

Orientación de los métodos de medición del marco conceptual para la información financiera

Gómez, Oda; Belloso, Nora; Álvarez, Romer

Recibido: 08-01-15 - Revisado: 08-02-15 - Aceptado: 15-01-16

Gómez, Oda
Licenciado en Contaduría Pública.
Doctora en Ciencias Sociales. Magister en Gerencia de Empresas. Mención Finanzas
Universidad del Zulia, Venezuela.
odagomez@hotmail.com

Belloso, Nora
Doctora en Ciencias Sociales. Magister en Gerencia de Empresas.
Universidad del Zulia, Venezuela.
nbelloso@yahoo.es

Álvarez, Romer
Doctor en Ciencias Gerenciales.
Universidad del Zulia, Venezuela.
alvarezromer@hotmail.com

Los métodos de medición presentados en el Marco Conceptual para la Información Financiera no proporcionan ninguna orientación para su aplicación; considerando pertinente realizar esta investigación de tipo documental, para analizar los hechos sobre los métodos de medición para la información financiera. Fue necesario conocer los antecedentes y proceso de convergencia entre el International Accounting Standards Board y el Financial Accounting Standards Board. Los resultados indican que a pesar de los grandes esfuerzos para establecer unas nuevas bases de medición, no ha sido posible, llegando a la conclusión que se deben incluir los principios generales de medición que cumplan con los objetivos y características fundamentales de la información financiera. Para darle solución a este problema que es complejo, se requiere seguir investigando desde una perspectiva multidisciplinaria.

Palabras clave: Métodos de medición de la información financiera. Marco conceptual. Normas Internacionales de Información Financiera.

RESUMEN

Measurement methods presented in the Framework for Financial Reporting provide no guidance for its implementation; relevant considering making this documentary research to analyze the facts about measurement methods for financial reporting. It was necessary to know the background and process of convergence between the International Accounting Standards Board and the Financial Accounting Standards Board. The results indicate that despite the great efforts to establish a new basis of measurement, it has not been possible, concluding that must include the general principles of measurement that meet the objectives and main characteristics of financial information. To give solution to this problem is complex, it requires further research from a multidisciplinary perspective.

Keywords: Methods of measurement of financial information. Conceptual framework. International Financial Reporting Standards.

ABSTRACT

1. Introducción

Producto de la globalización de la económica, en las últimas décadas se ha modificado y ampliado significativamente la actividad económica-social en el mundo, originándose la necesidad de establecer un ordenamiento contable a nivel mundial, siendo el Marco Conceptual (MC) para la información financiera, emitido por el International Accounting Standards Board (IASB), la base fundamental para el proceso de armonización. Donde los reguladores de los mercados de capital han puesto especial énfasis en brindar transparencia, originando la atención en los métodos de medición de la información financiera.

El MC es el compendio de los principios y criterios básicos para la elaboración de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que sirve como guía para que el IASB desarrolle los estándares de contabilidad y para resolver los problemas de la contabilidad financiera que no son tratados directamente en una norma o en una interpretación.

En este compendio de principios básicos se incluyen los objetivos de los estados financieros, las características cualitativas que hacen que la información presentada sea útil, los elementos que integran los estados financieros, los criterios para el reconocimiento y las bases de medición. Constituyéndose en un instrumento necesario, para elaborar, estudiar, analizar, comprender y aplicar adecuadamente las NIIF.

Después de más de una década emitiendo normas el IASB, consideró que era necesario un soporte teórico y por esta razón el International Accounting Standards Committee (1989), emitió el MC para la preparación y presentación de los estados financieros. Donde se establece que el objetivo de la información financiera con propósito general es suministrar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los usuarios, en línea con el objetivo de la contabilidad financiera.

Posteriormente en el año 2010, se realizó una actualización del MC antes indicado, denominándolo ahora MC para la información financiera; sin cambios en los criterios de medición. Actualmente dentro de la academia y en las discusiones que publica el International Accounting Standards Board (2013) se plantea la necesidad de revisar las bases de medición, determinando que las mismas, no proporcionan ninguna orientación para su aplicación.

