

## ANÁLISIS CRÍTICO DE LA PROPUESTA DE MARCO CONCEPTUAL PARA LA CONTABILIDAD FINANCIERA ELABORADA POR LA OECF.

Bernabé Escobar Pérez  
Inmaculada Lucuix García  
Universidad de Sevilla

Con este trabajo pretendemos analizar el pronunciamiento acerca de la elaboración de un marco conceptual para la Contabilidad Financiera, llevado a cabo por la *Ordre des Experts Comptables* de Francia. Ello nos va a permitir profundizar en un proyecto que constituye el primer intento en que un organismo contable de un país en que la regulación emana del Gobierno reflexiona formalmente sobre los objetivos y conceptos que sustentan la información financiera, por lo que constituye la primera propuesta sobre el marco conceptual en habla no inglesa.

Las grandes diferencias encontradas entre esta propuesta y los pronunciamientos elaborados en el ámbito anglosajón, nos han llevado a intentar determinar su verdadero alcance, a través de un estudio comparativo que nos ha permitido reflexionar acerca de los conceptos fundamentales tradicionalmente considerados imprescindibles para delimitar cualquier intento de elaboración de un marco conceptual.

Studying the OECF's pronouncements relating to a conceptual framework of Financial Accounting is the main goal of the present work. This work make possible to profound on a projea that is the first attempt in which this theoretical reflection, on objectives and concepts by which financial information is sustained, has been undertaken by an Accounting Organisation who is regulated by the Government, this one has been the first Non-English proposal on a Conceptual Franiework.

The enomlous differences that have been founded betwecn this project and the prמוש anglosaxon pronouncements, have addressed us to study them in a more deeply way to try to dcterininatc their swpes. A comparativo analysis has allowed us reflect on fundamental concepts which have traditionally been considered as an essential ones to delimit any attcnipt of elaborating a Conceptual Framework of Financial Accounting.

PALABRAS CLAVE: Marco Conceptual, Contabilidad Financiera.

KEYWORDS: Conceptual Framework, Financial Accounting.

### 1. INTRODUCCIÓN.

Los intentos por encontrar un soporte teórico para la normalización contable, datan de mucho antes de la emisión de la propuesta del FASB, -podríamos incluso remontamos a las declaraciones de principios emitidas en la década de los 60-, aunque es ésta la primera en utilizar la denominación de marco conceptual y es a ella a la que fundamentalmente se refieren todas las iniciativas posteriores en este sentido. Dichas iniciativas, que habían venido surgiendo exclusivamente en los países de tradición contable anglosajona, e~ suscitando el interés de organismos profesionales de países, caso de Francia y España, en los que la regulación contable sigue siendo competencia gubernamental.

Teniendo en cuenta lo anterior, e independientemente de la importancia que el estudio de la teoría del marco conceptual podría tener en sí misma, nos planteamos como objetivo para nuestro trabajo, abordar el estudio del primer trabajo sobre el mismo, aún en fase de borrador, realizado fuera del ámbito anglosajón, la propuesta de Marco Conceptual elaborada por la *Ordre des Experts Comiptables de Francia (OECF)*.

Las grandes diferencias que en una primera lectura se pueden encontrar entre esta propuesta con sus predecesoras, nos han llevado a profundizar en su estudio, intentando determinar su alcance a través de su sistematización y de la reflexión sobre su origen y posibles consecuencias.

Para ello, hemos diferenciado en el trabajo dos grandes bloques: En el primero se describe el pronunciamiento abordando aquellas cuestiones tales como el status del organismo emisor, los objetivos perseguidos en su elaboración, el ámbito de aplicación y la estructura. En el segundo, entramos en el análisis pormenorizado del contenido de la propuesta, utilizando para ello como base de referencia, la propuesta por el IASC (1989), que comprende los conceptos tradicionalmente

considerados imprescindibles para delinear cualquier intento de elaboración de un marco conceptual (Gabas, 1991).

## 2. STATUS DEL ORGANISMO EMISOR Y OBJETIVO DEL PRONUNCIAMIENTO.

La OECF, cuyo Comité Profesional de la Doctrina Contable ha aprobado el pronunciamiento, no tiene reconocida potestad para emitir normas de obligado cumplimiento, ya que en Francia, siguiendo la tradición continental europea, es el Gobierno el único emisor de este tipo de normas, en concreto, a través del Consejo Nacional de la Contabilidad. Éstas se recogen fundamentalmente en el Plan General de Contabilidad Francés de 1982, ya adaptado a la IV Directiva de la Unión Europea, por lo que algunos autores llegan a hablar incluso de un "*marco conceptual implícito*" (Colasse, 1996, p. 33).

