



Análisis de los Principios de Contabilidad
Generalmente Aceptados. ¿Postulados y/o
Normas? Caso: Venezuela

RODRÍGUEZ A., JOSÉ MIGUEL¹

Recibido: 03-06-2016

Revisado: 21-09-2016

Aceptado: 08-10-2016

Resumen

Postulado, principio, estándar, normas, procedimiento y regla son sólo alguno de los términos utilizados y/o aplicados a lo largo de la historia contable para regular y unificar el ejercicio contable de la profesión. En la presente investigación documental se realiza un breve recorrido histórico de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), conceptualización y existencia en la internacionalización de la contabilidad. En la República Bolivariana de Venezuela, se adoptaron las NIIF emitidas por el IASB como los nuevos PCGA (VEN NIF), sustituyendo así, el cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados plasmado en le DPC N° 0, por lo tipificado en el Marco Conceptual para la Información Financiera por ser el itinerario lógico-deductivo que define y establece los criterios y bases de reconocimiento y medición de los elementos que conforman los estados financieros, características cualitativas y restricciones de la información financiera legalmente exigible y globalmente aceptada. Igualmente se deja para la reflexión y por qué no, para el análisis y discusión en que países como México y España por ejemplo, adicional al Marco Conceptual, poseen un cuerpo postulados y/o principios sobre los cuales debe operar el sistema de información contable.

Palabras clave: Postulados, principios, VEN-NIF, Marco Conceptual

Abstract

Analysis Generally Accepted Accounting Principles.

¿Postulates and / or Standards? Case: Venezuela

Postulate, principle, standard, standards, procedures and rule are only some of the terms used and / or applied throughout the accounting history to regulate and standardize accounting practice of the profession. In this documentary research a brief historical overview of Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), conceptualization and existence in the internationalization of accounting is performed. In the Republic Bolivarian of Venezuela, IFRS issued by the IASB as new GAAP (VEN NIF), replacing the body of doctrines associated with accounting, which serve as explanation of current or current activities and guidance adopted in the selection of convention or procedures applied by professionals in public accounting in the exercise of activities that are proper, independently of the entities analyzed and which have been accepted generally and approved embodied in him DPC No. 0, by I typed in the Framework for financial Reporting for being the logical-deductive itinerary that defines and establishes the criteria and bases for recognition and measurement of the elements of the financial statements, qualitative characteristics and constraints of the legally required financial information and globally accepted. Another left for reflection and why not, for the analysis and discussion in countries like Mexico and Spain for example, in addition to the Framework, have a body principles and / or principles on which to operate the accounting information system.

Keywords: Postulates, principles, VEN-NIF, Conceptual Framework

1 Licenciado en Contaduría Pública, M.Sc. en Ciencias Contables. Profesor de la Cátedra de Administración Financiera de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes – Mérida – Venezuela. E-jmiguelr@ula.ve

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN

A pesar de las continuas críticas, debates, estudios, análisis, la comunidad científica - profesional y colectividad en general (usuarios de la información financiera) de las ciencias contables, consideran que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) son y posiblemente serán reconocidos (indistintamente de la terminología utilizada) de suma utilidad en el ejercicio profesional, y según (Tua, 2003) hay que subrayar que mientras que los debates en torno a los criterios para la elaboración de normas contables giraban durante las décadas anteriores en torno a los principios contables, hoy lo hacen sobre las características cualitativas, ya que están llamadas a asegurar el cumplimiento de los objetivos de la información financiera, con lo que se configuran como importantes elementos del paradigma de utilidad.

Dicho llamado, en aquellas jurisdicciones que decidieron o decidan en el futuro adoptar como su cuerpo normativo contable, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) debe ser muy riguroso, ya que el IASB se constituyó con el único y principal objetivo de establecer normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados. Estas normas deberían requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en varios mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.

Por ser, un cuerpo de normas contable, su fundamento teórico debe descansar sobre sólidos cimientos que permitan asegurar que la información financiera presentada por las entidades cumpla los objetivos de la información financiera, para ello, el IASB emite un Marco Conceptual para la Información Financiera en el año 2010 con definiciones, criterios y bases de reconocimiento y medición

respectivamente de los elementos que conforman los estados financieros, características cualitativas y restricciones de la información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas; es decir, una constitución contable de itinerario lógico-deductivo apoyada en la utilidad de la información financiera, elemento imprescindible en el proceso de perfeccionamiento de la actividad mercantil, y por ende en el interés de los usuarios de la información financiera útil.

