

LA TELEOLOGÍA EN LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

TELEOLOGY IN THE FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Roberto Rodríguez Venegas

Universidad de Guanajuato, México.
roberto.rodriguez@ugto.mx
Código ORCID: 0000-0001-6062-0402

Katia Natalia Martínez Vega

Universidad de Guanajuato, México.
kn.martinezvega@ugto.mx
Código ORCID: 0000-0002-8240-103X

Rafael Espinoza Mosqueda

Universidad de Guanajuato, México.
asesorneg@yahoo.com.mx
Código ORCID: 0000-0002-1415-0355

Resumen

La contabilidad como ciencia social de carácter empírico-normativo está estrechamente relacionada con la teleología. Lo anterior al orientarse a fines específicos de los diferentes entornos, así como en los diferentes sistemas contables donde se desarrollan los mismos. Es por esto que se debe analizar el desarrollo de la normatividad contable actual, para identificar los distintos elementos epistemológicos, cognitivos y teleológicos que la componen. El objetivo del presente estudio es determinar si las Normas de Información Financiera Mexicanas (NIF), cumplen con el criterio teleológico de la normatividad contable, para lo cual se elaboró un instrumento que se aplicó a la serie D Normas aplicables a problemas de determinación de resultados, para verificar las bases del marco conceptual de las NIF que se utilizaron para la formulación de ese grupo

de normas particulares. Los resultados muestran que existe evidencia de cumplimiento y se contribuye al conocimiento con el diseño del instrumento que se ha denominado matriz de verificación teleológica NIF.

Palabras Clave: *Serie D, elementos teleológicos, bases del marco conceptual.*

Abstract

Accounting as an empirical-normative social science is closely related to teleology. This is because it is oriented to specific purposes in different environments, as well as in the different accounting systems where they are developed. This is why the development of current accounting regulations must be analyzed to identify the different epistemological, cognitive and teleological elements that comprise it. The objective of this study is to determine if the Mexican Financial Reporting Standards (IFRS) comply with the teleological criteria of accounting regulations, for which an instrument was developed that was applied to D series Applicable Standards to problems of determination for results, to verify the bases of the conceptual framework of the IFRS that were used for the formulation of that group of particular norms. The results show that there is evidence of compliance and it contributes to knowledge with the design of the instrument that has been called the telegraphic IFRS verification matrix.

Key words: *Financial Reporting Standards, Teleology, D series.*

Introducción

Si bien la teleología es la rama de la metafísica, que se refiere al estudio de los fines o propósitos de algún ser o de algún objeto, tratando de explicar el universo como un sistema de relaciones causales, cuya finalidad u objetivo es llegar a procesos concretos.

Según la filosofía aristotélica las causas existentes son:

- La causa material que desglosa todo aquello de lo que está integrado un objeto,
- La causa formal, aquello que da el ser a ese objeto,
- La causa eficiente, aquello que ha causado ese objeto,
- La causa final, aquello por lo que existe el objeto.

La explicación teleológica mantiene que sólo podemos comprender el cambio si nos referimos a la causa final, es por eso que otros autores como Christian Von Wolff apoyan el pensamiento aristotélico, ya que para él la más importante y principal causa que desarrolla a las demás, sigue siendo la causa final.

La fundamentación de la contabilidad como una ciencia de carácter empírico, social y positivo-normativo, permite entender en su dimensión cognitiva a la contabilidad, pero principalmente en su dimensión teleológi-

ca, ya que está orientada a fines específicos de los diferentes entornos, así como en los diferentes sistemas contables donde se desarrollan los mismos (Mejía, 2005).

Es así como la contabilidad al ser una ciencia aplicada que no posee leyes en sentido estricto cuenta con una guía de acción determinada por juicios de valor, estos juicios deben ser contrastados teleológicamente con su efectividad para el cumplimiento de los propósitos establecidos en el sistema contable, el cual, a su vez, permite la construcción de hipótesis instrumentales. “Las normas contables no son fines en sí mismas” (Molina & Túa, 2010) tratan un objetivo superior, los cuales son: la imagen fiel o la presentación razonable, Es decir, para la armonización de la normatividad contable es importante la reducción de la incertidumbre y la orientación de los profesionales hacia las mejores prácticas, lo anterior ante la inexistencia de una teoría contable aceptada.

