

El retorno a la teoría clásica del balance

Sousa Fernández, Francisco

Sousa Fernández, Francisco
Doctor en Ciencias Económicas y
Empresariales
Profesor Asociado de Economía
Financiera y Contabilidad
sousaf@unican.es

Recibido: 03-09-2008
Revisado: 06-02-2009
Aceptado: 27-03-2009

Con este trabajo pretendemos incorporarnos al debate suscitado a lo largo del siglo XX sobre el valor relativo de los estados financieros, según el cual han predominado en los modelos de información financiera los planteamientos de los economicistas, concretados en el enfoque "ingresos-gastos" sobre el que se sustenta la teoría dinámica del balance.

Pero, desde la emisión del Marco Conceptual, y particularmente ahora a los inicios del siglo XXI con la adopción a escala mundial de las NIIF del IASB, fundamentadas en el enfoque "activos-pasivos" propugnado en el referido marco de conceptos, asistimos en la comunidad contable internacional a un retorno a la teoría estática o clásica del balance defendida por los patrimonialistas, que tal como estudiaremos tiene consecuencias trascendentales en la configuración de los estados financieros, dado que conforme al mismo ya no se podrán incluir en el balance elementos que no satisfagan las definiciones de activos y pasivos.

Palabras clave: Marco Conceptual, NIIF del IASB, enfoque "Activos-Pasivos", enfoque "Ingresos-Gastos", economicistas, patrimonialistas, teoría estática o clásica del balance, teoría dinámica del balance.

RESUMEN

The aim of this paper is to join the debate raised over the course of the 20th Century about the relative value of the financial statements, according to which the financial reporting models of the economicists have predominated, materialised in the form of the "revenues-expenses" approach which supports the Dynamic Balance Theory.

But, since the arrival of the Conceptual Framework and particularly now, at the beginning of the 21st Century, with the adoption on a world scale of the IASB's IFRS based on the "assets-liabilities" approach advocated in the aforementioned framework of concepts, in the international accounting community we are witnessing a return to the Static or Classic Balance Theory, upheld by the patrimonialists, which as we will see it has far-reaching implications for the composition of financial statements, given that it will not allow items in the balance sheet that do not satisfy the asset and liability definitions.

Key words: Conceptual framework, IASB's IFRS, "Assets-Liabilities" Approach, "Revenues-Expenses" Approach, economicists, patrimonialists, static or classic balance theory, dynamic balance theory.

ABSTRACT

1. Introducción

A lo largo del siglo XX hemos asistido a un controvertido debate en el seno de la doctrina y regulación contables con respecto al valor relativo de los estados financieros. Esta discusión irrumpió con fuerza en los países de la Europa Mediterránea y latinoamericanos a mediados de dicho siglo con las posturas enfrentadas entre los “patrimonialistas” defensores de la teoría estática o clásica del balance y los “economicistas” posicionados a favor de la teoría dinámica del balance. Básicamente, esto coincidía a su vez en la literatura contable anglosajona con el enfoque “activos-pasivos” *versus* enfoque “ingresos-gastos” para la determinación del resultado.

Los primeros propugnaban que el objetivo esencial de la información contable es revelar la riqueza de la empresa, con lo que del conjunto de estados financieros el balance representa el elemento esencial, y la cuenta de resultados queda subordinada al mismo para recoger las diferencias registradas entre dos situaciones netas consecutivas.

En sentido contrario, los segundos defendían que la cuenta de resultados es la que contiene la información verdaderamente relevante, quedando por tanto el balance supeditado a ella. De tal modo, que este último recoge partidas cuya única finalidad es imputarlas como gastos o ingresos, y cuando proceda, a resultados.

Gonzalo (1996:572), nos señala que para entender esta polémica hemos de remontarnos muchos años atrás, dado que a lo largo de varios siglos que van desde la generalización de la partida doble en la Alta Edad Media, el fin de la información contable era mostrar la situación financiera en un momento del tiempo. Así, de la comparación de dos situaciones patrimoniales consecutivas, el comerciante tomaba las decisiones con respecto a la marcha de su negocio.

Sin embargo, como el autor nos confirma, con la revolución industrial surge la idea del resultado periódico y su cálculo, que llevó aparejado en los dos últimos siglos el desarrollo de la contabilidad basada en el principio del devengo *-accrual basis-*, en contraposición al criterio de caja *-cash basis-*. Esto se sumó a la necesidad de calcular resultados periódicos como base para el reparto de dividendos y motivó el desplazamiento del interés hacia la cuenta de pérdidas y ganancias en detrimento del balance.

Con este trabajo pretendemos adentrarnos en este antiguo debate, aún vigente en nuestros días, destacando el regreso a la teoría estática o clásica del balance a propósito de la adopción de las NIIF del IASB. Fundamentadas éstas en su Marco Conceptual, con el correspondiente impacto en la configuración de los estados financieros a escala mundial por la tendencia a converger los modelos contables a nivel internacional con el cuerpo normativo de dicho organismo.

