



CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 24

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C



Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
 405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

 «Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
 Incluye bibliografías.

 D.L. 2017-15495
 ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

DOCENCIA DE LA CONTABILIDAD EN UN ENTORNO CAMBIANTE ESPECIAL REFERENCIA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IFRS)

Jorge Tua Pereda

Aunque resulte paradójico, el cambio es lo único constante en el futuro de nuestros estudiantes. Ello hace necesaria una docencia que prime la generación de criterio, de un talante predispuesto e incluso ávido hacia el aprendizaje continuado, que debe perdurar a lo largo de toda la vida profesional del hoy alumno que, en el futuro, será experto contable en ejercicio.

En este trabajo se analizan algunas implicaciones que pueden extraerse de este planteamiento en su aplicación a la enseñanza de la contabilidad y, dentro de ella, de las Normas Internacionales de Contabilidad. Especialmente se defiende la importancia de la generación de criterio en el estudiante, por encima de la mera transmisión al mismo de los contenidos de armonización internacional y se llama la atención sobre algunos aspectos de estas normas que el estudiante debe conocer, tales como su carácter de aplicación de la teoría general de la contabilidad o su orientación a la predicción, más que al control.

Palabras clave: docencia, IFRS, innovación.

1. CORZOS EN EL CAMPUS

Agradezco muy efusivamente al Departamento Académico de Ciencias Administrativas de la Pontificia Universidad Católica de Perú, así como al profesor Oscar Díaz Becerra, Decano de la Facultad de Ciencias Contables, el que me hayan hecho el honor de permitirme participar en este volumen, conmemorativo de los ochenta y cinco primeros años (1932-2017) de la Facultad, que coincide, además, con la celebración del centenario de la Universidad.

Los tres, la Universidad como alma mater, la Facultad, como proyección ese magisterio en un área de conocimiento concreta, y el Profesor Díaz Becerra, tienen una amplia, brillante y eficaz singladura, al servicio del desarrollo intelectual y económico del entorno, amplio e internacionalizado, en cuyo provecho redunda su actividad en las diferentes disciplinas en las que imparten docencia.

Ni que decir tiene que desarrollo intelectual y económico equivale a decir bienestar y progreso.

De la mano del Departamento y de sus profesores, con especial referencia a Oscar Díaz Becerra, pero sin olvidar a todos los demás, he tenido ocasión de comprobar no solo el alto nivel intelectual y técnico sino, también, el talante, siempre emprendedor y siempre activo en la búsqueda de conocimiento, que caracterizan, como valioso patrimonio, a la Pontificia Universidad Católica de Perú y a las personas que la hacen realidad, desde sus directivos hasta sus estudiantes.

He podido constatarlo, no solo cuando, en varias ocasiones, el Departamento me ha abierto generosamente sus puertas sino, además, a través de la producción científica de sus docentes, de entre la que, dejándome en el tintero unas cuantas menciones adicionales, de no menor trascendencia, señalo la gestación y mantenimiento de la Revista *Contabilidad y Negocios*, vehículo de difusión del conocimiento y, también, mecanismo multiplicador del mismo.

Y cuando, además, he tenido la satisfacción de pasear por el campus, he visto con grata admiración, aparte de los moradores habituales en un recinto universitario, un buen número de corzos, familiarizados completamente con la presencia del género humano. Esta feliz convivencia que, lamentablemente, no se produce en todas partes, me pareció y me sigue pareciendo un botón de muestra, anecdótico si se quiere, pero creo que ilustrativo, de la calidad humana, en todos los sentidos, de los diferentes estamentos, docentes y estudiantes, así como los gestores, de la Pontificia Universidad Católica de Perú.

2. CONOCIMIENTOS Y, ADEMÁS, EN ESPECIAL, CRITERIO Y TALANTE

Luis Vives, filósofo, pedagogo, escritor y profesor, es decir, humanista del Renacimiento español, decía de la Universidad que es «la reunión y concierto de sabios, para hacer igual a ellos a cuantos allí acuden a estudiar». Hermoso cometido, sin duda, que quienes nos dedicamos a la docencia en las aulas asumimos con agrado, sin olvidar que echa sobre nuestras espaldas una notable responsabilidad.