Ahora, algunas de las razones por las cuales fue necesaria la regulación contable, (Cañibano, Túa, & López, 1985) consideran que fue el crecimiento de la contabilidad como un sistema de información, el cual pone en comunicación al emisor de los estados financieros con sus usuarios y, que requiere, que la información sea adecuadamente verificada en defensa de los intereses de aquellos usuarios. Lo anterior, aunado a la necesidad de que entre usuario, emisor y auditor se use un lenguaje común.

La elaboración de los principios contables se puede hacer mediante dos grandes formas de actuación: la deducción y la inducción. La inducción parte de un colectivo de casos observados en los que se extraen conclusiones generales con carácter de ley y la deducción en la que se hacen conclusiones más concretas desde posiciones generales. La forma más utilizada en la elaboración de los principios es la inducción, pero en la opinión de (Cañibano, Túa, & López, 1985) no es la más adecuada para actualizar, mejorar y renovar las prácticas contables así también por la incompatibilidad con la naturaleza científica de la disciplina contable.

En este mismo sentido, la obtención de normas contables origina tanto en el razonamiento deductivo como en el inductivo dos formas de actuación: normativismo y positivismo. El normativismo introduce juicios de valor en el discurso lógico, por lo que se trata de obtener las reglas más adecuadas a partir de objetivos preestablecidos; en cambio, el positivismo trata de evitar la existencia de juicios de valor utilizando la contrastación empírica. Es recomendable la utilización del razonamiento deductivo-normativo, ya que partiendo de unos postulados genéricos se infieren las sucesivas etapas del proceso de deducción cuyo último rubro sean las reglas aplicadas a casos concretos.

Con una metodología semántica y deductiva, la construcción de un sistema contable ha de recorrer un itinerario lógico, este itinerario debe sustentarse en al menos 3 etapas, como son la descripción del entorno, los rasgos del sistema contable y la derivación de las reglas concretas para la práctica (Cañibano, Túa & López, 1985).

A su vez, este itinerario obedece a dos formas de actuación uno basado en principios contables y otro basado en reglas; continuamente se hace el cuestionamiento para conocer cuál es el más adecuado para la armonización contable internacional.

De acuerdo a (Cañibano, Tua, & López, 1985) los principios contables son reglas o nociones fundamentales emitidas por una autoridad reguladora, con origen en la práctica, avalada por su habitualidad y que se hace de obligado cumplimiento en atención a su alto grado de difusión. Por su parte, las reglas mejoran la consistencia lógica y ayudan a homogeneizar las decisiones frente a las lagunas normativas, aunque permiten que el preparador de la información financiera se autorregule, lo limita a la normalización por el mantenimiento del criterio a lo largo de los ejercicios.

En síntesis, aunque un ordenamiento deba estar sustentado en sólidos principios, no puede dejar de abordar la emisión de reglas detalladas que ayuden a concretar los principios contables, siendo compatibles ambos enfoques en la medida que las normas concretas sean consistentes con los principios (Molina & Túa, 2010). Para lograr lo anterior, Túa (2004) comenta que existen tres etapas de desarrollo en la regulación contable: aceptación generalizada, lógica y teleológica, a continuación, se describen los rasgos esenciales de cada una.

Aceptación generalizada: se extiende desde la reorganización del mercado de valores estadounidense consecuencia de la Gran Depresión hasta la creación en Estados Unidos en 1959 del Accounting Principles Board (APB), la regulación se ocupó especialmente de alcanzar una homogeneidad en las prácticas contables, sin apenas apoyarse en sustento teórico alguno.

Las reglas eran el producto de la experiencia, más que de la lógica. En este periodo se utiliza el término de principio contable con el sentido de Norma comúnmente aceptada, cabe mencionar que en este periodo se utilizó un método inductivo, carente de postulados y principios generales.

Lógica: surge con la creación en 1959 de la División de Investigación del Accounting Principles Board (APB), la cual basó el soporte teórico de la regulación contable en la secuencia deductiva. Es decir, se partió de las características del entorno para establecer postulados, principios y reglas detalladas.