En la República Bolivariana de Venezuela, antes el proceso de internacionalización de la contabilidad (Adopción de las NIIF), los Principios de Contabilidad (VEN-PCGA), poseían un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general; pero a partir del 2008 y 2011 para grandes entidades y pymes respectivamente, los nuevos PCGA en Venezuela sería los VEN NIF, lo que significa que el cuerpo de doctrinas plasmado en la DPC N° 0 se sustituye por lo tipificado en el Marco Conceptual para la Información Financiera.

2. ASPECTOS CONTABLES – FILOSÓFICOS DE LOS PCGA

En los actuales momentos, son muchas las definiciones e interpretaciones y por ende, aplicaciones que se le dan a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), por ejemplo, para financista como (Contreras de Ussher, 2005), señala que los PCGA son un cuerpo de normativa que orienta las prácticas y procedimientos utilizados en el ejercicio contable y que permite preparar y mantener informes financieros ciertos, mientras que para (Tostados, 2005) son conceptos básicos que establecen las delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información cuantitativa por medio de estados financieros.

Por su parte los contables como por ejemplo (Romero L., 1995) citando al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define los PCGA como los conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros; y (Meigs, Meigs, & Whittington, 1998) define los PCGA como las reglas fundamentales para los informes financieros. Estos principios suministran el marco general determinado qué información deberá ser incluida en los estados financieros y cómo se debe presentar esta información, abarcando tanto los objetivos básicos de los informes financieros como numerosos conceptos amplios y reglas detalladas.

Si analizamos gramaticalmente los conceptos antes expuestos, se evidencia que no existe una única y universal definición, ya que para algunos es un cuerpo normativo, para otros son conceptos básicos o reglas fundamentales; pero en definitiva qué son los PCGA?. De acuerdo al Diccionario de la (Real Academia Española, 2016) define el término “principios”, como la “base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia”; mientras que “General”, como “común, frecuente, usual”; en tal sentido, se evidencia que no existirá una definición de aceptación universalmente aceptada, pero si, en su esencia, la mayoría de las definiciones están referidas a las bases u orígenes que utiliza un cuerpo autorizado para hacer reglas contables y que a través del tiempo, la práctica de preparar y presentar información financiera se ha aceptado como apropiada debido a su aplicación universal. Igualmente, los PCGA son considerados como “postulados”, que de acuerdo al (Real Academia Española, 2016) son propuestas de ideas o principios cuya verdad se admite sin pruebas, ya que sirven de base en ulteriores razonamientos.

Los PCGA de acuerdo a (Marcotrigiano Z., 2014) nacieron en 1494 cuando Fray Luca Pacioli mencionó una serie de reglas y convenciones generales que debían cumplirse en el momento de registrar las operaciones, pero no fue sino hasta el año 1961 cuando Moonitz

utilizó por primera vez el término “postulado”², para referirse a estas convenciones generales que debían cumplirse dentro de la actividad contable, presentando los mismos en tres bloques: 1) Entorno de la contabilidad, 2) Los que constituyen el soporte básico para la construcción de principios y el 3) Enunciados que definen de manera imperativa y que se refieren al área del deber ser, en congruencia con objetivos y fines de la información contable.

Asimismo expresa (Marcotrigiano Z., 2014) que muchos de los postulados y principios formulados por Moonitz, Chambers, Mattesich y otros, incluyen proposiciones referentes a los objetivos de la contabilidad y a la medición en la contabilidad, por lo que en esta etapa del desarrollo de los principios básicos de contabilidad, su estudio generalmente se separa atendiendo a los campos especiales de los que se derivan.

Gracias a los aportes antes expuestos, y a las contribuciones del Instituto de Contadores Públicos de Estados Unidos (1954) (AICPA³ por sus siglas en Ingles), Corbin (1962), Grady (1965), Hendriksen (1974), entre otros, y como consecuencia de la práctica profesional, que promovida por los continuos cambios del entorno económico y financiero del mundo, es que en los actuales momentos tenemos un cuerpo de PCGA⁴ que buscan eliminar las diferencias que no sean vitales para el interés nacional y garantizar que la información financiera sea confiable.

Para (Meigs, Meigs, & Whittngton, 1998) por ser los principios de contabilidad desarrollos por el hombre y no descubierto por este como las leyes de la física⁵, sus enunciados aunque pueden variar entre los países, son similares a las reglas establecidas por un deporte organizado, semejando estas estas con los PCGA en que:

-
- 2 Moonitz afirmó que se puede usar como sinónimos los términos principio, estándar, procedimiento y regla
 - 3 El American Institute of Public Accountants creó el Consejo de Principios de Contabilidad (ANB por sus siglas en Ingles “Accounting Principles Borad)
 - 4 *Ya sean utilizados y/o aplicados como postulados, normas, principios, reglas*
 - 5 Es decir, se encuentran en la naturaleza, esperando su descubrimiento por parte del hombre.

