

***El Método operativo contable
y los principios de Contabilidad //***
***Accountancy operative method
and accountancy principles***

ANTONIO CONESA DUARTES

*Profesor doctor de Contabilidad del Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.*

RESUMEN:

El presente trabajo, de naturaleza fundamentalmente teórica, trata de analizar, en primer lugar, de forma sintética la compleja problemática de medición y valoración que presenta la aplicación del método operativo contable, en el marco del sistema contable empresarial y, en consecuencia, expone brevemente las principales limitaciones, tanto objetivas como subjetivas, que supone la aplicación de las diversas funciones que lo integra. En segundo lugar se pretende exponer y explicar las razones que justifican la existencia de un cuadro sistemático de principios contables en relación con el método contable, tanto si poseen una naturaleza legal como profesional, para, por último, comentar brevemente las razones que han propiciado su alumbramiento en nuestro Derecho contable.

The present work, mainly theoretical, is trying to analyze, first of all in a synthetic way the complex problem of measure-valuation related to the application of the accountancy operative method, inside the enterprise accountancy system and consequently shows what are the main limits, -objetives and subjective- that comes together with the use of the differents functions that build it.

In second place there is a aim to expose the reasons that justify the existence of a systematic frame of accountancy principles, as much as they have a legal or professional nature. And finally, study the reasons that have conducted to born then in our accountancy law.

EL MÉTODO OPERATIVO CONTABLE Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Es de todos conocido que la Contabilidad se ocupa, tanto de la determinación de la situación económica-financiera de la unidad económica, como del proceso de generación del resultado, para ello la misma sigue un método operativo propio cuyas funciones se ven orientadas por los denominados principios contables.

Para la consecución de los fines indicados, que el profesor Requena (1981), p. 150, sintetiza en un fin genérico único –"la determinación de la situación de la unidad económica y su evolución en el tiempo", la Contabilidad suministra la información necesaria a través de un sistema que, según el profesor Calafell (1961), p. 88., utiliza los métodos inductivo y deductivo, a la vez que un tercero que el autor denomina intermedio, sistema que da lugar a los respectivos subprocesos inductivo, deductivo e intermedio, que configuran el llamado proceso metodológico contable integral.

Es en el marco del subproceso inductivo donde fundamentalmente nos centraremos; al estar ligado todo sistema contable a unos "objetivos específicos o necesidades de información dadas" Piedra (1993), p. 34, éstos inciden necesariamente en el referido subproceso inductivo, ya que fijan las reglas contables o hipótesis específicas que deben seguirse para captar, interpretar, simbolizar, medir y valorar la realidad objeto de observación; y, mediante el desarrollo de las funciones de representación, coordinación y agregación, llegar a la confección del balance, cuenta de resultados y demás estados contables.

Estos estados contables son, en definitiva, y por aplicación de las funciones descritas, información sintetizada de la realidad económica; el análisis tanto retrospectivo como prospectivo de los mismos a través del subproceso deductivo "revela la varia realidad económica en todos sus aspectos, constituyendo además el verdadero proceso de análisis contable" Calafell (1961), p. 88. Esto nos permite obtener una información revelada que oriente la gestión y, consiguientemente, la toma racional de decisiones.

En definitiva, como señala el profesor Rodríguez Ariza (1990), p. 147, la Contabilidad, atendiendo a su propio objeto de estudio, "se ocupa, dada la práctica imposibilidad de alcanzar un conocimiento inmediato o directo de la compleja realidad económica, de establecer el método más adecuado para desarrollar la actividad cognoscitiva de la misma; de ahí que precise de un sistema suficientemente adecuado que permita explicitar lo más correctamente posible la información deseada, para lo cual ha de desarrollar una serie de funciones: captación, medida, valoración, representación, coordinación, interpretación y agregación".

La complejidad de los hechos y fenómenos de la realidad objeto de observación y el carácter subjetivo de algunas de tales funciones (principalmente la

de valoración), pueden sesgar, en algunos casos, la representación de la misma y, en consecuencia, la formulación de los estados contables.