2. El predominio de los planteamientos de los “Economicistas” (Enfoque “Ingresos-Gastos” *-Revenues/Expenses View-*)¹

Los factores adquiridos para la producción que no hayan sido incorporados al proceso productivo, donde deben ser tratados apropiadamente como

¹ Los contenidos específicos de los enfoques “ingresos-gastos” y “activos-pasivos” corresponden a un apartado actualizado y adaptado a los objetivos del presente artículo del trabajo: *Los estados financieros bajo el enfoque activos-pasivos del Marco Conceptual del IASB*, inédito tanto en España como a nivel internacional, ganador de un Accésit del Premio de Investigación Contable “Carlos Cubillo Valverde”, convocado por la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), en colaboración con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)-Ministerio de Economía del Gobierno de España (Convocatoria 2002), que recayó en el Francisco Sousa Fernández, autor de este artículo, y en Francisco Javier Martínez García, de la Universidad de Cantabria (España).

‘costes de ventas’ o ‘gastos’, se denominan ‘activos’, y como tales se representan en el balance. Sin embargo, no debemos pasar por alto, que estos ‘activos’ son ‘cargas en suspenso por ingresos’, esperando la futura correlación con los ingresos, para así ser tratados como ‘costes de ventas’. Paton y Littleton (AAA, 1940:25). Un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del cual se espera obtener en el futuro beneficios económicos para la misma. Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla con la definición de elemento siempre que: a. sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa, y b. la partida tenga un coste o valor económico que pueda ser medido con fiabilidad. Marco Conceptual del IASB (1989, párrafos 49.a y 83).

Resulta conocido que en función de las definiciones y criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros que se adopten, la información contenida en los estados contables podrá verse afectada significativamente, tanto en su dimensión cualitativa como cuantitativa.

Las anteriores referencias al concepto de activo, concepto éste fundamental de la contabilidad, representan una buena prueba de ello. Así, en la influyente obra de Paton y Littleton, no estamos ante un concepto autónomo, ya que éste aparece supeditado al concepto de gasto, al considerar activos aquellas cargas pendientes de imputar a

ejercicios futuros de cara a cumplir en sus términos originarios más estrictos con el principio de correlación de ingresos y gastos.² De acuerdo con estos planteamientos, el estado contable que contiene los conceptos relevantes (gastos e ingresos), es la cuenta de pérdidas y ganancias, quedando los elementos del balance (activos y pasivos), supeditados al cálculo del resultado.

Bajo este enfoque “ingresos-gastos”, los elementos conceptuales del balance, que definen la situación financiera de la empresa, quedan subordinados a la determinación del resultado, con lo que el mismo es un subproducto derivado de la cuenta de pérdidas y ganancias. Por tanto, las definiciones de ingresos y gastos son las prioritarias y quedan condicionadas a éstas las de activos y pasivos.

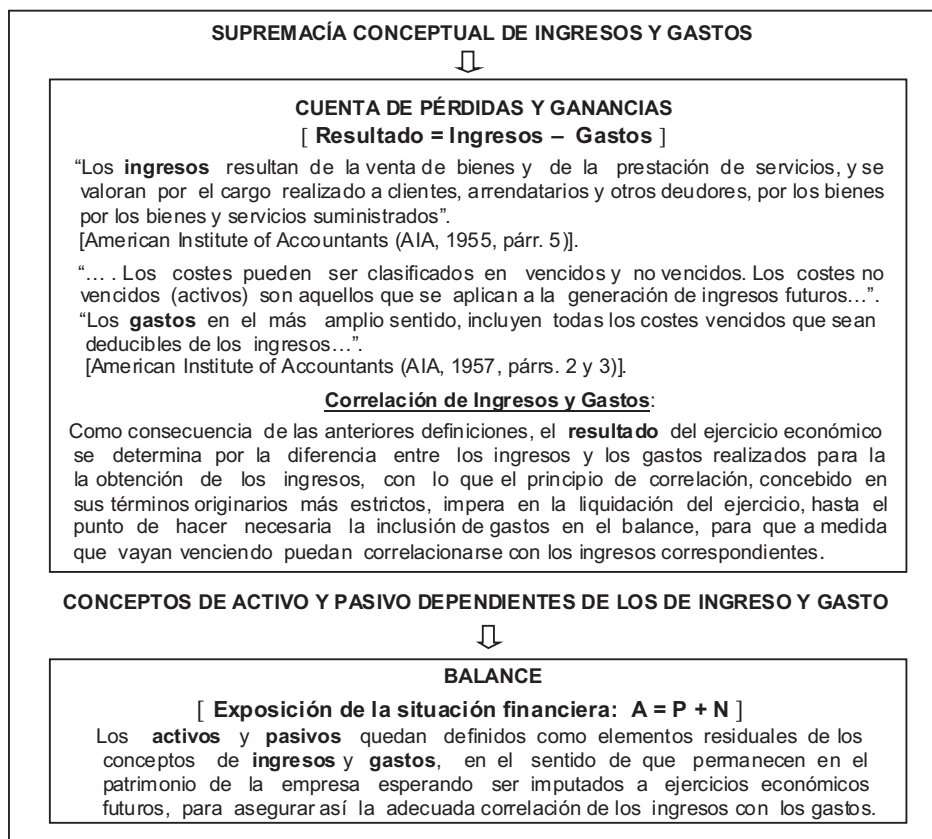
Como vimos en las citas iniciales de este apartado, los planteamientos de Paton y Littleton (1940:67), entre otros, constituyen claros exponentes de este enfoque. Dichos autores manifiestan que “...La cuenta de pérdidas y ganancias informa de la imputación de gastos e ingresos al período, y el balance muestra los costes incurridos que han de ser razonablemente imputados a ejercicios futuros. Sirve, por tanto, como medio para transferir costes no amortizados, los aún no deducidos, y representa el elemento de unión entre sucesivas cuentas de pérdidas y ganancias...”. En el Cuadro 1 recogemos estos planteamientos.