- Se origina en una combinación de tradición, experiencia y decretos, normas o reglas oficiales.
- Requieren soporte autorizado y algún medio de aplicación.
- Son ocasionalmente arbitrarios.
- Pueden cambiar con el tiempo a medida que se hacen evidentes las deficiencias en las normas existentes.
- Deben ser claramente entendidos y observados por todos los participantes en el proceso.

3. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN VENEZUELA

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) así como otros organismos reguladores, a lo largo de la historia contable, han implementado, utilizado, conceptualizado y adaptado el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, para facilitar a los Contadores Públicos y a los distintos interesados en dichos estados, su adecuada interpretación, evitando las confusiones que debilitan la utilidad de la información suministrada (Artículo 4 de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC N° 0)) (Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, 1997).

Consiente de la abundante cantidad de términos en la literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (Art. 25 DPC 0), la FCCPV ha establecido como política, la adaptación, siempre que sea factible, de los PCGA en Venezuela, emitiendo para ello la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 en 1997 que señala las normas básicas, conceptos teóricos y criterios específicos, englobados bajo la expresión Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros a ser utilizados por usuarios externos. Tiene como objetivos específicos: (Art. 9)

- a. Establecer un marco general de referencia para el desarrollo de futuras Declaraciones de Principios de Contabilidad⁶ (DPCS) y la evaluación de las existentes.
- b. Ayudar al personal encargado de preparar estados financieros en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela y a servir de apoyo a los profesionales de la contaduría pública, para expresar una opinión sobre los estados financieros que han examinado y preparar los respectivos informes de revisión limitada o preparación según les sea requerido.
- c. Auxiliar a los usuarios de información económica, en la interpretación y análisis de la contenida en los estados financieros preparados y presentados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela.

Para la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, los principios de contabilidad de aceptación general son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la FCPV; dividiendo los mismo en tres grupos, los cuales se presentan a continuación:

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

a. Equidad: La equidad está vinculada con el objetivo final de los estados contables. Los interesados en los estados financieros son muchos y muy variados y en ocasiones sus intereses son encontrados. La información debe ser lo más justa posible y los intereses de todas las partes tomarse en cuenta en el apropiado

6 Las Declaraciones de Principios de Contabilidad es el cuerpo normativo contable.

equilibrio. Por consiguiente, los estados financieros deben estar libres de influencia o sesgo indebido y no deben prepararse para satisfacer a persona o grupo determinado alguno con detrimento de otros.

b. Pertinencia: Exige que la información contable tenga que referirse o estar útilmente asociada a las decisiones que tiene como propósito facilitar o a los resultados que desea producir. En consecuencia es necesario concretar el tipo específico de información requerido en los procesos de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en función a los intereses específicos de dichos usuarios y a la actividad económica de la entidad (comercial, industrial, de servicios, financiera, aseguradora, sin fines de lucro, etc.).

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

a. Supuestos derivados del ambiente económico:

1. Entidad: Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada. La entidad puede ser una persona natural o una persona jurídica, o una parte o combinación de ellas. No está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen.

2. Énfasis en el aspecto económico: La contabilidad financiera enfatiza el aspecto económico de las transacciones y eventos, aun cuando la forma legal pueda discrepar y sugerir tratamiento diferente. En consecuencia, las transacciones y eventos deben ser considerados, registrados y revelados en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente en su forma legal.

3. Cuantificación: Los datos cuantificados proporcionan una fuerte ayuda para comunicar información económica y para tomar decisiones racionales.

4. Unidad de medida: El dinero es el común denominador de la actividad económica y la unidad monetaria constituye una base adecuada para la medición y el análisis. En consecuencia, sin prescindir de otras unidades de medida, la moneda es el medio más efectivo para expresar, ante las partes, los intercambios de bienes y servicios y los efectos económicos de los eventos que afectan a la entidad.

b. Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones de la entidad y los eventos económicos que la afectan:

1. Valor histórico original: Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

2. Dualidad económica: Para una adecuada comprensión de la estructura de la entidad y de sus relaciones con otras entidades, es fundamental la presentación contable de: A) Los recursos económicos de los cuales dispone para la realización de sus fines y B) Las fuentes de dichos recursos.

3. Negocio en marcha: La entidad normalmente es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible. Se supone que la entidad no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente la escala de sus operaciones. Si existiesen fundados indicios que hagan presumir razonablemente dicha intención o necesidad, tal situación deberá ser revelada.

