



Enfoque de la razonabilidad desde la perspectiva del marco regulatorio contable internacional

MOLINA C., VÍCTOR HUGO ¹

Recibido: 11-06-2016

Revisado: 21-06-2016

Aceptado: 08-09-2016

Resumen

Resulta indiferente en la tradición filosófica utilizar los términos “razón” y “racionalidad” pues la racionalidad tiene como principal característica la incorporación de la razón, sin embargo cuando se hace referencia a razonabilidad el término está relacionado con la noción de aceptación, el cual pareciera la intencionalidad del Accounting Standards Boards (IASB). El trabajo desarrollado es el resultado de una investigación documental basada en el análisis de los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad Número Uno (1) referidos a la presentación de información financiera razonable que debe mostrar una entidad a los distintos usuarios, es decir inversionistas o acreedores, con la finalidad de tomar decisiones acordes con la situación económica de la entidad. Se llega a la conclusión que el cumplimiento de la normativa contable internacional y la revelación de las políticas contables permiten generar estados financieros razonables

Palabras clave: razón, razonabilidad, racionalidad, contabilidad, usuarios

Abstrac

Reasonableness approach from the perspective of regulatory framework accounting internacional

Indifferent in the philosophical tradition to use the terms "right" and "rationality" because rationality has as main feature the incorporation of reason, however when we refer to reasonableness the term is related to the notion of acceptance, which seems the intentionality Accounting Standards Boards (IASB). The developed work is the result of documentary research based on analysis of the requirements of the International Accounting Standard Number One (1) related to the financial reporting reasonable that should show an entity to different users, ie investors or creditors, in order to make decisions in line with the economic situation of the entity. It concludes that compliance with international accounting standards and disclosure of accounting policies can generate reasonable financial statements

Keywords: reason, reasonableness, rationality, accounting, users

1 Contador Público y Magister en Ciencias Contables, Universidad de Los Andes, Venezuela. Profesor titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Candidato a Doctor en Ciencias Contables, FACES-ULA. E-mail molinavictor840@gmail.com

1. INTRODUCCIÓN.

El presente ensayo pretende explicar el concepto de razonabilidad presente en las Normas Internacionales de Información Financiera, se buscó investigar acerca de los requisitos a cumplir para presentar estados financieros razonables que permitan a los usuarios de la información financiera tomar decisiones adecuadas a la realidad económica de la entidad,

En este sentido, el International Accounting Standards Board (IASB) establece que el concepto de razonabilidad que se encuentra plasmado en la Norma Internacional de Contabilidad número uno (NIC 1), representa una característica o consideración que debe tener la información financiera para que sea fidedigna, es decir la razonabilidad exige a las entidades con fines de lucro, proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones realizadas.

Esta característica o exigencia que deben contener los estados financieros son el resultado del desarrollo de los mercados económicos y comerciales, así como la gran cantidad de transacciones mercantiles llevadas a cabo por las entidades con empresas de otros países, es decir negocios que van más allá de los límites fronterizos.

Lo antes planteado ha generado la necesidad de buscar alternativas que permitan a los distintos tipos de inversionistas, clientes y proveedores, a tener informes o guías que les permitan tener conocimiento lo más exactos posible de las estructuras financiera de las organizaciones involucradas, a través de informes contables uniformes, es decir que se encuentren preparados conforme a normas y procedimientos comunes entre los distintos países.

En este sentido la Norma Internacional de Contabilidad número uno (NIC 1) plantean la necesidad de que los estados financieros reflejen fielmente el efecto todas las transacciones financieras llevadas a cabo por una entidad a lo largo de un ejercicio económico, para ello debe atender los requerimientos presentes en el Marco Conceptual

de las normas internacionales referidos al reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

Se presume en el contexto de la NIC 1 que utilizar el conjunto de requisitos que están plasmados en las normas internacionales de información financiera (NIIF) dará lugar a estados financieros que suministrarán una presentación financiera razonable, además agrega la norma el requisito de agregar información adicional (notas revelatorias) cuando sea necesaria la misma.