En línea con estas concepciones teóricas, el AICPA (1970, párr. 132) en su *APB Statement* No. 4, contempla las siguientes definiciones de activos y pasivos:

Los Activos son recursos económicos de una empresa que se reconocen y valoran de conformidad

² Puede consultarse el trabajo de García-Olmedo (2001).

Cuadro 1 El resultado contable desde la óptica “ingresos-gastos”



Fuente: Elaborado a partir de los Accounting Terminology Bulletins Nos. 2 y 4 del American Institute of Accountants (AIA), (actual AICPA).

con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Dentro de los activos también se incluyen determinadas cargas diferidas que no son recursos, pero se reconocen y miden de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los Pasivos son deudas de una empresa que se reconocen y valoran de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los pasivos también incluyen ciertos ingresos diferidos que no son obligaciones, pero se

reconocen y miden de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sprouse (1966), denominó a estas cargas e ingresos diferidos que se incluían en el Balance “What-You-May-Call-Its”. Desde entonces en la comunidad contable norteamericana así se designa lo que en España y los países latinoamericanos podría corresponderse con los gastos de constitución y de ampliación de capital, los gastos por intereses diferidos y los ingresos a distribuir en varios ejercicios.

García-Olmedo (2001:50), nos traduce esta insólita expresión como “llámelo-usted-

como-quiera” o “lo-que-sea”, y coincidimos con él al destacar este despropósito del AICPA al considerar como activos a recursos económicos que no lo son, e igualmente, considerar como pasivos a partidas que efectivamente no son deudas.³

Estos planteamientos, con una absoluta primacía del cálculo del beneficio periódico sobre la exposición financiera, suponen la incorporación al balance tanto de cargas como de ingresos diferidos. No obstante, una vez adoptado un determinado modelo de Marco Conceptual, como más adelante estudiaremos, ya no será posible reconocerlos dentro de este estado contable por no satisfacer las definiciones y criterios de reconocimiento correspondientes.

Por otra parte, como se habrá podido comprobar, no estamos sino ante los supuestos de la Teoría Dinámica del Balance de Schmalenbach (1953:47), cuando establece que “el Balance dinámico dispone de un satélite que, en numerosos casos, resulta imprescindible y siempre es útil: la cuenta de pérdidas y ganancias. En la contabilidad por partida doble, esta cuenta empareja siempre con el balance, como una mano con la otra. Ambos están relacionados y cooperan mutuamente a la consecución de un fin uniforme. La cuenta de pérdidas y ganancias muestra, de forma más o menos resumida, los movimientos habidos durante un período contable, y el balance presenta la situación resultante de esos movimientos”.

En definitiva, esta teoría propugna que la finalidad principal del balance no es la de informar la posición financiera de la empresa, sino la determinación de la “economicidad”

³ Sprouse (1978:69), señala que estas partidas son el escollo que prohíbe la reconciliación entre los enfoques “ingresos-gastos” y “activos-pasivos”.

de la misma. De ahí, la denominación de “economicistas” que se atribuyó a los tratadistas, principalmente de países de la Europa mediterránea y latinoamericanos, seguidores de estos planteamientos del influyente autor alemán.

3. El resurgir de los planteamientos de los “Patrimonialistas” con la adopción del enfoque “Activos-Pasivos” -Assets / Liabilities View- del Marco Conceptual

La búsqueda de fundamentos teóricos en las que se apoyen las normas contables es antigua, pero no fue sino hasta la década de los setenta del siglo XX, con el inicio de la emisión de los SFAC por el FASB, cuando se recogen tales planteamientos dentro de lo que conocemos como Marco Conceptual.

