

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

MEMORIA DE GRADO

**LA FACULTAD DEL COLEGIO DE CONTADORES
DE CHILE A.G. PARA DICTAR NORMAS RELATIVAS AL EJERCICIO
DE LA PROFESIÓN**

Alumna : Gilda Benita Chamorro Maldonado
Profesor guía : Arnolfo Composto C.
Profesor informante : Pedro Massone P.

Valparaíso, Noviembre de 2008.

ÍNDICE

ÍNDICE.....	1
ABREVIATURAS.....	3
INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I: DE LA CONTABILIDAD.....	6
I. <i>Generalidades</i>	6
II. <i>Aplicación</i>	6
III. <i>Definición</i>	6
IV. <i>Funciones</i>	7
V. <i>Personas obligadas legalmente a llevar contabilidad</i>	8
VI. <i>Importancia legal de la Contabilidad</i>	8
CAPÍTULO II: LEY N° 13.011 SOBRE EL COLEGIO DE CONTADORES.....	11
I. <i>Ámbito de aplicación</i>	11
II. <i>Facultad Jurisdiccional</i>	12
III. <i>Facultad Normativa</i>	13
IV. <i>Ámbito de aplicación del decreto ley N° 3.621 que fija normas sobre Colegios Profesionales</i>	13
V. <i>Materias derogadas de las leyes orgánicas</i>	14
VI. <i>Finalidades</i>	15
VII. <i>Problemas de interpretación</i>	15
VIII. <i>Vigencia de la facultad del art. 13 letra g) de la ley N° 13.011</i>	16
IX. <i>Posición del Colegio de Contadores</i>	17
X. <i>Importancia de la facultad contenida en la letra g) del art. 13 de la ley N° 13.011</i>	18
XI. <i>Situación en el Derecho Comparado</i>	20
CAPÍTULO III: PRINCIPIOS CONTABLES.....	21
I. <i>Generalidades</i>	21
II. <i>Interpretación legal</i>	22
III. <i>La costumbre como fuente formal del Derecho</i>	23
A) <i>Los Principios Contables y la Costumbre Jurídica</i>	23
B) <i>Obligación contable</i>	25
IV. <i>Los Principios Contables en la Legislación Chilena</i>	27
V. <i>Aplicación de los Principios Contables en Chile</i>	31
A) <i>Principios Contables en Boletines Técnicos</i>	31
B) <i>Principios Contables en normas legales</i>	35
VI. <i>Los Principios Contables en la Legislación Española</i>	38
VII. <i>Análisis comparativo</i>	41

CAPÍTULO IV: LOS BOLETINES TÉCNICOS, RECONOCIMIENTO Y APLICACIÓN POR DIVERSOS ORGANISMOS.....	43
I. <i>El valor legal de los Boletines Técnicos</i>	43
II. <i>La Superintendencia de Valores y Seguros en relación a las normas de carácter contable</i>	44
III. <i>Servicio de Impuestos Internos</i>	45
A) <i>Circulares</i>	45
B) <i>Jurisprudencia Administrativa</i>	46
C) <i>Jurisprudencia Judicial</i>	46
IV. <i>Otros Organismos</i>	47
V. <i>Jurisprudencia sobre Principios Contables vigentes en Chile</i>	48
A) <i>Antecedentes</i>	49
B) <i>Etapas Judiciales</i>	49
C) <i>Conclusiones</i>	50
VI. <i>Conversión a las Normas Internacionales de Contabilidad</i>	51
A) <i>Conversión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile a Normas Internacionales de Contabilidad</i>	51
B) <i>Importancia de la Conversión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Contabilidad</i>	54
CONCLUSIONES.....	55
BIBLIOGRAFÍA.....	62

ABREVIATURAS

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
A.G.	Asociación Gremial
Art.	Artículo
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BT	Boletín Técnico
DFL	Decreto con Fuerza de Ley
DL	Decreto Ley
DS	Decreto Supremo
FASB	Federal Accounting Standards Board
FOMIN	Fondo Multilateral de Inversiones
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
ICAC	Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas
Inc.	Inciso
Nº	Número
NCG	Normas de Carácter General
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Normas internacionales de Información Financiera
p.	Página
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PGC	Plan General de Contabilidad
SII	Servicio de Impuestos Internos
SVS	Superintendencia de Valores y Seguros

INTRODUCCIÓN

La ley N° 13.011, promulgada el 13 de septiembre de 1958, creó el Colegio de Contadores de Chile, con el objeto de velar por el ejercicio, disciplina y prerrogativas de la profesión de contador y de prestar protección a estos profesionales cuando fuere pertinente. Dicha ley se complementaba con su reglamento, promulgado el 30 de octubre de 1958, que reguló la organización y funcionamiento del Colegio de Contadores y el ejercicio de la profesión de contador.

Este cuerpo normativo trató diversas materias, entre ellas, estableció la obligatoriedad de formar parte del Colegio toda persona que tuviera el título de contador y otorgó al Colegio de Contadores distintas facultades, unas de índole administrativa, otras de índole jurisdiccional y otras de índole normativa.

En relación a esta última facultad, el art. 13 de la ley señaló trece atribuciones del Consejo General del Colegio muy variadas entre sí, entre ellas, destacamos la letra g) de dicho art. referente a la facultad de “dictar normas relativas al ejercicio profesional”.

En virtud de la atribución antes descrita el Colegio dictó una serie de normas que regulan el ejercicio profesional a través de los Boletines Técnicos (BT) emitidos por esta entidad y que tienen el carácter de vinculante para quienes se desempeñaban en la profesión de contador, partiendo del supuesto que existen Principios Contables de aceptación general en Chile, los que se encontrarían contenidos precisamente en dichos BT y los que deben ser acatados por quienes se desempeñaban en el área contable.

Con posterioridad, el 03 de febrero de 1981, se promulgó el decreto ley N° 3.621 que fijó normas sobre Colegios Profesionales el que estableció en su art. 1 que los Colegios Profesionales pasarían a tener el carácter de Asociaciones Gremiales y se regirían por las disposiciones del decreto ley (DL) N° 2.757 “... en lo que no se contrapongan con las disposiciones de sus respectivas leyes orgánicas en la parte en que no sean derogadas por el presente decreto ley”. Por su parte el art. 7 inciso final del referido DL señaló que “a partir de la vigencia del presente decreto ley, se derogan todas las normas contrarias a sus disposiciones”.

Este DL generó una serie de dudas para quienes se desempeñaban en el área de la contabilidad y, en particular, en lo que dice relación a la aplicación de la facultad del Colegio de Contadores para poder dictar normas relativas al ejercicio de la profesión ya que, por una parte, algunos sostienen que el DL N° 3.621 estaría derogando las leyes que crearon los Colegios Profesionales en su totalidad debido a que ese cuerpo legal señalaría que los Colegios Profesionales tendrán en el futuro el carácter de Asociaciones Gremiales y que en lo sucesivo pasarían a regirse por el DL N° 2.757. Además, las materias tratadas por las leyes orgánicas de los respectivos Colegios estarían derogadas por el DL N° 3.621.

Sin embargo, sostenemos que, si bien hay una serie de materias de la ley N° 13.011 que están derogadas por ser incompatibles con el DL N° 3.621, la ley N° 13.011 está vigente a lo

menos parcialmente y, en particular, se encuentra vigente la facultad del Colegio de Contadores para dictar normas relativas al ejercicio de la profesión.

Lo anterior lo afirmamos al atender el tenor literal del art. 7 del referido DL ya que expresamente señala que sólo se entienden derogadas las normas de las leyes orgánicas contrarias a las disposiciones del dicho cuerpo orgánico, sin perjuicio de otros fundamentos que daremos más adelante, por ende, las normas y principios de contabilidad contenidos en los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores están vigentes y son de obligatoria aplicación.

Esta es la interpretación que ha hecho el Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial (A.G.). Así en su Estatuto ha establecido, a propósito de las atribuciones del Consejo Nacional del Colegio: “Dictar normas relativas al ejercicio y certificación profesional de sus asociados” (art. 13 del Estatuto), sin perjuicio de los Boletines Técnicos emitidos por esta entidad tales como el Boletín Técnico N° 56 sobre “Principios y Normas de Contabilidad” del Colegio de Contadores de 1997 y el Boletín Técnico N° 1 que será objeto de nuestro análisis en el capítulo pertinente de la presente Tesis.

De esta forma el Colegio, en la actualidad, sigue empleando la facultad establecida en el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011, facultad que es reconocida por diversos órganos del Estado tales como la Superintendencia de Valores y Seguros y el Servicio de Impuestos Internos.

Así, nuestro objetivo es precisar con claridad la vigencia de la facultad del Colegio de Contadores de Chile A.G. para dictar normas relativas al ejercicio profesional, normas que son vinculantes para quienes se desempeñen en el ámbito de la Contabilidad, independientemente si se encuentran o no colegiados en dicha entidad.

Para el logro de dicho objetivo, haremos un análisis dogmático de las normas pertinentes, aplicando los principios de la hermenéutica legal, jurisprudencia existente y apoyándonos en el estudio del trabajo realizado al respecto tanto por tratadistas como por la doctrina nacional y extranjera.

CAPÍTULO I DE LA CONTABILIDAD

I. *Generalidades.* Antes de comenzar con un análisis exhaustivo de la facultad del Colegio de Contadores A.G. para dictar normas relativas al ejercicio profesional, es necesario explicar qué es lo que se entiende por Contabilidad, su concepto, funciones y las personas que se encuentran obligadas a llevarla ya que éstas son unas de las principales afectadas con la facultad antes mencionada. Lo anterior se debe a que al encontrarse obligadas a llevar contabilidad deben hacerlo de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en Chile, los que se encuentran contenidos en los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores A.G., sin perjuicio de lo que dispone la legislación pertinente.

II. *Aplicación.* La Contabilidad es una ciencia económica estrechamente vinculada con la Economía, ya que esta disciplina se ocupa de medir, registrar e informar de los hechos económicos ocurridos en una unidad económica con el fin de proporcionar información respecto del patrimonio con que comenzó a operar la entidad y a las modificaciones experimentadas por el capital o patrimonio líquido del organismo que la utiliza.

Esta disciplina científica es indispensable en toda actividad económica ya que, de contrario, se carecería de información relativa a la información financiera en que se encuentran en determinado momento y a las pérdidas o ganancias obtenidas en un período.

Hay que tener presente que se trata de una ciencia aplicable a toda entidad que haga uso de bienes o preste servicios la que debe registrar o contar esos bienes o prestaciones y los resultados que las operaciones producen sobre dichos objetos y servicios, de esta manera no sólo es aplicable al comercio y a la industria sino que también en otros campos donde ocurra lo antes señalado, tanto en el ámbito público como en el privado¹.

Lo anterior ya se explica en la acepción etimológica del término contable o contabilidad, que correspondería a la aptitud que tienen los bienes para ser reducidos a cuenta o cálculo².

III. *Definición.* La Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), organismo representativo de la profesión contable en el continente americano, al describir sus objetivos la señala como "la doctrina contable" y "rama contable".

El Comité de Terminología del Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Titulados dice: "la Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son, cuando menos en parte, de carácter financiero, así como de interpretar sus resultados".

¹ COMPOSTO CANALES, Arnolfo, *Manual de Contabilidad para Abogados*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 1996, primera edición, reimpresión de 1998, p.14.

² COMPOSTO CANALES, A...ob. cit., p.14.

Hay autores que se refieren a la Contabilidad como "una técnica auxiliar de la Administración" o "la técnica auxiliar de la Economía". Algunos van más allá y señalan que "la Contabilidad es la ciencia..."³.

En nuestro país, el reglamento de la ley N° 13.011 de 1958 sobre el Colegio de Contadores dió la definición siguiente: "Contabilidad, la ciencia que trata de la información y control de hechos económicos y financieros, procurando los medios de organización y administración más adecuados para llevar cuenta clara y exacta de las operaciones que se realizan y de sus resultados".

Por último, en el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores de Chile, A.G., se expresa que la "Contabilidad es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afecten para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas". De esta forma, como quiera que se inicie una definición de Contabilidad, con las expresiones disciplina, doctrina, rama, lenguaje de negocio, técnica de administración, técnica de economía: ciencia o arte, lo significativo y común en su función: registro de hechos económicos, y su objetivo: información de esos hechos económicos, de lo cual se deriva un segundo objetivo que es el control, es decir, una vez que se tiene dicha información la empresa estará en condiciones de adoptar decisiones acertadamente.

IV. *Funciones.* De lo anterior se pueden citar como las principales funciones de la Contabilidad las siguientes:

1. Registrar operaciones;
2. Analizarlas y clasificarlas, y
3. Resumir las actividades económicas y los efectos de estas actividades en cada empresa.

Estas funciones tienen por fin proporcionar información acerca del real estado y desarrollo económico y financiero en que se encuentra una determinada entidad en un momento dado⁴.

Por su parte, el art. 1 letra c) del Reglamento de la ley N° 13.011 señala que son funciones de contabilidad los trabajos que representen la organización de sistemas contables por partida doble u otros métodos, su manejo y auditoría y la contraloría de los mismos, y también la tuición de las anotaciones en los libros correspondientes, especialmente en los indicados en el Código de Comercio, de personas, instituciones o empresas de cualquiera índole u orden jurídico, así como todas las actuaciones contables que tengan por objeto establecer en forma científica sus resultados económicos, financieros y presupuestarios.

³ AGUIRRE DONDERS, Cecilia, *Fundamentos de la Teoría Contable*, apunte docente Universidad de Atacama; www.industria.uda.cl, accesado: abril de 2008, p.7.

⁴ COMPOSTO CANALES, A...ob. cit., p.14.

V. *Personas obligadas legalmente a llevar contabilidad.* En nuestra legislación podemos clasificarlas en tres grandes grupos:

1. Los *comerciantes*. Tratándose de los comerciantes al por mayor encontramos esta obligación legal en el art. 25 del Código de Comercio, y el art. 30 del mismo Código que prescribe dicho mandato a los comerciantes al por menor.

2. *Personas que deben acreditar renta efectiva.* El art. 17 inc. 1° del Código Tributario dispone: “Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.” La forma de cumplir con esta obligación la señala el art. 68 de Ley sobre Impuesto a la Renta.

3. *Contabilidad de inversiones.* El art. 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta indica que deben llevar contabilidad fidedigna, entre otros, los contribuyentes que acogidos al sistema de rentas presuntas en los casos de justificación de inversiones alegaren que tienen rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho. En estos casos la contabilidad se lleva sólo con el objeto de acreditar inversiones y los contribuyentes continúan tributando en base a rentas presuntas.

VI. *Importancia legal de la contabilidad.* Esta importancia emana de lo que la misma ley pretende normar, con ello, se hace referencia tanto al carácter general o carácter específico. El carácter general de la normativa es aquel que posee un alcance a todos aquellos que se sirven de la contabilidad directa o indirectamente, mientras que el carácter específico se entiende a las instituciones señaladas en forma expresa en el cuerpo normativo, las cuales se deben someter a dicha regulación.

El ente contable utiliza ciertos documentos, en los cuales asienta, registra, deja en evidencia o comprueba sus operaciones para su propio uso o el de terceros. A estos documentos se refieren diversos cuerpos legales, siendo el Código de Comercio el que genéricamente los denomina “libros”, clasificándolos, fijando sus requisitos, reglamentando su exhibición y consulta, y determinando su valor probatorio.

De esta forma se considera entre las medidas prejudiciales de los tribunales el exhibir los correspondientes libros de contabilidad que ordena el Código de Comercio. El Código de Procedimiento Civil señala que el juicio ordinario se puede preparar exigiendo el que pretende demandar de aquel contra quien se propone dirigir la demanda, la exhibición de los libros de contabilidad relativos a los negocios en que tenga parte el solicitante, sin perjuicio de lo dispuesto en los art. 42 y 43 del Código de Comercio.

También la Dirección de Impuestos Internos, por intermedio de sus regionales está facultada para solicitar, no sólo los libros de contabilidad, sino que también toda la documentación necesaria para verificar la efectividad del sistema contable del contribuyente. (artículo 16 inc.2° y artículo 60 del Código Tributario).

Por su parte, la Superintendencia de Valores y Seguros, entre sus facultades, le corresponde examinar todas las operaciones, bienes, libros, cuentas, archivos y documentos de los sujetos o actividades fiscalizadas y requerir de ellos o de sus administradores, asesores o personal, los antecedentes y explicaciones que juzgue necesarios para su información, como a su vez podrá pedir la ejecución y presentación de balances y estados financieros en las fechas que estime convenientes, para comprobar la exactitud e inversión de los capitales y fondos. (DL. N° 3.538 de 1980).

En materia de quiebras, la Fiscalía Nacional posee entre sus deberes examinar, cuando lo estime necesario, los libros, cuentas, archivo, documentos, contabilidad y bienes relativos a la quiebra. Además se puede agregar que el fallido está obligado a indicar y a poner a disposición del síndico todos sus libros, documentos, bienes y otros antecedentes. (Ley N° 18.175 contenida en Libro IV del Código de Comercio).

El Superintendente de Bancos está facultado para pedir a las instituciones sometidas a su vigilancia cualquier información, documento o libro que, a su juicio, sea necesario para fines de fiscalización o estadística. También el Banco Central no tiene restricción para examinar todos los libros, cuentas, archivos, documentos y correspondencia de las instituciones que deban aplicar las normas que dicte. (DL. N° 1.097 de 1975).

Existe una determinada oportunidad para que los accionistas de una Sociedad Anónima examinen la documentación social, de forma tal de imponerse de la marcha de los negocios sociales. En efecto, sólo se permite el referido examen durante los quince días anteriores a la fecha señalada para la junta de accionistas, de forma tal de no perturbar la conducción de los negocios sociales. (art. 54 ley N° 18.046 de 1981).

El Sistema de Contabilidad General de la Nación se rige por un conjunto de principios que constituyen la base sobre la cual se fundamenta el proceso contable. En este entendido, es menester entonces, que dichos principios cumplan con determinados requisitos que ameriten su carácter de general aceptación en el ámbito del Estado. Ellos deben ser aplicables a todas las entidades del Estado y a todos los hechos económicos, sin excepción. Además deben observarse en forma uniforme, y estar en armonía con las disposiciones legales. Eventualmente ante un procedimiento técnico en oposición al ordenamiento jurídico vigente, prevalece el cumplimiento de las normas del derecho público.

