cuadernos de contabilidad

Vol. 27
Publicación continua
2026

ISSN: 2500-6045 (En línea) | ISSN: 0123-1472 (Impreso)

Artículos

Examinando la influencia de la ASOBAT y la APB-4 en la estructura conceptual del sector público del IPSASB [*]

Examining the Influence of ASOBAT and APB-4 on the Conceptual Structure of the IPSASB Public Sector Framework

Examinando a influência da ASOBAT e da APB-4 na estrutura conceitual do setor público do IPSASB

Paulo Sérgio Almeida-Santos [a]
Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT) , Brasil
paulo.santos@ufmt.br
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-1297-7233

Josimar Pires Da Silva
Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT), Brasil
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7769-8748

Jorge Katsumi Niyama
Universidade de Brasilia (UnB), Brasil
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-8738-3838

José Matias-Pereira
Universidade de Brasília (UnB), Brasil
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6320-026X

DOI: https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc27.eiaa

Recibido: 28 noviembre 2025
Aceptado: 05 abril 2026
Publicado: 07 septiembre 2026

Resumen:

En este artículo se examina el marco conceptual de la contabilidad aplicada al sector público a la luz de las contribuciones de ASOBAT [*A Statement of Basic Accounting Theory* (AAA, 1966)] y APB-4 [*Statement of the Accounting Principles Board No. 4* (AICPA, 1970)]. La premisa es que la contabilidad financiera ha constituido una referencia común para evaluar la contabilidad aplicada al sector público y que sus principios básicos pueden aplicarse con independencia del sector. El análisis del discurso del Marco Conceptual del IPSASB muestra que los marcos teóricos de ASOBAT y APB-4 se reflejan en gran medida en dicho documento. Esto sugiere que la contabilidad financiera ha sido una referencia importante para el desarrollo de la contabilidad pública, especialmente en el contexto de la Nueva Gestión Pública y del Estado mínimo. Además, se destaca la importancia de los esfuerzos orientados al desarrollo de una teoría contable única, tal como se planteó en ASOBAT y APB-4.

Palabras clave: marco conceptual, teoría contable, AAA y ASOBAT, AICPA y APB-4, IPSASB e IPSAS, normas y estándares, convergencia y normalización contable, sector público.

Abstract:

This article examines the conceptual framework of accounting applied to the public sector in light of the contributions of ASOBAT [*A Statement of Basic Accounting Theory* (AAA, 1966)] and APB-4 [*Statement of the Accounting Principles Board No. 4* (AICPA, 1970)]. The premise is that financial accounting has served as a common reference point for assessing accounting applied to the public sector, and that its basic principles can be applied regardless of sector. Discourse analysis of the IPSASB Conceptual Framework shows that the theoretical frameworks of ASOBAT and APB-4 are largely reflected in that document. This suggests that financial accounting has been an important reference for the development of public sector accounting, particularly in the context of New Public Management and the minimal state. The article also highlights the importance of efforts aimed at developing a unified accounting theory, as proposed in ASOBAT and APB-4.

Keywords: conceptual framework, accounting theory, AAA and ASOBAT, AICPA and APB-4, IPSASB and IPSAS, norms and standards, accounting convergence and standardization, public sector.

Notas de autor

[a] Autor de correspondencia. Correo electrónico: paulo.santos@ufmt.br

Resumo:

Este artigo examina o marco conceitual da contabilidade aplicada ao setor público à luz das contribuições da ASOBAT [*A Statement of Basic Accounting Theory* (AAA, 1966)] e da APB-4 [*Statement of the Accounting Principles Board No. 4* (AICPA, 1970)]. A premissa é que a contabilidade financeira tem constituído uma referência comum para avaliar a contabilidade aplicada ao setor público e que seus princípios básicos podem ser aplicados independentemente do setor. A análise do discurso do Marco Conceitual do IPSASB mostra que os referenciais teóricos da ASOBAT e da APB-4 se refletem, em grande medida, nesse documento. Isso sugere que a contabilidade financeira tem sido uma referência importante para o desenvolvimento da contabilidade pública, especialmente no contexto da Nova Gestão Pública e do Estado mínimo. Além disso, destaca-se a importância dos esforços voltados ao desenvolvimento de uma teoria contábil unificada, tal como proposto na ASOBAT e na APB-4.

Palavras-chave: marco conceitual, teoria contábil, AAA e ASOBAT, AICPA e APB-4, IPSASB e IPSAS, normas e padrões, convergência e normalização contábil, setor público.

1. Introducción

En los países desarrollados, la contabilidad gubernamental es ampliamente reconocida como un componente esencial para una gestión pública eficiente. Países como Australia, Canadá, Estados Unidos, Reino Unido y Nueva Zelanda, entre otros, consideran la contabilidad no solo como una herramienta fundamental para la modernización de la gestión financiera gubernamental, sino también como un instrumento eficaz para combatir el derroche de recursos y la corrupción (Torres, 2004).

En estos países, además del marco jurídico anglosajón, es común una visión administrativa de la maquinaria pública basada en modelos de gestión ampliamente desarrollados previamente en el sector privado, como el Nuevo Management Público (NMP). Este enfoque se centra en maximizar la eficiencia de los resultados y favorece una mínima intervención estatal, es decir, una amplia participación del mercado en la provisión de bienes y servicios a la sociedad. Desde esta perspectiva del NMP, en el contexto del avance del capitalismo (globalización), la contabilidad del sector público desempeña un papel importante al proporcionar información útil para los tomadores de decisiones (por ejemplo, Christiaens, Reyniers y Rollé, 2010; Bolívar y Galera, 2012; Brusca, Montesinos y Chow, 2013; Laswad y Redmayne, 2015; Bolívar y Galera, 2015, etc.). Por lo tanto, las prácticas contables adoptadas por las empresas con fines de lucro también constituyen una referencia para el sector público, en un intento por maximizar la eficiencia de sus resultados y, fundamentalmente, promover la adopción del régimen de competencia y la consolidación de los informesfinancieros por parte de las entidades gubernamentales (por ejemplo, Chan, 2003).

La contabilidad gubernamental ocupa una posición destacada frente a la contabilidad empresarial de entidades no gubernamentales, como se ha señalado en trabajos como el de Figlewicz, Anderson y Strupeck (1985). A pesar de ello, las principales contribuciones teóricas para el avance de la ciencia contable se han centrado en la contabilidad financiera de las entidades de negocios, especialmente en los trabajos pioneros de la *American Accounting Association* (AAA), *A Statement of Basic Accounting Theory* (ASOBAT), y del *American Institute of Certified Public Accountants, Statement of the Accounting Principles BoardNo. 4* (APB-4). Estas obras han promovido perspectivas de discusión sobre la teoría contable tradicional basada en premisas subyacentes, según las cuales el desarrollo de la contabilidad debe estar sustentado en postulados y principios, orientando su utilidad principalmente hacia la toma de decisiones de los usuarios externos más que de los preparadores de la información contable-financiera (*decision-usefulness*).

Las diversas contribuciones teóricas presentadas en estos estudios se reflejan en los documentos que regulan la contabilidad en múltiples países. Cabe destacar que, si bien los países desarrollados —en particular los anglosajones— han liderado la adopción de modelos de gestión pública basados en el NPM y la contabilidad de devengo, los países en desarrollo aún enfrentan importantes desafíos institucionales para implementar dichos modelos. Chan (2006) señala que estos países presentan rezagos en la implementación de estándares contables gubernamentales avanzados, dado que los marcos normativos internacionales fueron diseñados principalmente desde la perspectiva de países con estructuras político-administrativas más consolidadas;

perspectiva corroborada por literatura más reciente (Brusca, Montesinos y Chow, 2013; Laswad y Redmayne, 2015). Entre las principales contribuciones destaca la fuerte influencia ejercida sobre el desarrollo de marcos conceptuales (*Conceptual Framework*), lo que ha permitido el desarrollo y la aplicación de otras normas contables tanto para entidades empresariales como para entidades del sector público (por ejemplo, Jones, 1992; Zeff, 1999; Chan, 2006; Jones y Pendlebury, 2010, etc.).

