

Doc. 058/1992

JOSE LUIS GARCIA SUAREZ

**Los principios contables en un entorno de
regulación**

LOS PRINCIPIOS CONTABLES
EN UN ENTORNO DE REGULACION

José Luis García Suárez
Doctor en Ciencias Económicas
y Empresariales
Departamento de Administración
de Empresas y Contabilidad

INDICE

1.- INTRODUCCION	1
2.- NATURALEZA DE LOS "PRINCIPIOS CONTABLES"	2
3.- HIPOTESIS AMBIENTALES: DESCRIPCION DEL ENTORNO EN EL QUE SE ENUNCIAN LOS "PRINCIPIOS CONTABLES"	6
4.- EL ENTORNO DE LA ECONOMIA REGULADA	12
5.- HIPOTESIS AUXILIARES Y ADAPTACION DE PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS	21
6.- COMENTARIOS FINALES	25
NOTAS	28
BIBLIOGRAFIA	29

1.- INTRODUCCION

Tanto en las industrias sometidas a regulación, como en el resto de empresas en general, la confección y posterior publicación de los estados financieros constituye la principal correa de transmisión para facilitar información, tanto sobre los recursos económicos de la entidad en un determinado momento, como sobre las posibles variaciones en la naturaleza y el valor de dichos recursos al trasladarnos de un ejercicio a otro.

Lograr que la información presentada observe los requisitos de veracidad y fiabilidad, de modo que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la auténtica situación patrimonial, económica y financiera de las empresas, depende en última instancia de que los mismos se elaboren atendiendo a unos principios contables claramente definidos.

La pregunta que subyace a raíz de estos comentarios es hasta qué punto puede justificarse la existencia de unos principios contables con validez general para todo tipo de empresas. La importancia estratégica que adquiere la respuesta que demos a esta cuestión, dado que los principios contables actúan como instrumentos que evalúan la calidad de la información

presentada en los estados financieros (o en una parte de los mismos), nos obliga a detenernos en ella y hacer algunas reflexiones previas que nos permitan una aproximación de la noción del término "Principios Contables".

2.- NATURALEZA DE LOS "PRINCIPIOS CONTABLES"

Los llamados "Principios Contables Generalmente Aceptados" aparecen con la regulación contable y están íntimamente vinculados con la práctica profesional, siendo éste el motivo por el que surge la noción de habitualidad como criterio determinante para el establecimiento de los principios contables, lo cual, unido a la necesidad de su reconocimiento y aprobación por parte de un organismo o institución profesional competente, les confiere su condición de principios "generalmente aceptados". Con posterioridad, el estudio de los principios contables tiende a llevarse a cabo desde un óptica epistemológica. Como señalan los profesores Cañibano, Tua y López (Cañibano et al., 1985, págs 295-296), en una primera aproximación a la definición del concepto que nos ocupa confluyen dos ópticas o vertientes que lo configuran desde dos puntos de vista que, si bien no son enteramente dispares, tampoco son totalmente coincidentes:

- El que tiene su origen en la regulación contable de índole profesional y, por tanto, en los organismos encargados de la misma.

- El que se asienta en la epistemología contable, es decir, en la teoría del conocimiento de la ciencia de la contabilidad.

Así pues, el término "principio" encuentra sus orígenes en la praxis profesional y posterior regulación contable producida por diversas instituciones y asociaciones profesionales. Bajo esta noción amplia, el concepto se ha venido empleando para referirse, tanto a los fundamentos básicos de la disciplina contable como a las reglas concretas utilizadas en la práctica. Por el contrario, desde la óptica de la epistemología contable, los principios contables se configuran como uno de los escalones o fases que constituyen el proceso lógico-deductivo de elaboración de un sistema contable y que podemos sintetizar del siguiente modo (Cañibano et al., 1985, pág. 301):

- 1) Descripción de los rasgos o características esenciales del entorno en que ha de operar el sistema contable.
- 2) Descripción de los rasgos o características esenciales del propio sistema.
- 3) Derivación de reglas congruentes con los anteriores puntos.

Según esto los principios contables se situarían en la tercera de las etapas mencionadas, siendo el resultado y la consecuencia de los restantes elementos implicados en el proceso lógico-deductivo. Se enmarcan en el

ámbito normativo de la ciencia contable y, de acuerdo con ello, pueden definirse como sigue: un principio contable es una "macrorregla general, vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivada de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico y cuya validez descansa en:

- Su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula;
- Su congruencia tanto con el entorno en que se desenvuelve dicho sistema como con sus propósitos;
- Su sustento en un itinerario lógico, que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable" (Cañibano et al., 1985, págs. 305-306).

Las dos visiones del término "principio contable" que hemos analizado sucintamente no presuponen que mantengamos la persistencia de un doble significado de este concepto en la disciplina contable. Simplemente hemos reflejado que el origen del mismo se encuentra en la praxis y en el proceso de regulación profesional que surge a partir de la misma, sin seguir un proceso lógico que confiere carácter científico a nuestra disciplina. Nuestra concepción de los principios contables se asienta en el ámbito epistemológico,

que nos permite atenderlos como el resultado de un proceso lógico de inferencia inductivo-deductivo con base en la teoría general de la contabilidad, situados en el ámbito de las teorías normativas¹.

