciones concursales, fusiones y escisiones (valoración analítica de liquidación).*

2. **Devengo.** Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

- *Indica pautas de registro en cuanto al ejercicio económico de imputación.*
- *Necesidad de imputar al resultado del ejercicio los consumos de bienes y el uso de elementos no-corrientes que fueron adquiridos en ejercicios previos.*
- *Los gastos e ingresos han de contabilizarse en función de la corriente económica de los mismos. La discontinuidad temporal entre las corrientes económicas y financieras provocará*
 - *La aparición de cuentas que registran derechos y obligaciones: Proveedores, Acreedores, Clientes, Deudores, Anticipo Remuneraciones, Remuneraciones pendientes de pago, Intereses pendientes de cobro o pago, etc.*
 - *La realización de operaciones de periodificación al final del ejercicio por aquellas corrientes financieras para las que no ha existido todavía corriente económica: Registro contable de gastos e ingresos anticipados.*

3. **Uniformidad.** Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección.

- *Su aplicación pretende lograr la comparabilidad de la información financiera a lo largo de una serie de ejercicios.*
- *Supone una continuidad temporal tanto en el tratamiento de elementos como de operaciones con las mismas características.*
- *Tiene como objetivo evitar la manipulación de beneficios, al afectar, principalmente, a los métodos de valoración (Inventario, amortización, estimación de valor razonable, etc.).*
- *La modificación de los supuestos de partida permite modificar los criterios contables debiéndose justificar en la Memoria junto a una estimación de su incidencia cualitativa y cuantitativa.*

4. **Prudencia.** Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre con el fin de evitar una sobrevaloración de los activos e ingresos y una infravaloración de obligaciones y gastos.

- *Únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio.*
- *Se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos. Los riesgos conocidos con posterioridad a la fecha de cierre serán informados en la memoria o, incluso, podrían hacer reformular las cuentas anuales.*

- *Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.*
- *La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales (partidas a valor razonable).*

5. **No compensación.** Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

- *Las operaciones quedan registradas en función de su esencia.*
- *Adecuada clasificación de los elementos patrimoniales.*
- *Adecuada clasificación de los Gastos e Ingresos.*
- *Cumplimiento del Requisito de Relevancia*

6. **Importancia relativa.** Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.

- *Determina un umbral o punto de corte respecto a lo que debe considerarse como hecho o elementos contable relevante para la toma de decisiones.*
- *Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.*

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

2.3.4. Elementos de las cuentas anuales

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. *Activos:* bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.
2. *Pasivos:* obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.
3. *Patrimonio neto:* constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, son:

4. *Ingresos*: incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

5. *Gastos*: decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

2.3.5. Criterios de registro o reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales. Para ello, deben cumplir los siguientes requisitos:

- Obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos.
- Pueden ser valorados con un adecuado grado de fiabilidad.

- En caso de que sea pertinente, existirá una correlación entre los gastos e ingresos devengados que sean registrados.

Por tanto, los criterios para el reconocimiento de los elementos integrantes de las cuentas anuales.

- Activos:
 - Probable la obtención de rendimientos futuros.
 - Sean susceptibles de valoración fiable.
 - Asociados a: reconocimiento pasivo, disminución de activo, reconocimiento de ingreso o aumento del patrimonio neto.
- Pasivos:
 - Probable la necesidad de ceder recursos para su cancelación futura.
 - Susceptibles de valoración fiable.
 - Asociados a: reconocimiento activo, disminución de pasivo, reconocimiento de gasto o disminución de Patrimonio neto.
- Ingreso:
 - Incremento de recursos de la empresa.
 - Susceptibles de valoración fiable.
 - Asociados a reconocimiento de activo, disminución de pasivo o reconocimiento de gastos.
- Gasto:
 - Disminución de recursos de la empresa
 - Susceptibles de valoración fiable.
 - Asociados a reconocimiento de pasivo, disminución de activo o reconocimiento de ingreso o partida de patrimonio neto.

2.3.6. Criterios de valoración

La valoración se corresponde con aquella fase del proceso contable destinada a la asignación de valor monetario a los elementos de las cuentas anuales. El PGC/2008 determina los siguientes criterios de valoración:

1. Coste histórico o coste

a) ACTIVO

- Precio de Adquisición: (Importe reflejado en factura más todos los gastos adicionales hasta que el elemento se encuentre en las instalaciones de la empresa y en condiciones de funcionamiento).