Comprendiendo que estos dos documentos constituyen un "marco" para el desarrollo y avance de la teoría tradicional de la contabilidad, el propósito de este estudio es realizar una comparación teórica sistemática entre el Marco Conceptual del IPSASB (2014), la ASOBAT [*A Statement of Basic Accounting Theory* (AAA, 1966)] y la APB-4 [*Statement of the Accounting Principles Board No. 4* (AICPA, 1970)], mediante un análisis documental comparativo que permita examinar en qué medida el discurso conceptual del IPSASB reproduce, adapta o resignifica los fundamentos establecidos en ambos documentos seminales. Como objetivos específicos, se comparan siete dimensiones: (i) objetivo y alcance; (ii) características cualitativas de la información contable-financiera; (iii) entidad informante; (iv) elementos de los estados financieros; (v) reconocimiento; (vi) medición de activos y pasivos; y (vii) presentación de los Informes Financieros de Propósito General (IFPG). Aunque los trabajos de la ASOBAT y del APB fueron desarrollados bajo la influencia del mercado de capitales y desde una perspectiva centrada en las entidades empresariales, sus conceptos fundamentales trascendieron el sector privado e influyeron decisivamente en el desarrollo de marcos conceptuales para el sector público. En consecuencia, este estudio aporta a la literatura contable, especialmente a la teoría tradicional de la contabilidad aplicada al sector público, al rastrear genealógicamente los fundamentos conceptuales del Marco Conceptual del IPSASB (2014) en dos documentos seminales de la teoría contable clásica, proporcionando evidencia sobre la continuidad y adaptación de conceptos fundamentales – como la utilidad para la toma de decisiones y las características cualitativas – en el ámbito del sector público. Con este propósito, se busca responder, a través del análisis del discurso, tres cuestionamientos básicos relacionados con el Marco Conceptual (IPSASB, 2014): [análisis interno: (1) ¿qué dice el texto? (2) ¿cómo lo dice?]; y [análisis externo: (3) ¿por qué este texto dice lo que dice?]. El artículo se organiza de la siguiente manera: la Sección 2 presenta la revisión de literatura sobre ASOBAT, APB-4 y el Marco Conceptual del IPSASB; la Sección 3 desarrolla el análisis comparativo en los siete ejes temáticos; y la Sección 4 expone las conclusiones, contribuciones e implicaciones del estudio.

2. Revisión de la literatura

2.1. A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)

La monografía *A Statement of Basic Accounting Theory* es considerada uno de los trabajos seminales más importantes producidos por la *American Accounting Association* (AAA) para el avance de la teoría tradicional de la contabilidad. Comúnmente se la conoce por el acrónimo ASOBAT.

La principal preocupación de su comité preparador era maximizar la utilidad de la información producida por la contabilidad, es decir, desarrollar un marco conceptual que destacara y enfatizara la importancia de los usuarios y de sus decisiones (utilidad para la toma de decisiones) [por ejemplo, Previts, 1984; Sterling, 1967; Zeff, 1999; Coetsee, 2010; Wolk, Dodd y Rozy, 2013; Donleavy, 2015; Baker y Burlaud, 2015; Williams y Ravenscroft, 2015, etc.].

A partir de la utilidad para la toma de decisiones como punto de partida de la discusión, el comité encargado de preparar la monografía mantuvo una postura optimista respecto de la posibilidad de contar con una teoría contable única (como lo sugieren Gaffikin, 2005 y Coetsee, 2010). A pesar de tratarse de una visión loable, el documento presentó un elevado nivel de teorización sin argumentos suficientemente persuasivos para justificar dicho objetivo (como señalan Sterling, 1967 y Benston *et al*., 2007).

No obstante, la ASOBAT no tenía como único objetivo establecer o normativizar una teoría general de la contabilidad, sino reforzar la idea de que el objetivo de la contabilidad debía orientarse a la producción de información financiera capaz de llegar a un mayor número de usuarios potenciales, es decir, incrementar su utilidad. Aunque el propio comité reconoció que la contabilidad tenía limitaciones para alcanzar este propósito, sostuvo que este podía lograrse mediante información contable útil para la toma de decisiones, por ejemplo, (a) relevante, (b) verificable, (c) libre de sesgos y (d) cuantificable (AAA, 1966).

Por lo tanto, en la monografía el objetivo general de la contabilidad se definió como: "el proceso de identificación, medición y comunicación de información económica para permitir juicios y decisiones informados por parte de los usuarios de la información" (AAA, 1966, p. 1). Esta definición, además de ser considerada una de las más amplias en comparación con otras formuladas en documentos posteriores, estaba dirigida principalmente a dos grupos de usuarios: inversionistas y acreedores (por ejemplo, AAA, 1966; Baker y Burlaud, 2015). Aunque la monografía sostiene que el objetivo de los informes financieros está orientado a este grupo de usuarios, la perspectiva de utilidad de la información no establecía un límite, es decir, debía dirigirse tanto a los usuarios internos (por ejemplo, la administración de la entidad) como a los externos (por ejemplo, inversionistas, acreedores, empleados, gobierno, etc.) (ver AAA, 1966; Donleavy, 2015).

La ASOBAT estableció cuatro objetivos específicos para la contabilidad: (1) apoyar la toma de decisiones sobre el uso de recursos escasos, incluyendo la identificación de áreas cruciales de decisión y la definición de objetivos y metas; (2) dirigir y controlar los recursos humanos y materiales de una organización; (3) mantener y elaborar informes sobre la custodia de los recursos; y (4) instrumentar las funciones de control social. Estos objetivos reflejan la preocupación del comité por los usuarios de la contabilidad, especialmente por los usuarios principales: (a) los proveedores de capital de la entidad y (b) otros usuarios que no son proveedores de capital, como la sociedad en general.

El esfuerzo del comité preparador de la ASOBAT por producir cinco capítulos dedicados a discusiones teóricas sobre contabilidad permitió que esta monografía inspirara numerosas discusiones posteriores en el ámbito contable. Ello comprendió tanto la producción de nuevas investigaciones académicas como la elaboración de documentos técnicos, tales como normas, pronunciamientos e interpretaciones, entre otros. En consecuencia, este estudio es considerado seminal porque influyó y motivó profundamente la elaboración de nuevos proyectos de estructura conceptual contable tanto para entidades de negocios como para entidades sin fines de lucro, incluidas las entidades del sector público (Jones, 1992). En este contexto, destaca la declaración del AICPA, la APB-4, que, según algunos críticos, presenta una marcada influencia teórica de la propia ASOBAT.

2.2. Statement of the Accounting Principles Board No. 4 (APB-4)

La Declaración N.º 4 del Consejo de Principios Contables (APB-4) es uno de los documentos publicados por el *Accounting Principles Board* (APB), organismo del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), en 1970. En 1973, las funciones del APB fueron asumidas por el actual *FinancialAccounting Standards Board* (FASB).

Durante el desarrollo del enfoque contable basado en postulados y principios, y mientras se consolidaba la aparición de las normas contables, surgió la APB-4 (Wolk, Dodd y Rozycki, 2013). En ese momento, el APB se encontraba comprometido con un proyecto orientado a mejorar la descripción de los principios contables y aumentar la fiabilidad y utilidad de los estados financieros (AICPA, 1970).

La declaración se fundamentó en dos premisas esenciales: (1) una perspectiva educativa orientada a la formulación de conceptos teóricos para el avance de la contabilidad; y (2) una perspectiva de desarrollo dirigida a mejorar los servicios contables, en este caso, la contabilidad financiera. En consecuencia, el estudio tuvo como objetivo proporcionar una base para una mejor comprensión de los principios fundamentales de la contabilidad financiera y ofrecer una perspectiva para su desarrollo. Se trató de un paso hacia el

establecimiento de un marco conceptual coherente para la contabilidad financiera, capaz de proporcionar información más útil para la toma de decisiones de los usuarios (AICPA, 1970). Esta visión es equivalente a la de la ASOBAT, que enfatiza la utilidad para la toma de decisiones.

La APB-4 tuvo un carácter meramente descriptivo, es decir, no fue concebida como un documento prescriptivo, y la mayoría de las ideas identificadas y organizadas en su contenido ya eran aceptadas y se encontraban en práctica en la época de su emisión. Sus discusiones teóricas se centraron en tres aspectos fundamentales: (1) la naturaleza de la contabilidad financiera, principalmente mediante el establecimiento de sus objetivos y de los informes financieros, así como la descripción y propuesta de estándares contables generales —Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)—; (2) las fuerzas ambientales que influyen en la contabilidad financiera; y (3) las posibilidades y limitaciones de la contabilidad financiera en relación con la divulgación de información útil. Antes de la publicación de la APB-4 existían pocas evidencias que indicaran que la utilidad de la información debía constituir un objetivo explícito de la profesión contable (Staubus, 1972). En este sentido, la APB-4 introdujo conceptos fundamentales sobre la elaboración de informes financieros, expresando su posición respecto de un núcleo de principios contables aceptados tanto por los preparadores como por los usuarios externos de la entidad, es decir, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA, o GAAP, por su sigla en inglés) (Wolk, Dodd y Rozycki, 2013).