Los principios contables, en cuanto enunciados teóricos generales, se manifiestan como guías de actuación general coherentes con los rasgos preestablecidos en las anteriores etapas del proceso deductivo. Estas macrorreglas constituyen los pilares básicos que sustentan el armazón lógico del sistema y que deben inspirar reglas y/o normas prácticas más detalladas que habrán de emplearse en el tratamiento de problemas contables específicos.

Dadas las características peculiares del entorno en que se desarrolla la regulación, nos interesa de manera muy especial analizar los postulados ambientales para los cuales se han definido los principios contables en la actualidad, y que van a condicionar de manera importante los objetivos, las características y los requisitos de la información financiera.

3.- HIPOTESIS AMBIENTALES: DESCRIPCION DEL ENTORNO EN EL QUE SE ENUNCIAN LOS "PRINCIPIOS CONTABLES"

Como ya hemos repetido en varias ocasiones, la elaboración de los principios contables se apoya en una metodología deductiva, a través de un proceso lógico que se inicia con la descripción de las variables que configuran el entorno en el cual se desenvuelve el sistema contable empresarial, marco de referencia al cual se dirige nuestro estudio.

La determinación de las hipótesis ambientales constituye una fase puramente postulacional en la elaboración de unos principios generales a partir de los cuales poder establecer reglas o normas concretas de aplicación que, inspirándose en aquéllos, permitan dar adecuada solución a los problemas concretos que se presenten en los diversos campos de aplicación de la Contabilidad (A.E.C.A., Doc. N°1, 1980, pág 16).

Bajo la óptica de la epistemología contable, estos postulados descriptivos del entorno no son autoevidentes o tautológicos, sino que se trata de verdades empíricas, cuya validez descansa en su aptitud para describir el entorno. Por tanto, es preciso matizar que (Cañibano et al., 1985, pág 302):

- Los postulados contables, descriptivos del entorno, no son autoevidentes, tautológicos o indemostrables, sino que, por el contrario, son verdades empíricas, existenciales y rebatibles que han de ser contrastadas en la realidad, verificando su validez, que descansa en su aptitud para describir el entorno económico;

- Tampoco son leyes universales, inmutables o absolutas, sino que se refieren sólo a un sistema económico concreto y pueden variar en el tiempo y en el espacio, en la medida en que se altere aquel sistema económico. Consecuentemente, en tanto cambie o evolucione el marco económico general y el postulado de entidad en particular, se justifican variaciones en las reglas contables.

Junto con los supuestos relativos al entorno económico "general" de la Contabilidad, hemos de destacar un tipo particular de hipótesis ambientales que merecen atención especial dado el tema que nos ocupa, como son los postulados sobre la naturaleza de la entidad económica como sujeto emisor de la información contable, y que describen los rasgos básicos que la definen. Puesto que nos estamos refiriendo al ámbito de los sistemas contables empresariales, en tanto en cuanto varíen los postulados sobre la entidad, podrán derivarse normas y reglas de actuación diferentes para cada caso concreto².

No es nuestra intención desarrollar aquí una exhaustiva enumeración de los postulados enunciados por las distintas instituciones y asociaciones profesionales que se han preocupado por estos temas; si bien consideramos oportuno señalar, por su interés para nosotros, los que se recogen en el SFAC N° 1 (F.A.S.B., 1978, párrafos 9-16) y los enunciados en nuestro país por la A.E.C.A. (Doc. N° 1, 1980).

El FASB a través del Statement of Financial Accounting Concepts N° 1, enumera un conjunto de postulados ambientales, partiendo de la base de que los objetivos de la información contable están afectados (como aquí estamos manteniendo) por el entorno económico, legal, político y social. Estos pueden resumirse como sigue:

- 1) Economía de intercambio con base monetaria.
- 2) Las unidades económicas empresariales son los principales sujetos de la actividad productiva.
- 3) Mercados financieros eficientes.
- 4) Propiedad privada.
- 5) Mercados parcialmente intervenidos por la autoridad.
- 6) La autoridad gubernamental emite información macroeconómica, a partir de los informes contables de las empresas.
- 7) La eficacia en la asignación de los recursos por parte de los individuos, las empresas y el gobierno depende en gran medida de la información contable de las empresas.

Con estos postulados se trata fundamentalmente de:

- Describir el entorno económico en el que se desarrolla el sistema de información contable.
- Destacar el papel de las unidades empresariales como principales sujetos de la actividad económica.
- Situar a la unidad empresarial como sujeto emisor de la información contable empresarial a la que hace referencia.
- Resaltar la importancia de la información contable empresarial por la influencia que la misma tiene en la toma de decisiones de los diversos usuarios.

Ya hemos comentado más arriba que entre los postulados ambientales, aquellos que revisten un interés especial son los que definen el concepto de entidad. Según el profesor Hendriksen (1982, págs. 63-64) pueden seguirse dos grandes enfoques a la hora de definir la entidad contable:

- 1) Tratando de determinar la unidad económica que tiene control sobre los recursos, acepta las responsabilidades de contraer y cumplir compromisos y realizar una actividad económica.
- 2) Definir la entidad en función de la esfera de interés económico de individuos, grupos o instituciones específicos.

Si observamos las hipótesis propuestas por el SFAC N° 1 podemos ver que se están combinando ambos enfoques. Por un lado, se trata de describir los rasgos que caracterizan la unidad económica mediante hipótesis ambientales que incluyen referencias a la entidad contable. Partiendo de esta base el SFAC N° 1 sigue matizando el contexto de la contabilidad a través del análisis de los potenciales usuarios de la información y de sus intereses; así se establecen diversos postulados relacionados con aquéllos, aunque no los incluye dentro del apartado que denomina "Contexto ambiental" (F.A.S.B., 1978, párrafos 24-27).