El borrador de la OECF constituye la primera tentativa de elaboración de un marco conceptual contable fuera del área de influencia de los países anglosajones. La necesidad de esta iniciativa está justificada por las lagunas que buena parte de la doctrina contable venía detectando en el sistema contable francés a partir de 1984. En esta línea, para dotarse de un modelo de marco conceptual adaptado al sistema contable francés, sus autores comenzaron en proponen trabajar en tres direcciones (CPDC, 1996, p. 19):

- a.- Realización de un inventario de las debilidades del sistema contable francés, sobre todo, de la falta de coherencia de los conceptos subyacentes utilizados.
- b.- Comparación de conceptos franceses con los utilizados en el extranjero (USA, Canadá e IASC).
- c.- Elaboración de un dispositivo conceptual coherente aplicable a la Contabilidad en Francia.

Además, la publicación de la propuesta coincide con una importante reforma en el proceso de normalización contable en Francia, en la que se ha pretendido conseguir una elaboración más coherente del derecho contable (Scheid, 1996, p. 8), comenzando por la reforma de la composición y funciones del propio *Conseil Nationale de la Comptabilité* y la creación del *Comité de Réglementation Comptable*, que pasa a ser el emisor de normas de obligado cumplimiento.

La propia OECF (1996, p. 17) reconoce que su propuesta no es un trabajo terminado por completo, ya que reconoce que no es más que una representación que tiene por objeto circunscribir, es decir, que todas las normas que tengan por objeto precisar su aplicación deberían inscribirse en el mismo. Además, afirma que la propia redacción de estas normas y su evolución, permitirán observar las insuficiencias del marco, por lo que está llamado a ser mejorado con regularidad.

En cuanto al objetivo del marco conceptual, la OECF comienza definiéndolo de forma indirecta, a través del objetivo de la información financiera. Así, señala que los estados financieros han de concebirse de forma que proporcionen al público una representación útil de la empresa, y más precisamente de la consecución en el orden financiero de su finalidad, la creación de riqueza (OECF, 1996, p. 19). Concebidos de esta forma los estados financieros, el marco conceptual se propone realizar un análisis de los conceptos que sustentan los mismos con la finalidad de ayudar a: la apreciación de las prácticas actuales, la elaboración de normas futuras, la interpretación de las normas, tanto por parte de los responsables de elaborar los estados financieros, como por parte de sus revisores y usuarios; la formación e investigación en este ámbito.

## 3. EL MARCO CONCEPTUAL DE LA OECF (1996).

Según sus propios autores, "*su originalidad no reside tan sólo en el lenguaje en que esté escrito, sino también en la estructura y las ideas*" (OECF, 1996, p. 18), siendo el resultado de dos años de trabajo de un grupo de expertos y de profesores de Contabilidad, aunque a este respecto, cabe señalar que la Asociación Francesa de Contabilidad celebró en 1991 un congreso dedicado

monográficamente al estudio de los distintos pronunciamientos sobre el marco conceptual de la Contabilidad (Colasse, 1991, pp. 3-20).

Cabe comenzar señalando en cuanto a su ámbito de aplicación, que la propuesta se refiere exclusivamente a las empresas de negocios, señalando de forma expresa que *"no tiene en cuenta a las entidades sin Mímo de lucro"* (OECF, 1996, p.20). Por lo que respecta a la delimitación de los estados financieros, se alude fundamentalmente a la Cuenta de Resultados, al Balance y al Anexo, al que se otorga gran importancia. Ahora bien, a pesar de la relación del pronunciamiento con la Contabilidad Financiera, en sus conclusiones los autores expresan su convicción de que los principios propuestos para elaborar la información financiera pueden resultar igualmente adecuados para satisfacer las necesidades de los usuarios internos, para la *"Contabilidad Interna de Gestión"* (OECF, 1996, p. 50).