En definitiva el medio de prueba documental que constituye la contabilidad se encuentra presente en cada actividad económica según los requerimientos de otras personas o instituciones que se sirve de ésta, formando parte de los usuarios de la información contable. Como se puede observar las disposiciones legales hacen no sólo referencia a los libros de contabilidad, además agrega la documentación que sustentan tales registros.

De esta forma se destaca la relación que existe entre los Principios de Contabilidad con el sistema de registro materializado en los libros, lo que permite hacer referencia a cuál es el conjunto de estos principios que se aceptan desde el punto de vista de la legislación; no sólo es

necesario conocer la documentación requerida por la normativa, también se debe tener presente el sistema que guían la forma de registro adecuado, lo que es señalado por el Colegio de Contadores por medio de los Boletines Técnicos que emite esta entidad en virtud de la facultad que le confiere la ley N° 13.011 y que procederemos a analizar.

CAPÍTULO II

LEY N° 13.011 SOBRE EL COLEGIO DE CONTADORES

I. *Ámbito de aplicación.* La ley N° 13.011 sobre el Colegio de Contadores de Chile, promulgada el 13 de septiembre de 1958, tenía por objeto “...velar por el progreso, prestigio y prerrogativas de la profesión de contador y por su regular y correcto ejercicio, mantener la disciplina profesional y prestar protección a los contadores”.⁵ Es así como la ley N° 13.011 y su reglamento, promulgado el 30 de octubre de 1958, reguló la organización y funcionamiento del Colegio de Contadores y el ejercicio de la profesión de contador⁶.

La ley reguló diversas materias y, entre ellas, estableció la obligatoriedad de formar parte del Colegio toda persona que poseyera el título de contador otorgado por establecimientos fiscales de enseñanza comercial, planteles de educación legalmente reconocidos conforme al Estatuto Universitario y por otros establecimientos de enseñanza particular reconocidos por el Estado⁷. Precisamente esta disposición fue de las causas que motivó la posterior promulgación del decreto ley N° 3.621.

Por otra parte la ley prescribió en su art. 4 que el Colegio sería regido por un Consejo General y también fijó la creación de Consejos Provinciales, señalando la forma de elección de los mismos, duración en los cargos, funciones y atribuciones.

En relación a lo anterior, el art. 13 señaló trece atribuciones del Consejo General del Colegio, muy variadas entre sí, desde atribuciones de *carácter administrativo*, otras de *carácter normativo* hasta atribuciones de *carácter jurisdiccional*, por ejemplo, ordenar la inscripción en el Colegio y llevar el Registro General de los Contadores de la República; velar por el progreso, prestigio y prerrogativas de la profesión y por su regular y correcto ejercicio; mantener la disciplina profesional; prestar protección a los contadores, imponer preceptos de ética profesional y perseguir el ejercicio ilegal de la profesión; dictar el arancel profesional, arancel que se aplicaría a falta de estipulación de las partes y donde los Tribunales de Justicia no podrían regular el honorario de un contador en una cantidad inferior al mínimo del arancel ni superior al máximo; etc. y entre ellas destacamos la letra g) de dicho art., que dispuso la facultad de “dictar normas relativas el ejercicio profesional”.

Luego el art. 24 establecía que era menester *para poder ejercer la profesión de contador*, además de poseer el título de tal, estar inscrito en el Registro General y en el Registro Especial de la jurisdicción de su domicilio, registros de los que estaban a cargo el Consejo General y Provincial respectivamente, es más, la disposición citada establecía que las Municipalidades otorgarían patente para el ejercicio de la profesión sólo a aquellos contadores

⁵ Art. 2 ley N° 13.011.

⁶ Art. 3 del reglamento de la ley N° 13.011.

⁷ Art. 3 ley N° 13.011.

que cumplieran con lo anteriormente señalado⁸, lo que es una clara manifestación de la colegiatura obligatoria que existía en dicha época.

La ley, además, contemplaba un tipo penal en su art. 35 que sancionaba con la pena de reclusión menor en su grado mínimo y multa al que sin ser contador ejerciere u ofreciere los servicios de la profesión. Además había otras normas que se referían al patrimonio del Colegio, sociedades de contadores extranjeras, entre otras materias.

II. *Facultad Jurisdiccional*. Unas de las atribuciones importantes del Consejo General era la facultad jurisdiccional que señalaba el art. 30 de la ley N° 13.011 que consistía en poder cancelar el título de un contador fuere a petición del Consejo Provincial respectivo o de oficio cuando hubieren motivos graves que lo aconsejaren⁹. Esta resolución era apelable ante la Corte Suprema.

Por su parte, el art. 18 de esta ley se refería a las obligaciones y atribuciones de los Consejos Provinciales, muy disímiles entre sí, en las cuales se puede destacar la letra d) de dicho art. que disponía “Resolver en única instancia de las cuestiones de honorarios que se susciten entre el contador y su cliente, cuando este último o ambos lo soliciten. En tales casos, el Consejo designará... a uno de sus miembros para la tramitación... Contra la decisión del Consejo, no habrá recurso alguno. La copia autorizada del fallo tendrá mérito ejecutivo”. Luego, se desprende claramente de la disposición antes citada la función de tipo jurisdiccional que los Consejos Provinciales desempeñaban ya que resolvían en única instancia de los conflictos que la ley indicaba y de la que carecen en la actualidad ya que este tipo de controversia es resuelto por los Tribunales de Justicia. De igual forma, el art. 25 establecía la facultad jurisdiccional del Consejo Provincial para conocer de las reclamaciones de las personas que se creyeran perjudicadas con los procedimientos profesionales de un contador e incluso este organismo podía aplicar medidas disciplinarias, fuere a petición de parte o de oficio, al contador que en el ejercicio profesional incurriera en un acto desdoroso para la profesión, abusivo de su ejercicio o incompatible con la dignidad y cultura profesionales. Entre las sanciones se contemplaban la amonestación, censura y suspensión del ejercicio profesional hasta por seis meses¹⁰. De las dos primeras medidas se podía apelar ante el Consejo General.

De esta forma las sanciones que aplicaba el Colegio variaban desde una amonestación hasta la cancelación definitiva del título de Contador atendida la gravedad de la infracción.

⁸ Art. 2 del reglamento de la ley N° 13.011: “ Para los fines de esta ley se entenderá:

b) Por CONTADOR, el profesional que domina la ciencia de la contabilidad, vela por la correcta administración de los bienes de las organizaciones en que actúa y aconseja en asuntos económicos y financieros;

d) Por CONTADOR EN EJERCICIO o por CONTADOR INSCRITO, al profesional que hubiere inscrito su título en el Registro General de Contadores y que hubiere, además, pagado el derecho anual en conformidad al artículo 37, letra c), de la ley, y

e) Por LICENCIA PROFESIONAL, el derecho, cotización, o patente anual, que debe pagar cada contador, en conformidad al artículo 37, letra c), de la ley.”

⁹ Los motivos graves referidos en el art. 30 son los mencionados taxativamente en el art. 31 de la misma ley.

¹⁰ Art. 29 ley N° 13.011.

Además los Consejos Provinciales actuaban en forma similar a un Tribunal de primera instancia, mientras que el Consejo General desempeñaba funciones análogas a un Tribunal de alzada.

La facultad de tipo jurisdiccional que la ley radicaba en el Colegio de Contadores, al igual de lo que ocurría con otras leyes orgánicas que conferían similar atribución a los Colegios Profesionales que regulaban, fue una de las causas que motivó la posterior dictación del decreto ley N° 3.621.

III. *Facultad Normativa.* Otra de las atribuciones importantes del Consejo General del Colegio de Contadores era la facultad normativa, la cual se encontraba establecida en art. 13 letra g) de la ley N° 13.011 que consistía en “dictar normas relativas el ejercicio profesional”.

Esta atribución hay que relacionarla con el art. 20 de la misma ley, a propósito de las reuniones ordinarias del Consejo que señalaba que los contadores podrían proponer a la consideración del Consejo las medidas que creyeren convenientes para el prestigio de la orden o el ejercicio de la profesión.

En virtud de lo anterior, el Colegio dictaba normas relativas al ejercicio profesional que tenían el carácter de vinculante para quienes se desempeñaban en el ejercicio de la profesión de contador. Por su parte no hay que olvidar que, antes de la promulgación del decreto ley N° 3.621, era obligatorio pertenecer al Colegio toda persona que tuviese el título de contador lo que además era un requisito para poder ejercer la profesión. Así, como la colegiatura era obligatoria, las normas que emitía el Colegio debían ser acatadas por todos los que se desempeñaban en la profesión de contador.

En relación a lo antes señalado, el Consejo General del Colegio de Contadores de Chile en sesión de fecha 09 de enero de 1973 aprobó el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores denominado “Teoría Básica de la Contabilidad” el que tenía por objeto dejar establecida la teoría básica en la cual se fundamentan los principios y normas generales de la contabilidad financiera, principios y normas que dimanaban de la facultad establecida en el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011.

De esta forma, el Colegio ha ejercido esta facultad materializada en 77 Boletines Técnicos dictados por esta entidad en los últimos 35 años y que tienen el carácter de vinculante para quienes desempeñan la profesión de contador. Sin embargo, con la promulgación del decreto ley N° 3.621 se generaron problemas de interpretación en relación a la atribución de carácter general que tiene el Colegio de dictar normas relativas al ejercicio profesional en virtud de la ley N° 13.011.

IV. *Ámbito de aplicación del decreto ley N° 3.621 que fija normas sobre Colegios Profesionales.* Con fecha 03 de febrero de 1981 se promulgó el decreto ley N° 3.621 que fijó normas sobre Colegios Profesionales el que prescribió en su art. 1 que los Colegios

Profesionales “tendrán el carácter de Asociaciones Gremiales y pasarán a regirse por las disposiciones del decreto ley N° 2.757, del año 1979, en lo que no se contrapongan con las disposiciones de sus respectivas leyes orgánicas en la parte en que no sean derogadas por el presente decreto ley”, es decir, estos Colegios Profesionales, ahora convertidos en Asociaciones Gremiales, se regirían en primer lugar por su ley orgánica y supletoriamente por el decreto ley N° 2.757¹¹ siempre que las disposiciones de la ley orgánica no estuviesen derogadas por el decreto ley (DL) N° 3.621.

Además, el DL en su art. 1 se refiere al art. 1 transitorio del mismo cuerpo normativo disponiendo que los Colegios Profesionales deberían dictar en el plazo de 90 días, contados desde la publicación del presente decreto ley, los estatutos por los cuales se regirían en el futuro estas nuevas Asociaciones Gremiales de acuerdo a las disposiciones del DL N° 2.757 de 1979 y en caso de no ocurrir lo anterior “... los respectivos Colegios se entenderán legalmente disueltos a la expiración del plazo señalado en dicho inciso, ... , y su Ley Orgánica respectiva se entenderá automáticamente derogada.”

Por otra parte, si se daba cumplimiento a la dictación de los referidos estatutos las Asociaciones respectivas establecidas según las normas del DL N° 2.757 “se entenderán sucesoras legales de los respectivos Colegios Profesionales...” y que “...los nuevos estatutos dictados por la Asociación empezarán a regir a contar de la fecha en que expire el plazo concedido para su dictación, momento en el cual se entenderá también disuelto el Colegio respectivo y derogada la Ley Orgánica pertinente”.

Sin perjuicio de lo anterior, el art. 2 transitorio del referido DL facultó al Presidente de la República para dictar, en el plazo de 6 meses, los decretos con fuerza de ley necesarios, para entregar a otras entidades las atribuciones o funciones que tuvieron los colegios a la fecha y no fueren compatibles con el carácter de asociaciones regidas por el DL N° 2.757 y ,de igual forma y en el mismo plazo, dictar o modificar las normas que “...reglamenten el ejercicio de las profesiones correspondientes a la ética profesional” pero el art. 6 del DL N° 3.621 señaló que mientras el Presidente de la República no hiciera uso de dicha facultad se mantendrán las exigencias o requisitos que fijan las leyes orgánicas de los Colegios Profesionales relativas “... a la posesión de títulos, grados, *ejercicio profesional*, prácticas o cargos, que debían tener los postulantes para los efectos de inscribirse en los respectivos registros o de ejercer la profesión”

V. *Materias derogadas de las leyes orgánicas.* El DL N° 3.621 reglamenta una serie de materias, entre ellas, estableció que no puede ser requisito para ejercer una profesión u oficio el pertenecer a un colegio profesional o asociación o estar inscritos en alguna de estas instituciones ni discriminar a favor o en contra de los que tengan dicha condición¹², a

¹¹ Decreto Ley que establece normas sobre Asociaciones Gremiales.

¹² Art. 2 DL N° 3.621.

diferencia de lo que contemplaba la ley N° 13.011 que establecía como condición para poder ejercer la profesión de contador la de pertenecer al Colegio de Contadores.

El art. 3 por su parte derogó toda disposición que faculte a los colegios profesionales para conocer y resolver “...los conflictos que se promuevan entre profesionales, o entre éstos y sus clientes, como consecuencia del ejercicio de la profesión, como asimismo aquéllas que les permiten conocer y sancionar las infracciones a la ética profesional”, ya que esta facultad jurisdiccional es entregada a los Tribunales de Justicia para que conozca de la aplicación de las sanciones que, para estos actos, establecía la ley orgánica del colegio respectivo o norma de ética vigente hasta entonces¹³. Es así como en la actualidad, los conflictos antes descritos, son resueltos por la justicia ordinaria.

También el DL N° 3.621 derogó toda norma que facultaba a los colegios profesionales para fijar sus aranceles de honorarios y a falta de acuerdo éstos serían resueltos por los Tribunales de Justicia¹⁴.

Por último, el art. 7 final del referido DL señaló que “a partir de la vigencia del presente decreto ley, se derogan todas las normas contrarias a sus disposiciones”.

VI. *Finalidades*. Al hacer un análisis del DL N° 3.621 no se puede desatender el espíritu con el cual se dictó dicho cuerpo legal el que básicamente tenía por objeto establecer la libertad de afiliación y desafiliación de cualquier clase de asociación ya que, según esta normativa, la inscripción obligatoria en un Colegio Profesional para poder ejercer la profesión respectiva atentaba con la libertad de trabajo lo que era un obstáculo para ejercer alguna actividad laboral. Además se atentaba claramente con lo dispuesto en la Constitución Política de la República que establece en el art. 19 N° 15 la libertad de asociación y el N° 16 de la misma norma que prescribe la libertad de trabajo y su protección siendo procedente, para la protección de ambas garantías constitucionales, el Recurso de Protección que contempla el art. 20 del mismo cuerpo legal.

Otro objetivo importante perseguido con la dictación de este DL era que las facultades jurisdiccionales para dirimir conflictos entre los profesionales o entre éstos y sus clientes así como para velar por el cumplimiento de la ética profesional, otorgadas a los Colegios fueren ejercidas por los Tribunales de Justicia¹⁵. Sin embargo, no se puede decir lo mismo en relación con la facultad normativa que tenían los Colegios Profesionales, como la que se desprende del art. 13 letra g) de la ley N° 13.011 ya que el DL N° 3.621 no derogó expresamente esta facultad y tampoco se refiere a ella en sus considerandos.

VII. *Problemas de interpretación*. Con la promulgación del DL N° 3.621 se generaron diversos problemas de interpretación. Por una parte ¿el DL derogó la totalidad de los cuerpos

¹³ Art. 4 DL N° 3.621

¹⁴ Art. 5 DL N° 3.621

¹⁵ Lo anterior se desprende de los considerandos N° 1, 2 y 4 del decreto ley N° 3.621

normativos que regulaban a los Colegios Profesionales existentes a la época?, o bien ¿la derogación era parcial?. De acoger esta última posición generaba otro problema ¿qué parte de la ley que regulaba los Colegios Profesionales mantendría su vigencia? y tratándose del Colegio de Contadores, que es tema de la presente memoria, ¿se mantendría vigente la facultad del Colegio para dictar normas relativas al ejercicio profesional?. En relación a esta última pregunta, se consultó a la Contraloría General de la República la que nos contestó que dicho organismo carece de facultades fiscalizadoras respecto de los Colegios Profesionales por cuanto son entidades que no forman parte de los cuadros orgánicos de la Administración del Estado¹⁶.

De esta manera trataremos de dar una respuesta a la pregunta antes señalada por medio de un estudio completo de las normas legales antes analizadas agregando a lo anterior doctrina nacional y extranjera y jurisprudencia que se refiera a la materia.

VIII. *Vigencia de la facultad del art. 13 letra g) de la ley N° 13.011*. Después de hacer un análisis de *lege lata* de la ley N° 13.011 en confrontación al DL N° 3.621 se puede afirmar que la ley N° 13.011 sólo esta derogada en aquella parte que sea contraria al DL N° 3.621 (atendiendo el tenor literal del art. 7 del DL), lo que no ocurre con lo establecido en el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011, en relación a la facultad del Colegio para dictar normas relativas al ejercicio de la profesión, sin perjuicio que el mismo DL señala que el DL N° 2.757 se aplica supletoriamente a la ley orgánica del Colegio respectivo¹⁷, lo que es perfectamente compatible con lo anterior. Además el DL N° 3.621 señala expresamente qué materias deben entenderse derogadas de las leyes orgánicas que se refieren a los Colegios Profesionales sin referirse a la totalidad de esas leyes y sin derogar la potestad del Colegio Profesional para poder dictar normas relativas al ejercicio de la profesión, como es el caso del art. 13 letra g) de la ley N° 13.011 que señala “Son atribuciones del Consejo General: g) Dictar normas relativas al ejercicio profesional”. Por su parte el DL N° 3.621 señala que el Colegio Profesional respectivo convertido en Asociación Gremial, para este caso hay que entender el Colegio de Contadores Asociación Gremial (A.G.), es el sucesor legal del Colegio de Contadores, persona jurídica de derecho público creada por la ley N° 13.011 de 1958.