2. ANTECEDENTES EN VENEZUELA

En Venezuela durante el año 2004, la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) acordó que los principios de contabilidad generalmente aceptados sean totalmente compatibles con las normas internacionales de información financiera (NIIF), emitidas por International Accounting Standards Board (IASB)

Específicamente fue el mes de enero de 2004 cuando la FCCPV tomo la trascendental decisión en el ejercicio de la contaduría pública de adoptar las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), esto sucedió en un directorio nacional ampliado celebrado en la ciudad de Acarigua.

En diciembre del mismo año y mediante Resolución 157-2004, la Comisión Nacional de Valores (C.N.V.) estableció que todas aquellas sociedades que realizaran oferta pública de títulos valores conforme a los requisitos establecidos en la Ley de Mercado de Capitales deberían presentar sus estados financieros ajustados a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir de los ejercicios económicos que se iniciaran el 1° de enero de 2006.

Esta decisión trajo como resultado que la FCCPV a través de su comité de principios de contabilidad evaluara cada una de las NIIF con el entorno económico y legal del país antes de adoptar cada una

de ellas. Es por ello que la última versión aprobada del boletín de aplicación número 0 (BA VEN NIF 0), el cual lleva por nombre “Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera” establece que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, recibirán la denominación de VEN – NIF y serán conformados por los BA–VEN–NIF.

En esta sentido la FCCPV implantó como política, la armonización o adaptación del grupo de normas internacionales, siempre que sea posible, de los principios de contabilidad aceptados en Venezuela a las normas internacionales de información financiera, con prioridad sobre cualesquiera otros pronunciamientos originados en diferentes países por otros organismos emisores de normas contables.

Para tomar la decisión, la FCCPV tuvo como principal argumento considerar las NIIF como estándares de alta calidad, es decir normas que son resultado de principios claramente articulados, que tienen como propósito regular la presentación de estados financieros con propósitos generales, además este grupo de normas al estar basadas mayormente en principio y no en reglas, aumentan el juicio profesional que debe utilizar el contador público.

Es este punto es importante destacar que con la implementación de este grupo de estándares internacionales, se generó la sustitución del termino contabilidad por información financiera.

3. BASES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las normas internacionales de información financiera (NIIF), son reglas o normas que establecen las bases de la información que debe ser presentada en el conjunto completo de estados financieros, los cuales incorporan información que pretende cubrir las necesidades de los distintos usuarios a los cuales no se les puede entregar informes financieros a la medida de sus necesidades.

En este sentido las NIIF no son principios descubiertos recientemente, al contrario representan el trabajo desarrollado durante los últimos años por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), y que busca tener un cuerpo normativo que permita presentar estados financieros que orientados a satisfacer a inversores, prestamistas, clientes, a los cuales se les prepara información general que incluye todas las transacciones llevadas a cabo por una entidad, durante un período de tiempo dado.

Las normas internacionales determinan las reglas de presentación, medición inicial y posterior, así como la revelación de hechos económicos que serán mostrados en los estados financieros por todas las organizaciones, las cuales deben revelar información financiera razonable, permitiendo de esta manera que la misma sea comparable en el tiempo y lo más importante capaz de poder influenciar las decisiones de la alta gerencia, quienes evalúan el pasado, presente y futuro de la organización. Aquí es donde tiene un mérito indiscutible este modelo contable desarrollado por el organismo internacional.

El organismo internacional emisor de normas internacionales, es decir el IASB durante estos últimos años se ha dedicado a tratar de disminuir la brecha que se presenta en los distintos países en los cuales las organizaciones con fines de lucro presentan información financiera con propósito general; buscando armonización en los procedimientos contables llevados a cabo.

Las normas internacionales de información financiera presumen en su contexto y específicamente la Norma de Contabilidad Número Uno (NIC 1) la cual tiene por título “Presentación de Estados Financieros”, que la utilización del conjunto de políticas contables que conforman a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) dará lugar a estados financieros que suministrarán una presentación financiera razonable, además agrega la norma el requisito de agregar información adicional cuando sea necesaria la misma. En este sentido, la presentación razonable de información financiera requerirá que la entidad seleccione y aplique políticas contables acorde con la naturaleza de la misma.