Sin embargo, es seguramente su estructura lo que más diferencia a esta propuesta de todas las que la preceden. Contiene 136 párrafos agrupados en cuatro partes fundamentales que pasamos a comentar brevemente:

### 3.1.-objetivo del marco conceptual.

Comprende hasta el 711 párrafo inclusive. En ella, antes de abordar el objetivo del marco propiamente dicho como ha quedado expuesto, se plantea las asunciones acerca de la empresa y de la Contabilidad que van a marcar el desarrollo posterior del mismo.

En este sentido, la empresa es concebida de forma reductista como una entidad económica cuya **única** finalidad es la creación de riqueza, entendiendo por ésta, tanto el dinero como todo elemento susceptible de transformarse directa o indirectamente, en una entrada o salida de dinero.

Por lo que se refiere a la Contabilidad, se concibe como uno de los varios sistemas capaces de representar la empresa, cuyo objetivo fundamental consiste en representar los movimientos y las situaciones de riqueza y especialmente de comparar las riquezas creadas y las consumidas.

### 3.2.- Características generales de la representación de la empresa.

Entendida la Contabilidad como forma de representación de la empresa, el contenido de este apartado -párrafos 8 al 25-, constituye el desarrollo de determinadas características cualitativas de la información financiera, tales como: la relevancia, a la que considera como fundamental para que los estados contables puedan responder a las necesidades de sus usuarios; la comprensibilidad y otras entre las que destacan la correlación, la comparabilidad, la oportunidad, la economicidad y la importancia significativa.

### 3.3.-las riquezas de la empresa se suponen medibles.

Se parte de la hipótesis de que lo son en todo momento, haciendo referencia expresa a los *"fondos de inversión en valores cotizados fácilmente negociables, junto a los cuales solo existen disponibilidades líquidas y créditos y deudas con un plazo de vencimiento tan corto que pueden asimilarse a una tesorería positiva o negativa"* (OECF, 1996, p. 22).

Este apartado -párrafos 2611 al 4811-, versa básicamente en tomo al contenido, elaboración y presentación de la Cuenta de Resultados y el Balance de Situación, como estados financieros en los que se pone de manifiesto la creación y situación de riqueza de la empresa y, por tanto, capaces de suministrar la adecuada representación de la misma, a la que la Contabilidad debe aspirar. Se proporcionan las definiciones de los elementos que conforman los estados financieros: activos, pasivos, situación neta, gastos e ingresos, centrándose en la cuestión de la medida, siempre bajo la hipótesis enunciada, de acuerdo con la cual se puede asumir que el valor del patrimonio neto supone una adecuada representación del valor de la empresa.

### 3.4.-dificultades de medida.

Se trata del apartado -parágrafos 49º al 13611-, con el contenido más diverso del pronunciamiento, aunque también es aquella en la que las cuestiones se abordan con mayor concreción. Se comienza con el abandono de la hipótesis de mensurabilidad de todas las riquezas esbozada en el apartado anterior, al considerar que ésta no es aplicable a la mayoría de las empresas, cuyos bienes no son de naturaleza antes enunciada y además operan en un contexto de continuidad de la explotación.

Bajo estas premisas, el valor actual de los activos y pasivos depende de los resultados futuros de la misma que, por naturaleza, son inciertos. Ello obliga a considerar una serie de criterios que reduzcan la incertidumbre del reconocimiento que se establecen mediante una serie de cualidades que ha de poseer el juicio de un *empresario-tipo*.

Tras desarrollar las definiciones previamente enunciadas de los elementos de los estados financieros, el contenido de este apartado gira en torno a la medida de los mismos, tomando como núcleo central la realización y medida del beneficio, para lo cual se analizan los procesos de creación de riqueza que afectan a la empresa.

El capítulo se completa con una breve referencia a las cuentas consolidadas y a la presentación de los estados financieros, centrándose en desarrollar el contenido del Anexo y de la Cuenta de Resultados, no considerando en absoluto el Balance; e incluyendo lo que supone una auténtica novedad respecto a otras propuestas de marco conceptual, unas conclusiones en las que se proporciona un resumen de las principales características del pronunciamiento y se recuerda su carácter de mejorable regularmente "*para circunscribir operaciones y necesidades nuevas*" (OEFC, 1996, p. 5 l),

## 4. ANÁLISIS CRÍTICO.

Como se ha indicado en la introducción, el desarrollo de este apartado viene marcado por el análisis crítico de la propuesta. Para ello, hemos tomado como base el trabajo del IASC (1989) en el que se contienen los conceptos tradicionalmente considerados imprescindibles para delimitar cualquier intento de elaboración de un marco conceptual, en tanto conforman el conocido itinerario lógico deductivo que debe caracterizarlo (Gabás, 199 l).