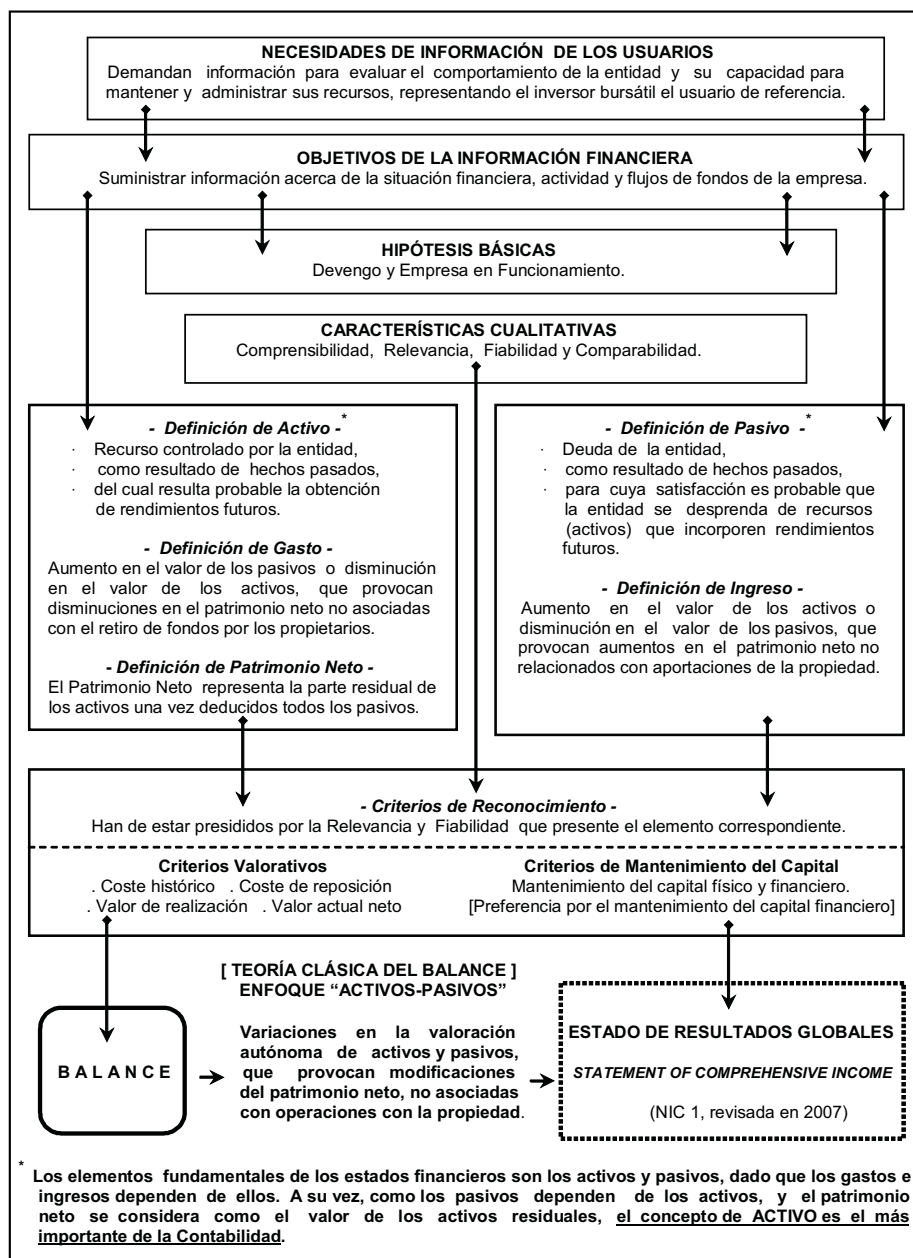
De acuerdo con Gabás (1991:19), “un marco conceptual en contabilidad financiera es: una teoría contable de carácter general que plantea una estructuración lógico-deductiva del conocimiento contable y define una orientación básica para el organismo responsable de elaborar normas contables de obligado cumplimiento”.

En esta estructuración lógico-deductiva del conocimiento contable, las definiciones y criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros están estrechamente vinculados tanto a las necesidades de los usuarios y a los objetivos de la información financiera (primeros términos de la

⁴ Término empleado por Rodríguez Sastre (1953) en el prólogo de la obra de Schmalenbach, publicada originalmente en 1919: *Balance Dinámico* (traducción de la decimoprimera edición alemana), cuando afirma que: “La doctrina dinámica considera al balance como un resumen numérico que tiende a reflejar la ganancia lograda en la explotación del período económico correspondiente. La misión principal no es la fijación del estado patrimonial de la empresa al finalizar el período, y sí, en cambio, la determinación de la *economicidad* de la empresa. La comparación de los balances de los distintos períodos ha de marcar el dinamismo (*movimiento de la economicidad*) de la empresa y orientar así al empresario en sus decisiones”.

Cuadro 2

Itinerario lógico-deductivo a seguir para la definición y el establecimiento de los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros en el Marco Conceptual



Fuente: Elaborado esencialmente a partir del Marco Conceptual del IASB (1989) y la NIC 1 (2007).

deducción), como a las hipótesis básicas de devengo y empresa en funcionamiento y a las características cualitativas de relevancia y fiabilidad. Esto se hace con la pretensión de configurar un modelo de información financiera netamente orientado al suministro de información útil a los interesados en el funcionamiento de la empresa. En el Cuadro 2 quedan recogidos estos planteamientos.

Siguiendo a Túa (2000:189), el itinerario lógico-deductivo del Marco Conceptual se ajusta a los planteamientos actuales de la teoría del conocimiento. Según esta teoría, cualquier formalización es una explicación de la realidad que se lleva a cabo a través de la asunción de las hipótesis correspondientes, para lo cual la lógica normativa, teleológica, o simplemente finalista, en la medida que relaciona medios y fines, es la adecuada al paradigma de utilidad.

Trasladando estos supuestos al contexto de nuestro trabajo, las definiciones y criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros, lejos de quedar vinculados al objetivo de medición del beneficio, característica de épocas anteriores y todavía presente hoy en muchas normas y prácticas contables, se ubican dentro del entramado conceptual del Marco. Esos elementos representan, entre otros, los medios para conseguir la finalidad última, que no es otra, como ya hemos señalado, que la de atender adecuadamente las necesidades informativas del usuario.

Para lograr esta finalidad, el Marco Conceptual ha optado por el enfoque “activos-pasivos” de cara a la determinación del resultado, según el cual las definiciones relevantes son las de activos y pasivos, quedando supeditadas las de ingresos y gastos a aquéllas. En consecuencia, aún reconociendo la importancia del resultado para los usuarios, se pone también énfasis

en el hecho de informar de la auténtica situación financiera de la empresa, libre de interferencias provenientes del cálculo del beneficio con apoyos en principios, reglas y convenciones que no harían sino desvirtuar la consabida dualidad inversión-financiación $A = P + N$.