En la APB-4 se definió la contabilidad como una actividad de servicio cuyo objetivo consiste en proporcionar información cuantitativa, principalmente de naturaleza financiera, sobre las entidades de negocios, que resulte útil para la toma de decisiones económicas. Sin embargo, se reconoció la existencia de límites para alcanzar dicho propósito, tales como: (1) conflictos en cuanto a los objetivos; (2) influencias del entorno; y (3) una comprensión incompleta de dichos objetivos. Esta misma línea de pensamiento se utilizó para definir los objetivos de los estados financieros, con el fin de satisfacer principalmente a dos tipos de usuarios: (a) aquellos con intereses directos en las actividades de la entidad (como inversionistas, acreedores o potenciales inversionistas y acreedores, entre otros); y (b) aquellos con intereses indirectos en dichas actividades (como analistas financieros, sindicatos, entre otros).

Las contribuciones más significativas de la APB-4 se refieren a la exposición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (GAAP, por sus siglas en inglés). En esencia, estos principios fueron organizados jerárquicamente en tres categorías: (a) principios de medición, que incluyen el registro inicial, la determinación del resultado, la realización de ingresos, el reconocimiento de gastos, la aplicación de principios en el reconocimiento de gastos, el efecto de estos principios sobre el registro inicial, la realización y el reconocimiento de gastos, la unidad de medida y el efecto del principio de unidad de medida; (b) principios convencionales, como el conservadurismo, el énfasis en la rentabilidad y la aplicación del juicio profesional en la práctica contable; y (c) principios operativos, como la selección de eventos, el análisis de eventos, la medición de sus efectos, la clasificación de los efectos medidos, su reconocimiento, el resumen de los efectos reconocidos, el ajuste de los reconocimientos y la comunicación de la información procesada (AICPA, 1970, pp. 56-69).

La APB-4 también estableció de manera detallada trece características esenciales para el desarrollo de la contabilidad financiera, a saber: (1) entidad contable; (2) continuidad; (3) medición de recursos económicos y obligaciones; (4) período de tiempo; (5) medición en términos monetarios; (6) devengo (*accruals*); (7) cambios en los precios; (8) aproximación (estimación); (9) juicio; (10) información financiera para propósitos generales; (11) relaciones fundamentales entre los estados financieros; (12) sustancia sobre la forma; y (13) materialidad (AICPA, 1970, pp. 35-40). Además, amplió las características cualitativas de la información financiera ya mencionadas en la ASOBAT, como la relevancia, comprensibilidad, verificabilidad, neutralidad, oportunidad, comparabilidad e integridad. Asimismo, definió los elementos básicos de los estados financieros, tales como el activo, el pasivo, el patrimonio neto, los ingresos y los gastos.

Desde esta perspectiva, los conceptos formulados en la APB-4, junto con los desarrollados por la ASOBAT, la posicionaron como uno de los principales estudios que impulsaron el avance de la teoría contable,

especialmente en lo referente al incremento de la utilidad de la información contable-financiera, ejerciendo una influencia significativa en el desarrollo de marcos conceptuales (por ejemplo, Zeff, 1999; Jones y Pendlebury, 2010; Williams y Ravenscroft, 2015).

2.3. Marco conceptual del sector público

Puede afirmarse que el actual Marco Conceptual del Sector Público del IPSASB presenta una marcada influencia estadounidense, especialmente a partir de las contribuciones de los trabajos seminales de la AAA (1966), a través de la ASOBAT, y del AICPA/FASB (1970), mediante la APB-4 (por ejemplo, Jones, 1992; Xiao y Pan, 1993; Jones y Pendlebury, 2010). Figlewicz, Anderson y Strupeck (1985), por ejemplo, sitúan el origen del desarrollo de la contabilidad gubernamental en los Estados Unidos a finales del siglo XIX. Sin embargo, tanto la AAA como el AICPA —y posteriormente el FASB— buscaron desarrollar estudios que contribuyeran a que las entidades gubernamentales prepararan información contable-financiera útil.

La American Accounting Association (AAA) creó el Comité de Contabilidad del Sector Público con el objetivo de desarrollar marcos teóricos y prácticos de contabilidad y auditoría que pudieran ser utilizados por las entidades del sector público (AAA, 1977). En 1977, dicho comité publicó un informe que incorporó muchos de los conceptos previamente expuestos en la ASOBAT y la APB-4, especialmente en lo relativo a las características cualitativas de la información: (i) relevancia, (ii) verificabilidad, (iii) imparcialidad, (iv) cuantificabilidad, (v) comprensibilidad, (vi) comparabilidad y (vii) integridad (AAA, 1977, p. 47). Asimismo, tomando como referencia la finalidad de la contabilidad establecida en la ASOBAT, el comité definió que el objetivo de la contabilidad en el sector público consiste en "proporcionar información sobre la cual los constituyentes pueden basar una decisión para retener o reemplazar a los incumbentes" (AAA, 1977, p. 43). Estas operaciones históricas se refieren, por ejemplo, a impuestos, demandas de gasto, entre otros aspectos.

En 1981, el National Council on Governmental Accounting (NCGA), organismo predecesor del actual Governmental Accounting Standards Board (GASB), publicó un informe de investigación en dos volúmenes titulado *Objectivesof Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, en el que se estudió el entorno de los gobiernos estatales y municipales de los Estados Unidos con el propósito de identificar usuarios potenciales y sus necesidades de información. El estudio definió dos objetivos básicos para la información contable-financiera preparada por las entidades gubernamentales: (1) proporcionar información financiera útil para la toma de decisiones económicas, políticas y sociales, favoreciendo la rendición de cuentas y la evaluación de la gestión; y (2) suministrar información útil para la evaluación del desempeño gerencial y organizacional. En 1982, el comité publicó este trabajo en forma de declaración, *ConceptsStatement 1*, en la que amplió principalmente el segundo objetivo; posteriormente, fue republicado en 1987 por el GASB como *ConceptsStatement 1: Objectives of Financial Reporting*. Es importante destacar que estos estudios constituyen proyectos embrionarios de las estructuras conceptuales aplicadas al sector público (GASB, 1984, 1987, 2008).

La estructura conceptual internacional aplicada al sector público es una propuesta del IPSASB, organismo establecido bajo el auspicio de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), cuyo objetivo consiste en desarrollar y emitir Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS), así como orientaciones destinadas a mejorar la calidad, consistencia y transparencia de la información financiera del sector público a escala mundial. Si bien el IPSASB ha tomado como referencia diversos estándares del IASB para el desarrollo de sus propias normas, su adscripción institucional corresponde exclusivamente a la IFAC. Además, busca favorecer los sistemas políticos democráticos y los mecanismos de rendición de cuentas.

El proyecto del Marco Conceptual del IPSASB comenzó a finales de 2006 y contó inicialmente con la participación de representantes de trece países: Sudáfrica, Argentina, Australia, Canadá, España, Estados Unidos, Francia, Holanda, Israel, Italia, Malasia, Nueva Zelanda, Suiza y Reino Unido.

El IPSASB organizó el proyecto en cuatro grandes fases, enfocadas principalmente en: (1) el papel, la autoridad, el alcance, los objetivos y los usuarios de los informes financieros; las características cualitativas;

y la entidad que informa; (2) los elementos y el reconocimiento en los estados financieros; (3) la medición de activos y pasivos en los estados financieros; y (4) la presentación y divulgación de informes financieros de propósito general (Figura 1).

INICIO		
2006-Noviembre *Inicio del proyecto (Marco conceptual – IFPG-EPS)*		
1.ª FASE		
2008-Septiembre *Documento de consulta*	**2009-Diciembre** *Aceleración del proyecto*	**2009-Diciembre** *Borrador de exposición: Rol, autoridad y alcance; objetivos y usuarios; características cualitativas; y entidad que informa. (MC-BE1)*
2.ª FASE y 3.ª FASE		
2010-Diciembre *Documentos de consulta: Borrador de exposición 2 – Elementos y reconocimiento en los estados financieros (MC-BE2); Borrador de exposición 3 – Medición de activos y pasivos en los estados financieros (MC-BE3).*		**2011-Abril** *Borrador de exposición: Características clave del sector público con posibles implicaciones para la información financiera.*
4.ª FASE		
2012-Enero *Documento de consulta: Presentación en los informes financieros de propósito general.*		**2013-Enero** *Publicación de los capítulos 1–4: Rol, autoridad y alcance; objetivos y usuarios; características cualitativas; y entidad que informa.*
2013-Abril *Borrador de exposición: Documento de consulta: Presentación en los informes financieros de propósito general.*		**2014-Septiembre** *Aprobación de los capítulos 5–8: Elementos y reconocimiento en los estados financieros; medición de activos y pasivos en los estados financieros.*
FINAL		
2014-Diciembre *Publicación final del proyecto: Marco Conceptual para la Información Financiera de Propósito General por Entidades del Sector Público.*		

FIGURA 1.
Antecedentes del marco conceptual del IPSASB (2014)
Fuente: elaboración propia.