Al incluir los supuestos sobre el comportamiento de los usuarios de la información contable como postulados ambientales, se resalta la importancia que adquiere la vertiente comunicacional de la contabilidad, puesto que estos postulados descriptivos marcan, como ya sabemos, las grandes líneas de desarrollo de la información contable, condicionando los principios y reglas prácticas de la misma.

Por lo que hace referencia a nuestro país el primero y, hasta ahora, único intento serio de formular una serie de postulados descriptivos del entorno en el que se desarrolla el sistema contable, corresponde a la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, quien establece los siguientes (Doc N° 1, 1980, págs 21-23):

1. Economía de mercado.

El marco económico en el que se desenvuelve la empresa responde al modelo de economía de mercado, lo cual implica:

- a) Propiedad privada de los medios de producción.
- b) Decisiones económicas dispersas.
- c) Animo de lucro.

2. Incertidumbre.

La actividad económica se realiza dentro de un ambiente de incertidumbre, lo que obliga a adoptar diferentes conjeturas para la interpretación y cuantificación de los hechos económicos, a fin de preservar la continuidad de la empresa.

3. Sujetos económicos.

La actividad empresarial la realizan personas jurídicas independientes, aún cuando puedan existir vínculos entre varias de ellas por razones de propiedad o de control ejercitadas a través de diferentes medios. En consecuencia, pueden ser sujetos económicos las personas jurídicamente independientes, conjuntos de éstas, o bien partes de unas u otras.

4. Objetivos económicos.

La actividad económica se materializa a través de transacciones de objetos económicos entre los distintos sujetos. Los objetos económicos se identifican con los diferentes bienes, servicios, derechos y obligaciones susceptibles de intercambio.

5. Necesidad de la información.

La actividad empresarial interesa a diversos elementos de la sociedad: Estado, propietarios del capital, administradores, acreedores, trabajadores, consumidores, etc. La adopción de decisiones por parte de cada uno de estos estamentos precisa disponer de información pertinente sobre la situación económica y financiera de las empresas. La elaboración de esta información compete a la contabilidad empresarial a través de sus métodos e instrumentos específicos.

4.- EL ENTORNO DE LA ECONOMIA REGULADA

Como venimos señalando, la importancia de las hipótesis ambientales en Contabilidad resulta decisiva en la elaboración de los principios contables; por ello, en la medida en que algunos de los postulados, que definen tanto el entorno económico como la naturaleza de la entidad o sujeto contable, varíen o pierdan la relevancia que inicialmente les fue atribuida para

la construcción del cuadro general de principios contables, será preciso replantearse la validez de los mismos en este nuevo contexto. No tener en cuenta estos aspectos podría llevarnos a tratar de extrapolar los principios y reglas específicos a la generalidad de los casos, sin un análisis previo del entorno concreto en el que desarrolla su actividad la unidad económica o entidad contable, conduciendo este tipo de actitud a aplicaciones incorrectas de principios y reglas lógicamente concebidas.

Centrándonos en el caso que nos ocupa, al economía regulada, señalaremos primeramente las hipótesis básicas que caracterizan a las empresas sometidas a regulación, analizando a continuación la validez de los Principios Contables Generalmente Aceptados en este ámbito, apuntando, cuando así sea preciso, las modificaciones en los mismos o los replanteamientos que conlleva su aplicación. En este sentido, estamos plenamente de acuerdo con el profesor Cañibano (1987, pág. 38) cuando afirma que "el hecho de que una empresa pertenezca a un sector u otro no es base justificativa suficiente para tratar de operar con unos principios contables ad hoc, pero sí puede serlo la existencia de un ente regulador que sustituya al mercado en su papel de fijación del precio, por cuanto puede situar el factor de incertidumbre en niveles completamente distintos al de empresas que quedan fuera de dicha regulación, de lo que se derivan determinados efectos económicos que habrán de tener trascendencia en los principios contables que les sean de aplicación".

No han sido muchos los organismos emisores de normas contables que se han ocupado de este tema; en la actualidad, a nivel internacional tan sólo el FASB ha emitido declaraciones al respecto, así en el FAS 71 (F.A.S.B., 1982) se definen nuevos principios contables promulgados para las empresas reglamentadas por una entidad reguladora que fija o aprueba las tarifas que aquéllas pueden cobrar por sus productos o servicios. En el año 1986 el FASB publicó un borrador de enmienda al FAS 71 que ha dado lugar a la aparición más reciente de las declaraciones 90 (F.A.S.B., 1986) y 92 (F.A.S.B., 1987) que modifican algunos aspectos recogidos en las declaraciones precedentes.

En nuestro país, la preocupación y el interés que suscitan estos temas, se han traslucido en la celebración de unas jornadas sobre "Principios Contables para Empresas con Regulación Económica" celebradas en Madrid en mayo del 86, organizadas por A.E.C.A.

La declaración 71 del FASB, donde se recogen los nuevos principios aplicables a las empresas reguladas, se refiere exclusivamente a los estados financieros elaborados para suministrar información a los usuarios externos, en consecuencia no será de aplicación a aquellos otros estados que deban presentarse al organismo regulador. En esta declaración se recogen las hipótesis básicas que caracterizan a las empresas reglamentadas, de modo que sólo será aplicable a aquellas entidades que observen tales condiciones. Explícitamente se recoge, en el párrafo 8 del FAS 71, que no será de

aplicación en la contabilización de controles de precios impuestos por decisiones gubernamentales en épocas de emergencia, de elevada inflación o de otras circunstancias de carácter excepcional.