El concepto de presentación razonable se ubica en la NIC 1 (2008), específicamente, en el grupo de párrafos referidos a las características generales de la información financiera, la cual es la que produce la contabilidad y se presenta en los estados financieros. Por presentación razonable, según el párrafo 15 de la Norma Internacional de Contabilidad Número 1(2008, pág.11) se entenderá

“La presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimientos de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el marco conceptual de las normas internacionales de información financiera”

En este punto, la aplicación del conjunto completo de NIIF, deben permitir al usuario de la información financiera medir el impacto de las operaciones mercantiles realizadas por la entidad, además señala la norma la necesidad de presentar a través de notas revocatorias, las políticas contables aplicadas para cada componente de los estados financieros y de esta manera aportar información financiera razonable.

Es importante destacar que la NIC 1 requiere igualmente que la entidad cuyos estados financieros cumplen con las NIIF's haga en las notas revelatorias una declaración explícita y carente de reservas respecto al cumplimiento del conjunto de normas.

Ahora bien, para lograr información financiera que sea razonable, es importante que la contabilidad como ciencia atienda al conjunto completo de normas, registros y clasificación de todas las transacciones y operaciones mercantiles de una entidad, para de esta manera generar la información financiera que llevara a los usuarios a la toma de decisiones acordes con la realidad económica de la organización.

4. CORRIENTE FILOSÓFICA EN LA CUAL ENCUADRA LA RAZONABILIDAD

Para estudiar el concepto de razonabilidad y poder ubicarlo en una corriente del pensamiento filosófico se debe tratar de vincular el término razonabilidad con la noción de la razón y con racionalidad. En primer lugar lo razonable y lo racional se desprenden de la razón. Según Perelman (1987) razón y racionalidad se vinculan a criterios conocidos de la tradición filosófica, como las ideas de verdad, de coherencia y eficacia, mientras que lo razonable está ligado a un margen de apreciación.

De lo expresado por Perelman (1987) no existiría inconveniente en utilizar indistintamente las palabras razón y racionalidad, en cambio la razonabilidad está relacionada con la noción de aceptación, es decir al sentido común, a lo que acepta una determinada colectividad y no necesariamente ligado a un pensamiento de verdad

Para Perelman (1987), todo aquello que no acepte una colectividad o comunidad en un período dado, no es razonable, es decir lo que el común de las personas no pueda aceptar por considerarlo inadecuado o contrario a la equidad. En este sentido, la razonabilidad estará ligada a reacciones del medio social, es decir la razonabilidad es válida cuando es simplemente admitida por un público en particular, en cambio la racionalidad es aplicada en los actos habituales de los individuos, requiere que se dé una demostración constatable de forma objetiva, a través de juicios de razón.

González (2013), señala que la razonabilidad se relacionada con los objetivos y medios para alcanzar la acción determinada, motivo por el cual la tradición filosófica ha sostenido que el razonamiento puede distinguir cuál es el mejor medio para llegar al objetivo. En el ámbito jurídico sostiene González que la razonabilidad no intenta prioritariamente encontrar una verdad demostrable, sino un indicio aceptable, de ahí que una decisión será razonable, cuando sea admitida por una comunidad.

Una vez vinculado el termino razonabilidad con la noción de la razón y racionalidad, se puede afirmar que la posición filosófica o corriente en la cual priva la razón, es la del racionalismo. Este movimiento filosófico se desarrolló principalmente en Europa, durante los siglos XVII – XVIII y tuvo como tendencia ideológica a la razón como prioridad en la fundamentación del conocimiento.

Esta corriente filosófica designa a la razón por encima de la fe, lo irracional y la experiencia empírica, es decir que para esta corriente del pensamiento los conocimientos acerca de la realidad no resultan de los sentidos, sino del entendimiento mismo, de la existencia de ideas innatas, por lo cual, las nociones del conocimiento no se pueden extraer de la experiencia práctica.

5. EVALUACIÓN RETROSPECTIVA DEL TÉRMINO “RAZONABILIDAD” PRESENTE EN LA NIC 1

Es importante estudiar el desarrollo del termino razonabilidad en el contexto de la NIC 1, para ello se mostrara retrospectivamente el desarrollo que a través del tiempo el IASB anteriormente el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) ha llevado adelante para referirse a la razonabilidad que deben mostrar los estados financieros.