Cabe agregar lo establecido en el art. 6 del mencionado DL al señalar que se mantendrán los requisitos y exigencias que contemplan las leyes orgánicas de los Colegios Profesionales relativas, entre otras materias, al ejercicio profesional, mientras no ocurriera lo contemplado en art. 2 transitorio que entregó al Presidente de la República la facultad de dictar los decretos con fuerza de ley (DFL) necesarios para regular las funciones y atribuciones de los Colegios Profesionales en el plazo de 6 meses de dictado el DL N° 3.621, lo que finalmente no ocurrió. Es así como se puede afirmar que, *a contrario sensu*, al no hacer uso de

¹⁶ Respuesta dada por don Carlos Godoy V., coordinador jurídico de la Contraloría Regional de Valparaíso, email: cgodoy@contraloria.cl.

¹⁷ Art. 1 DL N° 3621

dicha facultad el Presidente de la República, estas Asociaciones Gremiales, sucesoras legales de los Colegios Profesionales, se registrarán por sus leyes orgánicas en la parte que no estuviese derogada por el DL N° 3.621, como es lo que ocurre con la facultad que contempla el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011.

Además el mismo DL señala en su art. 1 transitorio que de no dictarse los estatutos a los que debería someterse la Asociación (continuadora del Colegio Profesional), el Colegio se entendería legalmente disuelto y su ley orgánica automáticamente derogada. Sin embargo el Colegio de Contadores, dentro del plazo legal, se convirtió en una Asociación Gremial dictando el Estatuto correspondiente al que se someten en la actualidad.

Luego, hay que tener presente que el DL N° 2.757¹⁸ es anterior al DL N° 3.621, por ende éste último DL prevalece sobre el primero en virtud de la aplicación del criterio cronológico. Además el decreto ley N° 2.757 establece en su art. 7 que las Asociaciones Gremiales se registrarán por esta ley, su reglamento y los estatutos que aprobaren. Pero no hay que olvidar el art. 1 del DL N° 3.621 donde señala expresamente la aplicación del DL N° 2.757 en la medida que sus normas no se contrapongan con las disposiciones de las respectivas leyes orgánicas, que para este caso hay que entender que la ley orgánica del Colegio de Contadores es la ley N° 13.011. Por último, el DL N° 2.757, al regular a las Asociaciones Gremiales, no contempla la prohibición para que dichas instituciones puedan dictar “normas relativas a su ejercicio profesional”.

Tampoco se puede desatender el espíritu con el que se dictó el DL N° 3.621 al que hicimos mención con anterioridad que básicamente tenía por objeto, en primer lugar, establecer la libertad de afiliación y desafiliación de cualquier clase de asociación, porque de contrario, atentaba con la libertad de asociación y con la libertad de trabajo, principios consagrados en nuestra Constitución Política y, en segundo lugar, que las facultades jurisdiccionales que detentaban los Colegios fueren ejercidas por los Tribunales de Justicia¹⁹. Sin embargo, en relación a la facultad normativa de los Colegios Profesionales no se presenta la situación antes descrita ya que este DL no derogó dicha facultad expresamente y tampoco se desprende del espíritu con el que se dictó el DL N° 3.621 que uno de los objetivos perseguidos con la dictación de éste fuera el de privar de dicha facultad a los Colegios Profesionales.

De esta manera, se puede afirmar que la atribución que la ley N° 13.011 entregó al Colegio de Contadores se mantiene vigente y que hoy tiene el Colegio de Contadores de Chile A.G. como sucesora legal del Colegio creado por esta ley.

IX. Posición del Colegio de Contadores. En noviembre de 1971, el Consejo General del Colegio de Contadores de Chile creó la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, cumpliendo con una resolución en tal sentido del Cuarto Congreso Nacional (septiembre

¹⁸ Decreto Ley que establece normas sobre Asociaciones Gremiales.

¹⁹ Lo anterior se desprende de los considerandos N° 1, 2 y 4 del decreto ley N° 3.621.

1970), de acuerdo con la atribución contenida en la letra g) del art.13 de la ley N° 13.011, que lo obliga a “dictar normas relativas al ejercicio profesional”. El 09 de enero de 1973, el Honorable Consejo General del Colegio de Contadores aprobó el Boletín Técnico N° 1, en el cual se enuncia y explican los elementos constituyentes de la “Teoría Básica de la Contabilidad” en la cual se fundamentan las normas contables, siendo este organismo la única entidad de derecho privado que tiene la facultad para emitir normas que son de aplicación general en Chile. En estos 35 años, el Colegio de Contadores de Chile, ha emitido 77 Boletines Técnicos, y de los cuales destacan el Boletín Técnico N° 56 sobre “Principios y Normas de Contabilidad” del Colegio de Contadores de 1997 que a señalado en su numeral 5 las fuentes y normas de contabilidad generalmente aceptados en Chile y entre éstas se destacan los “Boletines Técnicos promulgados por el Colegio de Contadores de Chile A.G.”, los cuales deben aplicarse de modo obligatorio y preferente a otras normas que se refieran a la misma materia, sin perjuicio que las normas de carácter legal tienen aplicación preferente en virtud del principio de la primacía de la normativa legal.²⁰

Por su parte, el Estatuto del Colegio de Contadores Asociación Gremial, inscrito en el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, bajo el N° 700 de fecha 5 de mayo de 1981 y sus modificaciones, establece en su art. 13 diversas atribuciones del Consejo Nacional, de las cuales resaltamos la siguiente:

13.3 Cumplir y hacer cumplir los objetivos del Colegio señalados en el art. 3° de este Estatuto y los objetivos y normas generales relativas al ejercicio de la profesión de Contador que contemplaba la ley N° 13.011 y su Reglamento, en lo que no contradigan este Estatuto y la legislación vigente sobre la materia;

13.11 Dictar normas relativas al ejercicio y certificación profesional de sus asociados.

Es así como se repite la facultad que tenía el Consejo General del Colegio de Contadores en el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011, facultad que ahora corresponde al Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G. y que se materializa mediante la dictación de Boletines Técnicos emitidos por el Colegio donde se encuentran los Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile, lo que es una clara manifestación de la vigencia de la facultad que la ley entregó al Colegio de Contadores para dictar normas relativas al ejercicio profesional.

X. Importancia de la facultad contenida en la letra g) del art. 13 de la ley N° 13.011.
La importancia de que exista una entidad con la facultad de dictar normas que regulen el ejercicio profesional, y que en nuestro caso se tratar del ejercicio de la profesión de contador, esta referida al entendimiento básico que debe tener un usuario sobre las cifras que presenta

²⁰ SILVA PALACINOS, Berta y GARRIDO SUAZO, Claudio, *La Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile*, Ediciones Universitarias, Valparaíso, 2006, p.12.

una empresa para ser comparadas con otras. Con el fin de cumplir con esta comparación y que la misma sea completamente válida, los estados financieros deben seguir ciertas reglas.

Por ejemplo: imaginémonos por un momento que los estados financieros fuesen elaborados de acuerdo a reglas particulares que establezcan los contadores de cada empresa ¿sería posible la comparación de los mismos?

La respuesta sería negativa ya que existe una alta probabilidad de que se establezcan criterios diferentes entre los contadores de cada empresa. Este es uno de los motivos por los cuales es relevante la existencia de los Boletines Técnicos que contienen normas y principios de contabilidad, ya que su propósito fundamental es establecer normas y reglar la presentación de estados financieros de manera uniforme.

Luego, en nuestra legislación, se habla de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). El propósito de estos PCGA, establecidos por el Colegio de Contadores A.G., es uniformar los criterios en cuanto a la presentación y manejo de la información financiera, además de la aplicación de ciertos criterios establecidos en estas normas de obligatorio cumplimiento, que garanticen la posibilidad de que dicha información pueda ser comprendida por diferentes usuarios, ser comparable entre períodos diferentes, o con información de otras entidades, entre otros aspectos.

En nuestro ordenamiento jurídico al carecer de un cuerpo normativo que regule de manera cabal y completa el Derecho Contable (a diferencia de lo que ocurre con otros países como España) cobra real importancia esta facultad debido a que es necesario orientar a los profesionales de la contabilidad, facilitándoles un conjunto de normas utilizadas para elaborar la información financiera, de igual forma, facilitar al auditor un punto de referencia para poder contrastar con ello la fiabilidad de las cuentas anuales y suministrar al destinatario de la información financiera una guía para entender los criterios utilizados para elaborar la información que recibe²¹.

Por ello, las normas que dicta el Colegio de Contadores de Chile A.G. constituyen punto de referencia para la interpretación de todo cuanto se refiere al registro contable, elaboración de las cuentas anuales, valoraciones y, en general, a toda la técnica contable.

Es así como en Chile en el año 1958, mediante la ley N° 13.011, se creó el Colegio de Contadores de Chile, organismo al cual le correspondió velar por la normalización y uniformidad de la práctica contable a nivel nacional y el ejercicio de la profesión de Contador. A este organismo le corresponde un importante papel en materia de normalizar y uniformar la práctica contable y, en la actualidad, este Colegio transformado en Asociación Gremial, periódicamente emite Boletines Técnicos relativos a aspectos *contables, tributarios y provisionales*²².

²¹ INSTITUTO UNIVERSITARIO DE LA FRONTERA DE CONTADURÍA PÚBLICA DE VENEZUELA, *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*; www.monografías.cl, accesado; mayo 2008, p.1.

²² BARROS VALENZUELA, Juan, *Curso de Contabilidad Financiera*, apunte docente Universidad de Chile; www.mazinger.sisib.uchile.cl, accesado: junio de 2008, p.24.

Cabe destacar aun más la importancia de la aplicación de dichos principios emanados por esta entidad en el sentido de que el reconocimiento de éstos es posible encontrarlos en diferentes leyes, como más adelante se indicará.

XI. *Situación en el Derecho Comparado.* La facultad que posee el Colegio de Contadores de Chile A.G. para dictar normas de contabilidad no es extraña en otros países como España donde la reconoce expresamente en el Plan General de Contabilidad como una de las atribuciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en que señala que se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en el a) Código de Comercio y la restante legislación mercantil; b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales; c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y d) la demás legislación española que sea específicamente aplicable (primera parte, sección séptima).

En Venezuela también se reconocen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que se encuentran establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad, creados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, sin perjuicio de la correspondiente consagración normativa que dichos principios tienen como ocurre, por ejemplo, en materia tributaria.

Sin perjuicio que son muchas las legislaciones que consagran los Principios de Contabilidad aplicables a su realidad, la tendencia es la uniformación de éstos para lo cual existen diversos organismos internacionales que se preocupan de lo anterior y de los cuales el Colegio de Contadores de Chile A.G. es parte.

CAPÍTULO III

PRINCIPIOS CONTABLES

I. *Generalidades.* La facultad que detenta el Colegio de Contadores A.G. para dictar normas relativas al ejercicio profesional contenida en la letra g) del art. 13 de la ley N° 13.011, *una vez establecida su vigencia*, se reconoce como una de sus *principales fuentes* la existencia de ciertos Principios Contables que, si bien no están tratados orgánicamente en nuestro ordenamiento jurídico, es posible encontrarlos dispersos en normas de distintos cuerpos legales a diferencia de lo que ocurre con otras legislaciones en que dichos principios son tratados orgánicamente en la normativa pertinente.

No obstante lo anterior, al hacer un análisis de los principios que se encuentran consagrados en el derecho comparado con los principios que se encuentran dispersos en nuestra legislación, constataremos que tienen una *gran similitud* debido a que se trata de “Principios de Contabilidad Generalmente Aplicables”.

Luego es necesario, previamente, hacer un distingo entre los principios generales del Derecho contable y los principios de contabilidad generalmente aplicables. Los primeros inspiran al Derecho contable, los segundos facilitan la práctica o técnica contable; ambos se refieren al mismo objeto, la contabilidad, pero desde perspectivas y con finalidades distintas. Así la contabilidad tiene un importante contenido práctico, del que han ido surgiendo criterios y reglas de actuación aplicables en su elaboración; el seguimiento de tales reglas o criterios forman lo que se conoce como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. La utilización de expresiones idénticas ha contribuido a su confusión; pero conviene diferenciarlos desde sus inicios: unos forman parte de las fuentes del Derecho contable, son obligatorios y aplicables en defecto de ley o de costumbre; los otros forman parte de la técnica contable y teneduría de libros, del estado del arte profesional y sólo son obligatorios en cuanto el ordenamiento jurídico así lo indique expresamente²³.

Los Principios de Contabilidad de Aceptación General, son un cuerpo de doctrinas y normas asociado con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y así como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de sus actividades.

Son considerados como guías que dictan las pautas para el registro, tratamiento y presentación de transacciones financieras o económicas. Para sustentar la aplicabilidad de los principios contables, se establecen supuestos básicos, que son de aceptación general y de aplicación inicial para cualquier estado financiero que sea presentado de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

²³ GARRETA SUCH, José María, *Introducción al Derecho Contable*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994, p.46.

Es así como en Chile estos PCGA los podemos encontrar contenidos en los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. en virtud de la facultad que le confiere la ley N° 13.011 y, por tratarse de un mandato legal, son de obligatoria aplicación.

II. *Interpretación legal.* La regla general es que “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras” (artículo 20, primera parte, Código Civil).

Sentido natural y obvio, ha dicho la jurisprudencia, es el que a las palabras da el Diccionario de la Academia Española. Claro que si el legislador se refiere a un medio o círculo determinado y emplea palabras o frases propias de dicho medio o círculo, el sentido natural de ellas será el que le dan las personas que se mueven en dicha órbita. Por lo demás, el Diccionario en referencia generalmente señala las acepciones que tienen las palabras en la comunidad lingüística toda y en determinados círculos.

Puede suceder que el mismo legislador defina una palabra y le dé un sentido diverso del que tiene en el lenguaje corriente. En tal caso, la palabra debe tomarse en su significado legal. Así lo dice el artículo 20, en su segunda parte: “...pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”. Por ejemplo, sería la palabra “devengado” que figura en el Código Civil, Código de Comercio, Código Tributario, Ley de la Renta, y en la Ley de Sociedades Anónimas. Al respecto, existe jurisprudencia la cual define este término como: “Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”²⁴.

A menudo, también, la ley emplea palabras técnicas de una ciencia o arte. Estas deben tomarse, según el artículo 21, “en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte”. Y es natural: el significado auténtico de los vocablos de una ciencia o arte, sólo lo pueden dar las personas que se consagran a esas disciplinas.

En virtud de esto, cuando encontramos en un artículo la palabra “concepción”, deberemos darle el sentido que le dan los biólogos; cuando en otra disposición leamos las expresiones “sector privado” y “sector público” deberemos darles, a falta de una definición legal, la inteligencia que les dan los economistas.

En nuestra legislación, se encuentran varias palabras técnicas en materia contable, es así que en el artículo 31 inc.1° del Código de Comercio se refiere a los “*comerciantes*”. El artículo 73 de la ley sobre Sociedades Anónimas aparece la palabra “*asientos*”, lo mismo ocurre en el Código de Comercio en sus artículos 27 y 32 y, en estos casos, la palabra asentar es sinónimo de registrar. El artículo 41 N°12 de la ley sobre Impuesto a la Renta aparecen frases tales como “*corrección monetaria*” y “*revalorización de capital propio*”.

²⁴ RIQUELME BARROS, Rodrigo Eduardo, *Los Principios Contables y su Naturaleza Jurídica*; www.monografias.cl, accesado: junio 2008, p. 2.

En estos casos les corresponde a los profesionales del área contable, el dar a conocer el significado de dichas palabras. Por lo tanto, en esta situación existe interpretación de la ley basada en lo anterior.

Por la anterior debe tenerse presente lo dispuesto en el art. 21 del Código Civil que prescribe: “las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

Los especialistas en la materia y quienes dictan las normativa contable en Chile facultado por ley es el Colegio de Contadores de Chile A.G. quienes han declarado que: “Se utilizará el término Principio Contable en equivalencia con conceptos tales como axioma, postulado, norma, precepto entre otros, adoptándolo en conformidad con Convenciones Interamericanas y al uso común de los profesionales y; Además el término “Principio de Contabilidad” comprenderá no sólo los Principios (enunciados en el Boletín Técnico N° 1) y prácticas contables, sino también el método de aplicar los mismos (posteriores Boletines), por lo tanto, engloba todo el proceso técnico contable, es decir, el fundamento de la Contabilidad.”

III. *La Costumbre como fuente formal del Derecho.* Hasta ahora hemos sostenido que la obligatoriedad de aplicar los Principios Contables emanados del Colegio de Contadores A.G. radica en la facultad entregada a este organismo por el art. 13 de la ley N° 13.011. Sin perjuicio de lo anterior, los Principios Contables son de aplicación obligatoria no sólo por mandato legal sino que también en virtud de la costumbre como se procederá a señalar.

A) *Los Principios Contables y la Costumbre Jurídica.* La costumbre es anterior y determina el origen de la ley, así la norma jurídica no nace como una creación espontánea y arbitraria, sino que recoge un uso consuetudinario social y uniforme aceptado, que determina que ciertas situaciones o conflictos deben ser abordados o resueltos en determinada forma. La ley no hace sino recoger esta costumbre y darle fijeza, claridad y fuerza obligatoria.

De esta forma nace el principio de la “partida doble” (o dualidad económica) que desde el siglo XVI (época en que se publicó el libro “*Summa de Arithmetica...*” de Luca Pacioli) a la fecha ha sido el sistema reconocido mundialmente en el proceso contable²⁵.

Pero no sólo esta forma de registro se ha generalizado, sino que también los Principios de Contabilidad que se aplican en él, ya que éstos han surgido debido a la experiencia adquirida en la aplicación de procedimientos de valuación y clasificación que fueron aceptados gradualmente por los profesionales del área lo que ha causado la adopción en forma indirecta de los Principios Contables, indirecta ya que una de las críticas que se señalan en nuestro Código de Comercio es que no uniforma los sistemas de contabilidad, aún cuando podemos señalar que nuestra legislación da un reconocimiento a éstos, ya que los Principios

²⁵ RIQUELME BARROS, R...ob. cit., p. 4.