4. Realización contable: La contabilidad cuantifica, preferentemente en términos monetarios, las operaciones que una

entidad efectúa con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Dichas operaciones y eventos económicos deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad. A tal efecto se consideran realizados para fines contables: a) las transacciones de la entidad con otros entes económicos, b) las transformaciones internas que modifiquen la estructura de los recursos o de fuentes o, c) los eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

5. Período contable: La necesidad de tomar decisiones en relación con una entidad considerada en marcha o de existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. La contabilidad financiera presenta información acerca de la actividad económica de una entidad en esos períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto, cualquiera información contable debe indicar claramente el período al cual se refiere.

c. Principios generales que debe reunir la información:

1. Objetividad: Las partidas o elementos incorporados en los estados financieros deben poseer un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad. En muchos casos el costo o valor deberá ser estimado; el uso de estimaciones razonables es una parte esencial en la preparación y presentación de estados financieros y no determina su confiabilidad. Sin embargo, cuando una estimación no pueda realizarse sobre las bases razonables, tal partida no debe reconocerse en la contabilidad y por ende en los estados financieros.

2. Importancia relativa: La información financiera únicamente concierne a la que es, en atención a su monto o naturaleza, suficientemente significativa como para afectar las evaluaciones y decisiones económicas. Una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, valuación,

descripción o cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de algunos de los usuarios de los estados financieros.

3. Comparabilidad: Las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados en operación de una entidad en períodos diferentes de su vida y con otras entidades, por consiguiente, es necesario que las políticas contables sean aplicadas consistente y uniformemente. La necesidad de comparabilidad no debe convertirse en un impedimento para la introducción de mejores políticas contables, consecuentemente cuando existan opciones más relevantes y contables, la entidad debe cambiar la política usada y advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando, debidamente cuantificado, el efecto que dicho cambio produce en la información financiera. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

4. Revelación suficiente: La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad; por lo mismo, es importante que la información suministrada contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén suficientemente fundadas.

5. Prudencia: Las incertidumbres inevitablemente circundan muchas de las transacciones y eventos económicos, lo cual obliga a reconocerlos mediante el ejercicio de la prudencia en la preparación de los estados financieros. Cuando se vaya a aplicar el juicio profesional para decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre alternativas propuestas, deberá optarse por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas o provisiones en exceso, ni realizar deliberadamente, subvaluación de activos o ingresos o sobreestimación de pasivos o gastos.

3. Principios aplicables a los estados Financieros y a partidas o conceptos específicos

Es importante señalar que sobre este aspecto, la DPC N° 0 (1997), sólo señala “la especificación individual y concreta de los estados financieros y de las partidas específicas que los integran”

Asimismo, cabe destacar que a pesar de que la DPC N° 0 no especifica los principios aplicables a las partidas que conforman los estados financieros, la misma, expresa que los PCGA debe guiarse de acuerdo a la siguiente supletoriedad: En primer lugar por los publicados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, y ante la ausencia se debe regir seguidamente por las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por la International Accounting Standards Committee; presentando este organismo la especificación individual y concreta de los estados financieros y de las partidas específicas que los integran.

4. LOS PCGA EN LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD

Indistintamente de la terminología utilizada: adoptar, adaptar, converger, en fin, una serie de calificativos y/o definiciones que en definitiva de acuerdo a (Rodríguez, 2011) demuestran que la contabilidad se encuentra en los actuales momentos en un proceso de armonización contable, es decir, hacer que las normas contables no discuerden de la armonía contable internacional, permitiéndole así a las entidades, la posibilidad de ofrecer una única información financiera que facilite a los usuarios de los estados financieros al momento de la toma de decisiones.

La armonización contable en los actuales momentos, se puede lograr mediante la implementación de un modelo basado en reglas propuesto por la Financial Accounting Standards Board (FASB); o a través del modelo del International Accounting Standards Board

(IASB) sustentado en principios. Ante esto, la mayoría de los países de la región, decidieron armonizar con el modelo contable propuesto por el IASB, ya que dentro de sus objetivos, la (International Accounting Standards Board, 2013) está la de desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigible y globalmente aceptada, comprensibles y de alta calidad basado en principios⁷ claramente articulados. Estas normas deberían requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en varios mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.

Una de las principales fortalezas de las normas propuestas por el IASB, es que los miembros son profesional con la mejor combinación disponible de experiencia técnica y experiencia en negocios y mercados internacionales; así como también mantienen una mezcla apropiada de experiencia práctica reciente entre auditores, preparadores de información, usuarios y académicos, garantizándose de esta manera el entendimiento básico que debe tener un usuario sobre las cifras que presenta una empresa para ser comparadas con otras y evitar así, que los elaboradores de los estados financieros establezcan reglas particulares y criterios diferentes para cada entidad.