A pesar de que el IPSASB había emitido más de treinta normas (IPSAS), hasta ese momento no había logrado establecer una estructura conceptual que pudiera utilizarse como referencia teórica para la aplicación de otras normas emitidas por el organismo ni para compararla con los conceptos presentes en el Marco Conceptual del IASB (aplicable a las entidades de negocios). En consecuencia, el desarrollo del Marco Conceptual del IPSASB constituyó un paso fundamental para establecer un marco teórico de conceptos aplicable a las entidades del sector público a nivel mundial en la preparación de sus informes financieros. Dicho marco conservó gran parte de los conceptos fundamentales de la ASOBAT, de la APB-4 y del Marco Conceptual del IASB, permitiendo así la discusión sobre una teoría contable universal, aunque con determinadas particularidades en el caso de las entidades gubernamentales.

3. Marco conceptual del IPSASB

3.1. Objetivo y alcance

El objetivo del Marco Conceptual (MC) del IPSASB (2014) consiste en establecer los fundamentos conceptuales que sustentan la información financiera de propósito general de las entidades del sector público, especialmente aquellas que aplican el principio de devengo (o acumulación/*accruals*). En consecuencia, el MC no tiene como propósito sustituir los reglamentos propios de las entidades ni imponer obligatoriamente la aplicación de su contenido. Se trata de una referencia teórica que orienta a los preparadores de información contable-financiera de las entidades del sector público en la aplicación de definiciones, criterios de reconocimiento, medición, entre otros aspectos. Asimismo, sirve como guía para la aplicación de otras normas (IPSAS) (IPSASB, 2014).

El propósito de la monografía ASOBAT fue presentar un marco conceptual que sirviera como referencia y guía para que los preparadores de información contable elaboraran informes financieros útiles para la toma de decisiones. Desde esta perspectiva, el comité desarrolló un conjunto de conceptos destinados a explicar y orientar la identificación, el reconocimiento, la medición y la divulgación de eventos económico-contables (AAA, 1966, p. 2).

En la declaración APB-4, el discurso mantuvo la misma orientación. Ratificó su carácter esencialmente descriptivo y no prescriptivo, al procurar identificar y organizar ideas que, en su mayoría, ya eran aceptadas. De este modo, contribuyó al desarrollo de la contabilidad financiera para proporcionar información financiera más útil. Asimismo, ofreció un marco conceptual a partir del cual algunos obstáculos propios de la contabilidad financiera de la época podían analizarse, aunque sin proponer soluciones específicas ni señalar cuál de sus GAAP resultaba más adecuado para ese propósito (AICPA, 1970, p. 5).

3.2. Objetivos y usuarios de los informes financieros para fines generales (IFPGs)

En relación con los objetivos de los RFPG, el MC sostiene que su finalidad es suministrar información sobre las entidades del sector público que resulte útil para una amplia gama de usuarios, tanto para la rendición de cuentas como para la toma de decisiones (utilidad para la toma de decisiones). Los informes financieros constituyen un medio para alcanzar ese propósito y no un fin en sí mismos. Además, el objetivo de un informe financiero está determinado por el usuario al que se dirige; por ello, sus necesidades de información deben constituir un factor fundamental en la presentación de la información financiera (IPSASB, 2014).

La utilidad de los RFPG (utilidad para la toma de decisiones) y la similitud de sus objetivos se encuentran tanto en la monografía ASOBAT como en la declaración APB-4. La ASOBAT establece que los informes deben elaborarse en función de las necesidades del usuario al que se destina la información financiera. En consecuencia, el tomador de decisiones debe tener la certeza de que la información recibida es relevante y oportuna; además, los informes divulgados con distintos propósitos deben indicar claramente el alcance de su utilidad (AAA, 1966, p. 14).

Por su parte, la APB-4 sostiene que los estados financieros constituyen el vehículo mediante el cual se procesa y acumula la información derivada de los servicios de contabilidad financiera, la cual se comunica periódicamente a las partes interesadas. A través del proceso de contabilidad financiera, los diversos y complejos eventos relacionados con las actividades económicas de una entidad son recopilados, analizados, cuantificados, clasificados, registrados y resumidos, con el propósito principal de presentarse en forma de estados financieros que incluyen: (1) el estado de situación financiera; (2) el estado de cambios en la situación financiera (rendimiento financiero); junto con notas explicativas que complementan y enriquecen la información contenida en dichos estados (AICPA, 1970, p. 10).

En relación con los usuarios de los Informes Financieros de Propósito General (IFPG) del sector público, el Marco Conceptual identifica dos categorías principales. En primer lugar, se encuentran los destinatarios principales, es decir, los beneficiarios de los servicios públicos: los ciudadanos y sus representantes, como los legisladores que ejercen funciones en el ámbito legislativo. Asimismo, el Marco Conceptual reconoce la existencia de otros proveedores de recursos financieros que también son considerados usuarios de estos IFPG, como las instituciones financieras privadas, las organizaciones no gubernamentales y otros actores relevantes.

En el contexto de la ASOBAT (1966), aunque se reconoció la existencia de diversos usuarios interesados en los RFPG, el informe otorgó especial atención a los usuarios externos, al dedicar un capítulo específico al tratamiento de la información contable dirigida a personas ajenas a la entidad (AAA, 1966, pp. 19-36).

Por su parte, la APB-4 (1970) identifica dos grupos de usuarios. En primer lugar, los usuarios con intereses directos, entre los que se incluyen propietarios e inversionistas, acreedores, proveedores, la dirección de la entidad (consejeros y directores), el gobierno, los empleados y los clientes. En segundo lugar, se encuentran los usuarios con intereses indirectos, como analistas financieros o económicos, estadísticos, abogados, organismos gubernamentales auxiliares, medios de comunicación y sindicatos (AICPA, 1970).

Esta clasificación de usuarios proporciona una base sólida para comprender la diversidad de audiencias interesadas en los RFPG y sus respectivas necesidades de información.

3.3. Características cualitativas de la información contable-financiera

En el Marco Conceptual se identifican seis características cualitativas clave de la información contable-financiera: (1) relevancia, (2) representación fidedigna, (3) comprensibilidad, (4) oportunidad, (5) comparabilidad y (6) verificabilidad [IPSASB, 2014, p. 27-42]. En la ASOBAT se mencionan cuatro características: (1) relevancia, (2) verificabilidad, (3) ausencia de sesgo y (4) cuantificabilidad [AAA, 1966, p. 7]. Por su parte, la APB-4 detalla siete características: (1) relevancia, (2) comprensibilidad, (3) verificabilidad, (4) neutralidad, (5) oportunidad, (6) comparabilidad y (7) integridad (AICPA, 1970, pp. 36-42).

El Marco Conceptual destaca que la "relevancia" de la información contable-financiera se alcanza cuando esta puede influir en el cumplimiento de los objetivos de los informes financieros. La información se considera relevante si posee valor predictivo y/o confirmatorio. Por ejemplo, tiene valor predictivo cuando puede utilizarse como insumo del sistema de información contable para realizar proyecciones sobre el futuro, mientras que posee valor confirmatorio cuando respalda o modifica expectativas pasadas o presentes, es decir, cuando permite confirmar o refutar inferencias previas (IPSASB, 2014, pp. 28-29).

En la ASOBAT, la relevancia se considera una premisa fundamental, dado que la información contable-financiera debe ser lo más útil posible para garantizar que los usuarios adopten decisiones informadas. No obstante, se destaca que la relevancia no constituye un concepto único, puesto que existen distintos niveles de utilidad de la información contable-financiera según los diferentes propósitos para los cuales se utilice (AAA, 1966, p. 7).

En la APB-4, desde una perspectiva conceptual, la relevancia ocupa el mismo lugar que en los documentos anteriores, es decir, la cúspide de la jerarquía de las características cualitativas de la información contable-financiera. Su tratamiento es muy similar al desarrollado en el Marco Conceptual (IPSASB, 2014), al enfatizar que la selección de la información contable-financiera debe ser pertinente y poseer la capacidad de influir en las decisiones de los usuarios. Asimismo, se señala que, al evaluar la relevancia de la información para propósitos generales, los preparadores deben atender las necesidades comunes de los usuarios, en lugar de privilegiar las de un grupo específico (AICPA, 1970, p. 36).