Contables vigentes en Chile provienen de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad en la cual, no intervino la autoridad para su elaboración, y en esos años el sistema contable no estaba establecido en códigos o recopilaciones legales, hecho que en la actualidad se ha tendido a revertir²⁶.

La costumbre se puede definir como: Práctica repetida que adquiere forma de norma; Hábito; Modo usual en que alguien se comporta o conduce; Derecho no escrito; Derecho Consuetudinario; Fuente directa o inmediata del derecho consistente en la repetición convencida y constante de un acto por los miembros de una comunidad.

Históricamente, la costumbre tuvo extraordinaria importancia para la creación del derecho, que se ha ido perdiendo con el tiempo, excepto en países anglosajones, donde rige el sistema de “*Common Law*”, en ciertas áreas, basado en el derecho consuetudinario y el precedente judicial. En los países que se basan en el derecho escrito, la costumbre carece de fuerza creadora de derecho. Se distingue entre costumbre según ley (*Secundum Legem*), complementaria de la ley (*Praeter Legem*), y contra la ley (*Contra Legem*).

Los requisitos para que la costumbre tenga jurídicamente el carácter de tal es necesario que: 1) De un uso social de carácter general; 2) Que tenga el carácter de uniforme; 3) Que sea constante; 4) Que tenga una cierta duración en el tiempo; 5) Que tenga un substrato jurídico.

En cuanto al primer requisito se puede decir que la contabilidad es un instrumento de gran relevancia para el derecho, ya que hay diversos actos jurídicos que requieren operaciones contables para su realización o perfeccionamiento. De esta forma, al contador se le exige actuar de forma equitativa ante los usuarios de la información contable lo cual puede ser establecido por medio de la aplicación de Principios Contables pertinentes, objetivos y factibles, que aseguren la adecuada exposición de los estados financieros. El uso social esta representado básicamente por los profesionales que elaboran y los usuarios que se sirven de la información para el control de la entidad de la cual son propietarios, deudores o acreedores, según sean las circunstancias, así, mientras exista la necesidad de información contable comparable, la armonización en su uso se mantendrá como el fundamento de la contabilidad. Luego, para elaborar esta información, los profesionales se sirven de las pautas dadas por los Principios Contables vigentes en Chile. Además no hay que olvidar que estos Principios nacen de la aplicación generalizada de los mismos²⁷. Así, por ejemplo, la determinación de las pérdidas y utilidades se determinan siguiendo los Principios Contables existentes y luego otro profesional independiente asevera que dichos estados han sido confeccionados en conformidad con tales principios. El auditor independiente por medio de su informe dictamina una sanción social al momento de emitir un informe con salvedades o da una opinión adversa. Otro ejemplo es lo que dispone el artículo 73 de la ley sobre Sociedades Anónimas que dispone que

²⁶ RIQUELME BARROS, R... ob. cit., p. 7.

²⁷ RIQUELME BARROS, R... ob. cit., p. 4.

los registros de la sociedad deben llevarse de conformidad con *principios de contabilidad de aceptación general*.

En relación al segundo requisito, el Principio de Uniformidad (que se verá con mayor profundidad al analizar los Principios Contables vigentes en Chile) tiene como objetivo el recomendar al profesional de la contabilidad aplicar y mantener el criterio contable adoptado por un tiempo prudente para períodos futuros con el fin de facilitar su comparación, lo que no significa perpetuidad, ya que los cambios son posibles.

El tercer requisito lo relacionamos a los Principios de Empresa en Marcha y Periodicidad, que supone que la entidad creada tenga una duración indefinida en el tiempo y que existan mecanismos de control de la actividad en el corto plazo, *periodificando* la obtención de información del sistema, por lo que el uso de estos Principios se da en forma constante.

En el cuarto requisito hay que tener presente el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores que data del año 1973, cuyo contenido sigue vigente en la actualidad. Sin embargo hay que considerar que pueden surgir nuevos Principios que modifiquen o deroguen a los que hoy se encuentran vigentes, pero, mientras no gocen de aceptación general, los Principios Contables vigentes se seguirán prolongando en el tiempo.

En cuanto al último requisito que debe reunir la costumbre para que tenga jurídicamente el carácter de tal, se entiende por tal la intención o voluntad de obrar jurídicamente. Este requisito es el más importante ya que si los profesionales del área aplican los Principios de Contabilidad según la costumbre, sin encontrar oposición o limitante de la normativa vigente, se subentiende que jurídicamente se ha obrado conforme a ella, creando una aceptación tácita de que los Principios de Contabilidad son permitidos para quienes se relacionan con esta disciplina.

Así es como se puede concluir que en la costumbre encontramos elementos objetivos como la realización durante un espacio de tiempo de actos uniformes y constantes en un territorio determinado, y elementos subjetivos, la convicción de obrar jurídicamente y la aceptación de este comportamiento por la comunidad.

Nuestro Código de Comercio señala en su art. 4° que las costumbres mercantiles son tales cuando "...los hechos que las constituyen son uniformes, públicos, generalmente ejecutados en la República o en una determinada localidad, y reiterados por un largo espacio de tiempo, que se apreciará prudencialmente por los juzgados de comercio".

B) *Obligación contable*. El Código de Comercio se encarga de prescribir la obligación de determinados sujetos de llevar contabilidad, señalando la forma de operarla y da a conocer los libros obligatorios que se deben llevar para registrar los actos de comercio que el comerciante ejecute.

De esta forma el Código contempla la forma conocida como “teneduría de libros”, es decir, qué libros el comerciante debe llevar para cumplir con esta obligación legal, sin embargo, este cuerpo normativo no determina el sistema con que se deben regir los registros a efectuar en dichos libros, sin perjuicio del artículo 16 inc.1° del Código Tributario que dispone que los sistemas de contabilidad y confección de inventarios deben ajustarse a *prácticas contables adecuadas*, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios. La teneduría de libros consiste en el proceso de registrar y presentar la información contable, mientras que la contabilidad consiste en comprender la aplicación teórica y práctica de los Principios Contables y de todo el sistema de registro financiero. La contabilidad está basada en ambas, pero el Código de Comercio sólo contempla la primera²⁸.

Por su parte, el art. 1546 del Código Civil dispone: “Los contratos deben ejecutarse de buena fe, y por consiguiente obligan no sólo a lo que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por la ley o la costumbre pertenecen a ella”. De esta forma, por disposición legal, la costumbre pasa a formar parte del contrato. Así, el art. 1545 prescribe que “Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes”, por ende, no sería necesario la declaración de las partes para que la costumbre en vigencia a la época del contrato pasen a formar parte de él; así podría entenderse que un contrato celebrado por el comerciante y el contador señale el sistema que deba adoptar este último, es decir, estipule el conjunto de Principios Contables en que deba ceñir su prestación, aunque, si el contrato no estipulara lo anterior, se entiende que este profesional es requerido como experto en confeccionar los registros contables cuya especialidad la ha adquirido en su formación profesional y obviamente en ella se encuentra el conocimiento de los Principios Contables. Como ya se señaló, los Principios Contables constituyen costumbre, sin perjuicio de que emanan del Colegio de Contadores por que así lo autoriza la ley, así, si el contrato no los expresara, se incorporarán a éste por el solo ministerio de la ley. De esta forma, el art. 1563 en su inciso segundo dice que: “las cláusulas de uso común se presumen aunque no se expresen”.

Luego, en virtud de la costumbre, el contador aplica estos Principios en el cumplimiento de su contrato, complementando el Derecho escrito sin contradecirlo, porque lo anterior regula una situación no prevista ni sancionada en éste.

En relación a lo anterior, el Código de Comercio dice en forma expresa en su art. 4° que: “Las costumbres mercantiles suplen el silencio de la ley”. El Código Civil no fija normas especiales para la prueba de la costumbre, a diferencia del Código de Comercio que dispone en su art. 5°: “No constando a los juzgados de comercio que conocen de una cuestión entre partes la autenticidad de la costumbre que se invoque, sólo podrá ser probada por alguno de estos medios:

²⁸ RIQUELME BARROS, R...ob. cit., p. 6.

1. Por un testimonio fehaciente de dos sentencias que, aseverando la existencia de la costumbre, hayan sido pronunciadas conforme a ella;
2. Por tres escrituras públicas anteriores a los hechos que motivan el juicio en que debe obrar la prueba”.

Se debe tener presente que esta prueba sólo es necesaria cuando la costumbre no consta a los juzgados de comercio por que, de contrario, por ejemplo, estima que la costumbre es pública y notoria, podrá aplicarla sin necesidad de prueba específica. El artículo 6° del Código de Comercio señala además que: “Las costumbres mercantiles servirán de regla para determinar el sentido de las palabras o frases técnicas del comercio y para interpretar los actos o convenciones mercantiles”. Lo anterior se relaciona con el artículo 21 del Código Civil acerca de la interpretación de la ley.

IV. *Los Principios Contables en la Legislación Chilena.* Ya hemos señalado que los principios contables los encontramos en disposiciones de diversos cuerpos legales, pero no hemos señalado preceptos que expresamente se refieran a la existencia de tales principios. Si bien son pocas las disposiciones que mencionan tales principios, estas normas existen y procederemos a analizarlas.

La ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, publicada en el Diario Oficial con fecha 22 de octubre de 1981 señala en su art. 73 lo siguiente: “Los asientos contables de la sociedad se efectuarán en registros permanentes, de acuerdo con las leyes aplicables, debiendo llevarse éstos de conformidad con *principios de contabilidad de aceptación general.*” Por su parte el DS N° 587 que aprueba el reglamento de dicha ley en su art. 55 N° 3 indica que “En el cumplimiento de sus funciones el auditor externo debe examinar la contabilidad, inventario, balance y otros estados financieros y expresar su opinión profesional e independiente sobre dichos documentos”, y dentro de esta función encontramos en el N° 3 de dicho art. “Velar para que los estados financieros se preparen de acuerdo a los *principios y normas contables generalmente aceptados* y a las instrucciones dictadas por la Superintendencia en su caso”.

Por su parte, la ley orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) contenida en el DL N° 3.538 publicada en el Diario Oficial de 23 de diciembre de 1980 ha prescrito en su art. 4. que corresponde a la SVS velar por que las personas o instituciones fiscalizadas cumplan con las leyes, reglamentos, estatutos y otras disposiciones que los rijan y, dentro de las atribuciones generales que la ley entrega a esta entidad destacamos el art. 4 letra e) que señala: “Fijar las normas para la confección y presentación de las memorias, balances, estados de situación y demás estados financieros de los sujetos fiscalizados y determinar los principios conforme a los cuales deberán llevar su contabilidad. En ausencia de un principio contable nacional para un caso específico, la entidad fiscalizada deberá consultar previamente a la Superintendencia y se estará a las normas generales que ésta determine.... Podrá ordenar que se rectifique o corrija el valor en que se encuentran asentadas determinadas partidas de la

contabilidad, cuando establezca que dicho valor no se encuentra registrado de acuerdo a normas dictadas por la Superintendencia, o a normas y principios contables de general aceptación.”

Por último la Circular N° 239 del 29 de septiembre 1982 emitida por la misma entidad señala que “Los estados financieros básicos deberán prepararse de acuerdo a los principios y normas contables generalmente aceptadas que sean emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G., siempre que no se contradigan con las normas dictadas por esta Superintendencia, en cuyo caso primarán estas últimas sobre aquéllas”.

De esta forma la normativa vigente *acepta* los Principios de Contabilidad cuando hace referencia a la existencia de ciertos principios, lo que se conoce como consagración legal de los Principios Contables²⁹.

De lo anterior se puede deducir que una Sociedad Anónima debe ajustar su contabilidad a los Principios Contables de General Aceptación y, en cuanto al órgano contralor debe elegir y determinar Principios de General Aceptación, pero no puede o no debe dictar normas que se aparten de tales principios, salvo respecto a ordenar la rectificación de partidas que no correspondan a la realidad, es decir, la Superintendencia de Valores y Seguros posee la atribución de determinar los principios conforme a los cuales deben llevar contabilidad los entes sujetos a su fiscalización, entre ellos, las Sociedades Anónimas.

La SVS al emitir la Circular N° 239 de 1982 armoniza los Principios de Contabilidad aplicables en Chile al señalar que: “Los estados financieros básicos deberán prepararse *de acuerdo a los principios y normas contables generalmente aceptadas que sean emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.*”. Así da reconocimiento a lo que los profesionales del área entiendan por Principios de Contabilidad, basándose en las condiciones del art. 21 del Código Civil, sin perjuicio de la salvedad de que éstas serán aplicables siempre que no se contradigan con las normas dictadas por la Superintendencia de Valores y Seguros porque se ser así primarán estas últimas sobre aquello dictaminado por el Colegio de Contadores A.G., pero hay que tener presente que los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio, en los que se reflejan los Principios Contables, cuentan con la participación directa o indirecta de la SVS, lográndose una integración en la fijación de ellos. De esta forma debe entenderse que los Principios Contables se encuentran consagrados en la ley, lo que obliga a las Sociedades Anónimas a llevar su sistema contable de acuerdo a lo dictaminado por el Colegio de Contadores A.G. agregando que el Colegio es la entidad que emitió el Boletín Técnico N° 1, los Principios Contables contenidos en éste son de obligatoria aplicación según lo que dispone la ley N° 18.046.

Por su parte, el art. 16 inc. 1° del Código Tributario señala que: “En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de

²⁹ RIQUELME BARROS, R... ob. cit., p. 8.

confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios”.

La Circular N° 08 del año 2000 del Servicio de Impuestos Internos (SII) indica que “se considera como sistema de contabilidad el conjunto de elementos materiales que permiten el registro, acumulación y entrega de información de los hechos económicos realizados por la empresa, como son los libros de contabilidad, registros y comprobantes, y el conjunto de principios, normas y procedimientos para efectuar dicho registro, acumulación y entrega de información, como son los sistemas jornalizador, centralizador, de diarios múltiples, tabular, transcriptitos, mecanizados, computarizados, electrónicos, etc.”. De esta forma, a juicio del Servicio, contabilidad fidedigna es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación. Así la contabilidad será fidedigna, no porque ésta sea completa o simplificada, sino en la medida que cumpla con los requisitos que la ley señala para cada caso³⁰.

El Código habla de Prácticas Contables Adecuadas y la Circular N° 08 del SII define qué se debe entender por Sistema de Contabilidad, la cual habla de un conjunto de principios. Lo que se debe entender por Principio Contable está tomado en el sentido que les dan los que profesan la misma ciencia, arte, o disciplina que es la contabilidad, en este caso, los contadores. El Código no define, ni precisa cuáles son los Principios Contables, no obstante esto es delegado a la ciencia, técnica o disciplina contable (art. 21 Código Civil).

De esta forma debe entenderse que los Principios Contables son obligatorios porque el Código Tributario señala que la contabilidad debe ajustarse a ciertos Principios Contables Generalmente Aceptados, de contrario el SII al verificar que una contabilidad no se ajusta a ciertos Principios Contables Generalmente Aceptados, no la aceptará como un sistema contable adecuado y podría declararla como contabilidad no fidedigna y facultará al Servicio a liquidar con los antecedentes que posea. El Oficio N° 1.956 del 25 de junio de 1990 del Servicio indica que “Los libros de contabilidad deben ajustarse a prácticas contables adecuadas... de modo que si algún libro resulta oscuro, impidiendo controlar el movimiento y resultado de las operaciones del contribuyente, dificultando así la acción fiscalizadora del Servicio, deberá ser objetado, por no conformarse a lo dispuesto en el artículo 16 del Código Tributario que establece que los sistemas de contabilidad deben ajustarse a prácticas contables adecuadas...”.

Según Don Mario Guzmán, Juez Tributario de la Dirección Regional de Tarapacá del SII, expresa “ Cuando se habla de “Práctica Contable Adecuada” se iguala con el sistema de

³⁰ Esta normativa derogó a la circular N° 68 de 1997 del Servicio de Impuestos Internos que establecía lo antes descrito en los mismos términos.

contabilidad definido como un conjunto de Principios, Normas y Procedimientos y además entendiendo que la expresión “Principios” está tomado en el sentido que les dan los contadores, según el artículo 21 del Código Civil; Práctica Contable Adecuada es utilizada en su sentido técnico la cual es comprendida como un Sistema de Contabilidad regido por Principios Contables, en consecuencia el contribuyente es obligado a ajustar su Contabilidad a Prácticas Contables Adecuadas remitiéndose a los Principios Contables aplicados en dicha técnica. Esto constituye su aplicación legalmente obligatoria, porque el Código expresa en el artículo 16 que “en los casos que la ley exija llevar contabilidad los contribuyentes “deberán” ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a “prácticas contables adecuadas” (la ley está obligando a su aplicación, no dando opción), se debe entender que esta expresión se está utilizando según las disposiciones del artículo 21 del Código Civil, como la entienden aquellos que profesan la ciencia, técnica o arte y esto nos remite a los Principios Contables”.³¹

Es así como los Principios Contables, son principios de una ciencia, arte, técnica o disciplina que las leyes hacen obligatorios en el art. 16 del Código Tributario con el fin de que éstos reflejen el movimiento y resultados de sus negocios, sin perjuicio que el legislador permitiera que la Contabilidad definiera qué se debe entender por Práctica Contable Adecuada y como las disposiciones tributarias no expresan que se entiende por práctica contable adecuada, se debe recurrir a los Principios de Contabilidad determinados por la ley N° 13.011, que otorga al Consejo General del Colegio de Contadores las atribuciones de dictar normas relativas al ejercicio profesional, determinando así los principios que forman la práctica contable, interpretando armónicamente, de esta forma, el contenido del art. 16 del Código Tributario. Por su parte, no se puede olvidar que el art. 97 del mismo cuerpo normativo contempla sanciones para el que no lleve contabilidad o libros auxiliares “...exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, o de mantenerlos atrasados, o de llevarlos en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley...”.