Se comenzara revisando el contexto de la NIC 1 del año 1975 la cual tenía por título “Revelación de Políticas Contables”, así como NIC 5 “Información a revelar en los estados financieros, aprobada en el año 1977, y la NIC 13 “Presentación de Activos y Pasivos Corrientes”, aprobada originalmente en 1979 por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)

Estas tres normas en conjunto guardaban en su contexto mucha relación, al punto tal que durante año el año 1994 fueron agrupadas en una sola norma como se mostrará más adelante.

El punto de partida para el desarrollo de la NIC 1 tendría como orientación fundamentar las bases para la presentación de estados financieros de propósito general, y de esta manera asegurar la comparabilidad de los estados financieros de la entidad correspondientes a períodos anteriores y estaba referido a la revelación de las políticas de contabilidad, esta norma tuvo un primer borrador en marzo de 1974.

Es de esta manera que se publica la NIC 1 a partir de 1975 (revelación de políticas contables), la misma no hace referencia a la presentación razonable de la información financiera, solo se encarga de contextualizar las políticas contables así como los postulados contables fundamentales, a saber: empresa en marcha, uniformidad y el devengo

Esta norma establecía la obligación de que los estados financieros debían incluir una revelación clara y concisa de todas las políticas contables significativas que la entidad hubiese aplicado, además eran parte integrante de los estados financieros.

Básicamente señalaba que los estados financieros debían ser claros y comprensibles, y que el tratamiento equivocado o inapropiado de las partidas del balance general, del estado de resultados y de otros estados no se rectificaba por la revelación de las políticas contables aplicadas ni por las notas a los estados financieros o por el material explicativo de los mismos.

En cuanto a la NIC 5 “Información a revelar en los estados financieros”, en vigencia para el año 1977, no contenía referencia alguna a la característica referida a la presentación razonable. La norma se refería básicamente a la obligación de revelar toda información importante que fuera necesaria para hacer claros y comprensibles los estados financieros.

Además contenía la obligación o necesidad de declarar el nombre de la empresa, el país donde había sido constituida, la fecha

de los estados financieros, una descripción de la naturaleza de las actividades de la compañía, la forma legal de ésta y la moneda en la cual los estados financieros estaban expresados.

La NIC 13 “Presentación de Activos y Pasivos Corrientes”, aprobadas originalmente en 1979, no hacía referencia al igual que las anteriores a la característica referida a la presentación de estados financieros razonables. Esta norma tenía como objetivo la correcta clasificación de los activos corrientes y no corrientes para su presentación en los estados Financieros.

Esta clasificación y por consiguiente identificación de activos y pasivos corrientes, es considerada por la norma, como información útil para ayudar a los usuarios de los estados financieros a estudiar la situación financiera de la empresa y definía al capital de trabajo como el exceso del activo corriente sobre el pasivo corriente.

Para el año 1994 fueron modificadas por el IASC las NIC 1, NIC 5 y NIC 13 todas relacionadas de una u otra manera con la presentación de estados financieros, pues como ya mencionó en su conjunto estas presentaban las bases para la revelación de políticas contables, información a revelar en los estados financieros y presentación de activos corrientes y pasivos corrientes respectivamente.

La Norma Internacional de Contabilidad Número Uno (1) correspondiente a la versión de 1994 reemplaza en principio a la norma originalmente aprobada por el Consejo Directivo del IASC en el año 1975.

No se realizaron cambios de fondos sustanciales en el texto original aprobado, básicamente se llevaron cambios para algunos términos, y de esta manera armonizarlos con la práctica que en su momento llevaba a cabo el IASC.

En cuanto a la versión de año 1997 la NIC 1 incorpora el contenido de la NIC 5 y la NIC 13, las cuales fueron agrupadas y reordenadas

en una sola norma, en esta versión se agregó por primeras vez en un párrafo denominado “consideraciones generales” la mención obligatoria del cumplimiento en su totalidad del grupo completo de NIS’s, como requisito indispensable para que la entidad presentara información financiera razonable.

Los estados financieros según estas “consideraciones generales”, deben presentar fielmente la situación y desempeño financiero de la empresa, así como sus movimientos o flujos de efectivo, para ello se hace necesario la aplicación correcta en su totalidad de las NIC’s, en cuanto sean obviamente aplicables a una entidad, acompañada de información adicional o notas revelatorias cuando sea preciso, con la finalidad de generar en la totalidad de los casos estados financieros que proporcionen a los distintos usuarios de la información financiera una presentación razonable.