Ahora bien, con el proceso de internacionalización del modelo propuesto por el IASB, el término “principio contable” desapareció, ya que el mismo como se mencionó anteriormente tubo cabida como consecuencia de la práctica profesional que según (Tua P., 1985 y 2003) fue impulsada por un proceso de autorregulación tendente a la homogenización⁸ de los criterios con los que se confecciona los estados financieros, es decir, era la época del “paradigma de la medición del beneficio” caracterizada por la discusión de un conjunto

7 Subrayado propio

8 Necesidad de contar con reglas de actuación común.

de macrorreglas⁹, sin embargo, “bajo el paradigma de utilidad”, sin abandonar lo relativo a la medición económica, el centro de interés en la discusión se desplaza hacia los objetivos de la información financiera y hacia las características cualitativas a imponer a la misma para asegurar el cumplimiento de éstos.

En este sentido, afirma (Marcotrigiano Z., 2014) que en los actuales momentos los principios básicos ya no se refieren a la contabilidad, sino se refieren a la presentación de la información financiera, pues los mismo se encuentran contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera; en analogía a esto, para (Molina S. & Tua P., 2010) hablar de principios contables es sinónimo del marco de conceptos, porque subyace en la presentación de la realidad económica, y confiere coherencia lógica al sistema contable, contribuyendo con la uniformidad e imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la empresa, objetivo normalmente vinculado al suministro de información útil para la toma de decisiones.

Es importante señalar que tanto el actual Marco Conceptual para la Información Financiera (2010) como su antecesor Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros¹⁰ (1989) emitidos por el (International Accounting Standards Board¹¹ 2014) argumentan su existencia al expresa en su introducción que circunstancias causadas probablemente por razones sociales, económicas, legales, y por el hecho de que cada país tiene en cuenta las necesidades de los distintos usuarios de los estados financieros al establecer la normativa contable nacional, los mismos al ser preparados y presentados a usuarios externos, aunque pueden parecer similares, existen en ellos diferencias causadas por la variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros, originando como resultado el uso de diferentes criterios para el

9 Denominadas “principios contables”

10 Este Marco Conceptual fue aprobado por el Consejo de Normas de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) en 1989, y adoptado por el IASB en 2001

11 International Accounting Standards Board (IASB por sus siglas en inglés). La traducción oficial realizada por el IASB es Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

reconocimiento y bases de medición de partidas en los estados financieros.

Empero a lo señalado por (Molina S. & Tua P., 2010) sobre que el marco de concepto establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad expresa de forma decisiva que el Marco Conceptual no es una Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), ya que no define normas para ninguna cuestión particular de medida o información a revelar ni tiene poder derogatorio¹²; no obstante para el (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2006) su importancia es transversal, dado que su objeto es la estructuración de los fundamentos para la preparación y presentación de estados financieros elaborados con propósitos de información general, útiles para la toma de decisiones; cubriéndose por ende, las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios al momento de tomar decisiones económicas.

Para (Estupiñan & Estupiñan, 2006) el Marco Conceptual presenta una clarificación de los términos normas y principios de contabilidad, determinándolos como sinónimo e indicando que son un conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar o informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas, identificando el ámbito de aplicación, sus objetivos y cualidades o características, la presentación de las normas básicas o PCGA como el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones que fundamentan y circunscriben la información contable con el fin de que exista comprensibilidad, claridad y confiabilidad.

En definitiva, los principios contables se encuentran inmersos en el Marco Conceptual, por lo que su estudio, análisis y comprensibilidad es de trascendental importancia para la correcta orientación, elaboración,

12 Señala el IASB, que en casos limitado de que existe conflictos entre el Marco Conceptual y una NIIF, prevalecerán los requerimientos señalados en las NIIF. No obstante, como el Consejo se guiará por el Marco Conceptual al desarrollar futuras NIIF y al revisar las existentes, el número de casos de conflicto entre el Marco Conceptual y las NIIF disminuirá con el tiempo

interpretación y posterior aplicación de las normas contables, siendo el mismo, los cimientos que sirve para la validación de la información financiera con propósito general, así como también las características cualitativas y las restricciones de la información financiera útil, los elementos de los estados financieros, el reconocimiento, la medición, la presentación y la información a revelar, las cuales se derivan lógicamente del objetivo de la información financiera con propósito general.

Al respecto, el Marco Conceptual del (IASB, 2014) señala que el objetivo de la información financiera con propósito general¹³ es proporcionar información sobre la situación financiera, efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad, a la hora de tomar decisiones económicas por parte de los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.

Por su parte, las características cualitativas de la información financiera útil¹⁴ señaladas en el Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB, 2014) expresa que si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible. Dicho Marco Conceptual divide las características cualitativas en dos grupos que se describen brevemente a continuación, adicional a las restricciones del costo en la información financiera útil:

13 El Marco Conceptual señala los términos informes financieros e información financiera como referencia a informes financieros con propósito general e información financiera con propósito general a menos que se indique específicamente otra cosa.