Así, en la función de captación, de acuerdo con Ferrater (1965), p. 566, sucede que, al aprehender el objeto, el sujeto puede tener un conocimiento verdadero o falso del mismo según cómo lo represente.

En la función de medición, cuando ésta es derivada, se establecen "dos fases de ejecución: medida física de la magnitud, simple o compuesta, de la que depende la principal y, transformación de aquéllas en ésta a través de la expresión funcional que las ligue: lo que generará, a su vez, otras dos posibilidades de error, correspondientes a las dos fases citadas" Requena (1977), p. 139.

Pero es en la función de valoración donde la mayoría de los autores coinciden al señalar su gran complejidad, y, en consecuencia, el alto grado de subjetividad que presenta. Baste señalar, tal como dice el profesor Requena (1977), p. 195, que "la valoración económica resulta eminentemente subjetiva como consecuencia del conjunto de factores que, condicionando el precio de los bienes, hacen que éste no sea de carácter unívoco, es decir, una propiedad intrínseca de los mismos, sino el resultado de las diversas circunstancias de espacio y tiempo, propiedades físicas y técnicas, gustos, etc., que los definen".

Tampoco la función de representación está exenta de dificultades. Centrándonos solamente en la medición nominal que toda representación conlleva, tenemos que un cuadro de cuentas permite "la posibilidad de discriminación de identidades y diferencias, por la asignación de diferentes numerales a diferentes objetos, en forma tal que se asigne también, siempre, el mismo numeral al mismo objeto" Requena (1977), p. 123. Por ello es necesario la interpretación a los efectos de discriminar y asignar numerales. Sin embargo, esta interpretación no está exenta de confusión, ya que, como indica el profesor Cañibano, "incluso dentro de un mismo Plan de Cuentas se presentan casos de ambigüedad, toda vez que denominaciones distintas hacen relación a hechos que pueden ser considerados como idénticos" Cañibano (1979), p. 252.

Por último, en la función de agregación contable "no existe un único modelo de representación de ese agregado contable que constituye la cuenta de pérdidas y ganancias, sino casi tantas como autores se han ocupado del tema" Rodríguez (1990), p. 240; en consecuencia, podemos confeccionar tantos estados contables como divisiones realicemos del conjunto de cuentas que representen la realidad económica de la empresa, siempre, claro está, que produzcan una información útil.

La relatividad que entraña la aplicación del método contable presenta, indudablemente, una nota de incertidumbre en la elaboración de la información contable. Sin embargo, entendemos que esta incertidumbre no es óbice para alcanzar un grado adecuado o útil de veracidad y representatividad en la información, pues "relatividad no significa arbitrariedad", pero se hace preciso una adecuada instrumentación, así como la aplicación de criterios "ad-hoc",

que permitirán, independientemente del consustancial relativismo, obtener conclusiones suficientemente válidas. Rodríguez Ariza (1990), p. 236. Así, pues, si la información contable se elabora de acuerdo con un conjunto de normas o criterios racionales que presten la necesaria uniformidad, se puede evitar la discrecionalidad en la obtención de las respectivas magnitudes contables y alcanzar un grado de veracidad y rigurosidad adecuado, por ello los principios contables orientan las funciones del método contable, al objeto de reducir el sesgo que se origina por el alto grado de subjetividad que presentan la aplicación de algunas de las funciones señaladas.

A este respecto habrá operaciones que presentan una única razonabilidad en el marco de los principios contables adoptados y, en otras "cabrá pluralidad de planteamientos u ópticas, todos ellos con un respaldo más o menos sólido en cuanto a su racionalidad subyacente, con lo cual la solución incorporada como principio contable para esta clase de hechos supondrá una elección concreta, dentro de las hipótesis racionales alternativas que pueden esgrimirse respecto a su naturaleza económico-financiera". Cea (1989), p. 35.