Por las razones expresadas, se consideró pertinente realizar esta investigación de tipo documental, orientada hacia la base de medición establecida en el MC para la información financiera, siendo este aspecto relevante en la determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros; cuyo tema se encuentra adscrito a la línea de investigación de contabilidad financiera bajo la responsabilidad del Departamento de Contabilidad de la Escuela de Administración y Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia.

Esta investigación tuvo como objetivo analizar los hechos de los métodos de medición del MC emitido por el IASB, partiendo sobre los antecedentes, describir los aspectos más resaltantes del mismo, proceso de convergencia entre el IASB y la Financial Accounting Standards Board (FASB); para poder llegar a las conclusiones presentadas.

2. Antecedentes al Marco Conceptual (MC) para la presentación de la información financiera emitido por el IASB

El MC se basa en los conceptos teóricos de la contabilidad financiera, disciplina que se encarga de medir las actividades económicas de una entidad, que se resumen y comunican a través de informes financieros. Según Ryan, Scapens y Theobald (2004) los conceptos

teóricos se inician en el Reino Unido, pero producto del trabajo de los investigadores norteamericano tuvo más progreso en los Estados Unidos.

De acuerdo a Sierra y Rico (2004), los primeros pasos encaminados a constituir un marco conceptual de la contabilidad financiera lo constituyó el texto *Accounting Theory* del año 1922 del profesor William A. Paton, donde señala una serie de postulados que constituyen la estructura de la contabilidad moderna; y el libro de *The Economics of Accountancy* del año 1929 del profesor John B. Canning, donde se presenta el primer entramado conceptual para la medición y valoración de activos, basado en las expectativas futuras.

Producto de la crisis económica de 1929, en el año 1934 Estados Unidos, presta gran importancia al tema contable, creándose la *Securities and Exchange Commission (SEC)*; un organismo gubernamental con atribuciones para determinar las prácticas contables y de auditoría de las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores. De acuerdo a Ramírez y Suarez (2010), la SEC, consciente de las fortalezas del gremio de contadores le transfiere esta facultad al *American Institute of Accountants (AIA)*; quienes conjuntamente organizan el *Comité de Procedimientos Contables (CAP)* para tratar temas específicos, emitiendo 51 Boletines, entre 1938 y 1959. Posteriormente este organismo fue sustituido por la *Junta de Principios Contables (APB)* del *American Institute of Certified Public Accounting (AICPA)*, que además de resolver temas específicos de la contabilidad, se le asignó desarrollar una estructura de la teoría contable.

De acuerdo a Tua (1989) las prácticas contables no tenían ningún sustento teórico, sino que las reglas eran producto de la experiencia; las cuales se institucionalizan a través de una declaración regulatoria, tal vez en la búsqueda de la aceptación, constituyéndose en principios de aceptación general. Estos principios se basaban en el costo histórico e incorporación de ideas como el principio de realización y nociones de materialidad, conservadurismo. Posteriormente, en los años sesenta hubo grandes debates sobre la medición del costo de reposición y el precio de venta.

Dada las frecuentes críticas, presiones sobre el organismo

regulador y la ausencia de unas bases teóricas, según Tua (1989) da inicio al desarrollo de dos subprogramas, el lógico y el teleológico. También como elemento complementario a la teoría contable, se toma conciencia de los efectos económicos que producen las normas de contabilidad.

2.1. El subprograma lógico, tiene sus inicios con la creación del AICPA y se extiende al ser sustituido en el año 1973 por la FASB. En este periodo el APB, crea su División de Investigación en Contabilidad (accounting research división) con el objeto de que se efectuaran estudios sobre postulados y principios capaces de sustentar las normas de contabilidad, de racionalizar la práctica, sirviendo de guía para sucesivos pronunciamientos. Entre 1961 y 1973, publico sus quince estudios (Accounting Research Studies (ARS)), de los cuales el más conocido fue el número uno elaborado por Moonitz (1961) y el número tres de Sprouse y Moonitz (1963). Estas dos investigaciones, tuvieron como objetivo desarrollar en secuencia lógica-deductiva el soporte teórico de la regulación contable de la siguiente forma:

Postulado → Principios → Reglas concretas

En este periodo, la práctica de la contabilidad no es determinante en la aceptación general, no significa que fuera la mejor posible. Sin embargo, el APB sigue manteniendo, una postura conservadora y apoyada en la aceptación general. Esto se evidencia cuando Tua (1995) menciona que el ARC número 7 bajo la responsabilidad de Paul Grady, titulado Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, mantiene el esquema de Moonitz; sin embargo, se desarrolló de manera convencional, con apoyo en la experiencia, más que en la lógica deductiva.