Las condiciones básicas que deben reunir las empresas para poder aplicar los principios recogidos en la declaración 71 han sido establecidas en función de la propia naturaleza de las operaciones reguladas, y son las siguientes:

- a) Las tarifas que pueden cobrar a sus clientes las empresas de servicios o productos regulados son establecidas por un tercero independiente, entidad reguladora, o por una junta directiva de la empresa facultada por los estatutos o por un contrato³. De este modo la declaración no será de aplicación en aquellos casos en que el regulador tiene establecidos convenios contractuales con el regulado.

- b) Las tarifas fijadas o aprobadas por el regulador deben estar destinadas a recuperar los costes específicos incurridos para prestar los servicios o vender los productos. En otras palabras, el FAS 71 exige que exista una relación de causa-efecto entre costes e ingresos, puesto que sólo de este modo se justifica el establecimiento de unas normas contables específicas para las empresas reguladas. Generalmente, cuando las tarifas están basadas en los costes de la industria en su conjunto o en alguna otra variable no directamente relacionada con los costes

específicos de la empresa, se quiebra la relación antes aludida; no obstante, en la propia declaración 71 se indica que esta condición debe ser aplicada más a la esencia de la regulación que a su propia forma. Así, si las tarifas reguladas se basan en los costes medios del sector y si la empresa es tan grande como las del grupo del que proceden los costes, la regulación seguiría cumpliendo esta segunda condición. Es más, aún cuando el tamaño no fuese similar, siempre que se tengan en cuenta los ajustes correctores precisos, basados en niveles de equipamiento y costes operativos asumibles por cada empresa, es posible que se siga garantizando la relación causa-efecto entre costes e ingresos (Cañibano, 1987, pág. 40).

- c) Dadas las condiciones de la demanda y los niveles competitivos del mercado, debe ser razonable suponer que las tarifas estarán fijadas de modo que permitan recuperar los costes. Si el mercado no puede soportar unos precios basados en el coste, será aquél quien controle, al menos en parte, el nivel de tarifas del regulado. En estos casos de nuevo se quiebra la relación causa-efecto entre costes e ingresos que constituye la base que justifica el replanteamiento de ciertos principios contables. En consecuencia, esta tercera condición requiere que los precios regulados sean razonables desde el punto de vista del consumidor y que exista igualmente una alta probabilidad de cobro, todo lo cual exige la adecuada consideración de los posibles cambios en los

niveles de demanda y/o competencia a lo largo de los periodos prefijados para la recuperación de costes.

Planteadas de este modo las hipótesis ambientales que definen el entorno económico en que se desenvuelve la regulación, lo que realmente concede interés al tema, desde el punto de vista contable, son los efectos económicos que, como consecuencia de este contexto, se derivan de la acción del regulador y sus consecuencias para la empresa regulada, que se concretan, en el plano contable, en los siguientes extremos:

- 1) El regulador puede crear activos en la medida en que con sus decisiones sobre precios reconozca el compromiso de incluir en futuras tarifas ciertos costes incurridos en el presente. Además de las condiciones comentadas más arriba, el FAS 71 requiere que se cumplan las dos siguientes para que una empresa reglamentada capitalice un coste incurrido, que en otro caso sería cargado a gastos del ejercicio.
 - a) Debe quedar suficientemente probado que la intención del regulador es la de permitir que se recuperen unos costes específicos incurridos.
 - b) En función de la evidencia disponible, es razonable esperar que las tarifas futuras producirán ingresos equiparables al coste específico incurrido.

- 2) El regulador puede reducir activos en la medida en que no autorice la inclusión en tarifas futuras de costes ya incurridos y activados porque el regulado esperaba su recuperación posterior mediante los ingresos obtenidos por las ventas. Si un coste activado pierde su calificación como "coste permitido" a efectos de fijación de precios, no se producirá ningún ingreso futuro asociado a aquél, pasando el activo así reducido a tener la condición de gastos, que serán cargados a los resultados del periodo en que se desautoriza su reconocimiento.

- 3) El regulador puede crear pasivos para el regulado en la medida en que dicte normas que obliguen a futuras "salidas de capital". Así, el regulador puede exigir el reembolso de ingresos cobrados en periodos anteriores; también puede suceder que se incluyan en las tarifas presentes importes que van destinados a recuperar costes futuros, generándose un pasivo por los ingresos obtenidos para cubrir costes futuros esperados; por último, el regulador puede igualmente requerir que la empresa regulada acredite a sus clientes, en un periodo futuro, importes que proceden de beneficios o reducciones en costes permitidos en tarifas, mediante la fijación de tarifas futuras por debajo de los niveles que corresponderían en función de los costes de ejercicios futuros.