En cuanto a la "representación fidedigna", el Marco Conceptual establece que, para que la información financiera sea altamente útil, debe representar fielmente el fenómeno económico subyacente a los hechos que la originaron. Cabe señalar que la noción contemporánea de representación fidedigna incorpora principalmente conceptos previamente asociados a las características cualitativas de la información señaladas

en la ASOBAT (AAA, 1966), como la ausencia de sesgo y la cuantificabilidad, así como los desarrollados en la APB-4 (AICPA, 1970), como la neutralidad y la integridad. En este contexto, el Marco Conceptual establece que la representación fidedigna se alcanza cuando la representación del fenómeno es completa, neutral y libre de errores materiales. En otras palabras, la información sobre los hechos contables debe reflejar la esencia económica de dichos hechos más que su forma jurídica (principio de la esencia económica sobre la forma).

La información se considera "completa" cuando incorpora todos los elementos intrínsecos del fenómeno, es decir, todas las descripciones y explicaciones necesarias (IPSASB, 2014). Este concepto guarda similitud con lo que la ASOBAT denomina "cuantificabilidad" y la APB-4 denomina "integridad". La cuantificabilidad hace referencia al ejercicio del mejor juicio para asignar valores monetarios a los fenómenos, es decir, a la medición de activos, pasivos, ingresos y gastos. Por su parte, la integridad se aproxima al concepto de completitud, en la medida en que la información se considera completa cuando incorpora todos los datos relacionados con una transacción económica.

En relación con la "neutralidad", el Marco Conceptual señala que un informe neutral debe representar de manera imparcial los fenómenos económicos. La neutralidad busca mitigar posibles manipulaciones que incrementen la probabilidad de que la información contable-financiera sea percibida de manera sesgada para favorecer o perjudicar a determinados grupos de usuarios. En otras palabras, debe garantizar que la información tenga una aplicabilidad general y que, al ser preparada de manera imparcial, pueda influir en las decisiones de una amplia variedad de usuarios.

La "ausencia de sesgo" en la preparación de la información contable-financiera, previamente definida en la ASOBAT, se asemeja al concepto de "neutralidad", entendido como imparcialidad en la elaboración de la información. Esta imparcialidad debe aplicarse tanto en la elección de las políticas contables como en el alcance de los informes financieros, con el fin de evitar favorecer a cualquier tipo de usuario, ya sea interno, externo o incluso a los propios preparadores de la información (AAA, 1966, p. 7). Por su parte, la APB-4 define la "neutralidad" señalando que la información contable-financiera debe orientarse hacia las necesidades comunes de los usuarios, independientemente de las presunciones, necesidades o intereses de usuarios específicos. Este enfoque incrementa la relevancia de la información suministrada; en consecuencia, los preparadores no deben procurar aumentar su utilidad para determinados grupos en detrimento de otros, dado que estos pueden tener intereses contrapuestos (AICPA, 1970, p. 37).

La "comprensibilidad" se destaca en el Marco Conceptual como una de las cualidades de la información contable-financiera que permite a los usuarios entenderla con relativa facilidad. Por ejemplo, los Estados Financieros del Sector Público (RFPG) deben presentar la información en un lenguaje claro y accesible para una amplia gama de usuarios. Sin embargo, si determinada información requiere un mayor nivel de conocimiento para su comprensión, ello no constituye una razón para omitirla. En tales casos, se sugiere que los usuarios recurran a asesoría especializada. Asimismo, la comprensibilidad se fortalece cuando la información se presenta de forma clara y concisa; por ejemplo, la comparabilidad puede contribuir a mejorarla.

En la monografía ASOBAT, la "comprensibilidad" no aparece como una característica cualitativa de la información contable-financiera. No obstante, se considera una directriz para la comunicación de la información contable. El enfoque tradicional de dicha comunicación exige un alto grado de comprensión del proceso de generación de la información por parte de los usuarios. En este sentido, la contabilidad debe esforzarse principalmente por transmitir una comprensión precisa de los fenómenos, más que simplemente palabras y cifras relacionadas con ellos (AAA, 1966).

En la APB-4 se enfatiza que la "comprensibilidad" de la información contable-financiera se alcanza cuando los datos contenidos en los RFPG son entendidos por una amplia variedad de usuarios. En este sentido, la comprensibilidad resulta esencial para que la información contable sea inteligible y, por consiguiente, útil. No obstante, aunque los preparadores deben procurar que la información sea razonablemente comprensible,

también se espera que los usuarios posean conocimientos mínimos sobre las actividades de la entidad que informa.

En cuanto a la "oportunidad", el Marco Conceptual señala que esta consiste en disponer de determinada información antes de que pierda su capacidad para ser útil en la toma de decisiones y en la rendición de cuentas. Contar oportunamente con información relevante incrementa su utilidad como herramienta predictiva para evaluar la calidad de la rendición de cuentas, así como su capacidad para informar e influir en las decisiones. Por el contrario, la falta de oportunidad disminuye su utilidad.

La ASOBAT no proporciona una definición amplia de oportunidad. Sin embargo, la monografía sostiene que, para que la información sea útil y pueda influir en las decisiones, debe estar disponible oportunamente, cumpliendo así un estándar adecuado de relevancia (AAA, 1966, p. 9). En la APB-4, la oportunidad se entiende como la disponibilidad de información contable con la suficiente anticipación para ser utilizada en la toma de decisiones económicas; de esta manera, la información oportuna contribuye a evitar retrasos en la adopción de decisiones (AICPA, 1970, pp. 37-38).

En el Marco Conceptual, la "comparabilidad" es la cualidad de la información que permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos. No constituye una característica de una información aislada, sino de la relación entre dos o más conjuntos de información contable-financiera. En la ASOBAT no se ofrece una definición explícita de comparabilidad, aunque se enfatiza la importancia de proporcionar información que permita comparar el desempeño financiero actual de una entidad con el de períodos anteriores y con el de otras entidades del mismo sector (AAA, 1966). Por su parte, la APB-4 señala que la comparabilidad permite a los usuarios identificar y comprender semejanzas y diferencias entre elementos, comparar estados financieros entre distintos períodos y entre diferentes entidades, y no únicamente en función de las políticas contables aplicadas por cada organización (AICPA, 1970, p. 38).

En relación con la "verificabilidad", el Marco conceptual plantea que, frente a una determinada información contable-financiera, diferentes usuarios calificados e independientes deberían llegar a un consenso general sobre su contenido informativo, aunque no necesariamente de manera absoluta. La verificación puede ser directa, cuando se comprueba un importe u otro elemento mediante observación directa (por ejemplo, el conteo de efectivo), o indirecta, cuando se confirman los datos de entrada mediante la aplicación de una metodología equivalente (por ejemplo, la comprobación del valor contable de los inventarios a partir de las cantidades y los costos).

La ASOBAT sigue una línea de pensamiento similar y sostiene que la "verificabilidad" exige que dos o más usuarios calificados lleguen a las mismas mediciones o a conclusiones sustancialmente equivalentes al analizar los mismos datos. La verificabilidad resulta especialmente importante porque los distintos usuarios de la información contable-financiera suelen tener intereses contrapuestos (AAA, 1966, p. 7). En la APB-4, la verificabilidad consiste en proporcionar información que pueda ser comprendida y corroborada de manera consistente por una amplia variedad de usuarios independientes, por ejemplo, mediante la aplicación de los mismos métodos de medición. En consecuencia, la utilidad de la información se fortalece cuando esta es verificable (AICPA, 1970, p. 37).

3.4. Entidad que informa

Dentro del Marco Conceptual, la "entidad que informa" se define como una organización o conjunto de organizaciones que forman parte de la estructura gubernamental, ya sea en el ámbito federal, estatal o municipal. En el contexto del sector público, una entidad que informa puede estar integrada por una o varias entidades separadas que presentan Estados Financieros de Propósito General (RFPG) como si constituyeran una única entidad informante, es decir, como un grupo de entidades.

Las principales características de una entidad del sector público que informa son las siguientes: (a) obtiene recursos en nombre propio o en nombre de una entidad subyacente y/o utiliza recursos para desarrollar

actividades en beneficio, principalmente, de sus contribuyentes (ciudadanos); y (b) cuenta con destinatarios de servicios o proveedores de recursos que dependen de los RFPG para obtener información destinada a la toma de decisiones o a la rendición de cuentas.

La ASOBAT no proporciona una definición completa de la "entidad que informa" semejante a la contenida en el Marco Conceptual del IPSASB. Sin embargo, el verbo "informar" aparece reiteradamente en la monografía de la AAA. A partir de su discurso, puede inferirse que una entidad informante es una entidad comercial que prepara información financiera con el propósito de apoyar la toma de decisiones, especialmente de naturaleza económica.