Como lo expresa Tua (1983), no hay una distinción entre la construcción de una teoría general multipropósito y aplicaciones concretas de la misma; lo cual es una limitante del subprograma lógico, haciéndolo inviable desde el punto de vista de la epistemología contable, no toma en cuenta los criterios básico que configuran la disciplina contable como una ciencia normativa.

La American Accounting Association (AAA) (1966), publica A

Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT), cuyos aportes completan y mejoran el Accounting Research Studies (ARS) de Moonits, el cual incluye los objetivos o propósitos o finalidad de la información financiera y los requisitos o características cualitativas de la información financiera. Planteándose que las normas de contabilidad deben subordinarse a la finalidad de los estados financieros, que es satisfacer las necesidades de los usuarios. Esto está de acuerdo con lo indicado por González Pascual (1995); ICAEW (1975); Labrador (1997); Martínez García (1996); Stein (1988); Stockwell (1943) y Urias (1995).

En cuanto a las características de la información financiera la AAA, estableció cuatro: relevancia, verificabilidad, imparcialidad y cuantificación; de acuerdo a lo planteado por González Pascual (1995); Martínez Churiaque (1988) y Martínez García (1996). En marzo de 1971, producto de las críticas al APB, según Sierra y Rico (2004) el AICPA constituyó dos grupos de investigación: el Comité Trueblood y el Comité Wheat; el primero tenía como propósito establecer el objetivo de la contabilidad financiera y el segundo, proponer mejoras en la emisión de principios de contabilidad. Los documentos de las investigaciones realizadas se constituyeron en la base para la elaboración del primer borrador de discusión del MC del organismo emisor de normas de contabilidad en los Estados Unidos, presentado en junio de 1974.

Según Zeff (1999:2-24), entre 1974 y 1985, la FASB hizo 30 publicaciones referentes al proyecto del MC, como fueron: 8 borradores de discusión, 7 informes de investigación, 8 proyectos previos, 1 invitación a realizar comentarios y 6 declaraciones de conceptos. "Las declaraciones describen los conceptos y relaciones subyacentes en las futuras normas de contabilidad y en las prácticas". Concluye que no existe claridad como el MC de la FASB ha influido en la elaboración de los principios de contabilidad; así mismo, hay comentarios procedentes del ámbito académico que ponen en duda la utilidad de cualquier proyecto normativo de MC.

2.2. El subprograma teleológico: en esta fase según Tua (1983) se produce el reconocimiento de que la norma de contabilidad puede vincularse a objetivos concretos. En tal sentido las normas

de contabilidad se deben elaborar en función del objetivo de los estados financieros. La secuencia para su desarrollo debe ser:

Postulados → Objetivos → Requisitos → Principios → Norma

Tua (1996) plantea que siguiendo una metodología de la construcción de la norma, en el que el instrumento básico es una secuencia lógico-deductiva y cuyo objetivo fundamental es conseguir que la información financiera obtenida sobre la base de distintas normas sea útil en el proceso de decisión. Combinando los planteamientos de los subprogramas lógico y teleológico, de acuerdo a Tua (1983) un principio contable es una hipótesis instrumental, una macro regla general vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivado de la aplicación de la teoría general.

Es importante resaltar, que en la década de los noventa se pasó de una economía industrializada a una económica de alta tecnología, al proceso de globalización de los mercados financieros; estos cambios trajo la necesidad de la homogeneidad y comparabilidad de la información financiera, dada la insatisfacción del registro de nuevas operaciones, los progresos teóricos de la contabilidad, hacen cambiar la ideología subyacente en los procesos de armonización, implantándose según Tua (1995) el denominado programa de investigación científica, orientado a la búsqueda del soporte teórico para las normas de contabilidad. A partir de este momento, las normas son producto del binomio lógica-experiencia.