Cualquier docente es consciente de este importante rol que le compete en la sociedad, de modo que, en congruencia con su papel, piensa y actúa teniendo en cuenta que, dentro de unos años, nuestros alumnos de hoy serán los profesionales

que ejerzan las disciplinas que ahora les estamos impartiendo, con un nivel de conocimientos que, al decir (y no me cabe duda de que es así) de Luis Vives, le confieren la categoría de sabio, como equivalente a persona ilustrada y adecuadamente formada para el desempeño profesional.

Pero, además, el estudiante formado en las aulas universitarias, al finalizar sus estudios, tras haber experimentado una prolongada inmersión en un área de conocimiento, junto a los conocimientos apprehendidos, debe salir de la universidad habiéndose formado un criterio, que le resultará imprescindible para enfrentarse a casos, situaciones y, por qué no, problemas, en el ejercicio profesional de las disciplinas inherentes a los diferentes saberes necesarios para ejercer con éxito y eficacia, una determinada profesión. Es decir, debe salir con un criterio adecuadamente formado, que le permita la aplicación óptima de sus conocimientos a la práctica contable.

Todo ello sin olvidar que, junto a los conocimientos y al criterio, es necesario también que el estudiante adquiera una actitud, un talante, que le haga consciente de la necesidad de seguir aprendiendo a lo largo de toda su vida profesional.

En este modesto trabajo quiero subrayar especialmente la importancia que en nuestro cometido docente tiene la adecuada generación de criterio en nuestros alumnos. Los contenidos son efímeros y, a la velocidad con que el mundo avanza, resulta poco menos que imposible pronosticar como se habrá desenvuelto una disciplina dentro de veinte años, que puede representar el plazo en el que los que son ahora nuestros alumnos adquieran su madurez profesional, ni mucho menos dentro de cuarenta o cincuenta años, que será cuando probablemente dejarán la vida laboral activa.

Por eso creo que en cualquier disciplina, en cualquier desempeño profesional, es más importante el criterio que los conocimientos. Aunque los conocimientos generan criterio, no hay duda de que la transmisión de conocimientos debe tener presente, incluso contemplándola como una meta u objetivo principal de la enseñanza la generación de criterio en el estudiante. De lo contrario, le habremos hecho un flaco favor pues, cuando los conocimientos que le hayamos impartido devengan obsoletos, quedará indefenso o, al menos, en situación poco favorable ante el cambio, al carecer de instrumentos, especialmente al faltarle criterio, para entender, asimilar y afrontar la nueva tesitura. Como corolario, insisto en que la generación y el posterior ejercicio del criterio requieren de un talante, de una actitud, de modo que el profesional se encuentre proclive a seguir aprendiendo, a adaptar sus conocimientos a los nuevos escenarios y a incrementarlos constantemente.

Seguro que los docentes que lean este escrito estarán completamente de acuerdo con mis afirmaciones. Y también, seguro que las llevan a la práctica en su actividad académica. Seguro que no se les escapa que es necesario enseñar a aprender,

más que enseñar unos conocimientos. Desarrollar la avidez por el conocimiento en nuestros estudiantes, su capacidad de investigación, su pensamiento lógico abstracto, es decir, independiente de situaciones y circunstancias concretas y aplicable a contenidos diversos y dispares, en direcciones alternativas. Y, como manera de conseguir todo ello, nuestros docentes conocen sobradamente lo importante que resulta priorizar el criterio sobre los conocimientos y el fundamento sobre la técnica.