La utilización de este esquema de trabajo nos ha permitido contar con una base de referencia a partir de la cual poder estudiar el contenido fundamental de la propuesta de la OEFC, ya que presenta una estructura explícitamente distinta en relación al resto de pronunciamientos.

### 4.1.-objetivos de la información financiera.

La primera cuestión reseñable es la gran diferencia que existe al plantear los objetivos de la información financiera. En este sentido, mientras los anglosajones los plantean como una cuestión directamente relacionada con las necesidades informativas de los distintos usuarios, el pronunciamiento francés rehúsa hacer cualquier referencia a éstos, centrándose en el objeto representado, la empresa.

Aunque la OEFC, no se pronuncia expresamente acerca de los objetivos de los estados financieros, dentro del objetivo del propio marco conceptual señalado con anterioridad, se refiere a la necesidad de que éstos sean concebidos de tal forma que proporcionen al público una representación útil de la empresa y más precisamente del cumplimiento, en el plano financiero, de su finalidad, la cual es extendida como la creación de riqueza (OEFC, 1996, p. 19).

Como puede observarse, se respeta la premisa de la utilidad de la información, pero se rechaza la idea de considerar las necesidades informativas de los usuarios como base de referencia para definir los objetivos de los estados financieros. En su opinión, los usuarios son numerosos y sus necesidades muy diversas y cambiantes, por lo que resultan difícilmente conciliables. En consecuencia, consideran que el único punto de intersección entre las distintas necesidades informativas de los diferentes usuarios es la representación objetiva de la empresa.

Asimismo, se establecen dos áreas de información fundamentales para representar la riqueza empresarial, la situación y las variaciones de la misma, otorgando prevalencia a estas últimas, al

considerar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como estado esencial, por entender que es el que mejor representa el objetivo declarado de la empresa, la creación de riqueza.

#### 4.2.- Características cualitativas.

La OECF aborda el tratamiento de las características cualitativas en dos apartados, como *características generales de la representas; ¿n de la empresa* y como *cualidades del juicio* necesario en el proceso de valoración. Entre las primeras, señala como características principales la relevancia y la comprensibilidad. A este respecto, es necesario señalar tres cuestiones:

a.- El desarrollo del concepto de comprensibilidad se establece en función de los principios de homogeneidad, aditividad, consistencia, simetría y totalidad. Como puede observarse, mezcla al sentido de comprensibilidad comúnmente empleado en los pronunciamientos anglosajones, cuestiones que nos acercan más a la fiabilidad de la información.

b.- La mayor discrepancia surge en cuanto al tratamiento de la relevancia, el cual se encuentra íntimamente relacionado con la forma en que se han establecido los objetivos de la información financiera. Parte de una concepción de la relevancia que supone la adecuación de la información a las necesidades de los usuarios. No obstante, de acuerdo con el análisis de los usuarios efectuado, se decanta por lo que denomina *principio de adecuación al objeto observado* que consiste en relacionar la relevancia de la información con la capacidad de ésta para representar la empresa, y más concretamente para poder evaluar en qué medida la empresa ha respondido a su finalidad de creación de riqueza. Ahora bien, la OECF propone la información complementaria elaborada según las especificaciones de los distintos usuarios, como la única alternativa capaz de conjugar este planteamiento con la necesidad de satisfacer las demandas informativas de éstos.

c.- Con carácter secundario, se añade una serie de características que se concretan en principios como los de comparabilidad -tanto en el tiempo como en el espacio-, inmediatez, economicidad y materialidad; en los que se mezclan tanto características cualitativas como restricciones a las mismas, en la terminología anglosajona. A ellos se añade el principio de correlación, lo que se considera lógico teniendo en cuenta la finalidad declarada de la Contabilidad a lo largo del documento, "*medir si se ha creado más riqueza de la que se ha consumido*" (OECF, 1996, p. 21).