Comprenderá:

- Importe efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, cuando proceda,
- Valor razonable de contraprestaciones comprometidas en el momento de la adquisición y necesarias para puesta en condiciones de funcionamiento.

- Coste de Producción:

- Precio de adquisición de materias primas y otras materias consumibles.
- Factores de producción directamente imputables
- Fracción razonable de los factores indirectos.

b) PASIVO:

- Valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar la deuda.

2. Valor razonable

- Importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.
- Se calculará por referencia a un valor de mercado fiable. Se hace alusión explícita al precio cotizado en un mercado activo.
- Cuando no haya un mercado activo de referencia se aplicarán técnicas y modelos de valoración (importe transacciones recientes;

valor razonable de elementos similares; métodos de valoración de flujos de efectivo futuros; modelos de valoración de opciones; tasación pericial).

- Cuando no se pueda aplicar de forma fiable el criterio de valor razonable se valorarán por su coste amortizado (instrumentos financieros) o por el coste histórico (precio de adquisición o coste de producción), minorado por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder.

3. Valor neto realizable

Importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo.

En el caso de las materias primas y de los productos en curso, adicionalmente, se deducirán los costes estimados necesarios para terminar su fabricación.

Activos: dinero en efectivo y otras partidas líquidas que podrían obtenerse, en el momento actual, por su venta.

Pasivos: dinero en efectivo y otras partidas líquidas necesaria, en el momento actual, para cancelar las obligaciones.

4. Valor actual

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

$$Va = \frac{C_1}{(1+i)} + \frac{C_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{C_n}{(1+i)^n}$$

5. Valor en uso

Valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio (incluyendo su enajenación), teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés adecuado.

- Se aplica a un activo o a una unidad generadora de efectivo.
- Al ser estimaciones deben estar basadas en hipótesis razonables y fundamentadas.

$$Vu = \frac{C_1}{(1+i)} + \frac{C_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{C_n}{(1+i)^n}$$

6. Costes de venta

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios.

Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. Coste amortizado

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de su vida. En su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

$$Vo = \frac{A_1}{(1+i)} + \frac{A_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{A_n}{(1+i)^n}$$

Vo = Valor inicial del activo o pasivo financiero.

A_n = flujos de efectivo esperados

i = tipo de interés efectivo

8. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero

Costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión o venta de un activo financiero, a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que la empresa no habría incurrido sin no hubiese realizado la transacción.

- Ej: comisiones pagadas a intermediarios, gastos de carácter jurídico, gastos correspondientes a estudios o análisis previos.
- Quedan excluidos las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros

Importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. *Valor residual*

Importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo.

2.3.7. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- d) la demás legislación española que sea específicamente aplicable.

BIBLIOGRAFIA

- American Institute of Certified Public Accountants (1970): *The Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*, Statement nº, New York.
- Comisión de Comunidades Europeas (1995): *Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la Armonización Internacional*. Comunicación COM (95) 508 final, noviembre. Bruselas.
- (2000): *La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir*. Comunicación COM (2000) 359 final, Bruselas.
- (2002): Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.
- (2003): Reglamento (CE) nº 1725/2003 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de septiembre de 2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- (2006): Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.
- (2007): Comunicación de la Comisión Europea relativa a la simplificación del entorno empresarial en los ámbitos del Derecho de sociedades, la contabilidad y la auditoría. Comunicación COM(2007) 394 final, Bruselas.
- (2009) Working document of the Commission Services (DG Internal Market). Consultation Paper on Review of the Accounting directives, FE/D (2009), Bruselas.
- Financial Accounting Standard Board (1978): *Objectives of financial reporting by business enterprises*, SFAC nº 1, Stamford.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1975): *The corporate report*, Londres.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma*, Libro Blanco, ICAC, Madrid.
- International Accounting Standards Board (1989): *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, Londres.
- (2007): *Presentation of Financial Statements*, IAS1, Londres.
- (2008): *International Financial Reporting Standards*, IASB, Londres.
- Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre Auditoría de Cuentas.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, sobre reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades.

Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Orden Comunicada del Ministro de Economía, de 16 de marzo de 2001, por la que se crea una Comisión de Expertos Contables.

Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero de 1973, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas;.

Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas;

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se publica el Plan General de Contabilidad de 2007.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se publica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas de 2007.

Ucieda, J.L. (2005): “convergencia del IASB y el FASB: ¿Quimera o Realidad?”, Comunicación presentada a la V Jornada de Contabilidad Financiera, ASEPUC, Madrid.