El fundamento de este sistema de normas o criterios descansa en un doble proceso: uno generado dentro de la doctrina contable, que es la que, en definitiva, marca las pautas evolutivas de la Contabilidad; y otro generado dentro de la propia comunidad profesional. Al hilo de lo expuesto debemos tener bien presente, como escribe el profesor Cea (1985), p. 534, "que habiendo sido la contabilidad empresarial tradicionalmente una actividad principalmente empírica, alejada en consecuencia de un análisis riguroso de los fundamentos teóricos de la realidad subyacente, no es extraño que las soluciones contables habitualmente manejadas dentro de las comunidades profesionales o reconocidas en los ordenamientos legislativos, arrastren el peso o la inercia de lo que se ha venido haciendo, con lo que existe el peligro evidente de que el contenido de algunos de los principios contables al uso no puedan soportar satisfactoriamente el juicio de racionalidad económica, al ser sobre todo producto o patrimonio genuino de las tradiciones profesionales".

Según el profesor Cañibano (1983), p. 5, este peligro de falta de racionalidad económica de los principios contables es consecuencia del inevitable retraso entre su formalización doctrinal y su posterior aprehensión, pues, por una parte y de forma voluntaria, la comunidad profesional los ha llamado "principios de contabilidad generalmente aceptados", y por otra, las propias autoridades públicas, mediante su incorporación a códigos legislativos de obligada observancia, los denomina, precisamente, "principios contables".

La aceptación de los logros obtenidos por la doctrina contable por el ámbito gubernamental se manifiesta en los respectivos Planes de Cuentas, los cuales, formulados inicialmente por la doctrina, se encuentran en la actualidad perfectamente asimilados por la profesión contable y, además, incorporados al propio derecho positivo en la mayoría de los países de nuestro entorno.

Sin embargo, es necesario precisar, haciéndonos eco de lo indicado por el profesor Tua (1993), p. 596, que los principios contables no se encuentran en la teoría general; constituyen, por el contrario, elementos del itinerario lógico a través del cual se construye el sistema contable para la empresa.

Consecuentemente, los principios contables son mutables porque la realidad sobre la que se aplican no es permanente ni universal, sino evolutiva; están, por tanto, vinculados al entorno empresarial, que da la razón de su existencia.

En este sentido el profesor Cea (1985), p. 529, precisa que "los principios contables son el conjunto de convenciones concretas, más o menos racionales, más o menos coactivas o voluntarias, respecto a la captación, denominación, codificación, representación, medición y valoración de las diferentes transacciones empresariales".

Es evidente que la existencia de un conjunto de principios contables facilita la uniformidad de la información suministrada por el proceso contable, presentando, indudablemente, la doble ventaja de permitir la comparabilidad de la misma y de evitar al máximo la discrecionalidad en su elaboración.

De todas formas, lo fundamental no son los principios contables en sí mismos, sino el objetivo que con ellos se persigue, que en el marco de nuestro Derecho contable se concreta en la obtención de la imagen fiel de la empresa, debiendo abandonarse aquél o aquéllos cuya aplicación pueda resultar contraria a tal objetivo general. No obstante, este abandono no está exento de dificultades, porque desde un punto de vista legal habrá que probar que la información contable así elaborada es la que más se aproxima a la imagen fiel mencionada.

Así pues, a la vez que ofrece indudables ventajas, la existencia de un conjunto sistemático y ordenado de principios contables posee una gran desventaja, a saber, la posible falta de idoneidad para representar la imagen fiel de la empresa.

Son muchos los autores que han criticado esta carencia, sobre todo con respecto al principio del precio de adquisición. En este contexto destacamos por su generalidad la aseveración del profesor Iglesias (1992), p. 4: "la información que suministra la contabilidad financiera, al determinarse por aplicación de los principios contables de general aceptación no satisface todas las necesidades de la toma de decisiones, aun cuando el decisor conozca perfectamente los principios y los criterios de valoración aplicados, porque dichos principios se apoyan en postulados que impiden captar la realidad".