Los postulados se apoyaban en las formas de pensamiento y hábitos de los diferentes segmentos de la comunidad de negocios y constituían una base significativa para la formulación y aplicación de principios, los cuales eran reglas básicas coordinadas entre sí para la solución de los problemas concretos, y las reglas detalladas surgían de la interacción de los postulados y principios.

Iniciando desde la declaración de Moonitz en 1961, la cual se apoya en un esquema deductivo-semántico que inicia en ciertos postulados de los cuales se infieren principios que conduzcan a reglas aplicables a un caso concreto. Los postulados que integra Moonitz se dividen en tres bloques según el entorno de la contabilidad, a su campo específico de actuación y a los imperativos de la contabilidad (Túa, 1985).

Esta declaración resultó fundamental en el desarrollo del pensamiento contable de la época, así como

influyó notablemente en el desarrollo posterior de la metodología conceptual para la emisión de normas, tanto en Estados Unidos como en el resto del mundo, sin dudas, es un claro antecedente de los marcos conceptuales actuales (Túa, 2004).

En 1965, P. Grady emite una declaración de orden inductivo, partiendo de la observación de la realidad induce un conjunto de reglas o leyes de actuación general. Grady presenta por separado un conjunto de principios básicos y otros principios de contabilidad generalmente aceptados divididos en fundamentales, operativos y detallados.

Teleológico: en esta etapa no se abandona el itinerario lógico deductivo; tal itinerario se complementa con los objetivos del sistema y las características cualitativas necesarias para asegurar el cumplimiento de estos partiendo de las necesidades de los usuarios. Lo anterior constituye el paradigma de utilidad, el cual surge en la disciplina contable bien entrada la década de los sesenta y se desarrolla decididamente en la siguiente.

En este tenor, el Accounting Principles Board (APB) en 1970 emite ciertos conceptos básicos, en los cuales se discute la naturaleza y objetivos de la contabilidad financiera, las fuerzas que influyen en la misma y su potencial, además de una descripción de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados. El esquema conceptual del Accounting Principles Board eran rasgos y conceptos básicos de la contabilidad, principios fundamentales, convenciones modificativas, principios operativos y principios detallados.

Una declaración más en esta etapa fue la emitida por el International Accounting Standards Committee (IASC) llamada Norma Internacional de Contabilidad, en la cual se incluyen métodos contables como soportes de la información financiera, estos deben sustentarse en tres factores básicos los cuales son sustancia versus fondo, prudencia e importancia relativa (Cañibano, Tua, & López, 1985).

Ya entrada la etapa teleológica, el IASC fue sustituido por el International Accounting Standards Board (IASB), el cual emitió una importante declaración de principios en 1988 a la cual se llamó marco conceptual que es una manifestación clara y decidida del paradigma de utilidad para suministrar información que no solo busque el control, sino también la evaluación y predicción del comportamiento de la entidad con la finalidad de tomar decisiones adecuadas.

En la contabilidad es posible distinguir dos vertientes: la cognoscitiva y la teleológica; la primera describe los rasgos comunes de los sistemas contables, asentando la construcción de una Teoría General Contable, y la segunda también llamada normativa que parte de la teoría general para conseguir sistemas contables concretos; la regulación contable se asienta en esta última inclinación recorriendo un itinerario lógico-deductivo en el que partiendo de unos postulados genéricos se llega a reglas específicas de casos concretos.

Como señalan Cañibano y Gonzalo (1997), el marco conceptual es un producto de y para la regulación contable, que inicia como una necesidad para alimentar la misma y, a la vez, como una justificación de su propio quehacer, como una especie de meta-regulación, que procede de quienes se encuentran legitimados para emitir normas contables.

La secuencia de un marco conceptual en la actualidad parte primero de las características del entorno, que determinan y orientan los siguientes escalones de la deducción, se sigue en el marco de esas características estableciendo los objetivos que deben alcanzar las normas a obtener, en relación con las necesidades de los usuarios que pretende satisfacer el sistema contable; a continuación se enuncian las características cualitativas que debe cumplir la información siguiendo con la formulación de un conjunto de principios básicos que sirven de marco de referencia para la elaboración y aplicación de las normas concretas y detalladas (Cañibano, Tua, & López, 1985).