Es destacable, la obligación establecida en el contexto de esta última versión, que establece el deber por parte de la entidad de mencionar en sus notas revelatorias, que se están utilizando los requisitos establecidos en el conjunto completo de normas de información financiera, que le sean aplicables a una determinada entidad que pretenda generar información financiera razonable.

En este punto la NIC 1 correspondiente al año 1997, se señala que en “circunstancias de que la gerencia llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requisito exigido por una norma podría confundir” y por ende poner en peligro la razonabilidad de la información financiera, la misma deberá informar el impacto económico por haber dejado de cumplir con los requisitos de alguna de sus normas.

Es importante en este punto mencionar la transición que se produce a nivel del organismo que hasta el momento preparaba el grupo de normas internacionales de contabilidad (IASB) el cual entra en un proceso de reestructuración, siendo el año 2001 cuando adopta nuevo nombre Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y nuevos miembros.

En abril de 2001 el IASB adoptó la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, la cual había sido inicialmente formulada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en septiembre de 1997.

Para diciembre del 2003 es emitida por el IASB una nueva versión de la NIC 1 como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. El objetivo de esta nueva versión fue añadir información en los estados financieros a partir de características comunes.

Además, la intención del IASB al estudiar la NIC 1 fue optimizar y reordenar las secciones de la NIC 1 para hacerlas más practicables al usuario.

En cuanto a presentación razonable en la NIC 1, versión 2007, se mantiene lo establecido en la versión del año 2003 solo que se relaciona la presentación razonable con la imagen fiel en la presentación de la información financiera.

La versión publicada para entrar en vigencia a partir de enero del año 2009 no realizó ningún cambio en relación a los requisitos que se necesitaban para que una entidad proporcionara información razonable.

Mantuvo como postura que cuando una entidad no satisfaga todos los requerimientos del conjunto de normas contables elaboradas por el IASB, no podrá señalar que sus estados financieros cumplen con estas, lo que traerá como consecuencia que los estados financieros no proporcionan una presentación razonable.

En junio de 2011 el IASB modificó la NIC 1 básicamente para mejorar la forma de presentación de las partidas de otro resultado integral (ORI). Los requisitos referidos a la presentación razonable no sufren cambios que discutir.

La última enmienda realizada a la NIC 1 se realizó el pasado 18 de Diciembre del 2014, esta modificación que entrará en vigencia a partir

del primero de enero del año 2016 está enmarcada en el objetivo propuesto por el IASB de optimizar la presentación y revelación en los informes financieros, de esta manera el organismo regulador de estándares internacionales busca que se pueda emplear más el juicio profesional al hacer las revelaciones.

Consultando el primer portal en español de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF – IFRS disponible en <http://www.nicniif.org> se puede revisar una disposición referida a las notas revelatorias, la misma es alusiva al orden en las cuales se deben presentar las notas revelatorias, al respecto señala que no siempre es necesario ordenar las notas como lo sugiere el párrafo 114 de la NIC 1, es decir iniciar con las revelaciones referidas a las políticas contables, pues estas podrán incluirse junto a las revelaciones de los componentes de los rubros.

5. FUNDAMENTACIÓN DE LA PRESENTACIÓN RAZONABLE

Una entidad debe asegurarse, como se mencionó anteriormente, que su información financiera sea presentada razonablemente; esta se consigue empleando las NIIF's en su conjunto; por lo que es necesario que una entidad realice en sus notas revelatorias una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento.

En el caso de Venezuela, esta declaración explícita y sin reservas del cumplimiento de las normas internacionales de información financiera podría ser redactada en una nota revelatorias aplicable a pequeñas y medianas entidades, un ejemplo de la nota referida al cumplimiento de la declaración arriba mencionada podría ser la siguiente:

Los estados financieros de (Nombre de la Empresa), han sido preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN NIF), los cuales incorporan

la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y adoptada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, así como los Boletines de Aplicación (BA VEN NIF) emitidos y aprobados por la misma Federación.