Por último, hay que tener presente la modificación que hizo el art. 1 de la ley N° 19.738 sobre Normas para Combatir la Evasión Tributaria del 19 de junio del 2001 a la Ley sobre Impuesto a la Renta al inc. 2° de la letra a) del art. 59 de la Ley, a propósito de qué es lo que debe entenderse por patrimonio para la aplicación de las reglas establecidas en el mismo art., en los siguientes términos: “Asimismo, se deberá agregar o deducir la participación que le corresponda a la empresa que adeuda o paga el interés, en el resultado de sus sociedades filiales o coligadas. Este último ajuste... podrá practicarse solamente si tanto la empresa matriz como las filiales o coligadas *llevan su contabilidad de acuerdo a principios contables generalmente aceptados*, si el valor de la inversión en filiales o coligadas se determina de acuerdo a un método contable que refleje la participación proporcional de la matriz en el patrimonio de las filiales o coligadas y si tanto la matriz como las filiales o coligadas son

³¹ RIQUELME BARROS, R... ob. cit., p. 9. Entrevista que el autor hizo al Juez Tributario de la Dirección Regional de Tarapacá del SII, Don Mario Guzmán en el año 1998.

auditadas por auditores inscritos en la Superintendencia de Valores y Seguros...”. De esta forma se reconoce la existencia y aplicación de los “principios contables generalmente aceptados” en una de las leyes con mayor importancia en nuestra legislación tributaria como es la Ley sobre Impuesto a la Renta en su art. 59.

Sin embargo la vigencia de esta disposición fue de corta data ya que el art. 1 de la ley N° 19.879 sobre Aplicación de Normas sobre Endeudamiento Excesivo a Financiamientos de Proyectos y otras Materias Tributarias del 24 de junio del 2003 nuevamente modificó el inc. 2 del art. 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en los términos que hoy en día se encuentra redactado dicho art.: “Cuando una empresa tenga acciones, derechos sociales o participaciones en el capital de otras empresas...”. Si bien el legislador, en la actualidad, no hace referencia a los Principios Contables en el art. 59 de la Ley se debe a que éste indica las reglas que debe seguir una empresa o sociedad para deducir la parte que corresponda a la participación o haberes de sociedades de las cuales la primera es coligada o filial. De esta forma, y tal como lo hemos señalado antes, toda entidad debe llevar su contabilidad de acuerdo a los Principios Contables emanados por el Colegio de Contadores, salvo que una disposición legal establezca reglas particulares a las que deba someterse una entidad como es en este caso.

V. Aplicación de los Principios Contables en Chile. El propósito fundamental de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, establecidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G., es uniformar los criterios en cuanto a la presentación y manejo de la información financiera, además de la aplicación de ciertos criterios establecidos en estas normas de obligatorio cumplimiento, que garanticen la posibilidad de que dicha información pueda ser comprendida por diferentes usuarios, ser comparable entre períodos diferentes, o con información de otras entidades, entre otros aspectos. Cabe destacar aun más la importancia de la aplicación de estos principios, en el sentido de que su aplicación esta establecida en diferentes leyes como más adelante se verá.

En nuestra legislación podemos encontrar los Principios Contables en diversos Boletines Técnicos del Colegio y que tienen consagración normativa en distintos cuerpos legales.

A) Principios Contables en Boletines Técnicos. El Boletín Técnico (BT) N° 1 sobre “Teoría Básica de la Contabilidad” del Colegio de Contadores de 1973 a indicado que “los "principios" son pocos y representan las presunciones básicas sobre las que descansan las normas. Necesariamente derivan de los factores económicos y políticos del medio ambiente, de las formas de pensar y de las costumbres de todos los segmentos de la comunidad que involucra al mundo de los negocios. La profesión, debe plantear claramente cuál es su interpretación y qué representan, para permitir la formulación de "normas" y el desarrollo de procedimientos o métodos para aplicación en cada situación específica”. De esta manera, los

Principios Contables Generalmente Aceptados en Chile (PCGA) están publicados en el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores del año 1973 y constituyen el fundamento de la Contabilidad en Chile. Luego los principios que se tratan son los siguientes:

1. *Equidad*. La equidad entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en contabilidad, puesto que los que se sirven de, o utilizan los datos contables, pueden encontrarse ante el hecho de que sus intereses particulares se hallen en conflicto. De esto se desprende que los estados financieros deben prepararse de tal modo que reflejen con equidad los distintos intereses en juego en una entidad dada. Este principio en el fondo es el postulado básico o principio fundamental al que está subordinado el resto.

2. *Entidad contable*. Los estados financieros se refieren a entidades económicas específicas, que son distintas al dueño o dueños de la misma.

3. *Empresa en marcha*. Se presume que no existe un límite de tiempo en la continuidad operacional de la entidad económica y, por consiguiente, las cifras presentadas no están reflejadas a sus valores estimados de realización. En los casos en que existan evidencias fundadas que prueben lo contrario, deberá dejarse constancia de este hecho y su efecto sobre la situación financiera.

4. *Bienes económicos*. Los estados financieros se refieren a hechos, recursos y obligaciones económicas susceptibles de ser valorizados en términos monetarios.

5. *Moneda*. La contabilidad mide en términos monetarios, lo que permite reducir todos sus componentes heterogéneos a un común denominador.

6. *Período de tiempo*. Los estados financieros resumen la información relativa a períodos determinados de tiempo, los que son conformados por el ciclo normal de operaciones de la entidad, por requerimientos legales u otros.

7. *Devengado*. La determinación de los resultados de operación y la posición financiera deben tomar en consideración todos los recursos y obligaciones del período, aunque éstos hayan sido o no percibidos o pagados, con el objeto que de esta manera los costos y gastos puedan ser debidamente relacionados con los respectivos ingresos que generan.

8. *Realización*. Los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados, o sea, cuando la operación que las origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto "realizado" participa del concepto de devengado.

9. *Costo histórico*. El registro de las operaciones se basa en costos históricos (producción, adquisición o canje), salvo que para concordar con otros principios se justifique la aplicación de un criterio diferente (valor de realización). Las correcciones de las fluctuaciones del valor de la moneda, no constituyen alteraciones a este principio, sino meros ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costos.

10. *Objetividad.* Los cambios en activos, pasivos y patrimonio deben ser contabilizados tan pronto sea posible medir esos cambios objetivamente.

11. *Criterio prudencial.* La medición de recursos y obligaciones en la contabilidad, requiere que las estimaciones sean incorporadas para los efectos de distribuir costos, gastos e ingresos entre períodos de tiempo relativamente cortos y entre diversas actividades. La preparación de estados financieros, por lo tanto, requiere que un criterio sano sea aplicado en la selección de la base a emplear para lograr una decisión prudente. Esto involucra que ante dos o más alternativas debe elegirse la más conservadora. Este criterio no debe ser afectado por la presunción que los estados financieros podrían ser preparados en base a una serie de reglas inflexibles. En todo caso los criterios adoptados deben ser suficientemente comprobables para permitir un entendimiento del razonamiento que se aplicó.

12. *Significación o importancia relativa.* Al ponderar la correcta aplicación de los principios y normas, debe necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran con los principios y normas aplicables y que, sin embargo, no presentan problemas debido a que el efecto que producen no distorsiona a los estados financieros considerados en su conjunto. Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo, y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso de acuerdo con las circunstancias, teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en los activos, pasivos, patrimonio, o en el resultado de las operaciones del ejercicio contable.

13. *Uniformidad.* Los procedimientos de cuantificación utilizados deben ser uniformemente aplicados de un período a otro. Cuando existan razones fundadas para cambiar de procedimientos, deberá informarse este hecho y su efecto.

14. *Contenido de fondo sobre la forma.* La contabilidad pone énfasis en el contenido económico de los eventos, aun cuando la legislación puede requerir un tratamiento diferente.

15. *Dualidad económica.* La estructura de la contabilidad descansa en esta premisa (partida doble) y está constituida por: a) recursos disponibles para el logro de los objetivos establecidos como meta y b) las fuentes de éstos, las cuales también son demostrativas de los diversos pasivos contraídos.

16. *Relación fundamental de los estados financieros.* Los resultados del proceso contable son informados en forma integral mediante un estado de situación financiera y por un estado de cuentas de resultado, siendo ambos necesariamente complementarios entre sí.

17. *Objetivos generales de la información financiera.* La información financiera está destinada básicamente para servir las necesidades comunes de todos los usuarios. También se presume que los usuarios están familiarizados con las prácticas operacionales, el lenguaje contable y la naturaleza de la información presentada.

18. *Exposición.* Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.

Luego este Boletín hace un distingo de las normas contables entre generales y específicas³². Además destaca que tanto los principios como las normas contables son el resultado de un proceso de evolución permanente, así los cambios pueden ocurrir al nivel de principios de normas contables generales y específicas. De esta forma, si bien los principios y normas son relativamente invariables, pueden cambiar con el transcurso del tiempo. Así indica el Boletín que los cambios ocurren más frecuentemente en las normas contables específicas empleadas en la aplicación de las normas contables generales.

Por su parte, el Boletín Técnico N° 56 sobre “Principios y Normas de Contabilidad” del Colegio de Contadores de 1997 a señalado que los principios y normas de contabilidad “generalmente aceptados son reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica de contabilidad aceptada en un momento” y que el art.13 letra g) de la ley N° 13.011 faculta al Colegio de Contadores de Chile A.G. para dictar tales normas de contabilidad relativas al ejercicio profesional.

De esta manera el Boletín ha señalado en su numeral 5 que las fuentes y normas de contabilidad generalmente aceptados en Chile son:

- a. Boletines Técnicos promulgados por el Colegio de Contadores de Chile A.G.
- b. Las Normas Internacionales de Contabilidad ("NIC") del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).
- c. Los pronunciamientos de organismos extranjeros compuestos por contadores expertos que deliberan sobre asuntos de contabilidad.
- d. Las prácticas o pronunciamientos bastante reconocidos como generalmente aceptados, por representar la práctica sobresaliente, dentro de una industria particular, o la aplicación inteligente en materia de conocimiento a circunstancias específicas de pronunciamientos que son generalmente aceptados.

Además el Boletín señala en el numeral 7 y 8 que debe aplicarse el Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile y sólo cuando éste falte deberá aplicarse las normas señaladas en la letra b) del numeral 5 y a falta de esta última se aplicarán las normas a que se refiere las letras c) y d) del mismo numeral. De esta forma no sólo se reconoce la facultad del Colegio para dictar normas relativas al ejercicio profesional sino que además establece la obligatoriedad de aplicar estas normas a otras que se refieran a la misma materia, aún cuando debe entenderse que las normas de carácter legal tienen aplicación preferente.

³² A propósito de esta distinción, el Boletín señala que las normas contables generales guían en la selección, medición y en la exposición de hechos en la contabilidad financiera. Están basadas en los principios básicos y se aplican a casos particulares a través de las normas contables específicas. Las normas contables generales son más amplias y menos detalladas que las normas contables específicas.

B) *Principios Contables en normas legales*. En relación a lo anterior, podemos sostener que en nuestra legislación hay principios contables con consagración normativa, que si bien no tienen un tratamiento exhaustivo como ocurre en el Plan General de Contabilidad español, que analizaremos en su oportunidad, si tenemos diversas normas que tratan estos principios en distintos cuerpos legales, principios que son reconocidos por el Colegio de Contadores y que se materializan en los Boletines Técnicos emitidos por esta entidad en virtud de su facultad para dictar normas relativas al ejercicio profesional.

Al analizar estos principios contables nos podremos percatar que algunos se encuentran consagrados en el Código de Comercio, otros en el Código Tributario, otros en la ley N° 19.857 que autoriza el establecimiento de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, otros en la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas y otros en la Ley sobre Impuesto a la Renta los que suelen coincidir con los Principios contemplados en legislaciones extranjeras como más adelante podremos apreciar, ya que se trata de “Principios de General Aceptación”. Examinémoslos.

1. *Principio del registro*. Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen. Este principio se encuentra íntimamente relacionado con el del devengo, que examinaremos con posterioridad.

Viene enunciado en el art. 27 del Código de Comercio al indicar que el comerciante debe registrar cronológicamente y día por día sus operaciones mercantiles y en el art. 17 inc. final del Código Tributario al indicar que las anotaciones efectuadas en los libros por los contribuyentes deberán hacerse normalmente a medida que se desarrollen las operaciones, así atenúa la exigibilidad ya que el registro no deberá hacerse necesariamente por hora y día.

2. *Principio del precio de adquisición o valoración al costo*. Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizan por su precio de adquisición o costo de producción, aún cuando el valor real sea mayor o menor, sin perjuicio de poder rectificarse por efectos inflacionarios.

De esta manera el art. 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala, en relación a las personas afectas al impuesto de primera categoría, que la renta bruta de una persona se determinará deduciendo el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta y luego señala una serie de hipótesis de qué debe entenderse por costo directo según sea el caso. De igual forma nuestra legislación reconoce la revalorización o revalorización que consiste en reajustar o actualizar un valor que se contabilizó al costo y es un ajuste por circunstancias económicas provenientes de la inestabilidad monetaria, como es el caso de la inflación. Lo anterior lo podemos encontrar en el art. 41 en la misma ley el que indica que los contribuyentes que declaren renta efectiva conforme al art. 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta deberán reajustar anualmente sus partidas conforme a las reglas que indica el mismo art..

3. *Principio de la no compensación.* En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

El Código de Comercio lo recoge en el art. 27 al señalar que deben registrarse, en orden cronológico y por día, todas las operaciones mercantiles en el libro Diario. Por su parte el art. 29 del mismo Código prescribe que en el libro de Balances debe hacerse una enunciación estimativa de todos los bienes y de todos los créditos activos y pasivos.

4. *Principio del devengo.* Con el fin de cumplir sus objetivos, los registros se realizan sobre la base de lo devengado. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás hechos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo), se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los períodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros preparados sobre la base de devengado informan a los usuarios no solo de las transacciones pasadas que significaron cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros hechos pasados, que resultan más útiles a los usuarios al tomar decisiones económicas³³.

El art. 16 inc.9 del Código Tributario lo enuncia diciendo: “Sin perjuicio de las normas sobre imputación de rentas, el monto de un ingreso o de cualquier rubro de la renta deberá ser contabilizado en el año en que se devengue” y el inc.10 del mismo art. dispone que el monto de toda deducción o rebaja permitida u otorgada por la ley deberá ser deducida en el año en que corresponda, según el sistema de contabilidad seguido por el contribuyente para computar su renta líquida. Además la regla general de los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría es que deben tributar por las rentas devengadas, como se puede deducir del art. 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³⁴. Sin perjuicio de lo anterior, el art. 29 del mismo cuerpo normativo indica qué partidas constituyen ingresos brutos, señalando que serán incluidas en los ingresos brutos del año en que ellas sean devengados o, en su defecto percibidas por el contribuyente. El art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta prescribe en su inc. 1 que la renta líquida se determina deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para producirla, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente y el gasto adeudado es el

³³ El Plan de Convergencia emitido por el Colegio de Contadores A.G. se refiere a este principio como uno de sus postulados básicos.

³⁴ Se debe tener presente el art. 20 N° 5 de Ley sobre Impuesto a la Renta que señala que están afectas a impuesto de primera categoría “todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas”. En virtud de esta disposición se ha entendido que la regla general es que las rentas resulten afectas al impuesto de primera categoría y la excepción es que las rentas estén exentas o establecidas en otra categoría.

gasto devengado. Por su parte, el art. 2 N° 2 y 3 de la misma ley señalan que debe entenderse por renta devengada³⁵.

5. *Principio de correlación de ingresos y gastos.* El resultado del ejercicio estará constituido por lo ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

El art. 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que los montos incluidos en los ingresos brutos serán aquellos que correspondan al año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente. Por su parte, el art. 31 de la misma ley prescribe que la renta líquida se determinará deduciendo los gastos necesarios para producirla, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente. Además el art. 16 inc.10 del Código Tributario indica que toda deducción o rebaja permitida u otorgada por la ley debe deducirse en el año en que corresponda.

6. *Principio de la uniformidad.* Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

En el Código Tributario este principio lo encontramos en el art. 16: “Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con los libros de contabilidad” y en el art. 30 de la Ley de sobre Impuesto a la Renta: “El método de valorización adoptado respecto de un ejercicio determinará a su vez el valor de las existencias al término de éste, sin perjuicio del ajuste que ordena el artículo 41. El método elegido deberá mantenerse consistentemente a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos”.

7. *Principio de la anualidad del ejercicio.* Los resultados de las entidades económicas deben medirse por periodos de gestión, por lapsos de tiempo, y en contabilidad generalmente los resultados se miden en forma anual, aún cuando se presentan excepciones a esta regla general.

Este principio lo encontramos en el art. 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que indica que por año calendario se entiende el período de doce meses que termina el 31 de diciembre y en el art. 16 del Código Tributario al señalar que los balances deberán comprender un período de doce meses y que deberán practicarse al 31 de diciembre de cada año. Además el art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta prescribe que la renta líquida de los

³⁵ El art. 2 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que debe entenderse por renta devengada “aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular” y el N° 3 del mismo art. señala, por su parte, que se entiende por renta percibida: “aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.”

contribuyentes se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para producirla, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente y que no hayan sido rebajados en virtud del art. 30 de la misma ley.

8. *Principio de la empresa en funcionamiento o en marcha.* Todos los estados de contabilidad se refieren a la empresa en constante funcionamiento, por ello los valores de la entidad deben estar proyectados al tiempo que ella dure.

De esta manera, los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que la empresa está en funcionamiento y continuará sus actividades de operación dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se asume que la empresa no tiene ni la intención ni la necesidad de liquidar o disminuir de forma importante el nivel de sus operaciones. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros deben tener que prepararse sobre una base diferente y, si así fuera, se revelará la base utilizada³⁶.

Así la ley N° 19.857 que crea las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada establece en su art. 4, a propósito de los requisitos de la Escritura de Constitución, que debe señalarse la duración de la empresa, si nada se dice, se entenderá que su duración es indefinida. Lo anterior se repite en el art. 4 de la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas a propósito de los requisitos de la Escritura de Constitución en su numeral cuarto.

9. *Principio del ente.* El dueño de la empresa, contablemente, se considera como una persona distinta a su negocio, por ende, el titular de la empresa podría ser deudor o acreedor de la entidad.