En cuanto a las características cualitativas relacionadas con el juicio, la OECF (1996, p. 54-64) manifiesta la necesidad de obtener una información libre de error y sesgo a través del desarrollo de los siguientes conceptos:

a.- Fidelidad o Validez. Entendida como la concordancia entre una medida y el fenómeno a representar.

b.- Fiabilidad. Una evaluación es fiable cuando se ha hecho con todas las precauciones útiles.

c.- Verificabilidad. Se dice que una evaluación es verificable cuando una persona independiente del autor de la misma llegará normalmente a un resultado idéntico o aproximado.

d.- Sinceridad. Una evaluación es sincera cuando su autor no está guiado por factores que no estén relacionados con la calidad de la evaluación. El uso continuado de un método de medida dado es normalmente un factor de sinceridad.

e.- Neutralidad. Corresponde al comportamiento de un juez encargado de repartir un resultado entre dos ejercicios sucesivos como lo haría si tuviera que repartir entre dos deudores distintos.

f.- Prudencia. Es la toma en consideración de una cierta precaución al efectuar los juicios necesarios para preparar las estimaciones en caso de incertidumbre. Es un mal necesario porque se

encuentra por hipótesis en situaciones en las que no son posibles evaluaciones exactas. No debe ser excesiva, ya que debe estar al servicio de la buena aplicación de los principios, no debiendo contrarrestarlos.

Para concluir, remarca la conveniencia de alcanzar un equilibrio entre dichas cualidades, ya que reconoce que en la práctica, a menudo, es difícil que todas se puedan cumplir, pues el aumento de una puede traducirse en la reducción de otra. Por ello, y al no admitir la jerarquización de estas cualidades, aconseja realizar la mejor síntesis, la que realizaría el empresario-tipo.

#### **4.3.-Definición de los elementos de los estados financieros.**

La definición de los elementos de los estados financieros está inspirada en la voluntad de presentar unos estados articulados, en el sentido de que éstos van a representar de forma consistente diferentes aspectos de las transacciones y acontecimientos que afectan a la entidad.

De acuerdo con ello, se definen los activos y pasivos como elementos fundamentales, a partir de los cuales se deriva la definición de los restantes elementos. Así, activos y pasivos son los elementos representativos de la riqueza de la empresa, con un valor económico positivo o negativo, en función de su capacidad para generar ventajas o desventajas económicas futuras.

La diferencia entre los activos y pasivos constituye la situación neta. Ésta puede provenir de dos fuentes: Aportaciones o retiros de riqueza- por los propietarios y resultado, entendido como las producciones de riqueza menos los consumos de riqueza.

En este sentido, las cargas o los productos, los consumos o producciones de riqueza, respectivamente, se corresponden con el conjunto de las operaciones de la empresa que suponen una disminución o un aumento de la situación neta de la empresa.

Así, como consecuencia de la definición de activos, las cargas pueden definirse como todo gasto realizado o sufrido o de forma más general, toda disminución de patrimonio- que al cierre del período contable no tenga la facultad de generar ventajas suficientemente seguras como para poder ser calificadas como activos.

Paralelamente, los productos pueden definirse como todo ingreso o perspectiva de ingreso -de forma más general, todo aumento de patrimonio- que al cierre del período contable no comporta el riesgo de generar desventajas que deban considerarse como pasivos.

De acuerdo con lo anterior, aunque no puedan apreciarse grandes definiciones, se constata como tratan de desvincularse de consideraciones puramente legales que asimilarían activos y pasivos a un derecho de propiedad o a una obligación legalmente establecida, respectivamente; poniéndose énfasis en lo innecesario de la propiedad de un elemento para que éste pueda clasificarse como activo, así como que en el concepto de pasivo quede comprendida la noción de provisión.

#### **4.4.- Reconocimiento de los elementos de los estados financieros.**

El tratamiento del reconocimiento se basa en los conceptos tradicionales de la evidencia suficiente y la fiabilidad de la medida, los cuales quedan englobados en las características que necesariamente ha de poseer el juicio del *empresario-tipo*.

La OECF resuelve la cuestión del reconocimiento mediante la introducción de la mencionada figura, a través de cuyo juicio, pudiendo superar la subjetividad que pudieran introducir los responsables de la elaboración de los estados financieros al plantear las estimaciones consustanciales en dicho proceso.

De acuerdo con lo anterior, la fiabilidad de la medida y la evidencia suficiente se encuentran englobadas dentro de las características que necesariamente ha de poseer el juicio de dicho empresario, a las cuales nos referimos anteriormente.