En resumen, el marco conceptual recoge las bases teóricas de la contabilidad financiera, constituyendo el eje central de un sistema normativo, que pretende establecer coherencia en el proceso de emisión y desarrollo de nuevas normas de contabilidad y aclarar cualquier duda no contemplada en el cuerpo normativo

3. Marco Conceptual (MC) para la presentación de la información financiera emitido por el International Accounting Standards Board (IASB)

El International Accounting Standards Committee Foundation (2001), adoptó el MC para la preparación y presentación de los estados financieros, emitido por el IASC, en el año 1989; cuyo

propósito es: ser guía para el desarrollo de futuras normas; promover la armonización de las normas; ayudar a los organismos nacionales de normalización a la hora de desarrollar sus propias normas; ayudar a los elaboradores de los estados financieros a aplicar las NIIF; ayudar a los auditores en el proceso de formarse una opinión sobre si los estados financieros se preparan de conformidad con las NIIF; ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación contenida en las NIIF; suministrar a todos los interesados información acerca de su metodología.

En tal sentido, el MC establece las pautas para que el IASB desarrolle los estándares de contabilidad y como guía para resolver los problemas de contabilidad que no son tratados directamente en una norma internacional de contabilidad o en una norma internacional de información financiera o en una Interpretación. Por consiguiente, las normas que se derivan del MC tendrán mayor coherencia lógica, facilitando la operatividad de las mismas.

Dentro del proceso de convergencia que se inició en el año 2002, con la celebración del Acuerdo Norwalk entre el IASB y las FASB, en el año 2006 se incluye un proyecto para mejorar y organizar sus marcos conceptuales, con el propósito de tener una base sólida que garanticen la coherencia interna en la emisión y desarrollo de las normas de contabilidad en el futuro. Después de un proceso de revisión conjunta con la FASB, el International Accounting Committee Foundation (2010), emite el MC para la información financiera, derogando el emitido en el año 1989, mencionando en su prólogo que se encuentran en proceso de actualización y que a medida que se finalicen los capítulos se incorporaran al nuevo MC.

Según Barbie (2008), cuando el IASB solicitó en el año 2002 a la Canadian Accounting Standards Board (ACSB) realizar una investigación para analizar las distintas bases utilizadas para la medición de activos y pasivos incluidos en los estados financieros, dada la inconsistencia en las mediciones de algunas normas de contabilidad; se inició la revisión del marco conceptual emitido en el año 1989, con el objetivo de proveer una base conceptual para apoyar la revisión de los distintos aspectos sobre medición incluidos en el mismo.

De acuerdo al documento de discusión presentado por

International Accounting Standards Board (2005), se analizaron las posibles bases de medición de los activos y pasivos al momento del reconocimiento inicial, incluyendo los conceptos de: costo histórico, valor de reposición, valor razonable, valor neto de realización y valor de uso; observando la existencia de contradicciones entre estas mediciones y la teoría de la contabilidad financiera en cuanto a la aplicación del valor presente y los principios de probabilidad estadística aplicados a la medición.

El documento discusión antes indicado, concluye que el valor razonable es el método de medición más relevante en el momento del reconocimiento inicial y se debería utilizar para ofrecer información financiera confiable. Además, se reconoce que existe incertidumbre en la valoración a valor razonable cuando no puede ser medido de manera confiable al momento del reconocimiento inicial; por lo que se propone una jerarquía niveles de medición.

De acuerdo con Barbie (2008), en Octubre de 2006, el staff de la ACSB presentó un resumen de los comentarios recibidos con respecto al documento de discusión presentado por International Accounting Standards Board (2005) donde la mayoría de ellos están en contra de reconocer las mediciones a valor razonable como propuesta genérica; planteándose varias razones, destacando que la base de medición representa el valor de mercado, pero no existe acuerdo en cuanto a que cumpla con el objetivo de la información financiera.

En Enero y Febrero de 2007 se desarrollaron un conjunto de reuniones en China, Inglaterra y Estados Unidos referentes a: mediciones realizadas por representantes del IASB y la FASB; mediciones que se encuentran en el plan de trabajo referente a la relevancia e integridad; y sobre el inventario inicial de potenciales bases de medición elaboradas y la claridad de la terminología.