Este principio ya lo encontramos en el art. 2 de la ley N° 19.857 que crea las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada al prescribir que la empresa individual de responsabilidad limitada es una persona jurídica con patrimonio propio distinto al del titular. Por su parte, el art. 8 de la misma ley señala que la empresa responde exclusivamente por las obligaciones contraídas dentro de su giro, con todos sus bienes y el art. 13 indica que los acreedores personales del titular no tienen acción sobre los bienes de la empresa.

VI. *Los Principios Contables en la Legislación Española.* Para Vicent Chulia estos principios jurídicos de la actividad contables son los siguientes: claridad, imagen fiel, veracidad, responsabilidad, secreto y verificación³⁷.

Así, a título ejemplar, el principio de la Claridad ya tiene una consagración normativa en el art. 29 del Código de Comercio español que señala "... los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad...". También hace referencia de este principio el art. 34.2 del mismo Código al señalar que "Las cuentas anuales deben redactarse con claridad... de conformidad con las disposiciones

³⁶ El Plan de Convergencia emitido por el Colegio de Contadores A.G. se refiere a este principio como uno de sus postulados básicos.

³⁷ VICENT CHULIA, Francisco, *Compendio Crítico de Derecho Mercantil*, Editorial Bosch, Barcelona, 1991, tercera edición, p.160.

legales”. La claridad es una condición necesaria para una correcta contabilidad. La información debe ser mostrada en términos claros y asequibles con el fin de asegurar su comprensión.

Lo mismo ocurre con el principio de la Responsabilidad que impone el art. 25 del Código de Comercio español que indica: “La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos...” y con el principio del Secreto que viene impuesto por el art. 32 del mismo texto legal (“La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.”)³⁸.

En relación a los Principios Generalmente Aceptados, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha elaborado una serie de documentos sobre principios contables de registro, destacándose el referido a “Principios y normas de contabilidad en España”. Luego, los “Principios contables básicos” emitidos por la AECA en 1980, que enuncia el documento antes referido, son los siguientes:

1. Principio de empresa en funcionamiento
2. Principio de uniformidad
3. Principio de la importancia relativa
4. Principio de afectación de la transacción
5. Principio de registro
6. Principio de correlación de ingresos y gastos
7. Principio del devengo
8. Principio de prudencia valorativa
9. Principio del precio de adquisición³⁹

En relación a lo anterior, por “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, se entiende que son aquellos de general aceptación por los contadores que registran y los auditores que comprueban; no hay que olvidar que se tratan de normas técnicas de actuación.

Es así como el legislador español, frente a la necesidad de determinar que normas son “de general aceptación” y sean además dignas de ser elevadas a la categoría de normas jurídicas dotadas, por tanto, de coercibilidad, dictó en 1990 el “Plan General de Contabilidad”, en cuya primera parte, después de la última modificación de sus normas con fecha 16 de noviembre de 2007, se encuentran los “Principios contables” en que señala: “3° Principios contables. La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Empresa en funcionamiento
2. Devengo

³⁸ LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio, NAVARRO GALERA, Andrés y otros, *Normativa General de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, Ediciones Tecnos, Madrid, 2003, p 17.

³⁹ LÓPEZ HERNÁNDEZ, A., NAVARRO GALERA, A... ob. cit., p 95.

3. Uniformidad
4. Prudencia
5. No compensación
6. Importancia relativa”.

Estos principios los trata exhaustivamente el Plan General de Contabilidad de España (PGC) y además los encontramos consagrados en el Código de Comercio español. Por otra parte, varios de estos principios los podemos encontrar en nuestra legislación como fue analizado en su oportunidad. Luego los principios contables que rigen y son tratados en la normativa de España, en particular por el PGC, y en general, por el Código de Comercio español son los siguientes:

1. *Empresa en funcionamiento.* Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

Luego este principio de la Empresa en funcionamiento se refiere el art. 38 letra a) del Código de Comercio español: “Se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento”.

2. *Devengo.* Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

El principio del Devengo lo trata el art. 38 del Código de Comercio español que prescribe: “Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

3. *Uniformidad.* Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

El principio de la Uniformidad lo trata el art. 36 del Código de Comercio español al señalar “La estructura del balance de la cuenta de pérdidas y ganancias no podrá modificarse de un ejercicio a otro” y también el art. 38 que indica “No se variará los criterios de valoración de un ejercicio a otro.”.

4. *Prudencia.* Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

El principio de la Prudencia lo trata el art. 38 del Código de Comercio español que señala “Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio, que en caso de conflicto prevalecerá sobre cualquier otro.”.

5. *No compensación.* Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

El principio de la No Compensación lo regula el art. 35 del Código de Comercio español que prescribe: “prohíbe la compensación entre las partidas del activo y del pasivo, o entre las partidas de gastos e ingresos” y el art. 38: “Se valorará separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo”.

6. *Importancia relativa.* Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

El principio de la Importancia Relativa ya lo tratan el art. 39 del Código de Comercio español que indica “En forma excepcional las inmovilizaciones materiales y las materias primas y consumibles que se renuevan constantemente, cuyo valor global sea de importancia secundaria para la empresa, podrá incluirse en el activo por una cantidad y valor fijos, si su cantidad, valor y composición no varían sensiblemente. Cuando se aplique este supuesto se señalará en la memoria el fundamento de esta aplicación, así como el importe que significa.” y el art. 38: “En casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios. En tales casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.”

VII. *Análisis comparativo.* Al analizar los Principios Contables consagrados en nuestra legislación y los que se contemplan en España, a través de diversos cuerpos legales, nos podemos percatar que hay coincidencia en varios de ellos.

Así el Boletín Técnico (BT) N° 1 del Colegio de Contadores de Chile A.G. trata 18 Principios Contables: Principio de Equidad, Entidad Contable, Empresa en Marcha, Bienes Económicos, Moneda, Período de Tiempo, Devengado, Realización, Costo Histórico, Objetividad, Criterio Prudencial, Significación o Importancia Relativa, Uniformidad, Contenido de Fondo sobre la Forma, Dualidad Económica, Realización Fundamental de los Estados Financieros, Objetivos Generales de la Información Financiera y Exposición. Estos Principios son explicados en el BT y fueron analizados en su oportunidad.

En relación a estos Principios pudimos verificar la consagración en nuestra normativa de varios de ellos como fue el caso del Principio de la Entidad Contable o del Ente que lo encontramos en el art. 2 de la ley N° 19.857 y el art. 8 de la misma ley; el Principio del Devengo o de lo Devengado que lo contempla el art. 16 inc.9 e inc.10 del Código Tributario,

el art. 14 y art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el art. 2 N° 2 y 3 de la misma ley señalan que debe entenderse por renta devengada; el Principio de la Uniformidad que se encuentra en el Código Tributario en su art. 16 y en el art. 30 de la Ley de Impuesto a la Renta; el Principio de la Empresa en Funcionamiento o en Marcha lo consagra la ley N° 19.857 que crea las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada en su art. 4 y el art. 4 de la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas; el Principio del Período de Tiempo o Anualidad del Ejercicio se encuentra en el art. 2 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y en el art. 16 del Código Tributario; el Principio del Registro o Realización lo contemplan los art. 27 del Código de Comercio y el art. 17 inc. final del Código Tributario; el Principio del Costo Histórico o Precio de Adquisición o Valoración al Costo está consagrado en el art. 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; El Principio de la Dualidad Económica o de la Correlación de Ingresos y Gastos lo encontramos en el art. 29 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el art. 16 inc.10 del Código Tributario; por último, el Principio de la Exposición o de la no Compensación lo contempla el Código de Comercio en el art. 27 y 29.

Luego al analizar los Principios Contables que rigen y son tratados en la normativa de España tanto en el Plan General de Contabilidad como por el Código de Comercio español podemos verificar que varios de éstos son tratados en nuestra legislación. Así ocurre con los Principios de la Empresa en Funcionamiento, Devengo, Uniformidad y de la No Compensación. En cuanto a los Principios españoles de la Prudencia y de la Importancia Relativa, el Principio de Criterio Prudencial y el Principio de Significación o Importancia Relativa, se encuentran tratados en Chile en el BT N° 1 del Colegio de Contadores de Chile.

Lo anterior se debe a que se trata de “Principios de General Aceptación” y la tendencia, en la actualidad, es la uniformad de dichos Principios en los distintos países ya que las reglas y normas contables trascienden las fronteras nacionales. Así, por ejemplo, son múltiples las empresas que tienen negocios en distintos países y es necesario un mecanismo que pueda reflejar las utilidades o pérdidas de la entidad con el objeto de realizar análisis comparativos los que se tomarán en cuenta a la hora de tomar decisiones en la gestión económica de la entidad, de lo contrario, si los estados financieros fuesen elaborados de acuerdo a reglas particulares de contabilidad de cada país en que tenga sus negocios una misma empresa no sería posible la comparación de los mismos.

CAPÍTULO IV

LOS BOLETINES TÉCNICOS, RECONOCIMIENTO Y APLICACIÓN POR DIVERSOS ORGANISMOS

I. *El valor legal de los Boletines Técnicos.* El artículo 13 letra g) de la Ley N° 13.011, que creó el Colegio de Contadores le entregó la facultad de “dictar normas relativas al ejercicio profesional”. En ejercicio de dicha facultad, en el mes de noviembre de 1971 se constituyó la Comisión de Principios y Normas Contables al interior de dicho organismo. Dicha Comisión ha dictado, desde entonces, normas profesionales a través de una serie de Boletines Técnicos. Entre ellos, el Boletín Técnico N° 1, aprobado el 9 de enero de 1973, que entregó los fundamentos de la expresión “de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados”, utilizada en los dictámenes e informes profesionales.

En la práctica el rol normativo se comenzó a ejercer efectivamente en enero de 1973, mediante la aprobación del Boletín Técnico (BT) N° 1: “Teoría Básica de la Contabilidad”. Es así como el Colegio es la única entidad de derecho privado que tiene la facultad de emitir normas que son de aplicación general en el país. Si bien las entidades reguladoras chilenas también tienen la facultad de emitir normas de contabilidad, se ha concordado con la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) que las normas básicas deben ser formuladas por el Colegio, facilitando de esta forma que la SVS se pueda concentrar en su rol de regulador del mercado. Lo anterior, sin perjuicio que la SVS desarrolla por sobre lo anterior, normas de tipo más prescriptivo y normas aplicables a industrias específicas de la misma forma que lo hacen los reguladores de otras industrias especializadas (Superintendencia de Bancos – Superintendencia de AFP).

De esta forma se puede concluir que los BT emitidos por el Colegio de Contadores son vinculantes para quienes se desarrollan en el área contable. Lo anterior se debe a que el Colegio detenta la facultad normativa de dictar normas relativas al ejercicio profesional, facultad que tiene su fuente en un cuerpo legal que la consagra como es el caso de la ley N° 13.011 que confiere dicha atribución al Colegio de Contadores de Chile A.G.

En este contexto, el Colegio está comprometido con la SVS para desarrollar un Plan de Convergencia que permita uniformar la normativa chilena con la internacional.

El compromiso fundamental no es de la SVS ni del Colegio, es un compromiso asumido por el país como parte de los diferentes convenios internacionales que se han firmado.

El proceso de convergencia no es algo nuevo en Chile, en efecto, si bien no obedeció a un proceso sistemático, podemos decir que comenzó el año 1997 con el BT N° 56 “Principios y Normas de Contabilidad”, que estableció: “En ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la norma internacional de contabilidad ("NIC") correspondiente”.

De esta manera, se ha observado en los últimos años una adecuación gradual por parte del Colegio de Contadores de los Principios Contables Generalmente Aceptados en Chile (PCGA), contenidos en sus Boletines Técnicos, a las disposiciones contenidas en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), lo que se analizará en su oportunidad⁴⁰.

II. *La Superintendencia de Valores y Seguros en relación a las normas de carácter contable.* La Norma de Carácter General (NCG) N° 30 de 1989 y la Circular N° 1.501 del año 2000 de la SVS han establecido que tanto los estados financieros de una sociedad cotizada como los de sus filiales y coligadas deben ser preparados de acuerdo a los principios y normas contables de aceptación general, emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G., y a las normas dictadas por la SVS para las entidades inscritas en su Registro. En caso de producirse contradicciones entre ambas normas, prevalecen las dictadas por la autoridad reguladora⁴¹.

De esta forma, el Colegio es el máximo organismo que representa y regula a los profesionales de la contabilidad, siendo el principal encargado de la dictación de la normativa contable de aplicación general para cualquier entidad del mercado chileno, independientemente que sea de interés público o no. Para esta labor cuenta con la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad que se encarga de preparar los boletines técnicos para su aprobación por parte del Consejo Nacional del Colegio.

La Comisión está integrada por una serie de participantes de distintos sectores del quehacer nacional, entre los que se cuentan representantes de la profesión pertenecientes a las firmas de contabilidad y auditoría locales más importantes asociadas a las mayores firmas internacionales, de universidades, de la industria y del mercado bancario. Además, en forma permanente dispone de un director técnico.

La SVS, como autoridad reguladora del mercado de valores y seguros, puede emitir normas contables a las entidades de su ámbito de acción, que abarca a un amplio espectro de agentes que van desde los emisores de valores de oferta pública, agentes de intermediación de valores y de administración de fondos de terceros hasta bolsas y depósitos centralizados de valores y compañías de seguros.

Es más, la propia Ley Orgánica de la SVS contenida en el DL N° 3.538 reconoce a este organismo la facultad para dictar normas contables específicas respecto de los sujetos fiscalizados, señalando en su art. 4 que en ausencia de un principio contable nacional, el sujeto fiscalizado deberá consultar a la SVS y estar a las normas generales que ésta determine.

⁴⁰ COLEGIO DE CONTADORES A.G., *Plan de Convergencia en Chile*, de septiembre de 2005; www.contach.cl, accesado: mayo 2008.

⁴¹ Lo anterior ya se encontraba establecido en la Circular N° 239 de la SVS de 1982.

De esta forma se ha podido apreciar un trabajo conjunto, de coordinación y consulta, entre el Colegio y la SVS, lo que ha posibilitado dictar normas compatibles con los criterios de la profesión y con los del supervisor⁴².

III. *Servicio de Impuestos Internos*. El Servicio de Impuestos Internos (SII), por su parte, a reconocido la existencia de los PCGA emitidos por el Colegio de Contadores en diversos documentos emitidos por esta entidad, tanto en sus instrucciones como en sus circulares y jurisprudencia administrativa.

A) *Circulares*. En la circular N° 19 del 28 de febrero del 2002 “Instrucciones sobre las modificaciones introducidas al art. 59 de la Ley de la Renta por las leyes N°s 19.738 y 19.768, del año 2001” a señalado que, a propósito de la participación que deba agregar o deducir, según corresponda, a la empresa que adeuda o paga el interés, en el resultado de sus sociedades filiales o coligada, este ajuste sólo podrá practicarse si tanto la empresa matriz como las filiales o coligadas llevan su contabilidad de “acuerdo a principios contables generalmente aceptados”. Lo anterior se ratifica en la circular N° 24 del 14 de marzo del 2002 “Instrucciones sobre las modificaciones introducidas al N° 1 del art. 59 de la Ley de la Renta por la Ley N° 19.738”. De esta forma hace referencia a la existencia y reconocimiento de los Principios Contables Generalmente Aceptados. Así, de acuerdo a lo antes visto, son los que emite el Colegio de Contadores A.G. en uso de la facultad que le entrega para tal efecto la ley N° 13.011.⁴³

La circular N° 08 del 07 de febrero del 2000 “Instrucciones sobre fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos” señaló que es lo que debe entenderse por Sistema de Contabilidad estableciendo que debe considerarse por tal “...el conjunto de principios, normas y procedimientos para efectuar dicho registro, acumulación y entrega de información”. Además prescribió que debe entenderse por Contabilidad Fidedigna señalando que es “...aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes...”. Lo anterior ya se encontraba tratado en la circular N° 68 del 07 de noviembre de 1997 de la misma entidad que fue derogada por la circular N° 08. De esta forma señala que el Sistema Contable es un conjunto de principios, lo que se entiende referido a los Principios Contables que establece la normativa legal y el Colegio de Contadores ya que sólo esta entidad detenta dicha atribución en Chile.

⁴² CANALES LARDIEZ, Lucía, *La Información Financiera en el Mercado de Valores Chileno*, jefa división control financiero de valores de Superintendencia de Valores y Seguros; www.svs.cl, accesado: junio de 2008, p.9.

⁴³ Hay que tener presente que las modificaciones que se hicieron al art. 59 letra a) inc. segundo de la Ley sobre Impuesto a la Renta en el año 2001 quedaron sin efecto por la nueva modificación que de dicho art. hizo la ley N° 19.879 del 2003 en los términos que actualmente se encuentra redactado el art. 59.

B) *Jurisprudencia Administrativa*. El oficio N° 987 del 13 de marzo del 2001 en relación a una consulta en la cual se solicita el pronunciamiento de esta entidad respecto de cual es el momento en que triburariamente se deben contabilizar los gastos e ingresos, el Servicio a señalado que los contribuyentes en general están facultados para contabilizar los ingresos y gastos que perciban bajo los principios y normas contables de general aceptación impartidas por los organismos colegiados competentes que tienen las facultades para ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 16 del Código Tributario, en cuanto establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios. En consecuencia, el resultado contable que establezca el balance, será determinado éste en conformidad con las normas contables de general aceptación⁴⁴.

El oficio N° 784 del 23 de marzo de 1998 a señalado, a propósito de la posibilidad de practicar rectificaciones en aquellos asientos contables que se estima erróneamente practicados, que no existe norma legal que ponga un límite temporal para practicar dichas rectificaciones, sin perjuicio de la potestad del Servicio para revisar y calificar si la enmienda se ajusta a la realidad y a los principios contables⁴⁵.

Atendido lo anterior se puede verificar una constante remisión por parte de esta entidad estatal a los Principios Contables y, tal como lo señala el SII en el oficio N° 987, se trataría de principios y normas contables de general aceptación impartidas por los organismos colegiados competentes que tienen las facultades para ello, es decir, el Colegio de Contadores, que es el único organismo que en Chile detenta esta facultad por mandato legal.