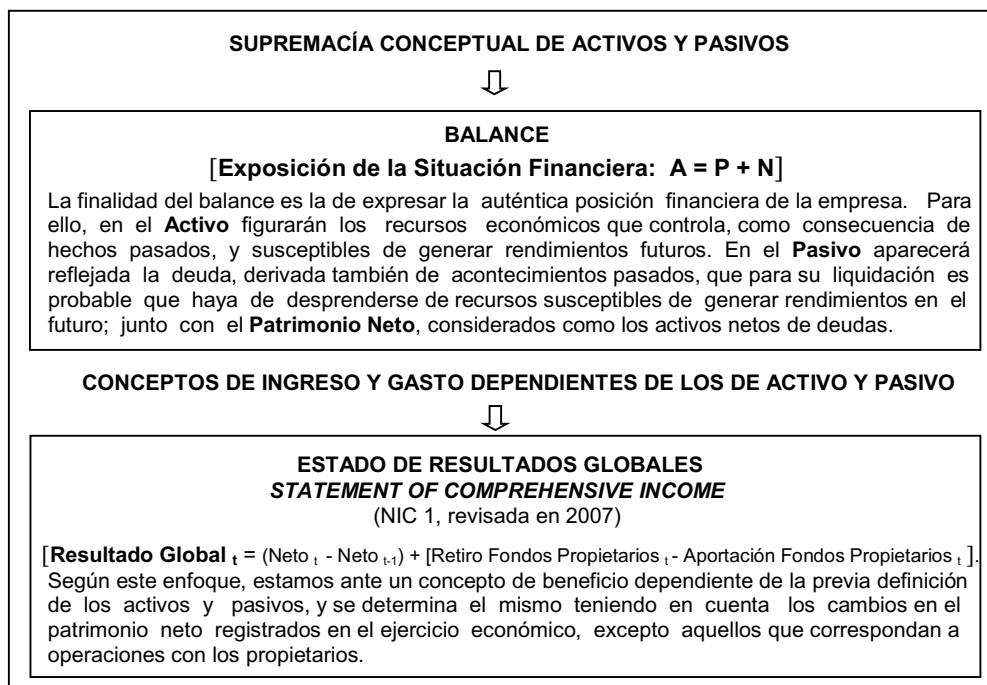
Así, tal como ha quedado recogido en el cuadro 2, en el Marco Conceptual los activos y pasivos se definen de forma autónoma y mucho más precisa que de acuerdo con el enfoque “ingresos-gastos”, con lo que determinados gastos que se activaban o ciertas provisiones no tendrán cabida en el balance por no adecuarse a la definición y criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros. Bajo esta concepción, el resultado contable se determina por el traslado al estado de resultados globales según la NIC 1 (2007), de las variaciones en la valoración autónoma de activos y pasivos que afecten al patrimonio neto y distintos de las operaciones con la propiedad, quedando por tanto los elementos de este estado contable (gastos e ingresos), supeditados al balance.

De acuerdo con Rutherford (1995:95, citado en Storey y Storey, 1998:84), el Marco Conceptual “descansa en el lecho de roca del balance”, y considera que los defensores del enfoque “ingresos-gastos” no han sido capaces de encontrar unas definiciones de los elementos de los estados financieros que sean rigurosas, coherentes y consistentes y que hagan referencia a planteamientos de fondo, y no simplemente a cuestiones referidas al proceso de reconocimiento en sí mismo.

En este sentido, Gonzalo (2000:252), afirma que “el marco conceptual y la preocupación de los teóricos y los prácticos han hecho virar ciento ochenta grados la atención tradicional hacia el resultado de las empresas, cambiándola por un *énfasis mucho más pronunciado por las valoraciones*

Cuadro 3

El resultado contable desde la óptica “activos-pasivos” del Marco Conceptual



Fuente: Elaborado a partir del Marco Conceptual del IASB (1989) y de la NIC 1 (2007).

contenidas en el balance de situación, en otras palabras, ahora se tiende a valorar los activos y pasivos autónomamente, y algunas de sus variaciones se incluyen como ingresos y gastos para determinar el resultado”. En el Cuadro 3 esquemizamos estos planteamientos.

Por su parte, Túa (2000:188), nos indica que “estas ‘novedades’ en los conceptos, que aparentemente pueden parecer banales, han tenido importantes implicaciones para la regulación contable y seguramente la seguirán teniendo en un futuro. Como ejemplo característico puede servir, entre otros, la inclusión por el IASC—actual IASB—, en el activo de los bienes poseídos en arrendamiento financiero por la empresa (NIC 17), o la

consideración como auténticos pasivos de las provisiones (NIC 37), sin olvidar el interesante debate suscitado en torno a la contabilización de los instrumentos financieros (NIC 39)”.

Asimismo, este autor considera que “los cambios en los conceptos son tan grandes o tan pequeños como cada uno quiera considerar”, pero le parecen importantes, dado que “especialmente, ponen de manifiesto que la alteración esencial introducida por el Marco Conceptual en relación con documentos anteriores se inserta de lleno dentro del paradigma de utilidad”.