Una presentación razonable requiere que una entidad, presente información de forma relevante, fiable, comparable y comprensible. Además debe seleccionar y aplicar políticas contables de acuerdo con Norma Internacional de Contabilidad número 8 (NIC 8) que tiene por título “Políticas, estimaciones y errores contables”.

Esta cualidad, es decir la presentación razonable, se sustenta en la aplicación de cada una de las NIIF para grandes empresas o de las Secciones de las NIIF para las PYMES, de tal manera que existiendo la obligación profesional de emplearlas, la dirección de la empresa o gerencia decide continuar con el procedimiento regional, por lo cual, los estados financieros no se pueden certificar con base a la aplicación de las NIIF.

La aplicación de la razonabilidad, permite la seguridad en la información financiera o económica de propósito general, para que un vasto grupo de usuarios, satisfagan las necesidades conducentes a la toma decisiones financieras.

6. EJEMPLOS DE REVELACIONES OBLIGATORIAS PARA OBTENER PRESENTACIÓN RAZONABLE

Antes de abordar ejemplos de presentación razonable, se hace necesario resaltar la obligación por parte de la entidad y específicamente de la gerencia de revelar a los usuarios de los estados financieros (compradores, clientes, inversores), más información de la solicitada o requerida por estos, con la finalidad de lograr una

presentación razonable de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo.

El primer ejemplo estaría referido a una entidad que realiza la mayor parte de sus compras de materia prima a un único proveedor, en este caso es necesario revelar estas concentraciones de compras para lograr una presentación razonable. Igual situación debería revelarse en caso de concentrar en un solo cliente las operaciones de ventas o servicios suministrados por la entidad

El segundo ejemplo se orienta al rubro de Propiedad Planta y Equipo al momento de su medición posterior o valor a ser presentado en el estado de situación financiera. En este caso para cumplir con una presentación razonable, los estados financieros deben informar si la base de valoración de la Propiedad Planta y Equipo, fue al costo histórico o al valor razonable. Igualmente debería informar la pérdida por deterioro de valor que pudo haber tenido un grupo de activos de la misma naturaleza.

El tercer ejemplo estaría referido a una posible contingencia tributaria, en este caso cuando una entidad mantiene con la administración tributaria algún tipo de recurso (jerárquico o contencioso tributario), debe informa de esta situación a través de las notas a los estados financieros, los cuales darán el tributo de razonabilidad a la información financiera presentadas en el juego completo de estados financieros.

7. POLÍTICAS CONTABLES APLICABLES A LA ENTIDAD PARA OBTENER INFORMACIÓN RAZONABLE.

Uno de los requerimientos exigidos por la NIC 1 para presentar información financiera razonable lo constituye la exposición de las políticas contables aplicables a la entidad, esto permitirá a los usuarios de la información financiera conocer el impacto de las distintas transacciones financieras llevadas a cabo por el ente.

Todo los requisitos establecidos por el IASB referidos a las políticas contables se encuentran plasmados en la Norma Internacional Número 8 (NIC 8), sobre la cual se realizar un breve estudio a continuación:

La NIC 8 define las políticas contables como: “los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.”

De la definición se desprende que las políticas contables señalan el camino a seguir al momento de reconocer y valorar las transacciones llevadas a cabo por una entidad, lo que permitiría cumplir con uno de los objetivos que debe tener la información financiera, que no es otro que permitir la comparabilidad de esta, no solo en lo que respecta a la misma entidad, sino con otros entes o empresas de naturaleza semejante.

Al respecto el párrafo 8 de la NIC 8 señala que la aplicación del juego completo que componen las normas internacionales de información financiera dará lugar a la presentación de estados financieros relevantes y fiables, generando en consecuencia razonabilidad en la información financiera presentada.

En las NIIF's se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable, por lo que al ser aplicadas sobre todas las transacciones, eventos y condiciones generaran estados financieros razonables.

Estas políticas, según la NIC 8 no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo o relevante. Sin embargo, no es apropiado desistir de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el resultado no es significativo, y de esta manera alcanzar una presentación particular de la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad no acorde con los objetivos planteados por los organismos reguladores de estándares de información financiera, caso específico, el IASB.