C) *Jurisprudencia Judicial*. En un recurso de apelación interpuesto en la I. Corte de Apelaciones de Talca, causa rol N° 49.434 caratulada “ José Ignacio Rius García con S.I.I.”, la Corte revocó la sentencia dictada por el Tribunal Tributario de la VII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que había declarado procedentes las liquidaciones realizadas por el Servicio en contra del contribuyente, con motivo de la no justificación de fondos para la realización de inversiones, debido a que contablemente aparece un aporte de capital financiándose con retiros de otras sociedades efectuados con posterioridad. Sobre el particular, la Corte consideró que se encontraba plenamente acreditado que el aporte que el reclamante efectuó en la empresa, tuvo su origen en los retiros realizados a las sociedades, debiendo concluirse que las contabilidades tanto de empresas que soportaron retiros como de la receptora de la inversión, son fidedignas, produciendo plena prueba a este respecto, al no

⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos, *Oficio N° 987*, del 13.03.2001, Subdirección Normativa, Depto. Impuestos Directos.

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos, *Oficio N° 784*, del 23.03.1998, Subdirección Normativa, Depto. Impuestos Directos.

haber sido cuestionado dicho carácter y resultando irrelevante el orden en que son contabilizadas dicha operaciones. Así la Corte declaró en su considerando 16° que la contabilidad tanto de las empresas que soportaron los retiros como de la receptora de la inversión, es fidedigna, pues, se ha señalado “... que se ajusta a los principios y normas contables que se aplican al respecto...”. No hay que olvidar que si la contabilidad de un contribuyente no se ajusta a los Principios de Contabilidad ésta será calificada de no fidedigna, caso en que el SII puede hacer uso de su potestad fiscalizadora y aplicar las sanciones pertinentes. Sin embargo, en este caso, la contabilidad se consideró fidedigna ya que, según indicó este Tribunal, se ajustaba a los principios y normas contables que se aplican al respecto. De esta forma la Corte reconoce la existencia de las normas y principios que son regulados y tratados por el Colegio de Contadores A.G.⁴⁶

IV. *Otros organismos.* El campo de aplicación de los Principios de Contabilidad de General Aceptación no sólo radica en el sector privado tales como empresas y otras entidades de carácter particular, sino que también es posible su aplicación en organismos de carácter estatal, donde podemos encontrar la obligación de aplicar los Principios Contables en las respectivas reglamentaciones de dichas entidades.

La Contraloría General de la República, de acuerdo con lo establecido por la Constitución Política de la República y lo regulado en su ley orgánica N° 10.336, le corresponde a esta entidad entre otras funciones “llevar la Contabilidad General de la Nación”. En el cumplimiento de dicho cometido, establece normas, procedimientos e imparte instrucciones a los servicios e instituciones públicas, municipios y otros entes sujetos al cumplimiento de esas normas. En este contexto la normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación vigente a contar del 01 de enero del 2006, ha sido aprobada por el Contralor General de la República a través del oficio N° 60.820 del 2005. Este instructivo a sido complementado por los oficios N°s 6.000 y 36.310 del 2007. El citado oficio N° 60.820 del 2005 modificó la normativa aprobada por el oficio N° 6.856 de 1992 que se aplicó hasta diciembre del 2005 en las instituciones del sector público y hasta diciembre de 2007 en el sector municipal. Al respecto, el oficio N° 36.310 de 2007, incorpora el capítulo cuarto “Plan de cuentas sector municipal” que se aplica a dicho sector a contar del 01 de enero del 2008.

Luego, los principios aplicables al Sistema de Contabilidad General de la Nación de acuerdo al oficio N° 60.820 sobre Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación son: Entidad Contable, Período Contable, Devengado, Realización, Bienes Económicos, Dualidad Económica, Moneda como unidad de medida, Entidad en marcha, Costo como base de valuación, Exposición, Objetividad, Equidad, Criterio Prudencial, Significación e Importancia Relativa, Relación Fundamental de los Estados Financieros y

⁴⁶ Jurisprudencia obtenida en sitio web del Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl, en la parte relativa a la jurisprudencia judicial del Servicio, accesado: mayo del 2008.

Objetivos Generales de la Información Financiera. En relación a lo anterior hay que tener presente que dicho oficio reglamenta la forma de llevar la Contabilidad por parte de los entes que conforman el aparato estatal.

El decreto N° 2.085 de la Municipalidad de Lo Prado en que aprueba el texto refundido de la ordenanza sobre cobro de derechos del servicio domiciliario por extracción de basura, de 27 de diciembre de 2006, a establecido en su art. 5 que los rubros de gastos que se que se considerarán para determinar el costo del servicio de extracción domiciliaria de basura son, entre otros los gastos de capital que se determinarán de acuerdo a las “normas y principios de contabilidad aplicables en cada caso.” Lo anterior está en plena concordancia con lo dispuesto en el decreto con fuerza de ley N° 1 que fija el texto de la ley orgánica de las Municipalidades que dispone en su art. 27 que la unidad encargada de la administración y finanzas tendrá entre sus atribuciones (letra B) asesorar al alcalde en la administración financiera de los bienes municipales y prescribe en el N° 4 letra B de dicho art.: “Llevar la contabilidad municipal en conformidad con las normas de la contabilidad nacional y con las instrucciones que la Contraloría General de la República imparta al respecto”.

Luego, las expresiones normas y principios de contabilidad al igual que normas de la contabilidad nacional deben interpretarse de acuerdo a las reglas del art. 21 del Código Civil, es decir, se les debe dar el sentido de los que profesan la técnica respectiva y en este caso se trata de la interpretación dada por el Colegio de Contadores de Chile A.G. de dichos principios y normas de contabilidad, sin perjuicio de las instrucciones emanadas por la Contraloría General de la República que son de obligatoria aplicación.

Por su parte, el decreto N° 15 con fecha 17 de enero de 1992 del Ministerio de Obras Públicas establece, entre los antecedentes que deben acompañarse a la solicitud de inscripción, renovación o modificación para el Registro de Obras Mayores u Obras Menores del Ministerio de Obras Públicas, que los contratistas deberán presentar para acreditar la Capacidad Económica mínima exigida, los Estados Financieros preparados conforme a principios contables generalmente aceptados, con revisión efectuada por auditores externos con inscripción vigente en la Superintendencia de Valores y Seguros. Este decreto fue derogado por el decreto N° 75 que aprueba el Reglamento de Contratos de Obras Públicas con fecha 01 de diciembre de 2004 de la misma entidad que establece dicha obligación en su art. 29 y art. 58 en relación al Registro de Obras Mayores y Registro de Obras Menores, respectivamente, señalando que el contratista para acreditar su capacidad económica debe acompañar sus estados financieros preparados conforme a “...principios contables generalmente aceptados...” en los mismos términos del decreto N° 15.

V. *Jurisprudencia sobre Principios Contables vigentes en Chile.* El caso que se presenta a continuación es un fallo dictado por la Corte Suprema basado en el Boletín Técnico

Nº 1 del Colegio de Contadores A.G., en un litigio entre la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) y la empresa Télex-Chile S.A.

A) *Antecedentes.* Télex-Chile es una sociedad anónima que se encuentra bajo la fiscalización de la SVS. Esta empresa realizó una serie de operaciones que se puede resumir en lo siguiente: El 23 de junio de 1994, Chilesat S.A. vendió el 75% de sus derechos sobre el edificio corporativo, que estaba en etapa de construcción, a Security Factoring S.A. en 449.654 U.F., lo cual generó una utilidad de M\$ 2.886.769 (histórico). Con fecha 30 de junio de 1994, Security Factoring S.A. vendió sus derechos sobre la propiedad a Telecomunicaciones de Chile S.A., quien es el accionista controlador de Télex-Chile S.A. Con fecha 01 de julio de 1994, Chilesat S.A. suscribió un contrato de arriendo por el 75% de la mencionada propiedad con vigencia a partir de la fecha en que se finalizará la construcción del edificio, con una renta mensual de 3.750 U.F. El contrato de arriendo era renovable mensualmente y para su término requería de un aviso con 180 días de anticipación. El 20 de marzo de 1995, las partes modificaron este contrato, fijando un canon equivalente a 4.575 U.F. y estableciendo que la vigencia del contrato es a diez años.

Los hechos anteriormente descritos provocaron que la SVS emitiera la resolución exenta Nº 19 de fecha 9 de febrero de 1996 en la que ordenó a la Sociedad reconocer los efectos de reversar en la filial Chilesat S.A. la utilidad obtenida y posterior arrendamiento operativo del 75% de los derechos del edificio corporativo. Asimismo, por resolución exenta Nº 21 de la misma fecha, la SVS ordenó a Chilesat S.A. reversar la utilidad.

B) *Etapa Judicial.* Con fecha 23 de febrero de 1996, la Sociedad Matriz y su filial Chilesat S.A. interpusieron ante la Corte de Apelaciones de Santiago un recurso de reclamación en contra de la resolución de la SVS por considerar que éstas carecen de fundamentos legales argumentando que la transacción objetada por el ente fiscalizador, fue registrada de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes a la fecha de preparación de los estados financieros del ejercicio de 1994.

Con fecha 23 de octubre de 1996, la Corte de Apelaciones de Santiago negó lugar a los recursos de reclamación antes señalados. El día 28 de octubre de 1996, la Sociedad presentó ante la Corte Suprema un recurso de queja en contra de la referida resolución.

El día 3 de abril de 1997, la Corte Suprema dejó sin efecto la resolución Nº 19 de la Superintendencia de Valores y Seguros, que multaba a Télex-Chile S.A. por la forma como contabilizó las operaciones antes descritas.

Dentro de los argumentos que da la Corte para dejar sin efecto la resolución de la SVS son los siguientes: La Superintendencia de Valores y Seguros no hizo adecuado uso de la facultad que le otorga la letra e) del art. 4º del decreto ley Nº 3.538 de 1980: “Especialmente, podrá ordenar que se rectifique o corrija el valor en que se encuentren asentadas determinadas

partidas de la contabilidad, cuando establezca que dicho valor no corresponde al real”. Además, la SVS infiere y formula varias suposiciones para concluir. No señala el valor de las operaciones realizadas ni los montos que en cada caso se pagaron y/o recibieron por las distintas empresas que celebraron los actos de que se trata. Si de las diversas apreciaciones e hipótesis formuladas por la Superintendencia, ella hubiere llegado a concluir o comprobar que las operaciones no fueron reales y los valores tampoco correspondieron a la realidad, lo que sólo se insinúa, se habría estado frente a una cuestión de orden jurisdiccional que escapa las facultades de ese organismo fiscalizador. Pero, en su escrito de respuesta e informe del Recurso de Reclamación, se señala que “Esta Superintendencia no objeta el valor del bien...” y que “Tampoco se objeta la legalidad de los contratos...”, sino que se cuestiona el tratamiento contable dado por la recurrente y la calificación aislada de las operaciones de que se trata. Es decir, la Superintendencia ha reconocido que las operaciones fueron reales, lo que se contradice con el artículo 4, letra e), inciso final (...cuando establezca que dicho valor no corresponde al real”). Incluso, dieron lugar al pago de impuestos a la renta sobre tales utilidades.

El fallo de la Corte Suprema en el N° 10 expone que: “Tales principios se contienen en el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores; y entre ellos se señala (párrafo III N° 14) que la contabilidad “pone énfasis en el contenido económico de los eventos, aun cuando la legislación puede requerir un tratamiento diferente”; y en el N° 18 del mismo párrafo, que los estados financieros “deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y los resultados económicos del ente a que se refieren”. En el párrafo V trata sobre Normas Contables Generales, y al resumirlas indica como Objetivo A, relativo a Cuenta de Resultado, que las ventas, otros ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, deben contabilizarse en forma tal que presenten razonablemente los resultados de las operaciones realizadas, para lo cual deben aplicarse los principios básicos que señala, entre ellos el que “pérdidas y ganancias no habituales o que son extraordinarios deben ser reconocidas en el período que ocurran y deben ser presentadas en el estado de Cuentas de Resultados en forma separada a las transacciones ordinarias y usuales”; y agrega que en caso de que los principios contables de aplicación en cada período no hayan sido aplicados uniformemente, el efecto del cambio debe ser indicado mediante una nota explicativa a los estados financieros”⁴⁷.

C) *Conclusiones*. Luego se trata de una demostración clara de la aceptación cabal por parte de los Tribunales de Justicia de los Principios y Normas de Contabilidad vigentes, ya que señala la Corte la aplicación de Principios Básicos, Principios que emanarían del Colegio de Contadores de Chile A.G., única entidad que se encuentra facultada para el establecimiento de éstos en virtud de la facultad que entrega a este organismo la ley N° 13.011, es más, la misma Corte reconoce lo anterior al señalar que tales Principios se contienen en el Boletín Técnico N°

⁴⁷ DIARIO ESTRATEGIA, *El texto del fallo en caso Télex-SVS*, 04 de abril de 1997, p. 10.

1 del Colegio de Contadores (considerando N° 10 del fallo); así, dado que los libros de contabilidad constituyen un medio de prueba en juicio, es relevante una interpretación correcta del contenido de los registros contables, lo que se logra por una correcta aplicación de los Principios Contables.

VI. *Conversión a las Normas Internacionales de Contabilidad.* Chile, en el contexto del proceso de globalización y enmarcado en una política de “salir al mundo”, en los últimos años ha firmado una serie de Tratados de Libre Comercio, con muchos países, es así como muchas empresas extranjeras han iniciado actividades en nuestro país, a través de empresas filiales. Hasta la fecha, para reportar a los inversionistas extranjeros y a la matriz de las filiales que están en nuestro territorio geográfico y para que puedan entender los informes que se les envían, ha sido necesario convertir los estados financieros preparados con la normativa chilena a la normativa extranjera, con los consiguientes costos administrativos, económicos y de tiempo. Debido a lo anterior, cada vez comenzó a tomar más fuerza la necesidad de tener un lenguaje común en contabilidad.

A) *Conversión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile a Normas Internacionales de Contabilidad.* En relación a lo anterior el Boletín Técnico N° 56 del Colegio de Contadores A.G. señaló que los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados son reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica de contabilidad aceptada en un momento.

Con el proceso de globalización de la economía e inversiones directas e indirectas tras fronteras, se ha visto la necesidad de mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo y formular y publicar normas de contabilidad para ser observadas en la preparación de estados financieros.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), es la entidad privada independiente que tiene por objetivo lograr uniformidad en los principios y normas de contabilidad que son utilizados por los negocios y otras organizaciones en la información financiera alrededor del mundo. El Colegio de Contadores de Chile A.G. es miembro del IASB y ha tomado la responsabilidad de armonizar las normas chilenas con las normas internacionales y propiciar la aceptación y la observación internacional de las Normas Internacionales de Contabilidad ("NIC"). Se entiende en general por Normas Internacionales de Contabilidad las regulaciones contables utilizadas a nivel global por las empresas, es decir, normas contables de validez global para facilitar la disponibilidad, confiabilidad y comparabilidad de dichas normas.

Las fuentes de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Chile son:

- a. Boletines Técnicos promulgados por el Colegio de Contadores de Chile A.G.

- b. Las Normas Internacionales de Contabilidad ("NIC") del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).
- c. Los pronunciamientos de organismos extranjeros compuestos por contadores expertos que deliberan sobre asuntos de contabilidad.
- d. Las prácticas o pronunciamientos bastante reconocidos como generalmente aceptados, por representar la práctica sobresaliente, dentro de una industria particular, o la aplicación inteligente en materia de conocimiento a circunstancias específicas de pronunciamientos que son generalmente aceptados.

En ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la norma internacional de contabilidad ("NIC") correspondiente. En los casos en que no existiera un Boletín Técnico, ni una NIC, sobre un determinado tema se recomienda aplicar los principios o normas de contabilidad pertinentes de otros organismos internacionales

Es en este contexto que en mayo de 2004, el Colegio de Contadores A.G., suscribió un convenio con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Fondo Multilateral de Inversiones (FOMIN) para insertar “a Chile en el ámbito internacional, aplicando criterios uniformes en la presentación de información financiero contable, facilitando la integración comercial”. En este convenio se enmarca el denominado Plan de Convergencia de la normativa chilena hacia las Normas Internacionales de Información Financiera y hacia las Normas Internacionales de Auditoría.

De esta forma se decidió adoptar en materia de normas contables la normativa emitida por el IASB, *International Accounting Standards Board*, Normas internacionales de Información Financiera, NIIF, y además el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros emitido por el Consejo del IASC en abril de 1989, y adoptado por el IASB en abril de 2001. El plazo para que se cumpla esta adopción es hasta diciembre de 2008, por lo tanto a partir de enero de 2009, en Chile se deberá haber incorporado a la normativa chilena las normas emitidas por el IASB.

Por otra parte el marco conceptual propuesto por Chile, en el cual se contienen los fundamentos teóricos conceptuales en los que debe apoyarse la preparación y presentación de información contable financiera, señala que “define los conceptos esenciales relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos, siendo su objetivo ayudar o facilitar:

- a) la emisión y revisión de las normas y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros;
- b) la preparación de los estados financieros, la aplicación de las normas de contabilidad, así como en el tratamiento de materias que no han sido todavía objeto de una norma de contabilidad;

c) la interpretación de la información contenida en los estados financieros preparados siguiendo las normas de contabilidad;

d) la formación de una opinión, por parte de los auditores externos acerca de si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con las normas de contabilidad aprobadas y vigentes;

e) la entrega de información, a todos los interesados en la emisión de normas de contabilidad, acerca de las bases utilizadas en dicho proceso.

Sin embargo hay que tener presente que este marco conceptual no es un Boletín Técnico y por tanto no define reglas específicas de medición o presentación ni tampoco tiene poder derogatorio sobre ninguna norma de contabilidad. En el caso de discrepancia entre el Marco Conceptual y una Norma de Contabilidad, la disposición fijada en la Norma afectada prevalece sobre la contenida en el Marco Conceptual.