En la APB-4, aunque con menor frecuencia, el verbo "informar" también se vincula con la divulgación de información contable-financiera por parte de una entidad comercial o entidad contable, entendida como una empresa de negocios específica (AICPA, 1970). No obstante, la APB-4 va un paso más allá que la ASOBAT (1966) al señalar que la contabilidad financiera se orienta a las actividades económicas de las empresas individuales, aunque los límites de la entidad contable pueden no coincidir con los de la entidad jurídica. Tal es el caso de una empresa matriz y sus subsidiarias, que pueden ser consideradas una única entidad económica. En consecuencia, los estados financieros consolidados presentan la posición financiera y el rendimiento del grupo como si se tratara de una sola empresa integrada por diversas unidades de negocio. Así, la entidad contable resultante constituye una unidad económica y no necesariamente jurídica, por lo que los estados financieros deben reflejar la sustancia de las relaciones económicas existentes entre las partes, más que su forma legal (AICPA, 1970). Este concepto de "entidad que informa" guarda una mayor similitud con el desarrollado por el Marco Conceptual del IPSASB.

3.5. Elementos de los estados financieros

El Marco Conceptual establece que los "elementos de los estados financieros (EEFF)" constituyen las categorías fundamentales a partir de las cuales se construyen o preparan los estados financieros. Para comprender las definiciones de estos elementos, es importante considerar previamente el concepto de "recurso". En este contexto, un recurso se entiende como un elemento que posee el potencial o la capacidad de generar servicios o beneficios económicos futuros. Asimismo, se destaca que la existencia de una forma física no constituye una condición necesaria para que un elemento sea considerado un activo o un pasivo.

Por otra parte, el "potencial de servicio" hace referencia a la capacidad de una entidad del sector público para prestar servicios que contribuyan al cumplimiento de sus objetivos. Esto implica que una entidad puede estar en capacidad de proporcionar un servicio sin que ello genere necesariamente ingresos netos de efectivo.

Los "beneficios económicos" corresponden a las entradas o reducciones en las salidas de efectivo; en otras palabras, a los flujos de efectivo que ingresan o salen de una entidad. Cabe destacar que la capacidad para prestar servicios y generar beneficios económicos puede derivarse tanto del recurso mismo como de los derechos para utilizarlo.

En la Tabla 1 se presenta una comparación de las definiciones contenidas en los tres documentos, con el propósito de facilitar su comprensión.

TABLA 1.
Paralelo de la definición de los elementos de los estados financieros

Elemento	MC (IPSASB, 2014)	ASOBAT (AAA, 1966)	APB-4 (AICPA, 1970)
Activo	Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.	NA	Recursos de una entidad que son reconocidos y medidos de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados.
Pasivo	Una obligación presente de la entidad que da lugar a una salida de recursos que surge de sucesos pasados	NA	Obligaciones económicas de una entidad que son reconocidas y medidas de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados.
Ingresos	Aumentos en la situación financiera neta de la entidad distintos de los incrementos relacionados con aportaciones de los propietarios.	NA	Aumento bruto de activos o disminuciones brutas en pasivos reconocidos y medidos de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados que pueden cambiar el Patrimonio Neto.
Gastos	Disminuciones de la situación financiera neta de la entidad distintas de las disminuciones relacionadas con distribuciones a los propietarios.	NA	Disminución bruta de activos o aumentos brutos en pasivos reconocidos y medidos de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados que pueden cambiar el Patrimonio Neto.
Patrimonio Neto	NA	NA	Interés residual de los propietarios de la entidad (exceso de activos sobre pasivos).
Resultado	El resultado (ahorro o desahorro) del periodo es la diferencia entre ingresos y gastos presentados en el estado de rendimiento financiero.	NA	Interés residual de los propietarios de la entidad (exceso de activos sobre pasivos).

Nota. NA: no definido.
Fuente: elaborado a partir de IPSASB (2014; 2015; 2019); ASOBAT (AAA, 1966); y APB-4 (AICPA, 1970).

El Marco Conceptual no incluye una definición de patrimonio neto; sin embargo, la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) 1, *Presentación de Estados Financieros* (IPSASB, 2015, p. 165), establece que el patrimonio neto corresponde al interés residual en los activos de la entidad una vez deducidos sus pasivos. Por su parte, en la ASOBAT, aunque se hace referencia a los elementos de los estados financieros en diversas ocasiones, no se proporciona una definición precisa de cada uno de ellos.

3.6. Reconocimiento en los estados financieros

El Marco Conceptual define el "reconocimiento" como el proceso de incorporar en los estados financieros aquellos elementos que cumplen la definición de un componente y los criterios de medición que garantizan las características cualitativas de la información, así como la representación fiel de los Estados Financieros del Sector Público (RFPGs). Para que un elemento sea reconocido, deben cumplirse dos condiciones fundamentales: (1) satisfacer la definición de un componente y (2) poder medirse de manera consistente con las características cualitativas de la información, considerando las limitaciones impuestas a la información contenida en los RFPGs. El proceso de reconocimiento también implica evaluar la incertidumbre relacionada con la existencia y la medición de un componente. En consecuencia, deben considerarse las condiciones que generan incertidumbre, cuando existan, y evaluar dicha incertidumbre en cada emisión de los RFPGs.

Adicionalmente, el Marco Conceptual introduce la definición de *desreconocimiento*, entendida como el proceso de evaluar si se han producido cambios desde la fecha de los estados financieros anteriores y de garantizar la eliminación de un componente una vez confirmados dichos cambios. De manera complementaria, la evaluación de la incertidumbre debe realizarse de forma similar a la efectuada durante el reconocimiento inicial.

En cuanto a ASOBAT, la discusión sobre el reconocimiento se desarrolla de manera transversal respecto de todos los elementos de los estados financieros y de aquellos conceptos subyacentes a ellos, como inventarios, impuestos diferidos, activos fijos, intangibles, depreciación/amortización, ingresos y gastos, entre otros. Sin embargo, la monografía no ofrece una explicación específica y sistemática comparable a la del Marco Conceptual del IPSASB (es decir, una sección dedicada exclusivamente a la discusión del reconocimiento en los EFSP), aunque presenta ejemplos de reconocimiento en sus anexos (AAA, 1966).

Por su parte, la APB-4 tampoco aborda el reconocimiento en una sección específica. No obstante, su tratamiento se desarrolla de forma paralela a las disposiciones contenidas en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (GAAP), particularmente en los principios de medición, los principios convencionales y los principios operativos. Asimismo, la exposición sobre el reconocimiento de ingresos y gastos constituye uno de los temas más desarrollados en la declaración (AICPA, 1970).

3.7. Medición de activos y pasivos en los estados financieros

Según el Marco Conceptual, el propósito de la "medición" consiste en seleccionar las bases de medición más adecuadas para reflejar el costo de los servicios, así como la capacidad operativa y financiera de las entidades del sector público, de manera que la información resultante sea útil para la toma de decisiones de los usuarios de los Estados Financieros del Sector Público (RFPGs). La elección de una base de medición para los activos o los pasivos contribuye al cumplimiento de los objetivos de la información contable y financiera del sector público al proporcionar datos que permiten a los usuarios evaluar: (1) el costo de los servicios prestados durante el período, tanto en términos históricos como actuales; (2) la capacidad operativa de la entidad para prestar servicios en el futuro mediante recursos físicos, entre otros; y (3) su capacidad financiera para sostener sus actividades.

Es importante destacar que no es posible identificar una única base de medición que resulte óptima para cumplir el objetivo de la medición dentro del Marco Conceptual. En este sentido, el Marco Conceptual no pretende proponer una base única ni una combinación específica de bases de medición, sino orientar la selección de aquella que resulte más apropiada para alcanzar el objetivo de la medición.

En consecuencia, el Marco Conceptual propone como bases de medición para los activos el costo histórico, el valor de mercado, el costo de reposición, el precio neto de venta y el valor en uso. Para los pasivos propone el costo histórico, el costo realizable, el valor de mercado, el costo de extinción (análogo al precio neto de venta, es decir, referido a la liquidación inmediata de una obligación) y el costo hipotético (análogo al costo de reposición, entendido como la cantidad que la entidad estaría dispuesta a aceptar para asumir una obligación existente).

En ASOBAT, la medición se entiende como el proceso de cuantificar en términos monetarios las transacciones relacionadas con las actividades de la entidad. La principal base de medición propuesta en la monografía es el costo histórico. El comité respondió a las críticas según las cuales esta base posee un bajo valor predictivo y puede introducir sesgos en las proyecciones de información financiera futura. Su conclusión fue que el costo histórico es, en principio, altamente verificable y cuantificable, y que los posibles sesgos obedecen principalmente a la dinámica del mercado. Además, proporciona información relevante al registrar tendencias de fácil comprensión. En consecuencia, el comité sostuvo que el costo histórico ofrece información contable y financiera de mayor utilidad para los usuarios y recomendó presentar los estados financieros en dos columnas, destacando tanto el costo histórico como el costo corriente.