Como ya hemos comentado, son precisamente estos efectos de la regulación los que determinan la conveniencia de replantearse la validez de

los Principios Contables Generalmente Aceptados en un entorno de regulación. Ahora bien, los referidos efectos económicos precisan, para concretarse como tales, que las hipótesis ambientales descritas se den en realidad, puesto que de no ser así carecería de sentido el plantearse la adaptación de los principios contables al caso que nos ocupa. Esta es la opinión, recogida en el propio FAS 71, de Mr. Block (1982, pág. 9) quien no está de acuerdo con la publicación de disposiciones contables específicas para las empresas reguladas, por entender que el entorno en que se desenvuelve hoy en día la regulación en U.S.A. difiere sustancialmente de las hipótesis que aquí hemos comentado. Dicho entorno no proporciona la seguridad necesaria para la realización de futuros ingresos que justifiquen la aplicación de nuevos principios; en particular, la creación de un activo por el regulador requeriría como mínimo, una franquicia exclusiva para el suministro de bienes y servicios, no existiendo ningún bien o servicio sustitutivo que vaya a competir con los hoy disponibles. De igual modo, dada la naturaleza de los activos creados por el regulador, será preciso tener la certeza de que las necesidades de bienes y servicios regulados van a permanecer inalteradas, en la forma prevista. Teniendo en cuenta el largo plazo bajo el que deben considerarse estas operaciones, Mr. Block no cree que las tarifas reguladas proporcionen la certidumbre necesaria para que se den los efectos económicos antes aludidos.

Por lo que se refiere a nuestro país, tampoco podemos afirmar que, al menos hasta hace poco tiempo, se hayan dado las hipótesis recogidas en el FAS 71. En general, el proceso de fijación de tarifas parte de peticiones

de incrementos anuales para las mismas solicitadas por empresas reglamentadas que tratan así de recuperar sus costes. Tales demandas, basadas en criterios de orden económico son tan solo atendidas en parte por los organismos reguladores, quienes, en numerosas ocasiones, fijan las tarifas considerando circunstancias y condicionantes sociales y políticos, más que económicos, no ofreciéndose, en estos casos, la seguridad necesaria para la recuperación de los costes. Precisamente por ello, una buena parte de la información contable-financiera facilitada por las empresas reguladas presenta el problema fundamental de no estar respaldada por el reconocimiento expreso de que los costes capitalizados vayan a ser recuperados en el futuro a través de las tarifas. Los usuarios en general de la información contenida en los estados financieros de las empresas reguladas y muy especialmente los inversores, tanto actuales como potenciales, estarán más interesados en conocer, no los criterios contables aplicados en particular, sino la existencia o no de la seguridad necesaria para garantizar la recuperación futura de los costes incurridos, de modo que se pueda obtener una tasa de retorno aceptable sobre el capital invertido. Para que las empresas reguladas pudiesen suministrar este tipo de información, sería necesario determinar con la suficiente claridad y antelación los costes que serán reconocidos en tarifas, de manera que se pueda comprobar fácilmente si las tarifas futuras permitirán la recuperación de los activos actuales, asegurándose a los inversores una adecuada tasa de rentabilidad sobre los capitales invertidos (López Combarros, 1987, págs 110-112).

Todo lo anterior pondría en entredicho los comentarios que hasta aquí hemos realizado en relación al desarrollo de una normativa contable específica para las empresas reglamentadas; no obstante, nos estamos ocupado de las condiciones bajo las cuales entendemos que debe desenvolverse la regulación, condiciones que no difieren en su esencia de las hipótesis recogidas en el FAS 71. Por lo tanto proseguiremos con los planteamientos expuestos más arriba, si se quiere, ahora, bajo una óptica normativa.

5.- HIPOTESIS AUXILIARES Y ADAPTACION DE PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS

El camino metodológico en el que, bajo la óptica de la epistemología contable, se han enunciado los principios generales de la Contabilidad Empresarial, se desarrolla de una forma similar al itinerario requerido para la formulación de la Teoría General de la Contabilidad. Apoyándose en unos postulados descriptivos generales, comunes a todos los sistemas contables, los principios contables obtenidos deben ser lo suficientemente amplios para que su enunciación sirva para el tratamiento de toda la problemática que suscita un determinado sistema contable (A.E.C.A., doc. N° 1, 1980, pág 16)

Como ya quedó dicho más arriba, estas hipótesis básicas no son tautologías sino que tienen un contenido empírico; en otras palabras, son refutables y, por tanto, a pesar de tratarse de postulados básicos, tienen carácter mutable. De este modo, podemos encontrarnos en la práctica real con subsistemas contables que difieren de aquellos contruidos sobre la base de tales hipótesis. Estos subsistemas persiguen la consecución de objetivos específicos, lo cual exige la introducción de hipótesis, igualmente específicas, que concreten los objetivos reales del subsistema. Estas nuevas hipótesis "auxiliares", necesarias para caracterizar distintos subsistemas, deben derivarse directamente de los objetivos concretos que se persigan.

En resumen, lo que tratamos de poner de relieve es la importancia que supone para la contabilidad la flexibilización de los postulados básicos y la introducción de hipótesis auxiliares que sirvan para delimitar el campo concreto de aplicación de los enunciados teóricos a casos específicos. Puesto que la contabilidad es una ciencia de carácter eminentemente práctico, los principios contables generales deben ser aplicables a situaciones concretas, siendo necesario para ello introducir hipótesis auxiliares⁴ que permitan la búsqueda de los criterios o normas más adecuados para la aplicación en cada caso concreto, de los principios contables generales.

Así pues, y dadas las peculiares características que como entidad contable presentan las empresas reglamentadas, no tanto replantearemos los principios contables básicos como alguno de los más importantes

criterios que inciden sobre la cuantificación del patrimonio y el resultado empresarial, adaptando la aplicación de determinados principios en función de las específicas características en que desenvuelven sus operaciones las empresas reguladas (Rivero Torre, 1990, pág. 389).