En el documento de discusión el International Accounting Standards Board (2007), indica que la medición es un aspecto clave en el proceso de elaborar los estados financieros y que ha sido una área poco desarrollada en los MC que han emitido los distintos emisores de las normas de contabilidad en el mundo, haciendo poca referencia a este tema, donde muchos simplemente han colocado una lista de ejemplos de bases de medición, pero ninguno ofrece un análisis de las ventajas y desventajas de cada

uno de ellos, ante la probabilidad de aplicar varios métodos de medición a una misma partida de los elementos de los estados financieros.

De acuerdo a las reuniones publicadas por el International Accounting Standards Board (2009 y 2010), se debe enumerar y describir las medidas posibles, organizar y clasificar las mediciones en una forma que facilite las decisiones de fijación en las normas de contabilidad, describir las ventajas y desventajas de cada método de medición en función de las características cualitativas de la información financiera útil, y discutir a nivel conceptual como las características cualitativas y las restricciones de costos debe considerarse conjuntamente en una medida apropiada.

Es importante resaltar que la FASB y el IASB, tomaron como punto de inicio para este proyecto los MC que ambos organismos tenían, planteándose según Ballard (2010) para la fase de medición como objetivo: proporcionar orientación para la selección de criterios de valoración que satisfagan los objetivos y características de la información financiera. Sin embargo, ambos MC ofrecen muy poca orientación sobre la medición; lo cual se evidenció en el desarrollo de la selección de criterios de medición, encontrando que no estaba explícito en el MC de la FASB la definición de medida y la contenida en el MC del IASB, no es suficiente para proporcionar orientación en la evaluación de los criterios de medición.

En sus discusiones el IASB (2013) plantea que los cuatro criterios de medición que aparecen en el MC no proporcionan ninguna orientación para su aplicación, considerando que es necesario alinear la medición hacia los principios generales que se derivan del objetivo y las características de la información financiera útil.

El objetivo de la medida es la de representar fielmente la información más relevante sobre los recursos económicos de la entidad que informa, las reclamaciones contra la entidad, y cómo de manera eficiente con la gestión de la entidad y la junta directiva han cumplido con su responsabilidad de utilizar los recursos de la entidad.

Generalmente la medición se inicia con una transacción en el estado de situación financiera, la relevancia de la información proporcionada por un método particular de medición también

depende de cómo afecta el estado del resultado integral y en su caso, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros. El costo de una medida particular debe ser justificado por los beneficios de reportar la información financiera a los inversores actuales y potenciales, prestamistas y otros acreedores.

En la aplicación de estos principios ninguno tiene prioridad sobre el otro. En esta discusión algunos miembros del IASB propusieron un principio adicional, como es la utilización del número de medidas necesarias para proporcionar la información financiera, que puede ser medición inicial y posterior.

De acuerdo a los planteamientos teóricos de la contabilidad financiera, disciplina que mide realidades de naturaleza económica, siguiendo una metodología establecida en la normativa contable. Autores como Valero (1976), Mattessich (1972, 2002), Ijiri (1967, 1975), Cañibano (1979), Gil (2007), entre otros, consideran que el proceso de medición se puede formalizar en términos matemáticos, mediante la formulación axiomática con base a la teoría de la medida.

Mattessich (2002), uno de los grandes investigadores de esta disciplina en el siglo XX, y Musvoto (2008), plantean que a pesar de los grandes esfuerzos que se han realizado para construir una teoría de la medición para la contabilidad, no ha sido posible. La causa fundamental radica en la existencia de múltiples escalas de medición, cuyos resultados generan cantidades de carácter heterogéneo, que requiere ser homogeneizados, bajo un patrón de medida común. Hasta el momento dado la complejidad de la actividad económica ha sido difícil encontrar una unidad de medida común para los diferentes elementos de la información financiera.

Otro aspecto resaltante es la validez de la medición que debe estar fundamentada en el respeto a los principios de la teoría representacional de la medición, consiste en que toda medición debe asegurar una adecuada representación del atributo real medido mediante los símbolos o números asignados.