El contenido anterior es el contenido típico de los marcos conceptuales actuales y está presente en las declaraciones del FASB, IASB y el CINIF, ente regulador en México. Estos Marcos Conceptuales son útiles porque sirven de guía para el establecimiento de normas contables orientado a los usuarios, aumenta el conocimiento y confianza en los usuarios de los estados financieros e incrementan su comparabilidad.

Como se observa, los periodos anteriores han sido piedra angular para el desarrollo de la ciencia contable, especialmente en la etapa lógica se desarrollaron algunas declaraciones conceptuales que dan pie a los postulados y reglas; estas declaraciones desempeñan el marco hacia la regulación y sirven de interpretaciones a la teoría general contable. Estas declaraciones siguieron tanto metodologías deductivas como inductivas cada una de estas en su postura normativa o positivista o algunas no siguen lo antes comentado, lo anterior se justifica al afirmar que solo se trata de obtener una respuesta coherente hacia la construcción de sistemas contables.

Así, para los efectos de esta investigación el objetivo principal es verificar el uso de la teleología en la estructura de las NIF.

1. Las Normas de Información Financiera

- En México durante más de 30 años el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la comisión de principios de contabilidad, era el ente encargado de emitir la normatividad contable expresada en boletines y circulares de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- No fue hasta el 2004 que el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), creado como organismo independiente en su patrimonio y operación en el año del 2002, se encargó de emitir esta normatividad ya no bajo la denominación de principios, sino como Normas de Información Financiera, este cambio se dio como resultado del compromiso de nuestro país de lograr la convergencia de estas normas con las Normas Internacionales de Información Financiera, además con el objetivo de lograr una contabilidad adecuada en las empresas y entidades de todos los sectores del país, facilitando así la comunicación entre los distintos actores del medio financiero y haciendo más eficiente y productiva la inserción de México en la economía global (CINIF, 2011).

- Así, de acuerdo con las Normas de Información Financiera, mejor conocidas como NIF, son el “conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas”

Las NIF comprenden un conjunto de conceptos generales y normas particulares que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los estados financieros, englobando conceptos básicos normativos, que constituyen el llamado “Marco conceptual”, y “NIF particulares”, que establecen los criterios específicos que deben emplearse para el “reconocimiento contable” entendido como el proceso de valorar, presentar y revelar los efectos de las transacciones, transformaciones internas y de otros eventos, que la afectan económicamente.

La estructura de las Normas de Información Financiera se da de la siguiente manera:

- Normas conceptuales o Marco Conceptual: es el sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados que sirven como fundamento para el desarrollo de las normas particulares, además dan la pauta para el reconocimiento de las operaciones que afectan a la entidad.
- Normas particulares: establecen bases específicas para la valuación, presentación y revelación de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, que son sujetos de reconocimiento contable en la información financiera.
- Interpretaciones a las NIF: El objetivo de estas normas es ampliar temas contemplados en las normas particulares, con la finalidad de proporcionar guías sobre problemas detectados en la información financiera y que no se traten de manera específica en alguna NIF particular.
- Orientaciones a las NIF: estas se emiten sobre asuntos que van surgiendo y requieren atención rápida y de carácter no obligatorio.

Como ya se mencionó en párrafos anteriores, el marco conceptual constituye la piedra angular de todas las NIF y representa la base del sistema de información contable y su ambiente de operación. Específicamente dentro del Marco Conceptual se encuentran los postulados básicos de las Normas de Información Financiera, los cuales son los fundamentos que rigen el sistema de información contable y sirven para solucionar los problemas del reconocimiento de las operaciones que afectan económicamente a una entidad. Estos son:

- Sustancia económica: Este postulado establece que debe prevalecer el fondo económico sobre la forma legal, cuando una y otra no coincidan.
- Entidad económica: Establece que la entidad económica es una unidad identificable que combina recursos materiales, financieros y humanos, la cual cuenta con un centro de control que es aquel que toma decisiones para el logro de sus objetivos.

- **Negocio en marcha:** este postulado habla sobre la existencia permanente de la entidad.
- **Devengación contable:** este postulado establece que las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a la entidad deben reconocerse cuando ocurran independientemente de cuando se realicen.
- **Asociación de costos-gastos con ingresos:** los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo.
- **Valuación:** los efectos financieros derivados de las operaciones que afectan a una entidad deben cuantificarse en términos monetarios.
- **-Dualidad económica:** este postulado nos habla sobre la estructura financiera de la entidad, la cual está compuesta por los recursos con que cuenta para realizar sus fines y las fuentes para obtener dichos recursos.
- **Consistencia:** establece que ante operaciones similares deben permanecer el mismo tratamiento contable.