14 Se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros (Incluyendo su notas) y a lo largo del Marco Conceptual, los términos características cualitativas y restricciones se refieren a las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil. Para la presente investigación no se considerarán las restricciones, ya que las mismas no aportan valor al caso de estudio.

Características cualitativas fundamentales:

a. Relevancia: La información financiera es relevante cuando es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios.

1. Materialidad o Importancia relativa: Es un aspecto específico de la relevancia; y la es material o tiene importancia relativa cuando su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa.

b. Representación fiel: La información financiera es útil para la toma de decisiones cuando sea una representación fiel perfecta, es decir, completa, neutral y libre de error.

2. Características cualitativas de mejora:

Comparabilidad: La información es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades y con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha.

Verificabilidad: La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes podrían alcanzar un acuerdo.

Oportunidad: Disposición de la información financiera a tiempo para toma de decisiones.

Comprensibilidad: Significa que la información financiera debe ser clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

5. PRINCIPIOS VS NORMAS CONTABLES: CASOS VENEZUELA

Desde la promulgación de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (LECP)¹⁵ (Art. 22, 1973), le corresponde a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad, producir¹⁶ entre otros los Principios de Contabilidad, y demás normas que guíen la actuación profesional, mediante la consideración de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, para facilitar a los Contadores Públicos y a los distintos interesados en dichos estados, su adecuada interpretación, evitando las confusiones que debilitan la utilidad de la información suministrada (DPC 0: 1997).

De la misma forma, en función a sus atribuciones legales (LECP, Reglamento y Estatutos) y de un marco claro y coherente para la emisión y actualización del modelo contable venezolano, la FCCPV siempre ha fundamentado su proceso de emisión de la normativa técnica, en los principios de nacionalidad, generalidad, confiabilidad, coherencia y publicidad; por ello, y considerando que desde la emisión de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 en 1997 las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), incorporadas desde el 2001 a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), han sido de aplicación supletoria en primer orden para la preparación y presentación de los Estados Financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VenPCGA).

Por esta razón, en el 2004, según el “Acuerdo marco para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera” Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN NIF 0), la FCCPV decidió armonizar el modelo de contabilidad venezolano al entorno

15 Promulgada por el Congreso de la República de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 30.273 de fecha 5 de diciembre de 1973

16 Artículo 4 de los Estatutos de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela promulgada en asamblea los días 20 y 21 de octubre de 2000

internacional con fundamento en las Normas Internacionales de Información Financiera¹⁷ emitidas por la International Accounting Standards Board para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de enero de 2008 para las Grandes Entidades (GE); mientras que para las Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de enero de 2011; quedando permitida su aplicación anticipada para el ejercicio económico inmediato anterior.

Por su parte, el BA VEN NIF 8 señala que a partir de estas fechas, principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, se clasifican dos (2) grupos:

1. VEN-NIF GE, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las grandes entidades y están conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas 2014)
2. VEN-NIF PYME, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas entidades, conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES¹⁸)

Es importante destacar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a los que hace referencia la FCCPV en el nuevo modelo contable (VEN NIF), es a un cuerpo de pronunciamientos, normas y criterios de reconocimiento y medición para el tratamiento contable que se aplicará a las transacciones

17 Las NIIF completas comprenden: Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones (SIC) y el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)

18 Las PYMES aplicarán la Versión 2009, conjuntamente con las modificaciones emitidas por el IASB en mayo de 2015 cuya adopción fue aprobada en el Directorio Nacional Ampliado Extraordinario (2016)

económicas para la preparación y presentación de información fiable, comparable, transparente y de alta calidad; y no, al cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad que definía la DPC 0 (Ven PCGA); pero si coincidiendo en ambos casos, su aplicación para toda entidad que prepare sus estados financieros para usuarios externos o requeridos por cualquier disposición legal venezolana.

6. CONSIDERACIONES FINALES

Indistintamente de la terminología utilizada (Principios, postulados, bases, reglas, convenciones o normas, entre otras), desde sus orígenes hasta la presente, su utilización y/o implementación ha sido para regular la práctica profesional y por ende la homogenización de la actuación profesional, obteniendo mayor auge no sólo en el campo profesional, sino también en el académico, posterior a la época conocida como “La Gran Depresión (1929)”; ya que desde sus orígenes de la historia contable, los “principios” se basaban en métodos y reglas para contabilizar de acuerdo al entorno económico de la época. Pero no es sino hasta 1973 cuando fue creada una nueva estructura que se encargaría de establecer y mejorar las normas de la contabilidad financiera y sus informes para guía y educación del público, que incluye expedidores, auditores y usuarios de la información financiera.