En la obra de Storey y Storey (1998:76), se señala que el énfasis del FASB en los activos y pasivos de cara a la definición de los

elementos de los estados financieros llegó a ser un tema muy controvertido,⁵ porque puso de relieve las tensiones en el pensamiento y la práctica contables entre dos enfoques esencialmente incompatibles con respecto a la configuración del resultado empresarial, a saber (Hendriksen, 1982:137-171), explica:

El resultado es el incremento en la riqueza de la empresa". (Basado en los cambios de valor de activos y pasivos que afecten al patrimonio neto, excepto operaciones con los propietarios).

El resultado es el indicador del rendimiento *-performance-* de la empresa y de su *management*". (Basado en las transacciones y en el principio de realización bajo el modelo del coste histórico).

Esta controversia, aún con plena vigencia, radicaba en el hecho de que el FASB consideraba que las definiciones de los elementos de los estados financieros son superiores a los criterios de reconocimiento y de valoración o a la revelación de información, lo que lleva aparejado un concepto de beneficio como "incremento de la riqueza empresarial", en un mundo, en parte, reacto a esta concepción. En 1980 se oficializó esta postura al aprobar el SFAC 3.

Interesa resaltar que los planteamientos de este enfoque quedan alineados con la Teoría Clásica o Estática del Balance, la cual propugna que la finalidad del balance es "la fijación de la situación patrimonial, siendo el conocimiento del resultado de la empresa una consecuencia lógica y necesaria del establecimiento de la mencionada situación

patrimonial, ya que dicho resultado viene dado, en definitiva, y a través de toda la mecánica contable, por la diferencia entre dos situaciones patrimoniales consecutivas" (Fernández Pirla, 1974:164-165).

Sin embargo, para que tenga validez la anterior teoría se requiere la existencia de homogeneidad en las valoraciones de los elementos de los estados financieros porque, de lo contrario, en entornos de inestabilidad monetaria seguirá presentando limitaciones.

Para solventar esta insuficiencia en economías con un fuerte proceso inflacionista, como por ejemplo en el caso en Alemania después de la primera guerra mundial, se desarrolló la Teoría Dinámica del Balance de Schmalenbach, ya citada. Esta teoría está centrada en la preocupación por la determinación del beneficio⁶ teniendo en cuenta la inestabilidad monetaria, con lo que el balance representaba un medio más para la consecución de esta finalidad.

Fernández Pirla (1974:170-176), aún destacando los aspectos positivos de la Teoría Dinámica del Balance, indica como inconveniente que ésta: "nos permitirá un conocimiento mucho más real del beneficio del ejercicio, pero el balance formado según la misma no nos ofrecerá necesariamente la auténtica situación de la empresa en períodos de inestabilidad monetaria...", "... porque el balance, de acuerdo con la técnica expuesta *-Teoría Dinámica-*, sigue siendo un conjunto de partidas heterogéneas en su valor, e inexpresivo, por consiguiente, de la auténtica situación hacendal". El autor refiere que "este obstáculo viene a tratar de salvarlo la concepción orgánica o dualista de los

⁵ Controversia que subyació después de la emisión del *Discussion Memorandum* relativo a las definiciones de los elementos de los estados financieros previo a la emisión del SFAC 3 (FASB, 1976).

⁶ Prueba de esta orientación de los estados contables al beneficio la tenemos con la terminología utilizada por los tratadistas defensores de la Teoría Dinámica: "el objetivo del balance es la fijación de la 'economicidad' de la empresa", "teoría del balance de resultados", "la cuenta de resultados balanceada".

balances, que atribuye a la contabilidad y al balance dos objetivos igualmente importantes, relacionados, pero no subordinados: a. Determinación de los beneficios reales y b. Fijación de la auténtica situación económica”, destacando a Schmidt: Die Organische Tageswertbilanz, como uno de los defensores de esta teoría.

No obstante, las anteriores concepciones con un marcado sesgo a favor del cálculo del beneficio no pueden llevar a minusvalorar el protagonismo que ha tenido el enfoque “ingresos-gastos” al aportar muy valiosas soluciones doctrinales a los problemas contables de su época. Pero, en la década de los sesenta del siglo XX el paradigma del beneficio verdadero *-true income-* pierde vigencia para irrumpir con fuerza el paradigma de utilidad, predominante hasta nuestros días, según el cual el objetivo de la información financiera es el suministro de información útil para fundamentar adecuadamente la toma de decisiones económicas por encima de cualquier concepción normativa para la determinación del beneficio.

Gonzalo (1996:572-573), como ya hemos referido, indica que en la alta Edad Media “de la comparación de dos situaciones sucesivas, el comerciante sacaba sus propias conclusiones sobre la marcha del negocio”. De ahí que podemos deducir que el enfoque “activos-pasivos” ya estaba implícito en ese momento histórico, cuando se generaliza la partida doble y la finalidad de la información contable no era otra que mostrar la situación financiera en un momento del tiempo.

Aunque no podemos negar que el enfoque “ingresos-gastos” ha predominado a lo largo de la historia como podemos deducirlo claramente de estas otras afirmaciones ya referidas por el mismo autor “la aparición, coetánea con la revolución industrial de la idea del resultado periódico, así como el

desarrollo derivado, en los dos últimos siglos, de la contabilidad con base en el criterio del devengo (*accrual basis*), opuesto al criterio de caja (*cash basis*) y la necesidad imperiosa de calcular resultados periódicos para poder distribuir dividendos, han colocado en el primer plano de las preocupaciones teóricas y prácticas a los estados de resultados”.