Si adoptamos el criterio tradicional del precio de adquisición o coste histórico, "toda la formulación contable reside en el postulado fundamental de la permanencia en el patrón monetario de medida, es decir, en la estabilidad monetaria. Cuando ésta se altera, la Contabilidad pierde su significado, su función representativa, y pasa a exponer un conjunto heterogéneo de valores no comparables entre sí, porque vienen expresados en distintas unidades moneta-

rias de medida que están dadas por diversos poderes de adquisición del dinero correspondiente a las fechas en que fueron realizados las inversiones" Fernández (1970), p. 371. Es por ello por lo que a toda la problemática que representa la elección del factor de conversión, cuya fijación constituye el centro de la teoría de la valoración, habrá que añadirle una nueva, ya que es constatable que, en la actualidad, toda economía se encuentra sujeta a procesos inflacionarios que desvirtúan la representación de las magnitudes contables.

Esto supone, en palabras del profesor Rodríguez (1990), p. 176, "que el criterio valorativo contable tradicionalmente utilizado, el del coste histórico, haya entrado en crisis, en tanto no se ocupa de que, en el momento presente, los precios empleados se encuentren o no próximos a la realidad. Dicha norma valorativa exclusivamente encuentra validez en situaciones de total ausencia de alteraciones monetarias. En tanto existan variaciones en los niveles de precios, tanto generales como relativos -supuesto, por otra parte, normal en nuestros días-, deja de ser una herramienta útil a la instrumentación contable. Su permanencia como criterio valorativo sólo encuentra justificación en el alto grado de "objetividad" que presenta desde un punto de vista legal".

Podemos apreciar, en vista de lo comentado, que la función de valoración presenta una compleja problemática que, en opinión del profesor Calafell (1972), p. 146, convierte a la Contabilidad en "una ciencia de valores y como tal, subjetiva en grado sumo. Pero esto ocurre, no por la operatoria contable, sino por la operatoria económica y de los métodos de decisión" Calafell (1972), p. 146.

Esta situación ha supuesto que se hayan planteado por parte de la doctrina nuevas propuestas que reduzcan o eliminen los problemas señalados de la necesaria homogenización de magnitudes en la Contabilidad.

De entre ellas cabe mencionar, siguiendo al profesor Cañibano (1979), p. 115, las de autores como Edward y Bell, Sprouse y Moonitz, Sterling, Chambers, Cea, y la de diversos organismos como el American Accounting Association, y, en nuestro país, los documentos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. En esta misma línea es de destacar la propuesta de "Contabilidad Multidimensional" del profesor Ijiri, en la cual se renuncia a la utilización de la función de valoración.

Por otra parte, a nadie se le oculta que actualmente la representación contable se realiza a través de magnitudes expresadas en términos monetarios, por lo que forzosamente es necesario proceder a la transformación homotética de las medidas físicas, previa determinación de los precios aplicables a los flujos y fondos de las magnitudes contables.

Esta complejidad en la determinación de los precios a aplicar hace sentir, tanto en el ámbito profesional como doctrinal, la necesidad de contar con un conjunto de principios y normas que permitan eliminar el "subjetivismo, inherente a todo proceso de valoración" Rodríguez (1990), p. 174.

Como señalan las profesoras Blanco y Martínez (1984), p. 290, "la importancia de la problemática valorativa ha motivado una preocupación general por la definición de convenciones y normas que pudieran aplicarse en todo momento y circunstancias".

En este mismo sentido se manifiestan multitud de autores, unos, procedentes del ámbito profesional, y otros, del doctrinal, sobre la necesidad de contar con un conjunto de principios y normas que garanticen el mayor grado de objetividad y veracidad en la función de valoración.

En nuestro país esta necesidad ha sido satisfecha, desde una perspectiva global y moderna, recientemente a través de la regulación legal de los principios y normas contables –al igual que sucede con la privada–, y es motivada más por obligaciones legales impuestas que por el propio desarrollo y dinamismo del Derecho contable, el cual se ha ocupado prioritariamente de la visión legalista de la Contabilidad, a la que ha utilizado como instrumento supeditado a la protección de los intereses de las personas y entidades vinculadas con la unidad económica, olvidándose de las necesidades informativas de la propia empresa y del entorno donde desarrolla su actividad.