De esta manera, la importancia de las NIF, sustentadas en los postulados básicos, radica en que estructuran la teoría contable estableciendo los límites y las condiciones de operación del sistema de información contable, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera, evitando o reduciendo, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Además, como ya se ha comentado, el constante intercambio entre comunidades y naciones ocasiona que sean cada vez mayores los requisitos de información en las empresas, las cuales anteriormente consideraban a la información contable como confidencial y para uso exclusivo de los gestores del gobierno corporativo y para los accionistas.

2. Metodología del estudio

Para realizar la investigación planteada se realizó un constructo donde se analiza el Marco conceptual de las Normas de Información Financiera Mexicanas y su relación con las Normas particulares para así evaluar si existe evidencia en el texto de estas últimas, donde se mencione expresamente cuáles son las normas del marco conceptual que se utilizaron en la elaboración de cada una de las normas particulares de la serie "D" denominada "Problemas Especiales en la Determinación de Resultados". Para este efecto es conveniente señalar que en todas las normas de esta serie D se encontró un apartado denominado: Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para elaborar esta norma, lo cual en sí mismo es evidencia de construcción teleológica.

Sin embargo, para cumplir con el objetivo de esta investigación es indispensable realizar la verificación en forma específica, es decir identificar el número de párrafo de las normas que son parte del marco conceptual que sustentan la afirmación de ser la base en forma genérica. Aun cuando el organismo que elabora la

norma lo hubiere realizado, no hay mención expresa de esto en el texto. Así mismo, en el desarrollo que se presenta a continuación, cuando se hace referencia a lo expresado en el texto de la norma del marco conceptual se transcribe el contenido del texto e inmediatamente después, se anota entre paréntesis el número de párrafo que lo fundamenta.

Primeramente, la NIF D-1 “Ingresos por contratos con clientes”, alude su conexión con la norma A-2 “Marco conceptual” con respecto a los postulados básicos de devengación contable y valuación. Así mismo con la norma A-1 “Estructura de las Normas de Información Financiera”, la norma A-3 “Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, como también con la norma A-4 “Características cualitativas de los estados financieros” ya que determinan que el objetivo primordial de la información financiera es ser provechosa para el usuario general en la toma de decisiones económicas. Por otro lado, en la norma A-5 “Elementos básicos de los estados financieros” se define el concepto de ingreso.

La NIF D-2 “Costos por contratos con clientes” encuentra su fundamento en la norma A-2 “Postulados básicos” por los postulados básicos de devengación contable y valuación. Además, también se sustenta en la NIF A-1 “Estructura de las Normas de Información Financiera”, la norma A-4 “Características cualitativas de los estados financieros” donde se recalca que la información financiera debe ser beneficiosa para el usuario en general. Por último, también se fundamenta en la norma A-5 “Elementos básicos de los estados financieros”, definiendo el concepto del costo”.

La NIF D-3 “Beneficio a los empleados”, en su texto menciona expresamente relación con la norma A-2 en cuanto al postulado de asociación de costos y gastos con ingresos, y devengación contable, debido a que los costos asociados con el personal de una entidad deben asociarse con el periodo en que este personal genera ingresos para la misma entidad.

La NIF D-4 “impuestos a la utilidad” refiere que se basa en la norma A-2 en cuanto al postulado de devengación contable y asociación de costos y gastos; en la norma A-4 características cualitativas de los estados financieros en cuanto a la característica de posibilidad de predicción y confirmación, debido a que ayuda a la generación de información financiera más confiable y relevante, permitiendo a los usuarios de la misma tener una mejor base para la toma de decisiones.; también en la norma A-5 elementos básicos de los estados financieros en su obligación de reconocer activos y pasivos por impuesto diferido; y por último en la norma A-6 reconocimiento y valuación, estableciendo los requisitos para su reconocimiento como activos o pasivos por impuesto diferido.