Con carácter general, y en relación a los efectos económicos comentados más arriba, podemos afirmar que de la aplicación de los principios contables básicos se deduce lo siguiente:

- En cuanto a la creación de activos: siempre que podamos establecer de forma clara una relación de causa-efecto entre ingresos y gastos, la afectación de los primeros a los resultados se producirá en el ejercicio en que también intervengan los correspondientes ingresos. De forma que cuando el ejercicio, en el cual se incurre en unos gastos concretos, sea anterior a aquél en el que se obtienen los ingresos relacionados con ellos, y se tiene, además, la certeza de que tales ingresos se van a producir, pudiendo ser cuantificados y situados en el tiempo, es posible que los gastos puedan ser capitalizados como activo posponiendo su imputación a resultados al ejercicio en que se produzca la corriente de ingresos por ellos generada.
- En cuanto a la disminución de activos: el proceso de activación de costes incurridos debe estar sometido a revisión permanente, de modo que cuando dejen de existir las condiciones que inicialmente justificaron tal procedimiento, deberán eliminarse los importes previamente

inscritos en el activo, incorporándolos de manera inmediata a gastos del ejercicio.

- En cuanto a la creación de pasivos: la determinación de los resultados se hace comparando los ingresos obtenidos con la totalidad de los gastos necesarios para su realización. Así, en aquellos casos en que algún gasto necesario se produzca en un periodo posterior a la obtención de los ingresos correlacionados con él, será necesario que los ingresos conseguidos se reflejen como un pasivo en tanto en cuanto no pueda producirse su afectación a resultados.

Los comentarios que acabamos de hacer tienen validez general para todo tipo de empresas, estén reguladas o no. Sin embargo, la variable fundamental que condiciona la elección de los criterios más apropiados, que permitan una correcta aplicación de los principios contables básicos, radica en la mayor certidumbre que el regulador pueda ofrecer (frente al mercado) respecto a las futuras corrientes de ingresos, así como también en las normas que éste pueda dictar y que obliguen contablemente al reconocimiento de otros tipos de pasivos, al margen de los antes expuestos para el caso general.

En definitiva, el estudio de la problemática contable que se presenta en los sectores regulados se centra, fundamentalmente, en la búsqueda de las normas y reglas más adecuadas para lograr una correcta aplicación de los principios contables básicos que se ven más afectados por la regulación, y que son:

- Principio de correlación de ingresos y gastos
- Principio de prudencia valorativa
- Principio de afectación a la transacción
- Principio de devengo

6.- COMENTARIOS FINALES

Los efectos que inducen sobre la gestión empresarial las normas reguladoras deben quedar reflejados en la situación patrimonial del regulado y, por tanto, la disciplina contable ha debido arbitrar nuevos criterios que determinen una adecuada cuantificación del patrimonio de estas empresas. Son precisamente los efectos económicos derivados de la actuación del regulador quienes generan un entorno que justifica el replanteamiento de las reglas tradicionales a través de las cuales se han venido aplicando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Si bien los postulados normativos sobre la regulación gozan de una larga tradición en los escritos de los economistas, los postulados contables sobre la misma son relativamente novedosos. Las primeras manifestaciones contables que abordaron el estudio integral de la problemática que encierra un entorno regulador surgen a principio de la década de los 80, aunque, a diferencia de lo que ha sucedido con los postulados económicos, a partir de

esa fecha han tenido una fuerte difusión, siendo progresivamente asumidos tanto por las empresas como por los propios reguladores. Esto se ha debido fundamentalmente a dos razones:

- Contar con una normativa contable que contempla y singulariza los efectos derivados de la regulación supuso para las empresas normalizar una situación hasta entonces no muy comprendida por auditores y accionistas.
- La presión ejercida por las empresas afectadas, estimulando a las autoridades competentes a dictar normas contables que recojan su verdadera situación patrimonial. Una buena prueba de esto que acabamos de decir la tenemos en nuestro país cuando las empresas eléctricas promovieron e impulsaron la celebración de unas jornadas dedicadas al estudio de los problemas contables en los sectores regulados.

Por último debemos recordar que la aplicación de una normativa contable específica para las empresas reguladas responde a un entorno particular generado por las decisiones del ente regulador. Ahora bien, para que realmente se originen las circunstancias que justifican su aplicación, será necesario que el regulador desarrolle su actividad de forma tal que los efectos inducidos sobre la gestión empresarial generen la certidumbre necesaria sobre

la corriente futura de ingresos a percibir por el regulado, de no ser así carecería de sentido replantearse la aplicación de los Principios Contables en este tipo de situaciones.

NOTAS

1. Una postura similar ha sido la adoptada por la A.E.C.A. (Doc. n° 1, 1980), donde se recoge un esquema lógico-deductivo similar al que aquí hemos comentado, de forma que partiendo de unos postulados del entorno y de unas características y requisitos de la información contable, se definen los Principios Contables básicos.
2. Postulados que hacen referencia a la entidad emisora pueden verse, entre otros, en MEYER, P. (1973, págs. 116-126) y en HENDRIKSEN, E. (1982).
3. Esta última posibilidad fue introducida en la declaración a raíz de las respuestas que algunos comunicantes ofrecieron al proyecto expositivo del FAS 71, en relación a las tarifas fijadas en algunas industrias cooperativas por su propio Consejo de Gobierno, elegido por los miembros de la cooperativa, y que actúa con la misma autoridad que un tercero ejerciendo como regulador independiente. De modo que el Consejo del FAS 71 entendió que la diferencia entre una empresa cooperativa sujeta a un tercero regulador y otra que no lo está, no justifica una contabilidad diferente.
4. Estas hipótesis auxiliares pueden ser, bien de tipo ambiental, bien referidas a las características específicas de la entidad contable; estar relacionadas con los objetivos de la información contable, con los objetivos de los usuarios de esa información, etc..