Por tanto, enseñar a adaptarse al cambio, mediante la generación del adecuado criterio en nuestros estudiantes, es nuestro principal cometido como docentes. En un anterior trabajo, en el que también me ocupaba de la docencia de nuestra disciplina, reflexionaba sobre las siguientes cuestiones, básicas en la enseñanza de cualquier materia y, por tanto, aplicables a la nuestra:

- Razonar más desde la relatividad del conocimiento que desde el dogma, sembrando inquietudes y atendiendo más al fondo que a la forma, es decir, dando prioridad a los fundamentos sobre la técnica;
- Explicar no solo los hechos, sino también su origen, su evolución y sus consecuencias;
- Conocer y transmitir la situación actual de nuestra disciplina, como preludio del futuro inmediato;
- Potenciar los planteamientos interdisciplinares y
- Sensibilizar a nuestros alumnos hacia la investigación;

En definitiva, desarrollar el criterio y el talante de quienes hoy están en las aulas y, en un futuro no muy lejano, estarán inmersos en un mundo profesional en cambio constante. Todos estos puntos son importantes, pero si me tengo que quedar con uno, señalaría el primero de ellos: la necesaria transmisión del carácter relativo del conocimiento y la correlativa necesidad de razonar desde esa relatividad y no desde el dogma.

Pero relatividad no significa diletancia. Obviamente, es necesario encontrar el punto óptimo, que ayude a reflexionar al estudiante, potenciando con ello su criterio, pero sin que ello le lleve a la confusión o al marasmo. Es un punto de equilibrio que los docentes debemos encontrar, para el que no existe receta que pueda formularse a priori.

3. LA ENSEÑANZA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Uno de los cambios más importantes, seguramente el de mayor calado, de entre los que han acaecido en la disciplina contable en los últimos tiempos en los países latinos, ha sido la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad. El hecho ha supuesto en muchos ámbitos una auténtica revolución, en la medida en que, tras las normas, siempre subyacen conceptos y, en el caso de las normas internacionales, los conceptos no eran, en absoluto, los habituales en los países latinos, con los que los profesionales estábamos familiarizados.

A continuación presento algunas reflexiones sobre determinadas cuestiones en torno a la docencia de las normas internacionales que, quizás, puedan contribuir a generar el adecuado criterio en nuestros estudiantes. En definitiva, mis reflexiones tratan de responder a una pregunta: además de sus contenidos, ¿qué deben saber nuestros estudiantes de las normas internacionales? De entre todas las cuestiones posibles que darían respuesta a la pregunta, he elegido solo algunas, las que me han parecido más importantes.

3.1. Las normas internacionales no son teoría general de la contabilidad

Creo que nuestros estudiantes deben saber que la contabilidad no es un conjunto de normas, sino un conjunto de fundamentos epistemológicos, de reglas de conocimiento, que se aplican a un caso concreto para obtener una norma o un conjunto de ellas y, en definitiva, un sistema contable, es decir, un conjunto de reglas aplicable a un propósito concreto.

De este modo, es importante que tanto docentes como estudiantes conozcan, y que los primeros, además de conocer, subrayen adecuadamente, la diferencia que existe en nuestra disciplina (y en otras muchas) entre teoría general y aplicaciones. Es decir, que conozcan que un sistema contable es, como acabo de indicar, un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta, mientras que la teoría general es el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables.

Contabilidad financiera o contabilidad de costes, por ejemplo, son aplicaciones de la teoría general, pero no constituyen parte de la misma, aunque la teoría general se aplique en la construcción de las reglas de ambas. La diferencia fundamental entre uno y otro sistema contable se debe, especialmente, a los diferentes objetivos de cada uno de ellos.

Surge así con fuerza el concepto de objetivo como elemento de apoyo en el diseño, desde la teoría general de la contabilidad, de las reglas que conforman un sistema contable. Es una cuestión importante que nuestros estudiantes deben conocer

al abordar el estudio de las normas internacionales. Contabilidad financiera y contabilidad de costes constituyen sistemas contables diferentes porque se construyen desde objetivos diferentes. El sometimiento a estos objetivos hace que las reglas sean diferentes, como es fácil suponer. Al mismo tiempo, los objetivos pueden cambiar en el espacio, en función de las distintas características de los sistemas contables, y en el tiempo, en la medida en que esas características y, en consecuencia, los objetivos del sistema, cambian con el tiempo.