Del estudio de la NIC 8 se desprende un conjunto de atributos que deben reunir las políticas contables, desarrolladas por la gerencia para registrar algunas transacciones mercantiles sobre las cuales las normas internacionales de información financiera, no tengan ningún pronunciamiento, estos son los siguientes: relevancia, fiabilidad, neutralidad, prudencia, completos en todos sus extremos significativos.

Señala la NIC 8 que la gerencia tendrá la alternativa en caso de no existir una política contable definida para una transacción en particular, de considerar los pronunciamientos más nuevos de otras instituciones emisoras de normas de contabilidad, que utilicen un marco conceptual equivalente al formular normas contables, así como las experiencias similares en los diferentes sectores donde se desenvuelve la empresa, en la medida que no entren en conflicto con los principios establecidos por el IASB.

Es importante destacar que en concordancia con lo establecido en la NIC 8, se deben aplicar las mismas políticas contables dentro de cada ejercicio económico, así como de un año otro, excepto cuando por mandamiento de alguna norma se cambiara la política contable o porque la gerencia lo considere necesario no aplicarla y en consecuencia sustituirla con la finalidad de mostrar información relevante.

En caso de producirse el mencionado cambio en una política contable, la entidad debe cumplir con lo establecido en la NIC 8

referido a la aplicación retroactiva del cambio que está utilizando, es decir la reelaboración de todos los estados financieros tantos años hacia atrás como sea practicable, de manera que los estados financieros muestren el efecto como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.

Un ejemplo estaría referido a las entidades que deciden utilizar el modelo del valor razonable al momento de medir sus activos no corrientes, pues la gerencia considera que este modelo suministrara información más relevante. En este ejemplo la entidad mide sus activos fijos, después del reconocimiento inicial, por el modelo del costo histórico, sin embargo con el tiempo decide cambiar su política contable y adopta el modelo del valor razonable, porque la gerencia considera que la medición a un valor razonable o de mercado proporciona información más relevante.

Este cambio en la política contable adoptado por la entidad sería aceptable si cumple con los atributos de relevancia, fiabilidad, neutralidad y prudencia, lo que llevaría a que los estados financieros proporcionen información que ayude a los distintos usuarios a tomar decisiones.

El ejemplo anterior llevaría igualmente a la entidad, a la obligación de aplicar el cambio retroactivamente con la finalidad de presentar información comparativa en cada período anterior hasta que sea posible hacerlo, es decir hasta aquel período que sea practicable, con la finalidad de mostrar los estados financieros como si el cambio de política se hubiese aplicado siempre.

Sin embargo señala la NIC 8 que cuando sea impracticable para la entidad emplear una nueva política contable en forma retroactiva, debido a la imposibilidad de poder determinar las consecuencias de la aplicación de la política contable para años anteriores, la entidad de acuerdo con lo señalado en el párrafo 25 de la NIC 8, deberá aplicar la nueva política de manera prospectiva, es decir desde el momento del cambio de la política en adelante o desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable.

El efecto contable del cambio de política será la elaboración nuevamente de los estados financieros de años anteriores, sin que esto implique realizar asientos contables en esos años, pues los libros en teoría se encuentran cerrados para esos períodos, no obstante el efecto acumulados de dicho cambio debe registrarse (asiento contable) en el período en que se llave adelante la aplicación de la nueva política contable.

Finalmente toda entidad, que quiera mostrar razonabilidad en su información financiera, está en la obligación de señalar las políticas contables utilizadas para preparar y presentar los estados financieros, estas deben ser aplicadas de manera uniforme de un ejercicio económico a otro, a menos que dicho cambio repercuta en una variación significativa en la naturaleza de las operaciones de la entidad.

La entidad debe revelar las políticas contables más importantes utilizadas cuando prepara y presenta sus estados financieros vinculadas con los distintos rubros financieros y económicos. Así mismo debe de informar que ha observado el cumplimiento de las normas internacionales de información financiera al momento de reconocer, medir y revelar las transacciones financieras llevadas a cabo durante el ejercicio económico de la entidad.

En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de una política contable, a una transacción mercantil o hecho contable, sea incongruente con la imagen fiel y la confiabilidad que deben mostrar la información financiera y en consecuencia la razonabilidad de esta, se considerará inadecuada su aplicación, por lo que esta situación debe ser mencionada en las notas revelatorias que acompañan a los estados financieros, manifestando su influencia sobre la situación financiera, los resultados de la empresa y su patrimonio.