En la APB-4, la medición constituye un tema central, sustentado en la observancia de principios generales de medición (GAAP), tales como el registro inicial, la determinación del resultado, el reconocimiento de ingresos, el reconocimiento de gastos, la aplicación de los principios al reconocimiento de gastos, los efectos de dichos principios sobre el registro inicial, la realización y reconocimiento de gastos, la unidad de medida y el efecto del principio de unidad de medida. En la APB-4 se destacan cuatro bases de medición: costo de adquisición pasado (por ejemplo, costo histórico), costo corriente de adquisición (por ejemplo, costo de reposición), costo corriente de venta (por ejemplo, precio neto de venta) y costo basado en transacciones futuras (por ejemplo, valor realizable neto y valor en uso). Asimismo, la APB-4 enfatiza las intensas discusiones en torno a los conceptos de medición, particularmente respecto de las diferentes posturas existentes sobre las bases de medición (AICPA, 1970, p. 29).

3.8. Presentación de los RFPGs

Según el Marco Conceptual, la "presentación" se refiere a la selección, disposición y organización de la información que se incluye en los Estados Financieros del Sector Público (RFPGs). Su objetivo es proporcionar información que contribuya al cumplimiento de los objetivos de la información financiera y satisfaga las características cualitativas, teniendo en cuenta las restricciones aplicables a la información incorporada en los RFPGs. Las decisiones sobre qué información incluir, cómo organizarla y dónde ubicarla se adoptan en función de las necesidades de los usuarios que requieren información sobre hechos económicos y otros aspectos relevantes. En este sentido, el Marco Conceptual establece cuatro principios o directrices que contribuyen a garantizar una representación eficaz de la información financiera: (1) principios para seleccionar la información; (2) principios para organizar la información entre diferentes RFPGs; (3) principios para ubicar la información dentro de un RFPG; y (4) principios para organizar la información.

En el caso de la ASOBAT, al abordar la presentación de los RFPGs, se señala que la preparación de la información contable constituye solo una parte de las funciones de la contabilidad. Un aspecto igualmente importante es el proceso de presentación o comunicación de dicha información para que pueda ser transmitida a los usuarios. La comunicación desempeña un papel fundamental en la actividad contable y no es menos relevante que la preparación de la información financiera; por el contrario, constituye un proceso que complementa y acompaña la fase de elaboración de los RFPGs. Con este propósito, la monografía propone cinco directrices: (1) adaptación al uso previsto [los RFPGs deben elaborarse considerando las necesidades de los usuarios a quienes se destinan, proporcionando información relevante y oportuna]; (2) revelación de relaciones significativas [los RFPGs deben prepararse y presentarse de manera que informen sobre las operaciones de mayor importancia de la entidad]; (3) inclusión de información sobre el entorno [los RFPGs deben informar, por ejemplo, sobre la situación económica en la que han sido preparados]; (4) uniformidad de las prácticas contables dentro y fuera de la entidad [entre las distintas opciones terminológicas, bases de medición, entre otras, deben seleccionarse aquellas que maximicen la utilidad de la información presentada en los RFPGs]; y (5) coherencia de las prácticas contables a lo largo del tiempo [se recomienda que la entidad mantenga las mismas políticas contables a través del tiempo para facilitar la comparación de sus RFPGs entre distintos períodos].

Por su parte, la APB-4 también estableció principios rectores para la presentación de los RFPGs. Estos principios se encuentran directamente relacionados con los objetivos de la contabilidad y de los estados financieros, e incluyen: (1) estados financieros fundamentales [balance y estado de resultados, o estados de posición financiera y rendimiento financiero]; (2) presentación completa del balance [los estados financieros deben presentar adecuadamente todos los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad]; (3) presentación completa del estado de resultados [el estado de rendimiento financiero debe reflejar con precisión todos los ingresos y gastos]; (4) período de presentación de informes [el período básico para la elaboración de los RFPGs, ya sea anual, trimestral, etc.]; (5) estados financieros consolidados [la presentación de

estados financieros consolidados proporciona información más significativa que la presentación individual]; (6) método de participación patrimonial [se recomienda el método de participación patrimonial para la consolidación de estados financieros]; (7) conversión de balances a moneda extranjera [las transacciones en moneda extranjera deben convertirse a la moneda del país en el que se presentan los RFPGs]; (8) clasificación y separación [los elementos y subelementos de los estados financieros deben presentarse de manera que faciliten la utilidad de la información]; (9) revelaciones adicionales [los RFPGs deben revelar toda la información adicional que resulte útil para la toma de decisiones económicas de los usuarios]; (10) modelo de presentación de estados financieros [los RFPGs deben organizarse documentalmente para facilitar su comprensión]; y (11) ganancias por acción (la información sobre las ganancias por acción es de gran utilidad para la toma de decisiones y debe presentarse en el estado de rendimiento financiero).

4. Conclusiones y consideraciones finales

El propósito de este estudio fue realizar una comparación teórica sistemática entre el Marco Conceptual del IPSASB (2014), la ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory) (AAA, 1966) y la APB-4 (Statement of the Accounting Principles Board No. 4) (AICPA, 1970), mediante un análisis documental comparativo que permitiera examinar en qué medida el discurso conceptual del IPSASB reproduce, adapta o resignifica los fundamentos establecidos en ambos documentos seminales. Como objetivos específicos, se compararon siete dimensiones: (i) objetivo y alcance; (ii) características cualitativas de la información contable-financiera; (iii) entidad informante; (iv) elementos de los estados financieros; (v) reconocimiento; (vi) medición de activos y pasivos; y (vii) presentación de los Informes Financieros de Propósito General (IFPG). Para ello, se plantearon tres preguntas fundamentales sobre el Marco Conceptual del IPSASB (2014): (1) ¿qué dice el texto?, (2) ¿cómo lo dice? y (3) ¿por qué lo dice?

A partir de la comparación teórica sistemática realizada, se observa que el Marco Conceptual del IPSASB mantiene, en gran medida, muchos de los conceptos previamente establecidos por la ASOBAT y la APB-4. Estos conceptos parecen orientarse hacia el desarrollo de una teoría contable tradicional unificada, cuyo objetivo principal es construir un marco teórico que maximice la utilidad de la información para la toma de decisiones por parte de sus usuarios. Esta concepción se originó con la ASOBAT, se fortaleció con la APB-4 y finalmente se consolidó en los marcos conceptuales del FASB/GASB y del IASB/IPSASB.

El Marco Conceptual del IPSASB fue publicado en 2014 como resultado de un proyecto iniciado en 2006, en el que participaron trece países, en su mayoría de habla inglesa. El proyecto se estructuró en ocho capítulos que abordaron aspectos introductorios, definiciones relativas a la entidad que informa, elementos de los estados financieros y otros temas fundamentales. Asimismo, se desarrollaron aspectos relacionados con las características cualitativas de la información financiera, el reconocimiento, la medición y la presentación de los informes financieros con propósito general. Estos planteamientos presentan una notable similitud con los conceptos fundamentales desarrollados y establecidos en la ASOBAT y la APB-4. Entre los principales puntos de convergencia entre los tres documentos, aunque no de manera exhaustiva, se destacan los siguientes:

a) **Enfoque en la utilidad de la información financiera,** entendida como su capacidad para apoyar la toma de decisiones. Los tres documentos subrayan la importancia de que los informes financieros proporcionen información útil para la toma de decisiones, especialmente de carácter económico. En el contexto del sector público, esta utilidad puede extenderse también a decisiones de naturaleza política y social.

b) **Identificación de los principales usuarios de la información contable y financiera.** Los documentos destacan principalmente a los proveedores de capital, como inversionistas y acreedores, como usuarios prioritarios de la información. En el caso del sector público, el Marco Conceptual centra su atención en los destinatarios de los servicios públicos, es decir, los ciudadanos.

c) **Alcance de la utilidad mediante la relevancia y la representación fiel.** Tanto los estudios originales como el Marco Conceptual del IPSASB sostienen que la relevancia constituye la principal característica cualitativa de la información financiera y que esta se alcanza cuando los fenómenos económicos son representados fielmente, privilegiando la sustancia económica sobre la forma jurídica.

d) **Promoción de la adopción del principio de devengo.** La aplicación del principio de devengo se considera esencial para alcanzar la relevancia y la representación fiel de la información contable y financiera. Asimismo, este principio fortalece la oportunidad de la información, particularmente en los estados de posición financiera y de rendimiento financiero.

e) **Promoción del costo histórico como base de medición.** Aunque ninguno de los documentos impone el costo histórico como única base de medición, todos lo recomiendan debido a su facilidad de aplicación, lo que favorece la comprensión, la verificabilidad y la cuantificación de la información contable y financiera.