Ahora bien, este autor también nos confirma que en la actualidad, “la batalla por el valor relativo de los estados contables se decanta, al menos en la parte teórica, por los viejos patrimonialistas, que ven en el balance de situación el elemento esencial para seguir la evolución”.

Por otra parte, tal como lo consideran Sprouse y Moonitz (1962), cuyo aporte constituye uno de los apoyos teóricos esenciales del trabajo de Cea (1973:169), en el caso de que los precios futuros se conociesen o pudiesen estimarse con un alto grado de precisión, el resultado contable calculado por comparación entre las posiciones financieras de dos momentos de tiempo consecutivos (enfoque “activos-pasivos”), serían iguales a los determinados al comparar ingresos y gastos (enfoque “ingresos-gastos”). De tal modo, que se podría seguir cualesquiera de estos dos enfoques no siendo necesaria la distinción entre resultados materializados o no materializados (realizados o no realizados).

Sin embargo, como los autores refieren, ante una situación de precios cambiantes tal como evidentemente sucede en la realidad y con carácter general, la tendencia en los modelos de información financiera ha sido diferir el reconocimiento de los resultados hasta el momento de la venta u otro momento apropiado para la realización. Por supuesto, esto conlleva a consecuencias, las cuales podemos considerar limitaciones del más tradicional enfoque “ingresos-gastos” frente al enfoque “activos-pasivos”:

- Los cambios en los precios específicos de partidas individuales, tales como existencias, inmovilizados o inversiones financieras, no se reflejarían hasta que se materializasen, con lo que el beneficio total de los mismos se refleja en el período en que se materializa y no se distribuye entre los períodos en que se va generando, como plantea el enfoque “activos-pasivos”.
- El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias están forzosamente engarzados manteniendo así los distintos elementos por sus costes históricos, aún cuando sus valores actuales sean mayores o menores, pues la valoración se rige por la regla de la materialización, aplicada al cálculo del beneficio y no por la determinación independiente del valor de cada elemento en sí mismo, característica central del enfoque “activos-pasivos”.

4. Conclusiones

A lo largo de nuestro trabajo, hemos puesto de manifiesto la existencia de dos concepciones contrapuestas respecto a la definición y criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros, con los consecuentes efectos en la configuración de los estados contables. Ello obedece, en buena parte, a que las especificaciones y los conceptos contables también son creaciones de la mente humana con la particularidad de que están referidos a entes y sucesos reales vinculados con la ontología realista de base positiva, y sustentados también en ideas con fundamentos próximos a la ontología idealista, de orientación normativa.

El debate suscitado a lo largo del siglo XX y aún en discusión a inicios del siglo XXI, en relación con los supuestos o ideas divergentes que subyacen en el enfoque “activos-pasivos” *versus* enfoque “ingresos-gastos”, no hace sino corroborar las anteriores argumentaciones en

el contexto de la conceptualización en la ciencia contable.

El Marco Conceptual, alejado del objetivo idealista consistente en la búsqueda de un “beneficio verdadero”, se inserta netamente en el paradigma de utilidad, pretendiendo un objetivo, un ideal distinto, cual es el de satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera.

Para alcanzarlo, dentro de su entramado conceptual lógico-deductivo, opta por unas definiciones de los elementos de los estados financieros en las que los activos y pasivos son los fundamentales, dado que los ingresos y gastos dependen de ellos. A su vez, como el concepto de pasivo depende del de activo, y el patrimonio neto es considerado como el valor de los activos residuales, el concepto de activo se convierte en el más relevante de la contabilidad.

Todo ello, junto con unos criterios de reconocimiento presididos por la relevancia y la fiabilidad que presente el elemento en cuestión, conducen a configurar un balance que expresa en su concepción más genuina la dualidad inversión-financiación concretada en la consabida ecuación $A = P + N$. Así, queda libre de interferencias tendentes al “cálculo correcto del beneficio”, basadas en la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos en sus términos originarios más estrictos, en una concepción legalista del principio de registro, y en los principios de prudencia y del coste histórico, representando los pilares esenciales sobre los que se han edificado los modelos de información financiera durante el siglo XX.

Estos enfoques del Marco Conceptual suponen un retorno a los planteamientos de la teoría clásica o estática del balance, propugnada por los patrimonialistas y revela el ocaso de los supuestos de la teoría dinámica del balance. Teoría esta defendida por los

economicistas con notable influencia en los modelos de información financiera a lo largo del siglo XX.

Las NIIF del IASB, y en particular la NIC 1 *Presentación de estados financieros* que ha sido revisada en el año 2007 y entra en vigor el primero de enero de 2009, no son sino una concreción de la lógica finalista que caracteriza al Marco Conceptual. En consecuencia, los estados financieros formulados conforme a las normas internacionales, posicionadas como hemos constatado del lado de la teoría clásica del balance, están en mejores condiciones de cubrir los objetivos de la información financiera y satisfacer así de forma adecuada las necesidades de los interesados en el funcionamiento de la empresa y, en especial, las del inversor bursátil quien es considerado como usuario de referencia.