Las Normas Internacionales de Contabilidad son, asimismo, una aplicación de la teoría general, producto de objetivos concretos, interpretados desde un determinado sistema económico.

Por tanto, me parece importante que nuestros estudiantes conozcan que el objetivo de las Normas Internacionales es el suministro de información útil para la toma de decisiones de inversión en los mercados de capitales. Ser consciente de su orientación hacia el mercado de capitales es útil para entender el contenido concreto de las normas internacionales y su diferencia con otros sistemas contables, de países en que, sin duda, son diferentes los objetivos que orientan a esos sistemas.

Todo ello da lugar a otra cuestión, que también deben conocer nuestros estudiantes: no solo que la regulación contable es cambiante en el tiempo y en el espacio sino, además, que ese cambio se debe a la evolución en el tiempo de los objetivos que el sistema económico marca al sistema contable, o a los diferentes objetivos que, en diferentes espacios (por ejemplo, países o áreas económicas) concurrentes en el tiempo, pueden tener los sistemas contables.

En cualquier caso, me parece importante que nuestros estudiantes conozcan que la regulación contable es cambiante en el tiempo, ya que las normas responden a determinados objetivos, que pueden cambiar en la medida en que evoluciona el sistema económico en el que se inserta (y al cual sirve) el sistema contable. Tiene esta cuestión un importante corolario, que tampoco nos debe pasar desapercibido: la vinculación entre sistemas económicos y sistemas contables, de modo que son los sistemas económicos los que orientan y condicionan la configuración de los sistemas contables.

Seguro que ya hace tiempo que ningún docente enseña normas como si fueran la teoría de la contabilidad. Lo celebro, y tal vez haya quien piense que este apartado de mi ensayo no tiene sentido. Pero lo tiene si, quizás, ahora, lo que puede ocurrir en alguna ocasión es que se enseñan normas, pero sin enseñar teoría.

Con ello estamos enseñando a hacer, pero no a razonar.

En ese caso, creo que las normas internacionales, al igual que en España el Plan de Cuentas, o, en cualquier país, el corpus regulatorio por el que se rige la práctica contable, están haciendo un flaco favor al estudiante. O, mejor, al futuro profesional, que hoy estudia sin conocer (y razonar sobre) la teoría general que subyace en cualquier norma.

3.2. Sistemas de predicción y sistemas de control

Los diferentes objetivos posibles permiten clasificar los sistemas contables, cuestión ésta que tiene una importante raigambre en nuestra disciplina desde hace algunas décadas, precisamente desde que la armonización internacional y la regulación internacionales cobraron un importante auge. Ello se debe a que la clasificación de los sistemas contables es un importante instrumento para la normalización contable internacional (incluido el IASB como emisor de las normas internacionales), por cuanto permite evaluar la distancia entre una norma concreta y los parámetros por los que se mueve un determinado sistema contable, de modo que con todo ello se proporciona un punto de apoyo importante para la armonización contable, que permite conocer el mayor o menor grado de facilidad con que se implantarán las normas y, con ello, hacer más asequible su implantación. A nadie se le escapa que los objetivos de los sistemas contables latinos y anglosajones son diferentes, con lo que las normas, que responden a tales objetivos, también son diferentes, a la vez que una regla se implantará más fácilmente en un país cuanto más coherente sea con los planteamientos de su sistema contable.

El principal criterio de clasificación de los sistemas contables se apoya, en consecuencia, en sus posibles objetivos, distinguiendo en principio dos grandes ramas, sin perjuicio de que sea posible profundizar posteriormente en otras clasificaciones dentro de esas dos ramas.

Me refiero a la distinción entre sistemas de control y sistemas de predicción. También aquí, el entorno, el medio ambiente en el que nace y se desenvuelve el sistema contable, tienen una incidencia decisiva en los objetivos, es decir, en la orientación de cada uno de los sistemas contables existentes.