Dichos principios y normas en jurisdicciones que adoptaron las normas contables emitidas por el Internacional Accounting Standards Board se encuentran inmersos en el Marco Conceptual para la Información Financiera (2014), por poseer definiciones, criterios de reconocimiento, bases de medición de los elementos que conforman el principal objetivo de la información financiera con propósito general, así como también las características cualitativas y restricciones de la información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, garantizándose así que los estados financieros presentados (incluyendo información revelar en las notas) sea información comparable, comprensibilidad, clara, transparente y confiable, en fin,

el marco conceptual es como una constitución contable de itinerario lógico-deductivo apoyado en la utilidad de la información financiera, elemento imprescindible en el proceso de perfeccionamiento de la actividad mercantil, y por ende en el interés de los usuarios de la información financiera útil.

En tal sentido, a continuación se presentan los PCGA enunciados en la DPC 0 (1997) emitida por la FCCPV con su respectiva vinculación con la norma contable:

CUADRO N° 1
**CUADRO COMPARATIVO PCGA SEGÚN LA DPC N° 0 Vs
 NORMA CONTABLE**

PCGA	Desarrollado en el Marco Conceptual
<i>Equidad</i>	Característica Cualitativa: Representación fiel
<i>Pertinencia</i>	Objetivo de la información financiera con propósito general
<i>Énfasis en el aspecto económico</i>	Elementos de los estados financieros
<i>Cuantificación</i>	Característica Cualitativa: Representación fiel y Verificabilidad
<i>Unidad de medida</i>	Reconocimiento y medición de los estados financieros
<i>Valor histórico original</i>	
<i>Dualidad económica</i>	
<i>Negocio en marcha</i>	Hipótesis fundamentales: Hipótesis de negocio en marcha
<i>Realización contable</i>	Característica Cualitativa: Oportunidad
<i>Objetividad</i>	Medición de los estados financieros
<i>Importancia relativa</i>	Característica Cualitativa: Relevancia - Materialidad o Importancia relativa
<i>Comparabilidad</i>	Característica Cualitativa: Comparabilidad
<i>Revelación suficiente</i>	Característica Cualitativa: Comprensibilidad
<i>Prudencia</i>	Característica Cualitativa: Representación fiel

Fuente: Elaboración propia (2016)

Como se puede observar, aproximadamente el 95% de los Principios de Contabilidad de Aceptación General, establecidos por la FCCPV como un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, se encuentran desarrolladas por el IASB en el Marco Conceptual para la Información Financiera (2014), cumpliendo de igual forma, lo

señalado en la DPC N° 0 (1997) “que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría”; representando el principio de “Entidad”, el único no desarrollado por el Marco Conceptual actual (La entidad que informa), ya que el mismo se encuentra “pendiente de añadir”; más sin embargo, en su antecesor Marco Conceptual (1989) expresa que es de aplicación a los estados financieros de todas las entidades industriales, comerciales o de negocios, ya sea en el sector público o en el privado, definiendo “entidad que informa” como toda entidad para la cual existen usuarios, que confían en los estados financieros como su principal fuente de información acerca de la empresa.

Es importante señalar que parte de los principios contables señalados en la DPC N° 0, igualmente se encuentran fundamentos en la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1) “Presentación de Estados Financieros” (IASB, 2014) al enunciar que debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los fundamentos de las conclusiones, del prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera y del Marco Conceptual para la Información Financiera. La NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

Otro elemento importante a resaltar fuera del alcance de la presente investigación, y por qué no, para el reflexión, análisis y discusión no sólo por las autoridades gremiales, sino también por elaboradores, auditores, investigador, estudiantes y comunidad (usuarios) en general de estados financieros, es lo concerniente a que países como México y España por ejemplo, adicional al Marco Conceptual, poseen un cuerpo postulados y/o principios sobre los cuales debe operar el sistema de información contable.

En este sentido, el (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), 2007) señala

que los postulados básicos¹⁹ son fundamentos que rigen el ambiente en el que debe operar el sistema de información contable y dan la pauta para explicar en qué momento y como deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente una entidad, ocupando un lugar preponderante en la jerarquía del marco integral de conceptos básicos estructurado en forma lógica y deductiva; ya que no sólo vinculan al sistema de información contable con el entorno en el que opera, sino que se presentan como los conceptos teóricos fundamentales que relacionan medios y fines, es decir, normas particulares y objetivos de la información financiera.