Por otra parte, queremos resaltar que con la reforma de los modelos contables para adaptarlos al cuerpo normativo del IASB, particularmente los de Europa Continental y los latinoamericanos caracterizados por el sesgo histórico hacia la protección patrimonial de acreedores y la elaboración de una información con propósitos fiscales, desaparecen del Balance elementos propios de la teoría dinámica o del enfoque “ingresos-gastos”. Entre estos elementos podemos destacar determinadas provisiones que no representan auténticos pasivos, los gastos de constitución y de ampliación de capital, los gastos por intereses diferidos y los ingresos a distribuir en varios ejercicios, para que así dicho estado contable exprese en su concepción más genuina la dualidad inversión-financiación de acuerdo con el enfoque “activos-pasivos” coincidente a su vez con los planteamientos de la Teoría Estática o Clásica y, de este modo, quede exento en nuestro entorno de influencias conducentes al cálculo del beneficio.

Por último, la incorporación del itinerario lógico-deductivo del Marco Conceptual, y dentro de éste las definiciones de los elementos de los estados financieros a los cuerpos normativos a escala internacional con un claro posicionamiento a favor de la teoría estática del balance, contribuirá a desterrar definitivamente de la docencia de la contabilidad en nuestras aulas universitarias, si no lo ha hecho ya, aquella definición de antaño según la cual “se consideran activos al conjunto de bienes y derechos propiedad de la empresa”. Indudablemente, este es un argumento propio de un sistema contable legalista inclinado hacia el control de la empresa y que va perdiendo claramente posiciones a favor de otro modelo de información financiera más orientado al suministro de información relevante al inversor.

5. Referencias

- American Institute of Accountants (AIA), (actual AICPA). (1955). Committee on Accounting Terminology. Accounting Terminology Bulletin No. 2. *Proceeds, Revenue, Income, Profit and Earnings*. New York United States.
- _____. (1957). Committee on Accounting Terminology. Accounting Terminology Bulletin No. 4. *Cost, Expense and Loss*. New York United States.
- American Institute of Certified Public Accountants, AICPA. (1970). APB Statement No. 4. *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. New York United States.
- Cea García, J.L. (1973). “Los Principios de Valoración en la Doctrina Contable: su Aplicación”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 4, Madrid.
- Fernández Pirla, J. M^a. (1974). *Teoría Económica de la Contabilidad*. Madrid: Editorial ICE. Octava edición.
- Financial Accounting Standards Board, FASB (1976). *Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of*

- Financial Statements and their Measurement*. Discussion Memorandum, FASB. Norwalk United States.
- Gabás Trigo, F. (1991). *Marco Conceptual de la Información Financiera*. AECA. Madrid España.
- García-Olmedo Domínguez, R. (2001). *Esplendor y Ocaso del Principio de Correlación (El Declive del Principio de Correlación de Ingresos y Gastos tras la Generalización de un Determinado Modelo de Marco Conceptual)*. Premio "Carlos Cubillo Valverde" para Trabajos Cortos de Investigación en Contabilidad (III Edición). Convocado por ASEPUC en colaboración con el ICAC, Ministerio de Economía, ICAC. Madrid España.
- Gonzalo Angulo, J. A. (1996). *La Propuesta para 'dar Valor a los Informes de las Empresas' (MCRV): Posibilidades de Implantación en España de una Contabilidad a Valores de Mercado*. En Ensayos sobre Contabilidad y Economía, en Homenaje al Profesor Ángel Sáez Torrecilla. Tomo II. Contabilidad de Gestión y Economía Financiera. ICAC. Madrid España, 571-589.
- _____. (2000). Criterios de Valoración y Mantenimiento del Capital. En Túa, El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y Comentarios. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA. Madrid España, 225-261.
- Hendriksen, E. S. (1982). *Accounting Theory*. Homewood United States: Richard D. Irwin Inc. International Edition. Fourth edition.
- International Accounting Standards Board, IASB. (1989). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. En International Financial Reporting Standards. Bound Volume 2008. IFRS®, IASB, IASC Foundation. London England.
- _____. (2007). *IAS 1. Presentation of Financial Statements*. En International Financial Reporting Standards. Bound Volume 2008. IFRS®, IASB, IASC Foundation. London England.
- Paton, W.A. y Littleton, A. C. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association, AAA. Chicago United States.
- Rodríguez Sastre, A. (1953). *Prólogo de la Obra de E. Schmalenbach (1953) Balance Dinámico*. Traducción de la Undécima Edición Alemana. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, ICJCE. Madrid España, 7-16.
- Rutherford, B. (1995). *Accountancy Issues They Manipulate. You Smooth. I Self-Hedge: Perhaps the World's Finest Know a Thing or Two After All. Accountancy Issues*. *Accountancy*, June, (95).
- Schmalenbach, E. (1953). *Balance Dinámico*. Traducción de la Decimoprimer Edición Alemana. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, ICJCE. Madrid España.
- Schmidt, F.(1927). *Die Industriekonjunktur – Ein Rechenfehler. The Business Cycle—a Calculation Error. Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 4, (1-29), (87-114), (165-199).
- Sprouse, R. T. (1966). *Accounting for 'What-You-May-Call-Its'*. *Journal of Accountancy*, (45-53).
- _____. (1978). The Importance of Earnings in the Conceptual Framework. *Journal of Accountancy*, (64-71).
- Sprouse, R. T. y Moonitz, M. (1962). *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*. Accounting Research Study No. 3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). New York United States.
- Storey, R. K. y Storey, S. (1998). *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards, Special Report*. Financial Accounting Series, FASB. Norwalk United States.
- Túa Pereda, J. (2000). *Principios Contables Versus Hipótesis Básicas*. En Túa, El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y Comentarios. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA. Madrid España: 161-19