Un primer grupo de sistemas contables, entre los que tradicionalmente se incluyen los correspondientes a Estados Unidos o Gran Bretaña, presenta las siguientes características:

- Se han desarrollado en entornos con un alto y temprano nivel de desarrollo económico, basado especialmente en un decidido crecimiento de los mercados de capitales.
- La industrialización se produce relativamente pronto en estos países y las empresas alcanzan una dimensión notable, que necesita recurrir a la inversión bursátil organizada en mercados financieros potentes y eficientes.
- Con ello, la separación entre propiedad y control resulta notable en este tipo de sistemas económicos y la contabilidad se orienta a la producción de información abundante y útil, relevante y fiable, para la toma de decisiones de inversión.

- Paralelamente, las aportaciones teóricas son más sólidas y tempranas, a la vez que la regulación se desarrolla antes, lo mismo que la profesión.
- Ante esta situación, más sólida y consolidada, la influencia de la fiscalidad en la Contabilidad es menor.

En síntesis, la producción de información se orienta en estos sistemas al inversor bursátil y a los analistas financieros, buscando suministrarles criterios para evaluar tanto la situación de la unidad económica como y su evolución futura. Se trata de lo que hemos denominado sistemas de predicción.

Un segundo grupo de sistemas contables, entre los que se encuentran los países latinos, se caracteriza por las siguientes notas:

- El desarrollo económico ha sido menor y más tardío, al igual que el proceso de industrialización y de acumulación de capitales, con lo que los mercados bursátiles han alcanzado un menor nivel de crecimiento.
- Más que en mercados de capitales eficientes, la unidad económica busca sus fuentes de financiación en intermediarios financieros, tales como la banca.
- La distancia entre propiedad y control de la actividad empresarial es menor, al ser también menor la dimensión de la unidad económica.
- En este marco la demanda de información es también menor, a la vez que se orienta al control de la unidad económica y a la rendición de cuentas de su actividad.
- La regulación contable tarda en aparecer y, cuando lo hace, las normas se vinculan a la legalidad vigente, que adopta criterios de protección patrimonial, en defensa de los intereses de propietarios y acreedores.
- La producción teórica es menor y la profesión contable, con una actividad más baja, se desarrolla en momentos más tardíos.
- Ante un menor peso específico de la contabilidad, la fiscalidad influye de manera notable en ella, llegando en algunas ocasiones a sustituirla por completo.

En síntesis, la producción de información se dirige en estos sistemas al propietario y al acreedor, buscando suministrarles información orientada a la rendición de cuentas y al control de la entidad, sin olvidar, en bastantes ocasiones y en buena medida, la influencia fiscal.

Obviamente, se trata, en uno y otro caso, de los rasgos preeminentes de cada uno de los tipos de sistemas contables. No puede decirse que los sistemas de predicción carezcan en absoluto de elementos de control y viceversa. No obstante, cada uno de

estos dos tipos de sistemas contables tiene una orientación preeminente en uno u otro sentido. Pero no es menos cierto que reglas tales como el principio de prudencia, aplicado en dosis altas, o el coste histórico, son típicas de los sistemas de control, mientras que los sistemas de predicción buscan un adecuado equilibrio entre prudencia e imagen fiel, a la vez que, en aras de esta última, prefieren modelos basados en criterios valorativos actuales, como es el valor razonable.

Ni que decir tiene que las Normas Internacionales se insertan de lleno en los sistemas de predicción. Sin duda por ello, los países latinos, con sistemas contables tradicionalmente orientados al control, son los que más han sentido la distancia entre sus sistemas contables y el ordenamiento internacional.

3.3. Los conceptos subyacentes

En lógica congruencia con todo lo dicho hasta aquí, el marco conceptual de las normas internacionales me parece una pieza ineludible para entender estas normas, con lo que opino que necesariamente debe acompañar a su enseñanza.