Tomando en consideración que dentro del proceso de convergencia no se ha podido concluir el proyecto del MC, IASB ha reiniciado su proyecto de revisión, centrándose en los siguientes aspectos: entidad que reporta, elemento de los estados

financieros, medición presentación y revelación. El documento para la discusión fue publicado en la página web en julio del 2013, el periodo de comentario se cerró el 14 de enero de 2014 y se recibieron comentarios a finales de 2015.

De acuerdo con el International Accounting Standards Committee Foundation (2010), en el MC se define la medición como el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el Estado de Situación Financiera y en el Estado de Resultados. Hasta la fecha, se definen cuatro bases de medición como son:

- a) Costo histórico: los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición; los pasivos por el importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias, por los importes de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo, en el curso normal de la operación.
- b) Costo corriente: los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes de efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente; los pasivos por el importe sin descontar el efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.
- c) Valor realizable o de liquidación: los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidas, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos; los pasivo se llevan a su valor de liquidación, es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo, que se espera pagar para cancelar los pasivos, en el curso normal de la operación.
- d) Valor presente: los activos se registran al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación: los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las

salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

Como se puede observar estos cuatro métodos no ofrecen ninguna orientación para su aplicación, y la evolución de la actividad económica-social, exige uniformidad de los procedimientos y normativa contable para la comparación de la información financiera. Sin embargo, este nuevo MC propone las mismas bases de medición del MC del año 1989.

Los cambios del MC del año 2010 se pueden resumir en: no se limita a la preparación y presentación de los estados financieros, sino que trata del objetivo de la información financiera, siendo por lo tanto más amplio; es más universal, ya que se refiere a la información financiera con propósito general; se le da mayor importancia a las características de relevancia y representación fiel, consideradas como fundamentales; se utilizan términos más actualizados, por ejemplo: Patrimonio al referirse a la parte residual de los activos una vez deducidos los pasivos; y mantiene un itinerario lógico deductivo, derivada desde los postulados superiores del entorno, hasta el objetivo concreto de la información financiera.

4. Conclusiones

De acuerdo a los planteamientos desarrollados, se puede señalar que la disciplina de la contabilidad financiera no le ha dado la atención que requiere la medición en la información financiera para su validez; existiendo problemas conceptuales que tiene que resolver, dentro de estos tenemos los conceptos de medición y valoración, que a veces se utiliza como sinónimo.

A pesar de los trabajos realizados por el profesor Richard Mattesich uno de los grandes investigadores de esta disciplina en el siglo XX, para construir una teoría de la medición para la contabilidad, no ha sido posible. La causa fundamental radica en la existencia de múltiples escalas de medición, cuyos resultados generan cantidades de carácter heterogéneo, que requiere ser homogeneizados, bajo un patrón de medida común. Hasta el momento dado la complejidad de la actividad económica ha sido difícil encontrar una unidad de medida común para los diferentes elementos de la información financiera.

Otro aspecto resaltante es la validez de la medición que debe estar fundamentada en el respeto a los principios de la teoría representacional de la medición, consiste en que toda medición debe asegurar una adecuada representación del atributo real medido mediante los símbolos o números asignados.

En cuanto a las bases teóricas del MC emitido por el IASB, está fundamentado en el MC de la FASB; el cual se derivó de los diferentes planteamientos teóricos que se desarrollaron a mediados del siglo pasado en la disciplina contable. Ambos MC contienen las bases teóricas de la contabilidad financiera y fueron emitidos con el propósito de darle un sustento teórico a las normas de contabilidad que han emitido estos dos grandes líderes de emisores de normas.

El proceso de globalización, los avances en la tecnología, las crisis financieras y la necesidad de la homogeneidad y comparabilidad de la información financiera; han impulsado el proceso de armonización de las normas de contabilidad a nivel mundial; donde los dos grandes líderes emisores de normas acordaron un proceso de convergencia; sin embargo, el proyecto del MC no fue concluido, por lo que el IASB inicio el proceso de actualización que esperaba concluir a finales de 2015.