BIBLIOGRAFIA

ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS:

"Principios y Normas de Contabilidad en España". Principios Contables. Documento N° 1, Madrid, mayo 1980.

CAÑIBANO CALVO, L.: "Principios Contables básicos para empresas con regulación económica". Revista Española de Financiación y Contabilidad N° 52, enero-abril 1987.

CAÑIBANO CALVO, L.; TUA PEREDA, J. y LOPEZ COMBARROS, J.L.: "Naturaleza y filosofía de los principios contables", Revista Española de Financiación y Contabilidad N° 47, mayo-agosto, 1985.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (F.A.S.B.): "Objectifs of Financial Reporting by Business Enterprises". Statement of Financial Accounting Concepts N° 1, noviembre 1978.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (F.A.S.B.): "Accounting for the effects of certain types of regulation". Statement of Financial Accounting Standards N° 71, diciembre 1982.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (F.A.S.B.): "Regulated Enterprises: Accounting for Abandonments and Disallowances of Plant Cost" Statement of Financial Accounting Standards N° 90, diciembre 1986.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (F.A.S.B.): "Regulated Enterprises: Accounting for Phase-in Plants" Statement of Financial Accounting Standards N° 92, agosto 1987.

HENDRIKSEN, F.: Accounting Theory. Irwin, Homewood, Illinois, 1982.

LOPEZ COMBARROS, J.L.: "Información contable financiera a terceros en empresas con regulación económica". Revista Española de Financiación y Contabilidad N° 52, enero-abril 1987.

MEYER, P.: "The Accounting Entity". Abacus, diciembre 1973.

RIVERO TORRE, P.: "Plan General de Contabilidad y Empresas Sujetas a Regulación Económica". Revista Española de Financiación y Contabilidad N° 63, abril-junio 1990.

**DOCUMENTOS DE
TRABAJO**

**FACULTAD DE CC.
ECONOMICAS Y
EMPRESARIALES**

Doc. 001/1988

JUAN A. VAZQUEZ GARCIA.- Las intervenciones estatales en la minería del carbón.

Doc. 002/1988

CARLOS MONASTERIO ESCUDERO.- Una valoración crítica del nuevo sistema de financiación autonómica.

Doc. 003/1988

ANA ISABEL FERNANDEZ ALVAREZ; RAFAEL GARCIA RODRIGUEZ; JUAN VENTURA VICTORIA.- Análisis del crecimiento sostenible por los distintos sectores empresariales.

Doc. 004/1988

JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- Una propuesta para la integración multijurisdiccional.

Doc. 005/1989

LUIS JULIO TASCÓN FERNÁNDEZ; JOSÉ MANUEL DIEZ MODINO.- La modernización del sector agrario en la provincia de León.

Doc. 006/1989

JOSÉ MANUEL PRADO LORENZO.- El principio de gestión continuada: Evolución e implicaciones.

Doc. 007/1989

JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- El gasto público del Ayuntamiento de Oviedo (1982-88).

Doc. 008/1989

FELIX LOBO ALEU.- El gasto público en productos industriales para la salud.

Doc. 009/1989

FELIX LOBO ALEU.- La evolución de las patentes sobre medicamentos en los países desarrollados.

Doc. 010/1990

RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES.- Investigación de las preferencias del consumidor mediante análisis de conjunto.

Doc. 011/1990

ANTONIO APARICIO PEREZ.- Infracciones y sanciones en materia tributaria.

Doc. 012/1990

MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ; CONCEPCION GONZALEZ VEIGA.- Una aproximación metodológica al estudio de las matemáticas aplicadas a la economía.

Doc. 013/1990

EQUIPO MECO.- Medidas de desigualdad: un estudio analítico

Doc. 014/1990

JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- Una estimación de las necesidades de gastos para los municipios de menor dimensión.

Doc. 015/1990

ANTONIO MARTINEZ ARIAS.- Auditoría de la información financiera.

Doc. 016/1990

MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ.- La población como variable endógena

Doc. 017/1990

JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- La redistribución local en los países de nuestro entorno.

Doc. 018/1990

RODOLFO GUTIERREZ PALACIOS; JOSE MARIA GARCIA BLANCO.- "Los aspectos invisibles" del declive económico: el caso de Asturias.

Doc. 019/1990

RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES; JUAN TRESPALACIOS GUTIERREZ.- La política de precios en los establecimientos detallistas.

Doc. 020/1990

CANDIDO PAÑEDA FERNANDEZ.- La demarcación de la economía (seguida de un apéndice sobre su relación con la Estructura Económica).

Doc. 021/1990

JOQUIN LORENCES.- Margen precio-coste variable medio y poder de monopolio.

Doc. 022/1990

MANUEL LAFUENTE ROBLEDO; ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.- El T.A.E. de las operaciones bancarias.

Doc. 023/1990

ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.- Amortización y coste de préstamos con hojas de cálculo.

Doc. 024/1990

LUIS JULIO TASCON FERNANDEZ; JEAN-MARC BUIGUES.- Un ejemplo de política municipal: precios y salarios en la ciudad de León (1613-1813).