En este sentido, es de destacar que de forma coherente con su concepción de la empresa como ente creador de riqueza, la OECF centra la cuestión del reconocimiento en tomo exclusivamente a la realización del beneficio, la cual se presume una vez traspasado el *umbral* definido conforme a la noción de acontecimiento crítico de la empresa en cuestión,

Asimismo, se posiciona en una concepción puramente tradicional de la prudencia, al defender *"la no consideración del beneficio en relación con los productos aún no vendidos, pero sin embargo, a tomar en cuenta inmediatamente el resultado cuando se prevea una pérdida"* (OECF, 1996, p. 40).

Por lo que se refiere a la correlación, elevada a la categoría de principio al incluirla entre las características que debe poseer la representación de la empresa, defiende una concepción de la misma en su sentido más tradicional, sin llegar a plantear los efectos que ello tiene sobre el Balance.

#### 4.5.- Medida de los elementos de los estados financieros.

Esta propuesta no proporciona una base de valoración clara. En un primer momento, defiende la utilización de; valor actual como representación ideal de la riqueza de la empresa, siendo el criterio que mejor se ajusta a la concepción de activo y pasivo defendida, como elementos representativos de la riqueza de la empresa.

En concreto, la OECF (1996, p. 32) señala los activos deberían poder ser representados por su potencial de transformación en dinero. En consecuencia, deben figurar en balance por el montante que un empresario-tipo aceptaría invertir si tuviera que reconstituir la empresa. Así, si un empresario acepta invertir para obtener un elemento, debe entenderse normalmente que espera una ventaja económica futura, que estaría representada por el coste.

Ahora bien, aunque en un principio pudiera entenderse que esta opción condujese a adoptar un criterio de valoración del activo basado en la actualización de los flujos futuros de caja, en realidad, el criterio que se propone es el valor de mercado, aunque con dos límites: uno superior, el coste de reemplazamiento y otro inferior, el valor de venta del activo. La argumentación que se sigue consiste en que el patrimonio neto en el balance de situación debe proporcionar una buena aproximación del valor de la firma y éste, por supuesto, no puede ser superior a lo que costaría reemplazar sus activos, ni inferior al importe que se obtendría de la venta de los mismos.

Este rechazo a la contabilización a coste histórico resulta más aparente que real, ya que al intentar aplicar este razonamiento en la práctica, la incertidumbre que se genera ante bienes que no cotizan en ningún mercado organizado, se opta por valorarlos en función del buen juicio del *empresario-tipo*, lo que, teniendo en cuenta las características que se le exigen a éste, implica la prevalencia de la verificabilidad sobre la fidelidad y en definitiva, la utilización del coste histórico como mejor base de valoración, por ser la única medida verificable de la riqueza futura representada en el activo.

## 5. CONCLUSIONES.

El hecho de que se realicen propuestas acerca del marco conceptual, incluso fuera del ámbito de los países anglosajones, nos demuestra que sigue considerándose necesario por buena parte de la doctrina contable internacional, elaborar una estructura conceptual para la Contabilidad Financiera a través de una aproximación de corte esencialmente deductivo.

En el caso francés, la iniciativa resulta especialmente interesante si se considera que se produce de forma independiente en un ámbito normativo-contable, el sistema contable inoperante en Francia, completamente diferente al de los pronunciamientos anglosajones.

En lo que se refiere al análisis realizado, en una primera aproximación podría concluirse que se trata de una propuesta radicalmente distinta a sus predecesoras. No obstante, tras el estudio detallado de los aspectos considerados Fundamentales dentro del itinerario lógico-deductivo podemos concluir que las diferencias son más aparentes que reales.

A este respecto, hemos encontrado importantes semejanzas en cuanto a la concepción de los objetivos de la información financiera, la necesidad de que ésta conjugue relevancia y fiabilidad, el predominio de la sustancia sobre la forma y la primacía implícita del principio del devengo.

Por su parte, presenta importantes diferencias en cuanto a la importancia que otorga al papel del principio de correlación, la primacía de la Cuenta de Resultados sobre el Balance y al concepto de realización del beneficio. Este posicionamiento refleja una concepción tradicional de la Contabilidad Financiera basada en las transacciones, que queda patente cuando tras defender el valor-actual como

criterio de valoración, lo desechan por considerarlo inaplicable en la práctica y terminan decantándose por el coste histórico.