Con respecto a la NIF D-5 “Arrendamientos” en el contenido de la norma A-2 dice que hay relación en cuanto a los postulados de sustancia económica y valuación. Con respecto a las normas A-1 “Estructura de las normas de información financiera”, A-3 “Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros” y A-4, “Características cualitativas de los estados financieros” en lo que refiere a la real utilidad de la información en la toma de decisiones económicas de la entidad. Además, se relaciona estrechamente con la norma A-5 “Elementos básicos de los estados financieros” ya que se requiere que los usuarios arrendatarios sean concedores de los activos y pasivos que emergen de los arrendamientos operativos.

En cuanto a la NIF D-6 “Capitalización del resultado integral de financiamiento” las normas que sirvieron de base para la elaboración de la misma fueron la norma A-2 postulados básicos tomando como referencia la devengación contable, y asociación de costos y gastos, debido a que la capitalización del RIF lleva a identificar el costo total de adquisición de un activo calificable con el ingreso que genere dicho activo calificable en el mismo periodo o periodos en que se use.; la norma A-5 elementos básicos de los estados financieros en su definición de activo; y la A-6 reconocimiento y valuación, siendo indispensable el reconocimiento de los activos a valor de intercambio.

Cabe mencionar que para la NIF D-8 “Pagos basados en acciones” toma de base a la NIF A-2 postulados básicos en el postulado de devengación contable debido a que desarrolla una norma que reconoce las transacciones con pagos basados en acciones cuando los derechos y obligaciones acordados surgen al efectuarse las transacciones que originan un pago basado en acciones y Asociación de costos y gastos con ingresos por lo que los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen; en la norma A-4 características cualitativas de los estados financieros en cuanto a la característica de relevancia, porque se logra que el efecto de las opciones de compra de acciones otorgadas a empleados, se reconozca adecuadamente como un costo o gasto de la entidad, al reconocerlas a su valor razonable y a medida que se devengan; la norma A-5 elementos básicos de los estados financieros en su definición de periodo contable; y por último la norma A-6 reconocimiento y valuación, tomando como referencia que el valor razonable es el que aplica a la valuación de las transacciones con pagos basados en acciones.

Se diseñó un instrumento para realizar la verificación teleológica, al que se denomina como matriz de verificación teleológica NIF. Este instrumento contiene 7 columnas y en cada una de ellas, se colocan de izquierda a derecha cada una de las NIF que componen el marco conceptual de la A-2 hasta la A-7. La A-8 supletoriedad no se incluye, ya que el análisis de este aspecto por su naturaleza debe realizarse en forma individual en cada operación a nivel de normas particulares. En cuanto a los renglones, estos se agrupan en grupos de 3 en donde el primer renglón se anota la NIF particular de la serie D sujeta a verificación, así como las disposiciones del marco conceptual que se mencionan expresamente en el cuerpo de la norma particular como utilizados para la elaboración de la NIF particular respectiva; en el segundo renglón se anotan los párrafos del marco conceptual que mediante el análisis se identificó en el cuerpo de la norma, y en el tercer renglón se anota el párrafo expresamente contenido en el cuerpo de la norma particular o en su apartado de introducción (IN), siendo éste el apartado donde por estructura y diseño consistentemente se localiza.

Es conveniente precisar que la aportación concreta que se obtiene con este instrumento lo constituye el segundo renglón de cada grupo de tres, ya que en el de la norma particular no se identifica con precisión el número de párrafo de NIF del marco conceptual que se utilizó para la elaboración de cada una de las normas particulares de la serie D.

3. Análisis y discusión de los resultados

Los resultados obtenidos descritos y la matriz de verificación se presenta a continuación. Para tal efecto entiéndase: MC= Marco Conceptual; NP= NIF Particular.