En síntesis, el análisis realizado permite evidenciar que el Marco Conceptual del IPSASB (2014) refleja, en gran medida, los conceptos establecidos en la ASOBAT (AAA, 1966) y en la APB-4 (AICPA, 1970), lo que pone de manifiesto la influencia histórica y estructural de la teoría contable financiera tradicional en la arquitectura conceptual del sector público internacional. Esta convergencia se manifiesta especialmente en la primacía de la utilidad para la toma de decisiones, en la jerarquía de las características cualitativas y en la lógica del devengo como base de reconocimiento contable.

Asimismo, se advierte el interés de organismos reguladores, como el IASB y el IPSASB, por avanzar hacia el desarrollo de una teoría contable unificada que conserve muchos de los conceptos formulados en la ASOBAT y la APB-4, particularmente en sus respectivos marcos conceptuales. Esta tendencia se refleja en el proyecto *Conceptual Framework for Financial Reporting* (Exposure Draft ED/2015/3) del IASB, cuya estructura y contenidos presentan importantes similitudes con el Marco Conceptual del IPSASB. Este enfoque sugiere una creciente convergencia entre la contabilidad privada y la pública, similar a la existente en los Estados Unidos entre el FASB y el GASB, reforzando la idea de una teoría contable común aplicable a ambos sectores.

Es importante destacar que, aunque la contabilidad financiera constituye una herramienta esencial para proporcionar información sobre las entidades del sector público, por sí sola no resuelve problemas como la corrupción, la burocracia o la desigualdad social. No obstante, sí puede contribuir a una mejor gestión pública mediante el suministro de información más útil sobre el uso de los recursos públicos por parte de los responsables políticos.

Finalmente, este estudio contribuye a la literatura sobre teoría contable al poner de relieve algunos de los trabajos seminales que han resultado fundamentales para el desarrollo de los conceptos básicos que actualmente sustentan tanto los marcos conceptuales como las normas contables aplicables a entidades comerciales y gubernamentales.

Nota aclaratoria

Se declara que se utilizaron recursos de Inteligencia Artificial exclusivamente con fines de revisión gramatical y ortográfica del presente trabajo. Se resalta que todo el contenido, las ideas, los análisis y las conclusiones son de autoría propia de los investigadores, sin que la herramienta de IA haya contribuido en la elaboración intelectual de la investigación.

Referencias

American Accounting Association (AAA). (1977). Committee on accounting in the public sector, 1974-76. *The Accounting Review, 52*, 33-52.

American Accounting Association (AAA). (1966). *A statement of basic accounting theory*. Autor.

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1970). *Statement of the Accounting Principles Board Nº 4: Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*. Autor.

Baker, C. R. y Burlaud, A. (2015). *Accounting theory and the evolution of the conceptual framework for financial reporting*. American Accounting Association Annual Meeting. Recuperado. https://www2.aaahq.org/AM/display.cfm?Filename=SubID_1187.pdf&MIMEType=application%2Fpdf

Barbosa, R. V. N. (2012). *Controle gerencial no relacionamento com empresas terceirizadas: um estudo de caso no setor elétrico com o uso da análise do discurso e da teoria institucional* [Tesis doctoral]. Universidade de São Paulo, Brasil.

Benston, G. J., Carmichael, D. R., Demski, J. S., Dharan, B. G., Jamal, K., Laux, R., Rajgopal, S. y Vrana, G. (2007). The FASB's conceptual framework for financial reporting: a critical analysis. *Accounting Horizons, 21*(2), 229-238.

Bolívar, M. P. R. y Galera, A. N. (2012). The role of fair value accounting in promoting government accountability. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies, 48*(3), 348-386.

Bolívar, M. P. R. y Galera, A. N. (2015). Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information? *International Review of Administrative Sciences*, 73(3), 473-502.

Brusca, I., Montesinos, V. y Chow, D. S. L. (2013). Legitimating International public sector accounting standards (IPSAS): The case of Spain. *Public Money & Management, 33*(6), 437-444.

Caregnato, R. C. A. y Mutti, R. (2006). Pesquisa qualitativa: análise de discurso *versus* análise de conteúdo. *Texto Contexto Enferm*. .(4), 679-684.

Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management, 23*(1), 13-20.

Chan, J. L. (2006). *IPSAS and government accounting reform in developing countries*. http://jameslchan.com/papers/D2_Chan2006IPSAS&GAFDC.pdf

Christiaens, J., Reyniers, B. y Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences, 76*(3), 537-554.

Coetsee, D. (2010). The role of accounting theory in the development of accounting principles. *Mediatari Accountancy Research, 18*(1), 1-16.

Donleavy, G. D. (2015). Usefulness unfulfilled: a performance review of value added statements. *International Journal Critical Accounting, 7*(4), 315-334.

Figlewicz, R. E., Anderson, D. T. y Strupeck, C. D. (1985). The evolution and current state of financial accounting concepts and standards in the nonbusiness sector. *The Accounting Historians Journal, 2*(1), 73-98.

Fisher, R. M. B. (2001). Foucault e análise do discurso em educação. *Cadernos de Pesquisa*, (114), 197-223.

Fleming, R. J., Graci, S. P. y Thompson, J. E. (2000). The Darwning of the age of quantitative/empirical methods in accounting research: Evidence from the leading authors of the accounting review, 1966-1985. *The Accounting Historians Journal, 27*(1), 43-72.

Gaffikin, M. J. R. (2005). Creating a science of accounting: accounting theory to 1970. *Working Papers Series 05/08*. http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1048&context=accfinwp

Governmental Accounting Standards Board (GASB). (1984). *Concepts Statement No. 1: Authoritative Status of NCGA Pronouncements and AICPA Industry Audit Guid*. Autor. http://www.gasb.org/

Governmental Accounting Standards Board (GASB). (1987). *Concepts Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting*. Autor. http://www.gasb.org/

Governmental Accounting Standards Board (GASB). (2008). *Service Efforts and Accomplishments Reporting and Amendment of GASB Concepts Statement No. 2*. Autor. http://www.gasb.org/

Gregolin, M. R. V. (1995). A análise do discurso: conceitos e aplicações. *Alfa, 38*, 13-21.

Heald, D. (2003). The global revolution in government accounting: introduction to theme articles. *Public Money & Management*, 23(1), 11-12.

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *Final Pronouncement: The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC. http://www.ipsasb.org/

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2015). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. IFAC. http://www.ipsasb.org/

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *Project History*. Autor.

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2019). *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. Autor. https://www.ipsasb.org/publications/el-marco-conceptual-para-la-informacion-financiera-con-proposito-general-de-las-entidades-del-sector

Jones, R. (1992). Frameworks of accounting for the public sector. *Financial Accountability & Management, 8*(4), 249-264.

Jones, R. y Pendlebury, M. (2010). *Public sector accounting*. Prentice Hall.

Laswad, F. y Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives. *Australian Accounting Review, 25*(73), 175-184.

Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social, 2*(1), 109-134.

Previts, G. J. (1984). Frameworks of American financial accounting thought: an historical perspective to 1973. *The Accounting Historians Journal, 11*(2), 1-17.

Staubus, G. J. (1972). An analysis of APB Statement Nº 4. *The Journal of Accountancy, 133*(2), 36-43.

Sterling, R. R. (1967). A statement of basic accounting theory: A review article. *Journal of Accounting Research, 5*(1), 95-112.

Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Aministration and Development*, (24), 447-456.

Williams, P. F. y Ravenscroft, S. P. (2015). Rethinking decision usefulness. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 763-788.

Wolk, H. I., Dodd, J. L. y Rozycki, J. J. (2013). *Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment*. SAGE.

Xiao, Z. y Pan, A. (1993). Developing accounting standards on the basis of a conceptual framework by the Chinese government. *The International Journal of Accounting, 32*(3), 279-299.

Zeff, S. A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal, 26*(2), 89-131.

Notas

* Artículo de investigación

Licencia Creative Commons CC BY 4.0

Cómo citar: Almeida-Santos, P. S., Pires Da Silva, J., Katsumi Niyama, J. y Matias-Pereira, J. (2026). Examinando la influencia de la ASOBAT y la APB-4 en la estructura conceptual del sector público del IPSASB. *Cuadernos de Contabilidad, 27.* https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc27.eiaa