En el año 2010, el IASB emitió una actualización del MC, derogando el emitido en el año 1989, sin realizar ningún cambio a los métodos de medición. Sin embargo, los documentos de discusión que el IASB ha emitido hasta la fecha, resalta que la medición es clave en el proceso de emisión de la información financiera y que ha sido una área poco desarrollada, lo cual no proporciona ninguna orientación para su aplicación; llegando en las últimas reuniones a la conclusión que es necesario emitir unos principios generales de medición que estén en línea con el objetivo y las características de la información financiera útil; lo cual está de acuerdo con lo planteado por Musvoto.

Dado la falta de solución a la medición en la contabilidad financiera y por ende en el MC del IASB; por lo complejo de tema, tomando en consideración las diferencias que existen entre los países por razones económicas, legales y sociales, además de las diferentes escalas de medición que se dan en el proceso de medición de la información financiera en las entidades, es necesario realizar

investigaciones desde un enfoque multidisciplinaria, como la economía, matemáticas, estadística, lógica, psicología, entre otras; de tal forma, que cada disciplina de un aporte desde su espacio al tema en cuestión, que permita dar aportes para fundamentar la teoría de la medición establecida en el MC, que es la guía de orientación para los métodos de medición establecida en la NIIF. Así como también, se deben realizar investigaciones sobre las mejoras prácticas de medición para darle validez a las bases teóricas.

5. Referencias

- American Accounting Association. (1966). *A statement of basic accountig theory*. A.A.A. Illinois. Published by: Wiley on behalf of Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago.
- Ballard, Deborah (2010). *Measurement in Financial Reporting*. Richard Stockton College of New Jersey and Argosy University-Sarasota. Volumen 17 N° 1
- Barbie, A. (2008). *Las mediciones y la calidad de la información contable: un análisis desde la perspectiva de la regulación contable internacional*. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión. Publicación Contabilidad y Auditoría. Número 28. Año 14.
- Belkaoui, A. (1985). *Accounting Theory*. Harcourt Brace Javonovich. London. Plubisher 2 Edition.
- Benstein, L. (1993). *Análisis de estados financieros*. Barcelona: Ediciones Servicio Universidad SA
- Bellostas, A. (1992). *Análisis en la consistencia en la estructura del Marco Conceptual*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Volumen XXII. N° 70. España.
- Cañibano, L. y Gisbert, A. (2007). *Proceso de armonización contable internacional, la estrategia Europea y la adaptación de la normativa contable en España*. España: Universidad Autónoma de Madrid
- Castellanos, H. (2009). *Las aceptaciones de valor en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Actualidad Contable Faces, Volumen 12, N° 19. Universidad de los Andes. Mérida, Venezuela

- Díaz, M.; Gil, J.; y Vilchez, P. (2010). *Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros*. Revista de Contabilidad y Negocios (5) 9 Perú.
- Giner, I. (1988). *La teoría del mercado eficiente. Implicaciones y limitaciones con respecto a la normalización contable*. Año XXXVI. N° 426. Instituto de Planificación Contable. Madrid. España
- Gonzalo, J. y Tua, J. (1988). *Introducción a la Contabilidad Internacional*. Madrid: Instituto de Planificación Contable
- González, J. (1995). *Análisis de la empresa a través de su información económico-financiera*. Ediciones Madrid: Piramide S.A. Segunda Edición.
- ICAEW (1975). *Financial Reporting 1983 – 1984. A Survey of UK Published Accounts*. London
- International Accounting Standards Committee (1989). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. IASB Publications Department, 30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom.
- International Accounting Standards Committee (2005). *Measurement Bases for Financial Accounting – Measurement on Initial Recognition*. IASB Publications Department, 30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom.
- International Accounting Standards Board (2013). *The IASB met in public from 18-22 February 2013 at the IASB offices in London, UK. The FASB joined the IASB for some of the sessions via video from its offices in Norwalk*.
- International Accounting Committee Foundation (2014). *Marco Conceptual*. Tomado el día 12 y 13 de agosto de 2014 de la página Web: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx>
- International Accounting Committee Foundation (2011). *Normas Internacionales de Contabilidad 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores*. IASB Publications Department, 30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom.
- International Accounting Committee Foundation (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. IASB Publications Department, 30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom.
- Labrador, M. (1977). *Los usuarios de la información contable de empresas que no cotizan en Bolsa*. Técnica Contable. Año XLIX.