Justifica el (CINIF, 2007) la existencia de los postulados básicos, porque provienen del consenso alcanzado por las distintas corrientes teóricas desarrolladas desde hace varias décadas, así como de la práctica de los negocios, así como también, ayudan a explicar las razones por las cuales algunos procedimientos son apropiados y proporcionan las bases para establecer criterios para aquellas situaciones o áreas aun no exploradas por las normas particulares.

Asimismo, el CINIF 2007 justifica la existencia de los postulados básicos porque su el anterior marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) presentaba únicamente dos fundamentos esenciales²⁰ que rigen la elaboración de estados financieros, así como también, postulados básicos como asociación de costos y gastos con ingresos, y consistencia no son considerados hipótesis básicas, ni definidos dentro del marco conceptual respectivamente.

En resumen, el IASB no contempla y/o desarrolla postulados básicos como una proposición cuya verdad se admite sin pruebas y

19 Sustancia económica, Entidad económica, Negocio en marcha, Devengación contable, Asociación de costos y gastos con ingresos, Valuación, Dualidad económica, Consistencia,

20 1) Base de acumulación (o devengo) y 2) Negocio en marcha. El actual El Marco Conceptual para la Información Financiera (2014) sólo señala como hipótesis, el negocio en marcha; ya que la Base contable de acumulación (devengo) quedo como una características generales de la Presentación de Estados Financieros.

que es necesaria para servir de base en posteriores razonamientos, ya que su existencia se basa en el desarrollo de normas contables para la preparación y presentación²¹ de información financiera comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversores, a otros partícipes en varios mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas; mientras que para el CINIF, dichos postulados proporcionan un importante marco de referencia para emitir normas particulares, dándoles significado y dotándolas de una estructura integradora de conceptos teóricos básicos; sin esta estructura, las normas particulares constituyen normas de reconocimiento contable sin sentido, razón o sustancia.

21 Se supone que preparadores de la información tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia

7. REFERENCIAS

- Asamblea Nacional de los Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. (2000). Estatutos de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. 20 - 21 de octubre de 2000. Caracas, Venezuela
- Congreso de la República de Venezuela. (1976). Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. Gaceta Oficial N° 30.273 del 5 de diciembre de 1973. Caracas, Venezuela
- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. (2007). Normas de Información Financiera. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, D.F.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2006). Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros. Revista Internacional LEGIS de Contaduría & Auditoría.
- Contreras de Ussher, I. (2005). Glosario y Formulario de Administración Financiera. Mérida, Venezuela: Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes.
- Estupiñán, R., & Estupiñán, O. (2006). Análisis financiero y de gestión. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. (2011). Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN-NIF 0) Acuerdo marco para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Versión 5. Caracas, Venezuela: Fondo Editorial.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. (2016). Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 8 (BA VEN-NIF 8) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF). Versión 3. Caracas, Venezuela: Fondo Editorial.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. (1997). Declaración de Principios de Contabilidad N° 0. Caracas, Venezuela: Fondo Editorial.
- International Accounting Standards Board. (2014). Prólogo de las Normas Internacionales de Información Financiera. Londres, Inglaterra: Fundación IFRS.
- International Accounting Standards Board. (2014). El Marco Conceptual para la Información Financiera. Londres, Inglaterra: Fundación IFRS.
- International Accounting Standards Board. (1989). Marco Conceptual para la preparación y Presentación de los Estados Financieros. Londres, Inglaterra: Fundación IFRS.
- International Accounting Standards Board. (2014). Norma Internacional de Contabilidad N° 1 Presentación de Estados Financieros. Londres, Inglaterra: Fundación IFRS.
- Marcotrigiano Z., L. A. (2014). Evolución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a la luz del proceso de regulación contable

internacional. Un examen del estatus de los principios básicos. Mérida, Venezuela: Postgrado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes.

- Meigs, R., Meigs, M., & Whittngton, R. (1998). Contabilidad. La base para decisiones gerenciales. Bogotá, Colombia: McGraw-Hill.
- Molina S., H., & Tua P., J. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? Revista Española de Financiación y Contabilidad, 259-287.
- Rodríguez, J. M. (2011). Proceso de armonización contable en los mercados de valores de Latinoamérica. Información Financiera, Gerencia y Control, 48-75.
- Romero L., J. (1995). Principios de Contabilidad. México, D.F.: McGraw-Hill.
- Tostados, E. (2005). Terminología Financiera. México, D.F: Gasca Sicco.
- Tua P., J. (1985). Los principios contables: De la regulación profesional al ámbito internacional. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 22-56.
- Tua P., J. (2003). España reflexiona sobre las normas internacionales. Revista Internacional LEGIS de Contaduría & Auditoría.
- Tua P., J. (2004). El marco conceptual, soporte de las Normas Internacionales. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 4-10.