Esta falta de desarrollo legal de los principios contables, se debe a que las disposiciones que regulaban la Contabilidad, recogidas en la antigua redacción del título III del Código de Comercio, a pesar de la reforma sufrida en el año 1973, no definía un cuadro sistematizado de principios contables y normas de valoración–, y, tampoco las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada, subsanaban la falta de sistematización de los principios contables del citado título III.

Sin embargo, esta falta de sistematización ha sido solucionada con ocasión de la adaptación de nuestro derecho societario a las correspondientes Directivas Comunitarias, adaptación que se ha realizado plenamente mediante la Ley 19/1989, de 25 de julio de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades.

Por último, es necesario indicar que la laguna legal a nivel de principios contables que presentaba nuestro Código de Comercio antes de la reforma-adaptación a la IV Directriz Comunitaria, fue en parte solventada a través de la aplicación voluntaria del Plan General de Contabilidad de 1973. No obstante, es a partir de la aprobación del Plan General de 1990, mediante la derogación del antiguo, cuando se configura de manera sistemática y clara el itinerario lógico que toda emisión de principios contables debe respetar en el marco de las características señaladas en el mismo, estableciendo, de una parte, los requisitos exigidos a la información contable al señalar el apartado 10º de la introducción al mismo, que la información suministrable debe ser: Comprensible, Relevante, Fiable, Comparable y Oportuna, y, de otra, el objetivo de imagen fiel del patrimonio, situación financiera y de los resultados como aquel al que debe tender la aplicación de los principios contables emitidos.

BIBLIOGRAFÍA

BLANCO DOPICO, M.I. y MARTÍNEZ MÍGUEZ, M.C. (1984): "Los principios de contabilidad: análisis y perspectivas contables y fiscales". *Técnica Contable*. N. 428-429, pp. 289-305

CALAFELL CASTELLO, A. (1961): "Concepto y contenido actual de la Ciencia de la Contabilidad". *Técnica Económica*, pp. 88-92.

CALAFELL CASTELLO, A. (1972): "El Plan General de Contabilidad de España: análisis y perspectivas". *Crónica Tributaria*. N. 3, pp. 146-147.

CAÑIBANO CALVO, L. (1979): *Teoría Actual de la Contabilidad*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

CAÑIBANO CALVO, L. (1983): *Curso de Auditoría Contable*. Madrid. I.C.E.

CEA GARCÍA, J.L. (1985): "La racionalidad económica en los principios contables y las operaciones financieras a largo plazo". *Española de Financiación y Contabilidad*. N. 48, pp. 527-613.

CEA GARCÍA, J.L. (1989): *Sobre el deber ser y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Madrid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Monografía N. 3.

Código de Comercio de 30 de mayo de 1829 y Ley de Reforma de 21 de julio de 1973.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M^a. (1970): *Teoría Económica de la Contabilidad*. Madrid. I.C.E.

FERRATER MORA, J. (1965): *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires. Sudamericana.

IGLESIAS SÁNCHEZ, J.L. (1992): "Insuficiencia de las cuentas anuales para reflejar la realidad económica". *Partida Doble*. N. 517, pp. 1-20.

Ley 19/1989, de 25 de julio de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades.

PIEDRA HERRERA, F. (1993): "Transacciones económicas subyacentes en la representación contable del beneficio o pérdida en operaciones de compra venta". *Actualidad Financiera*. N. 3, pp. 32-38.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M^a. (1981): *Epistemología de la Contabilidad como Teoría Científica*. Málaga. Universidad de Málaga.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M^a. (1977): *La Homogenización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*. Madrid. I.C.E.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1990): *La Agregación en Contabilidad*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

TUA PEREDA, J. (1993): "La investigación en Contabilidad: una reflexión personal". *Técnica Contable*. N. 526, pp. 585-612.