- Nº 586. Instituto de Contabilidad. España
- Martínez, F. (1996). *Análisis de estados contables. Comentarios y ejercicios*. Madrid: Ediciones Pirámide S.A.
- Martínez, J. (1988). *Los requisitos de la información contable: la propuesta del FASB. XXV años de contabilidad universitaria en España. Homenaje a Mario Pifarre Riera*. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- Milburn, A. (2012). *Toward a Measurement Framework for Financial Reporting by Profit-Oriented Entities*. The Canadian Institute of Chartered Accountants
- Mueller, G. (1994). *La nobleza de la contabilidad*. Madrid: AECA.
- Musvoto, W. (2011). *Implications Of The Homomorphism Definition Of Measurement On Accounting Measurement Theory*. North West University Vaal Triangle Campus South Africa. International Bussines & Economisc Research Journal. Vol 10 N° 5 . Estados Unidos.
- Nunnally, J. (1967). *Psychometric Theory*, New York: McGraw-Hill
- Pulido, A. (1997). *Un marco conceptual para la información financiera en el entorno español*. Boletín N°42. Madrid: AECA.
- Ramírez, E. y Suárez, L. (2010). *Bases y Fundamentos del Modelo Contable Internacional*. Universidad Libre. Bogotá. Colombia. República Bolivariana de Venezuela, Ministerio del Poder Popular para Economía y Finanzas, Comisión Nacional de Valores. (2008). *Resolución N° 254-2008*. Gaceta Oficial Ordinarias No. 39.335
- Ryan, B.; Scapens R. y Theobald, M. (2004). *Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto
- Sierra, E. y Rico, C. (2004). *Reflexiones sobre el marco conceptual de la contabilidad financiera: el caso de Colombia*. INNOVAR, revista de ciencias administrativas y sociales. No. 23. Colombia
- Sprouse, R. y Moonitz, M. (1963). *A tentative set of broad accounting principles for business enterprises*. Accounting Research Study N°3 American Institute of Certified Public Accounting. New York
- Stein, N. (1988). *Interpretación de estados financieros. Origen y Aplicación de Fondos*. Bilbao: Ediciones Deusto.
- Steves, S. (1959). *Measurement. Definition and Theories*. ed. by C. West Churchman and Philburn Ratoosh. New York
- Someya, K. (1993). *Accounting standard selection and its socio economic*

- consequences. *Internacional Journal of Accounting*. Vol. 28 N° 2. Editorial Elsevier.
- Stockwell, H. (1943). *Interpretación y estudio crítico de los estados de pérdidas y ganancias*. Barcelona: Labor S.A.
- Torgerson W. (1967). *Theory and Methods of Scaling* . Nueva York: John Wiley and Sons, Inc. Vite San Pedro.
- Tua, J. (1983). *Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables*. Técnica Contable. Año XXXV. N° 418, Instituto de Contabilidad. España
- (1989). *Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable*, Técnica Contable. N° 486. Madrid. Instituto de Contabilidad. España
- (1995). *El soporte teórico de la regulación contable*. Técnica Económica. N°153. Universidad Complutense Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales. España
- (1996). *Ampliar el Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera*. Boletín AECA N° 40
- Urias, J. (1985). *Análisis contable superior*. Tomo I. Universidad de Educación a Distancia. Madrid. España
- Vílchez, P. (2009). *Análisis del Marco Conceptual de los Principios Generalmente Aceptado de los Estados Unidos de Norte América (Normas FASB)*. QUIPUKAMAYOC Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 16 N° 32, pp. 117-127 UNMSM, Lima - Perú
- (2010). *Análisis del Marco Conceptual de los Estados Unidos de Norteamérica (Normas FASB)* QUIPUKAMAYOC. Revista de la Facultad de Ciencias Contables. Vol 16 N° 32. Lima Perú
- Whittington, G. (1986). *Financial accounting Theory*. British Accounting Review, 18. The British Accounting and Finance Association (BAFA). Reino Unido.
- Zeff, S. (1999). *La evolución del Marco Conceptual para las empresas mercantiles en Estados Unidos*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Extraordinario N° 100. España