Tabla 1. Matriz de verificación teleológica

NIF Particular Serie D	Marco Conceptual Serie A					
	A-2 Postulados básicos	A-3 Necesidades de los usuarios y objetivo de los estados financieros	A-4 Características cualitativas de los estados financieros	A-5 Elementos básicos de los estados financieros	A-6 Reconocimiento y evaluación	A-7 Presentación y revelación
D-1 Ingresos por contratos con clientes	Devengación contable, Valuación		Relevancia	Ingreso		
Párrafo MC	27, 52		20, 23	43		
Párrafo NP	IN12		IN13	IN14		
D-2 Costos por contratos con clienteS	Devengación contable, Valuación		Relevancia	Costo		
Párrafo MC	27, 52		20, 23	51		
Párrafo NP	IN8		IN9	IN10		
D-3 Beneficios a los empleados	Devengación contable, Asociación de costos y gastos con ingresos					
Párrafo MC	27, 48					
Párrafo NP	IN18, IN19					
D-4 Impuestos a la utilidad	Devengación contable, Asociación de costos y gastos con ingresos		Posibilidad de predicción y confirmación	Activo Pasivo	Criterios de reconocimiento	
Párrafo MC	27, 48		21	4, 19	6	
Párrafo NP	IN7		IN8	IN9	IN9	
D-5 Arrendamientos	Sustancia económica, Valuación		Relevancia	Activo Pasivo		
Párrafo MC	27, 52		20, 23	4, 19		
Párrafo NP	IN12, IN,13, IN14		10.2	IN14		
D-6 Capitalización del resultado integral de financiamiento	Devengación contable (periodo contable) Asociación de costos y gastos con ingresos			Activo	Valuación y valor de intercambio	
Párrafo MC	27, 39, 47, 49			4	15, 33	
Párrafo NP	IN14, IN15, IN16			IN17	IN18, IN19	
D-8 Pagos basados en acciones	Devengación contable, Asociación de costos y gastos con ingresos		Relevancia	Costo y gasto	Valor razonable	
Párrafo MC	27, 48		20	51, 52	38	
Párrafo NP	IN10, IN11		IN13	IN11	IN12	

Fuente: Normas de Información Financiera 2019

Conclusiones

A fin de sustentar el fenómeno teleológico es indispensable que la relación sea descrita característica por característica para sustentar dicha evidencia teleológica. Para ello debe precisarse de manera individual identificando cada párrafo de la NIF del marco conceptual utilizado y no solo referirlo en forma genérica a cada una de las características para proporcionar una mejor constancia de la formulación teleológica.

El diseño y uso de la matriz de verificación es un hallazgo importante que aporta una herramienta de verificación en la formulación teleológica por parte de los usuarios de la normatividad contable.

En base al trabajo desarrollado se pudo verificar el uso de la estructura teleológica en cada una de la NIF que componen la serie D, por lo que es adecuado afirmar que sí existe evidencia de uso en la formulación de la normatividad contable

Evidencia de ello es el hecho de que en la matriz de verificación, al hacer el análisis detallado, hay evidencia de que en todas hay referencia y es posible, además, apreciar la existencia de identificación específica entre los párrafos del contenido de la norma particular y los párrafos específicos del marco conceptual.

Sin embargo, en cada norma particular en el apartado de las bases del marco conceptual que se utilizaron para elaborar cada norma particular no existe evidencia, cuando menos en el cuerpo de dicha norma particular, de que se haya realizado la verificación teleológica de todos los párrafos de las citadas normas particulares, por lo que se plantea la posibilidad de realizar este ejercicio en trabajos posteriores en beneficio del conocimiento del usuario.

Para efecto de realizar la verificación total, es necesario en trabajos posteriores aplicar la matriz producto de este trabajo a las series B, C y E que son el resto de las normas particulares que forman las NIF aplicables en México.

Referencias bibliográficas

- Cañibano, L., Gonzalo, J., (1997). Programas de investigación en contabilidad. Revista de Contabilidad. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, (2011). Normatividad.
- Cañibano, L., Túa, J., & López, J. L. (1985). Naturaleza y Filosofía de los principios contables. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XV No.47, 293-355.
- Mejía, E. (2005). Introducción al pensamiento contable de Richard Matesich. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría., 13-14.
- Molina, H., & Túa, J. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? Revista española de financiación y contabilidad, 259-287.
- Normas de Información Financiera (2019). Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera., 1116-1539.
- Tua, J. (1985). Los Principios Contables: de la Regulación Profesional al Ámbito Internacional. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XV No. 46, 25-56.
- Tua, J. (2004). Contabilidad e Historia. Evolución y Situación Actual del Pensamiento Contable. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, 43-85.
- Tua, J. (2004). El marco conceptual para la información financiera.