Dada la extensión recomendable para este trabajo, no es posible analizar en detalle los nuevos conceptos que subyacen en las nuevas normas. No obstante, está claro que nuestros alumnos deben conocerlos, para lo cual es imprescindible el marco conceptual que precede a las normas internacionales. Y no me refiero al estudio previo del marco, sino a su presencia a lo largo del estudio de todas y cada una de las normas internacionales.

Arrendamientos, provisiones, derivados... y tantos otros temas, son claros ejemplos de lo importante que es delimitar los conceptos de activos y gastos, de pasivos e ingresos, sin olvidar la diferencia entre pasivo y patrimonio. Por otro lado, también son indispensables los criterios de reconocimiento y su papel en la formulación de las cuentas anuales, todo ello presidido por un concepto básico, el denominado principio (más bien, objetivo) de imagen fiel.

Por ejemplo, el fondo de comercio (valor llave) es un activo, puesto que se trata de un recurso controlado por la entidad, del cual se espera la obtención de rendimientos futuros. Sin embargo, la ausencia de cumplimiento de uno de los requisitos de reconocimiento, la medición fiable, impide que sea reconocido en las cuentas anuales, hasta que se no se manifiesta en una transacción, en cuyo caso el precio pagado por el mismo constituye una medición fiable, que permite su reconocimiento en el balance.

Por último, en este apartado, no podemos dejar de señalar la vinculación entre los conceptos, definidos y manejados en el marco conceptual, y los objetivos del sistema. No es difícil comprobar que ambos se definen utilizando la misma base, consecuencia del propósito al que se orienta el sistema contable. Así, si en las normas internacionales los objetivos del sistema son el suministro de información útil

para la toma de decisiones, que permita evaluar la situación y evolución futura de la sociedad a través de su capacidad para producir rendimientos futuros, un activo, por ejemplo, se define, como ya hemos indicado, como un «recurso controlado por la empresa, del cual se espera la obtención de rendimientos futuros», es decir, la definición de un activo se formula de manera congruente con los objetivos del sistema.

En cualquier caso, creo que es importante concienciar a los estudiantes de la importancia de los conceptos en nuestra disciplina. Nadie duda de que la contabilidad es mucho más que mecánica. Pero, a veces, los árboles (el grado de detalle con el que están elaboradas las normas internacionales) no nos dejan ver el bosque (el marco conceptual). Y, sin duda, un compendio como las normas internacionales, extensas y complejas, se entiende mucho mejor desde la lógica y desde los conceptos subyacentes, que desde la mera mecánica.

3.4. La preeminencia del balance sobre la cuenta de resultados

Tampoco quiero pasar por alto una cuestión que, creo, ayuda a comprender los entresijos del sistema contable internacional. En el equilibrio y dependencia mutua activo-cuenta de pérdidas y ganancias, o lo que es lo mismo, activos-gastos y pasivos-ingresos, creo que en la tradición latina priman los segundos, es decir, los elementos de la cuenta de resultados, sobre los primeros, los elementos de balance.

La vinculación de unas categorías de elementos de los estados financieros (activos y pasivos) a otros elementos (gastos e ingresos), o viceversa, es una posibilidad. Pero existe una posible alternativa: tratar ambas categorías como independientes. Se trata de una alternativa que ha sido ampliamente discutida en los alrededores de la regulación contable y no ha sido resuelta por completo con un acuerdo definitivo en torno al dilema así planteado.

En cualquier caso, a comienzos de la década de los setenta, el FASB norteamericano, en su marco conceptual, optó, no siempre a gusto de todos, por la preeminencia de los elementos del balance sobre los de la cuenta de resultados.

Esta fue la postura de las normas internacionales, que realizaron la misma elección, haciendo que llegara a los ordenamientos de los diferentes países. Gastos e ingresos se definen en función del patrimonio y de la consiguiente alteración de activos y pasivos, con lo que se consagra la preeminencia de estos últimos elementos, que son los de balance, activos pasivos y patrimonio, sobre los gastos e ingresos y, por tanto, el carácter subsidiario y dependiente de estos últimos en relación con los primeros. En definitiva, las normas internacionales otorgan preferencia al balance sobre la cuenta de resultados.