Asimismo, también puede apreciarse una importante peculiaridad en lo referente a la escasa concreción de los principios, ya que a diferencia de los pronunciamientos anglosajones, la OECF aborda esta cuestión de forma indirecta a través de las características que debe reunir el juicio del empresario tipo.

Para concluir, hemos de señalar que en nuestra opinión, este pronunciamiento, aún presentando cuestiones muy interesantes entre las que destacamos la defensa de la preferencia de la contabilidad en base a flujos sobre la basada en fondos y, en consecuencia, de la Cuenta de Resultados sobre el Balance, así como del valor actual sobre el coste histórico; no ha cumplido con su objetivo inicial, ya que no ha conseguido solucionar las deficiencias del sistema contable francés ni hacerlo más coherente, ya que no ha conseguido clarificar adecuadamente los conceptos que lo fundamentan.

A pesar de ello, e incluso de las críticas que descalifican estos pronunciamientos como meros ejercicios intelectuales con los que los organismos profesionales que los elaboran intentan ganar reputación; consideramos necesario continuar desarrollando trabajos en esta línea, porque pensamos que la reflexión acerca de los conceptos fundamentales de nuestra disciplina, constituye la mejor herramienta metodológica de cara a evidenciar el origen de las diferencias entre los distintos modelos contables coexistentes y un paso previo a cualquier intento de normalización a nivel internacional.

## BIBLIOGRAFÍA.

- Colasse, B. (1991): "(>ú il est question d'un cadre conceptuel fi-ancais", *Revue de Droit Coniptable*, n° 91, pp. 3-20.
- (1996): "Commentaire Analytique et Critique du Projet de Cadre Conceptuel du CPDC", *Revue Française de Comptabilité*, n° 2 82, pp. 29-5 1.
- Comité Professionnel de Doctrine Comptable (1996): "Améliorer le système comptable frangais", *Revue Française de Comptabilité*, n° 277, pp. 19-23.
- Gabás Trigo, F. (1 99 1): *El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera* (AECA:Madrid).
- International Accounting Standards Co@ce (1989): *Framework for the Preparation and Presentation offinancial Statements* (IASC:Londres).
- OECF- Comité Professionnel de Doctrine Coniptable- (1996): "Cadre Conceptuel de la Comptabilité", *Revue Frangaise de Comptabilité*, n° 278, pp. 17-5 1.
- Scheid, J.C. (1996): "La Normalisation Comptable Frangaise: La pren-ú¿re réfortne profonde depuis 1946", *Revue Fran§nise de Comptabilité*, n° 283, pp. 7-8.



CONSIDERACIONES: PRONUNCIAMIENTO OECF:

Status de autor: Organismo profesional en entorno de planificación contable.

Objetivo: Base para la apreciación de las prácticas contables actuales, elaboración e interpretación de normas futuras, la formación e investigación.

Ámbito de aplicación: Exclusivamente empresas de negocio.

Estructura: Distinta a la convencional, aunque aborda todos los contenidos del itinerario lógico-deductivo.

SUPERESTRUCTURA CONCEPTUAL:

\* Usuarios: Internos y externos. Rehúye cualquier jerarquización.

\* Objetivo de los EE.FF. *"Proporcionar al público una representación de la empresa y, más concretamente, del cumplimiento en el plano financiero de su finalidad.- la producción de riqueza' p.19).*

Relevancia según el objeto.

\* Características Cualitativas: Comprensibilidad.

Otras: Comparabilidad, Oportunidad, Economicidad, Importancia Relativa.

ELEMENTOS OPERATIVOS:

\* Elementos EE.FF.: Activos y pasivos como elementos fundamentales de los que se deriva el resto: situación neta, gastos e ingresos.

\* Reconocimiento: No da criterios concretos, dejándolo al '*[..] buen juicio del empresario-tipo*'. Las cualidades de este juicio deben ser: '*[..] fidelidad, fiabilidad, verificabilidad, neutralidad y prudencia*' (pp.30-31).

Medida: Acepta el valor corriente bajo la hipótesis de que '*[..] todas las Riquezas, y de la empresa resulten medibles*' (p.25). En situación de incertidumbre, coste histórico con revalorizaciones.

Hipótesis mantenimiento capital: Recuperación del capital financiero invertido en términos nominales.