Sera entonces, la aplicación correcta de las políticas contables de aceptación general emitidas por los organismos reguladores de normas contables o las desarrolladas por la entidad, siguiendo

los requisitos de relevancia, prudencia, fiabilidad y neutralidad, las que determinaran la razonabilidad de la información financiera y económica de la entidad y que permitirán tomar la decisiones más acertadas en beneficio de los propietarios, proveedores y clientes en un momento dado.

8. CONCLUSIONES

La aplicación del concepto de razonabilidad en la información financiera, presume la seguridad que la información financiera o económica de propósito general, satisface las necesidades requeridas por un grupo de usuarios para la toma decisiones financieras.

Para analizar la aplicabilidad del concepto de razonabilidad, la entidad debe revelar las políticas contables más significativas, atendiendo al atributo de importancia relativa, utilizadas cuando se preparan y presentan sus estados financieros, vinculadas con los distintos rubros patrimoniales. Así mismo, es importante que a la hora se observar la aplicación de la característica de la razonabilidad financiera, se informe que se han verificado el cumplimiento de las normas internacionales de información financiera al momento de reconocer, medir y revelar las transacciones financieras llevadas a cabo durante el ejercicio económico de la entidad.

Cuando se habla de presentación financiera razonable, la Norma Internacional Número Uno (1) se refiere a la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones y hechos contables, es decir se supone que la entidad cumplió los criterios de reconocimientos de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el marco conceptual para la información financiera.

Es importante destacar que al momento de que una entidad presente el conjunto completo de estados financieros, las notas revelatorias representan un elemento primordial para cumplir con la característica general que deben tener los estados financieros y

que son el objetivo del presente artículo, es decir, la presentación razonable de la información financiera.

Estas proporcionan descripciones narrativas, como ya fue señalado de todas las partidas que componen los estados financieros y que incluyen la explicación de las políticas contables seleccionadas por la gerencia de la empresa al momento de presentar la situación financiera. Las notas revelatorias, deben atender igualmente, los atributos de relevancia, comparabilidad, comprensibilidad y fiabilidad, para que de esta forma los usuarios de la información financiera puedan medir el impacto de las transacciones comerciales llevadas a cabo por una entidad, así como los hechos contables que hayan afectado durante el ejercicio económico las cifras contables.

Es significativo, cuando una entidad no aplique una exigencia señalada en una NIIF, señalar que ha cumplido con las NIIF que realmente son aplicables a la entidad, excepto en un caso particular, con la finalidad de obtener presentación razonable en los estados financiero.

Finalmente toda entidad, está en la obligación de mencionar las políticas contables utilizadas al momento de preparar y presentar los estados financieros, estas deben ser aplicadas de manera uniforme o similar de un ejercicio económico a otro, a menos que dicho cambio repercuta de una variación significativa en la naturaleza de las operaciones de la entidad.

REFERENCIAS

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Normas Internacionales de Información Financiera. (2010)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Disponible en: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/MC-2010.pdf>. Consulta: 8 de Septiembre de 2015
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2011). Boletín de aplicación VEN-NIF N° 0. Disponible en: <Http://www.fccpv.org>. Consulta 28 de junio de 2015
- González S. (2015). La Racionalidad y la Razonabilidad en las Resoluciones Judiciales (Distinguir para comprender). Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, año V número 12, 1-26
- Internacional Accounting Standards Comitete Foundation [2008]. Norma Internacional de Contabilidad N° 1. Presentación de estados financieros.
- Internacional Accounting Standards Comité Foundation [2010]. Marco Conceptual para la Información Financiera.
- Internacional Accounting Standards Comité Foundation [2005]. Norma Internacional de Contabilidad N° 8. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
- Normas Internacionales de Información Financiera NIIF – IFRS [página Web en línea] Disponible en: <http://www.nicniif.org> [consulta: 2015, septiembre 7]
Perelman, Chaim, Cit. Por Atienza, Manuel [1987]. ¿Para una razonable definición de Razonable? En Doxa, Cuaderno de filosofía del derecho, N.4, 1987. Pp 191