Doc. 025/1990

MYRIAM GARCIA OLALLA.- Utilidad de la teorías de las opciones para la administración financiera de la empresa.

Doc. 026/1991

JOAQUIN GARCIA MURCIA.- Novedades de la legislación laboral (octubre 1990 - enero 1991)

Doc. 027/1991

CANDIDO PAÑEDA.- Agricultura familiar y mantenimiento del empleo: el caso de Asturias.

Doc. 028/1991

PILAR SAENZ DE JUBERA.- La fiscalidad de planes y fondos de pensiones.

Doc. 029/1991

ESTEBAN FERNANDEZ SANCHEZ.- La cooperación empresarial: concepto y tipología (*)

Doc. 030/1991

JOAQUIN LORENCES.- Características de la población parada en el mercado de trabajo asturiano.

Doc. 031/1991

JOAQUIN LORENCES.- Características de la población activa en Asturias.

Doc. 032/1991

CARMEN BENAVIDES GONZALEZ.- Política económica regional

Doc. 033/1991

BENITO ARRUÑADA SANCHEZ.- La conversión coactiva de acciones comunes en acciones sin voto para lograr el control de las sociedades anónimas: De cómo la ingenuidad legal prefigura el fraude.

Doc. 034/1991

BENITO ARRUÑADA SANCHEZ.- Restricciones institucionales y posibilidades estratégicas.

Doc. 035/1991

NURIA BOSCH; JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- Seven Hypotheses About Public Chjoice and Local Spending. (A test for Spanish municipalities).

Doc. 036/1991

CARMEN FERNANDEZ CUERVO; LUIS JULIO TASCÓN FERNANDEZ.- De una olvidada revisión crítica sobre algunas fuentes histórico-económicas: las ordenanzas de la gobernación de la cabrera.

Doc. 037/1991

ANA JESUS LOPEZ; RIGOBERTO PEREZ SUAREZ.- Indicadores de desigualdad y pobreza. Nuevas alternativas.

Doc. 038/1991

JUAN A. VAZQUEZ GARCIA; MANUEL HERNANDEZ MUÑIZ.- La industria asturiana: ¿Podemos pasar la página del declive?.

Doc. 039/1992

INES RUBIN FERNANDEZ.- La Contabilidad de la Empresa y la Contabilidad Nacional.

Doc. 040/1992

ESTEBAN GARCIA CANAL.- La Cooperación interempresarial en España: Características de los acuerdos de cooperación suscritos entre 1986 y 1989.

Doc. 041/1992

ESTEBAN GARCIA CANAL.- Tendencias empíricas en la conclusión de acuerdos de cooperación.

Doc. 042/1992

JOAQUIN GARCIA MURCIA.- Novedades en la Legislación Laboral.

Doc. 043/1992

RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES.- El comportamiento del consumidor y la estrategia de distribución comercial: Una aplicación empírica al mercado de Asturias.

Doc. 044/1992

CAMILO JOSE VAZQUEZ ORDAS.- Un marco teórico para el estudio de las fusiones empresariales.

Doc. 045/1992

CAMILO JOSE VAZQUEZ ORDAS.- Creación de valor en las fusiones empresariales a través de un mayor poder de mercado.

Doc. 046/1992

ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.- Influencia relativa de la evolución demográfica en le futuro aumento del gasto en pensiones de jubilación.

Doc. 047/1992

ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.- Aspectos demográficos del sistema de pensiones de jubilación español.

Doc. 048/1992

SUSANA LOPEZ ARES.- Marketing telefónico: concepto y aplicaciones.

Doc. 049/1992

CESAR RODRIGUEZ GUTIERREZ.- Las influencias familiares en el desempleo juvenil.

Doc. 050/1992

CESAR RODRIGUEZ GUTIERREZ.- La adquisición de capital humano: un modelo teórico y su contrastación.

Doc. 051/1992

MARTA IBAÑEZ PASCUAL.- El origen social y la inserción laboral.

Doc. 052/1992

JUAN TRESPALACIOS GUTIERREZ.- Estudio del sector comercial en la ciudad de Oviedo.

Doc. 053/1992

JULITA GARCIA DIEZ.- Auditoría de cuentas: su regulación e la CEE y en España. Una evidencia de su importancia.

Doc. 054/1992

SUSANA MENENDEZ REQUEJO.- El riesgo de los sectores empresariales españoles: rendimiento requerido por los inversores.

Doc. 055/1992

CARMEN BENAVIDES GONZALEZ.- Una valoración económica de la obtención de productos derivados del petróleo a partir del carbón

Doc. 056/1992

IGNACIO ALFREDO RODRIGUEZ-DEL BOSQUE RODRIGUEZ.- Consecuencias sobre el consumidor de las actuaciones bancarias ante el nuevo entorno competitivo.

Doc. 057/1992

LAURA CABIEDES MIRAGAYA.- Relación entre la teoría del comercio internacional y los estudios de organización industrial.

Doc. 058/1992

JOSE LUIS GARCIA SUAREZ.- Los principios contables en un entorno de regulación.

Doc. 057/1992

LAURA CABIEDES MIRAGAYA.- Relación entre la teoría del comercio internacional y los estudios de organización industrial.

Doc. 058/1992

JOSE LUIS GARCIA SUAREZ.- Los principios contables en un entorno de regulación.

Doc. 059/1992

M^a JESUS RIO FERNANDEZ; RIGOBERTO PEREZ SUAREZ.- Cuantificación de la concentración industrial: un enfoque analítico.