Este planteamiento tiene alguna importancia a la hora de justificar, por ejemplo, la introducción del valor razonable, o la elección del método del balance (y no del resultado)

en la conceptualización y consiguiente contabilización de los ajustes inherentes al impuesto de sociedades (activos por impuestos diferidos y diferencias temporarias imponibles, en la denominación de las normas internacionales). En ambos casos es más importante el efecto en el balance, es decir, en la adecuada valoración de sus partidas, que el efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias

3.5. El necesario ejercicio del juicio profesional

Todo lo dicho hasta aquí desemboca en la necesidad del adecuado ejercicio del juicio profesional en la utilización de las normas internacionales, cuestión que nuestros estudiantes deben también saber y ejercitar, preferiblemente a través de su aplicación práctica a supuestos concretos.

El proceso contable tiene varias etapas, cual son la captación, reconocimiento, medición, representación y comunicación de los hechos económicos. En cada una de ellas es necesario el ejercicio del juicio profesional, por encima de la aplicación de una receta previamente establecida. Así, por ejemplo, el reconocimiento implica decidir si un elemento es un activo o un gasto, un pasivo o un ingreso, y si, en su caso, afecta, o no al patrimonio o a la cuenta de resultados. Al reconocimiento le sigue la medición y a ésta, la valoración, etapas en la que con frecuencia habrá que decidir entre criterios alternativos. La dicotomía entre métodos de valoración radicalmente diferentes, como es el coste histórico frente al valor razonable, es, probablemente, el ejemplo más claro de cuanto decimos.

Las normas internacionales no son un compendio de recetas, sino de criterios frente a hechos económicos. Sin duda, el ejercicio del adecuado criterio profesional es una condición básica para su estudio y aplicación a situaciones concretas.

4. EPÍLOGO: CONTRIBUCIÓN AL DESARROLLO ECONÓMICO

Para terminar, quiero subrayar algo que les digo con insistencia a mis estudiantes, y sobre lo que me parece importante que reflexionen: en contabilidad trabajamos para el desarrollo económico. La vinculación entre contabilidad y desarrollo es, sin duda, una cuestión importante a trasladar a nuestros estudiantes, posiblemente la más importante de cuantas podamos transmitirles. Con ello, contribuimos a situar a nuestra disciplina en el plano que le corresponde, en cuanto a importancia y a responsabilidad social. Repito con frecuencia esta idea, que ya fue objeto de la conferencia que tuve el honor de pronunciar, ante un selecto auditorio de profesores, estudiantes y profesionales, en la Pontificia Universidad Católica de Perú en marzo de 2012, conferencia que fue luego publicada en el volumen 7, número 13 (2012) de la prestigiosa *Revista Contabilidad y Negocios* del Departamento Académico de Ciencias Administrativas.

Como ya dije entonces, nuestro principal reto es revolucionar la docencia, como importante mecanismo para la multiplicación del cambio y, con ello, del desarrollo económico, prestando atención preferente al fundamento más que a la práctica, a la lógica más que a la mecánica y a las capacidades más que a los conocimientos, no solo en la docencia de las normas internacionales, sino en cualquier otro aspecto de nuestra disciplina.

Solo me queda reiterar mi felicitación a la Facultad de Ciencias Contables y a su Departamento Académico de Ciencias Administrativas, por este aniversario en su ya fecunda y larga trayectoria. 85 años formando profesionales expertos en contabilidad es una más que notable contribución al desarrollo económico.

Y, también, reiterar mi agradecimiento a la Facultad de Ciencias Contables por su constante y amable hospitalidad, tanto hacia mi persona como en relación con mis modestas ideas sobre nuestra disciplina.

Incluyo muy especialmente en estas menciones a mi querido colega y amigo Óscar Díaz Becerra, decano de la Facultad de Ciencias Contables, esforzado y eficaz puntal de la docencia de la contabilidad en Perú, en su triple, polifacética e incansable dimensión de docente, investigador y gestor universitario.