Este Marco Conceptual es aplicable a los estados financieros de todas las empresas reportantes, sean estas comerciales, industriales y otras, tanto en el sector público como en el privado. Una empresa reportante es una empresa para la cual existen usuarios que confían en los estados financieros como su principal fuente de información financiera sobre la empresa⁴⁸.

De esta manera, el 01 de enero de 2009 será una fecha que tendrá gran importancia para la profesión contable en Chile. Así la Superintendencia de Valores y de Seguros (SVS) en su Oficio Circular N° 368⁴⁹ del año 2006 “informa e imparte medidas sobre proceso de convergencia de Principios Contables Generalmente Aceptados en Chile a Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera”. La SVS recomienda interiorizarse a la brevedad del contenido de las normas ya emitidas, ya sea por versiones publicadas por el IASB o por el Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas (ICAC)⁵⁰. También recomienda conocer los documentos que están siendo emitidos por los organismos técnicos chilenos, ya sea el Colegio de Contadores de Chile A.G. y las respectivas normas complementarias de la SVS y por último, evaluar los efectos particulares que las nuevas normas provocarán en la formulación y presentación de sus estados financieros y en el mercado de valores⁵¹.

La SVS por medio del Oficio Circular N° 368, del año 2006, que ha impartido, lo ha hecho con el propósito que se creen las condiciones que faciliten la aplicación de las nuevas normas a partir del 1° de enero de 2009. Por ello las entidades deberán a) interiorizarse del contenido de las normas internacionales ya emitidas y en aplicación en distintos mercados; y b) conocer los documentos emitidos por el Colegio de contadores de Chile y por esa

⁴⁸ SILVA PALAVECINOS, Berta, *Fundamentos del Sistema Contable: Nuevos enfoques y actualización*, Ediciones Universitarias, Valparaíso, 2006, Segunda Edición Ampliada, p.19.

⁴⁹ Oficio Circular N° 368 del 16 de octubre de 2006, para todas las entidades inscritas en el Registro de Valores, emisoras de valores de oferta pública, con excepción de las compañías de seguros.

⁵⁰ ICAC; Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España.

⁵¹ SILVA PALACINOS, B. y GARRIDO SUAZO, C...ob. cit., p.12.

Superintendencia, en relación con la aplicación de las normas internacionales⁵². De esta manera, a partir del año 2009 y sucesivos será obligatorio preparar y presentar los estados financieros bajo la nueva normativa.

B) *Importancia de la Conversión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Contabilidad*. Los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito, ponen de presente la importancia de las normas internacionales de contabilidad y la necesidad de su adecuación al interior de cada país.

Tales normas se consideran fundamentales para transar en un mercado abierto dentro de una base homogénea y con parámetros sólidos, que le brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, a efecto de que los usuarios de la información posean elementos de juicio estructurados desde un sistema de información contable nacional configurado a partir de las normas internacionales de contabilidad.

Es por ello que para participar en esta área, los trabajos deberán concentrarse en elaborar un planteamiento que permita recoger las normas internacionales y su utilización en el nivel nacional, reconociendo mediante un modelo estructural las diferencias que deben ser asimiladas en el orden nacional de cada país.

Los miembros del IASC consideran que la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, por los diferentes países, más la pertinente revelación respecto al cumplimiento de las mismas, tendrá un efecto importante a través de los años. Mejorará la calidad de los estados financieros y se obtendrá un grado cada vez mayor de comparatividad. La credibilidad y, por consiguiente, la utilidad de los estados financieros se verá acrecentada en todo el mundo.

Además, es posible concluir que las normas de contabilidad chilenas e internacionales generalmente se encuentra armonizadas entre si, es decir, al comparar estas normas haciendo un paralelo, no tienen mayores diferencias, quizás en algunos casos en las NIC se engloba un poco más los términos, ya que tiene una perspectiva de ver en lo macro. Pero en casi todo, definen muy semejantemente ciertos conceptos que son lo más importante para el fin que persigue la contabilidad, que es dar una exacta y servible información a los usuarios, con la mayor claridad y entendimiento posible.

Citando a Denis Beresford, presidente de la FASB (*Federal Accounting Standards Board*): “La internacionalización no debe ser una búsqueda del mínimo común denominador, sino una mejora de las normas contables en el mundo entero”⁵³.

⁵² SILVA PALACINOS, B. y GARRIDO SUAZO, C...ob. cit., p.18.

⁵³ SILVA PALACINOS, B. y GARRIDO SUAZO, C...ob. cit., p.23.

CONCLUSIONES

1. La obligatoriedad de la aplicación de los Principios Contables contenidos en los Boletines Técnicos dictados por el Colegio de Contadores A.G., por medio de los cuales esta entidad regula el ejercicio de la profesión, proviene de una norma jurídica que los consagra.

De esta forma el Colegio de Contadores de Chile A.G., siendo el sucesor legal del Colegio de Contadores creado por la ley N° 13.011, es el único organismo facultado por ley para dictar normas relativas al ejercicio profesional, y en esta virtud el Boletín Técnico N° 1 y posteriores constituyen la materialización de esta disposición.

La disposición que consagra la citada facultad es el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011 la que se encuentra vigente en la actualidad.

Lo anterior se puede afirmar en razón de que el DL N° 3.621 no derogó expresamente dicha facultad, como si lo hizo con la facultad jurisdiccional que tenían los Colegios Profesionales. No hay que olvidar que éste señala expresamente las materias derogadas de las leyes orgánicas que regulaban los Colegios Profesionales.

Además, el art. 7 del referido DL señala que sólo se entienden derogadas las normas de la ley contrarias a las disposiciones del DL. Es así como las materias derogadas por el DL son de forma taxativa (ya que el DL señala expresamente qué materias que regulaban las leyes orgánicas de los Colegios Profesionales se encuentran derogadas) y fuera de ellas las demás materias reguladas por la ley se encuentran vigentes. Por su parte, la facultad contemplada en el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011 no está en contraposición con las disposiciones del DL N° 3.621.

También el DL N° 3.621 señaló que los Colegios Profesionales se convertirían en Asociaciones Gremiales y que se registrarían por sus respectivas leyes orgánicas hasta que el Presidente de la República hiciera uso de la facultad que le confería este cuerpo normativo y que consistía en dictar los DFL necesarios para regular las funciones y atribuciones de los Colegios Profesionales, dentro del plazo de seis meses de su promulgación, lo que finalmente no ocurrió (art. 6 transitorio DL N° 3.621). Es más, la misma disposición señala que mientras el Presidente de la República no hiciera uso de dicha facultad se mantendrían las exigencias o requisitos que fijaban las leyes orgánicas de los Colegios Profesionales relativas, entre otras materias, al ejercicio profesional, y en relación al Colegio de Contadores, la ley orgánica de esta entidad es la ley N° 13.011.

De esta forma las Asociaciones Gremiales, sucesoras legales de los Colegios Profesionales, se rigen por sus leyes orgánicas en la parte no derogada por el DL N° 3.621, como es lo que acontece con la facultad que contempla el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011.

Si bien es cierto que las Asociaciones Gremiales se rigen por el decreto ley N° 2.757 y, según el art. 7 de dicha normativa, establece que éstas se rigen por esta ley, su reglamento y

los estatutos que aprobaran, no hay que olvidar el art. 1 del decreto ley N° 3.621 señala expresamente la aplicación del decreto ley N° 2.757 en la medida que sus normas no se contrapongan con las disposiciones de las respectivas leyes orgánicas. Además, el DL N° 2.757, al regular a las Asociaciones Gremiales, no contempla la prohibición para que dichas instituciones puedan dictar “normas relativas a su ejercicio profesional”.

2. Cabe considerar que el decreto ley N° 3.621 tenía por finalidad establecer la libertad de afiliación y desafiliación de cualquier clase de asociación, porque de contrario, atentaba contra la libertad de trabajo y asociación, principios consagrados en nuestra Constitución Política, y que las facultades jurisdiccionales que tenían los Colegios fuesen ejercidas por los Tribunales de Justicia. Sin embargo, en relación a la facultad normativa de los Colegios Profesionales no se presenta la situación antes descrita ya que este decreto ley no derogó dicha facultad a diferencia de las facultades jurisdiccionales que tenían los Colegios que las derogó de manera expresa. Además no se concluye del espíritu con el que se dictó el DL N° 3.621 que uno de los objetivos perseguidos con la dictación de éste fuera el de privar de dicha facultad a los Colegios Profesionales.

3. Algunos podrían sostener que la disposición contenida en el art. 13 letra g) de la ley N° 13.011 es inconstitucional por que atentaría con lo dispuesto en el art. 19 N° 15 de nuestra Constitución Política que establece la libertad de asociación. Sin embargo sostenemos que la disposición antes citada no atenta con lo dispuesto en nuestra carta magna ya que el Colegio de Contadores al hacer uso de esta atribución sólo regula el ejercicio de la profesión sin obligar a quienes trabajan en la profesión de contador colegiarse en dicha entidad. Por otra parte, el Colegio goza de esta facultad por existir una norma legal que así lo autoriza y, a diferencia de lo que ocurre con otras profesiones como, por ejemplo, la de abogado que cuentan con el Código Orgánico de Tribunales que contempla disposiciones relativas a estos profesionales, sin perjuicio de las normas civiles aplicables en cuanto actúan en virtud de un mandato, tal como lo señala el art. 528 del Código Orgánico de Tribunales y los fiscales del Ministerio Público (que también son abogados) se rigen por la ley orgánica constitucional N° 19.640; la ley N° 13.011 al estar vigente, a lo menos parcialmente, equivale a la ley orgánica que regula el ejercicio de esta profesión, tal como se desprende del análisis que se hizo del decreto ley N° 3.621.

4. Establecida la vigencia de la ley N° 13.011 y, en particular, la facultad que tiene el Colegio de Contadores de Chile A.G. para dictar normas relativas al ejercicio de la profesión, hay que tener presente la existencia de ciertos Principios Contables que constituyen la base del ejercicio de dicha facultad. Esta facultad se ha concretado en la dictación de los Boletines Técnicos del Colegio entre los que se destaca el Boletín Técnico N° 1 de 1973 que enuncia y

explica los elementos constituyentes de la “Teoría Básica de la Contabilidad” en la cual se fundamentan las normas contables, al igual que el Boletín Técnico N° 56 sobre “Principios y Normas de Contabilidad” de 1997 que a señalado en su numeral 5 las fuentes y normas de contabilidad generalmente aceptados en Chile y entre éstas se destacan los “Boletines Técnicos promulgados por el Colegio de Contadores de Chile A.G.”, los cuales deben aplicarse de modo obligatorio y preferente a otras normas que se refieran a la misma materia, sin perjuicio de los 77 Boletines que esta entidad ha dictado en los últimos 35 años.

5. Por los fundamentos expuestos en los casos en que la ley se refiere al término “Principio de Contabilidad”, se debe recurrir a las normas dadas por el Colegio de Contadores A.G.

Por su parte hay que tener presente que además de la facultad que la ley N° 13.011 confiere al Colegio de Contadores, en la cual se establecen los Principios Contables, éstos son obligatorios de igual forma ya que cumplen con todos los requisitos objetivos para ser considerada como costumbre y esta última es considerada como norma jurídica.

Así el Servicio de Impuestos Internos considera al Sistema de Contabilidad como un conjunto de Principios, por lo tanto, si la contabilidad de un contribuyente no se adapta a los Principios Contables, ella se declarará no fidedigna por no encontrarse confeccionada de acuerdo a “prácticas contables adecuadas” y con ello dicho organismo aplicará las sanciones correspondientes. De esta manera la expresión “Principio Contable” puede ser considerada costumbre jurídica, sin perjuicio de lo que dispone la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas donde los Principios Contables están expresamente consagrados en ella, según se expuso en la parte relativa a “Los Principios Contables en la Legislación Chilena” de la presente memoria.

En relación a lo anterior, el Código de Comercio dice en forma expresa en su art. 4: “Las costumbres mercantiles suplen el silencio de la ley”. Luego, los Principios Contables que emanan del Colegio, sin perjuicio de la vigencia de la ley N° 13.011, de todas maneras deben aplicarse en virtud de la costumbre y tanto por ella como por mandato legal se puede concluir que el único ente facultado para establecer dichos Principios es el Colegio de Contadores por medio de sus Boletines Técnicos por la facultad que le confiere la letra g) art. 13 de la ley N° 13.011.

6. Por su parte, nuestra legislación no se refiere de modo expreso a la existencia y reconocimiento de los Principios de Contabilidad de General Aplicación, sin embargo hay ciertas disposiciones que los mencionan. Tal es el caso del art. 73 de la ley N° 18.046, art. 55 N° 3 del reglamento de dicha ley, art. 4 del DL N° 3.538 y el art. 16 del Código Tributario al referirse a “...prácticas contables adecuadas...”. De esta forma la normativa vigente aplica los Principios de Contabilidad cuando hace referencia a la existencia de ciertos principios, lo que

se conoce como consagración legal de los Principios Contables. Los Principios Contables son obligatorios atendiendo el art. 16 del Código Tributario que señala que la contabilidad debe ajustarse a ciertos Principios Contables Generalmente Aceptados, de contrario el SII al verificar que una contabilidad no se ajusta a estos Principios Contables Generalmente Aceptados, no la aceptará como un sistema contable adecuado y puede declararla como contabilidad no fidedigna y facultará al Servicio a liquidar el impuesto a la renta con los antecedentes que posea. Lo anterior se debe a que el legislador permite que la Contabilidad defina qué se debe entender por Práctica Contable Adecuada y como las disposiciones tributarias no expresan que se entiende por ésta se debe recurrir a los Principios de Contabilidad determinados por la ley N° 13.011, que permite al Colegio de Contadores dictar normas relativas al ejercicio de la profesión. De forma especial hay que tener presente el reconocimiento de la existencia de los Principios Contables en el art. 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que si bien dicho reconocimiento fue de corta data por la modificación que introdujo la ley N° 19.768, tal reconocimiento estuvo presente en una de las leyes más importantes en nuestra legislación tributaria como es la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por otra parte no se trata de un olvido del legislador que al modificar la norma omitió la consagración de los Principios Contables sino que la normativa establece reglas específicas a las que deben someterse ciertas entidades y en virtud de ello, debe aplicarse la norma legal pertinente en forma preferente a la aplicación de los Principios Contables. Así la normativa legal prevalece sobre dichos principios en virtud del principio de la primacía de la normativa legal, es decir, en caso que exista contraposición entre la norma jurídica vigente y las normas y procedimientos contables, prevalecerá la primera.

7. Establecida la obligatoriedad de los Principios Contables, éstos los encontramos en los Boletines Técnicos emanados del Colegio, como es el caso del Boletín Técnico N° 1 sobre la “Teoría Básica de la Contabilidad” del Colegio que contiene los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile y el Boletín Técnico N° 56 sobre “Principios y Normas de Contabilidad” que señalan las fuentes y normas de contabilidad generalmente aceptados en Chile, y reconocidos en forma indirecta en nuestra legislación.

8. A su vez se hizo énfasis en que dichos Principios no sólo se encuentran tratados en Boletines Técnicos del Colegio de Contadores A.G. sino que también es posible encontrarlos en diversos cuerpos normativos consagrados de modo indirecto en el Código de Comercio, Código Tributario, Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley sobre el Establecimiento de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada y la Ley sobre Sociedades Anónimas así se presente en relación con los Principios de la Entidad Contable o del Ente, el Principio del Devengo o de lo Devengado, el Principio de la Uniformidad, el Principio de la Empresa en Funcionamiento o en Marcha, el Principio del Período de Tiempo o Anualidad del Ejercicio, el Principio del

Registro o Realización, el Principio del Costo Histórico o Precio de Adquisición o Valoración al Costo, el Principio de la Dualidad Económica o de la Correlación de Ingresos y Gastos, y el Principio de la Exposición o de la no Compensación.

Al hacer un análisis comparativo de los Principios que rigen en Chile, tanto los consagrados en nuestra legislación como en los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores de Chile, con los que rigen en España se concluye que la tendencia es la uniformidad de dichos Principios por la globalización y la necesidad que exista un criterio uniforme para realizar análisis comparativos de estados financieros.

9. También es posible advertir el reconocimiento de la existencia y aplicación de los Principios Contables en diversos organismos tales como la Superintendencia de Valores y Seguros y el Servicio de Impuestos Internos.

En relación a la primera entidad, ésta ha efectuado el reconocimiento de los Principios Contables expresamente en la Norma de Carácter General N° 30 y en la Circular N° 1.501 de dicho organismo al establecer que tanto los estados financieros de una sociedad *matriz* como los de sus filiales y coligadas deben ser preparados de acuerdo a los principios y normas contables de aceptación general emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. Además, la propia Ley Orgánica de la SVS reconoce en su art. 4 que en ausencia de un principio contable nacional, el sujeto fiscalizado deberá consultar a la SVS y estar a las normas generales que ésta determine, con lo cual reconoce la existencia de Principios Contables de aplicación nacional. Esto se encuentra vinculado con lo que dispone la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas donde los Principios Contables están consagrados expresamente.

Por su parte, el Servicio de Impuestos reconoce lo anterior en diversos documentos emitidos tales como circulares y oficios. Así, a título ejemplar, el oficio N° 987 del 2001 se refiere a los principios y normas contables de general aceptación impartidas por los organismos colegiados competentes que tienen las facultades para ello y se trataría del Colegio de Contadores, que es el único organismo que en Chile goza de esta facultad (materia tratada en la parte relativa a la Jurisprudencia Administrativa del SII).

10. En relación a la justicia ordinaria constatamos el reconocimiento de los Principios Contables en un recurso de apelación interpuesto en la I. Corte de Apelaciones de Talca donde la Corte revocó la sentencia dictada por el Tribunal Tributario de la VII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que había declarado procedentes las liquidaciones realizadas por el Servicio en contra de un contribuyente. La Corte declaró en el fallo en su considerando 16° que la contabilidad tanto de las empresas que soportaron los retiros como de la receptora de la inversión, es fidedigna, pues, se ha señalado “... que se ajusta a los principios y normas contables que se aplican al respecto. Así, este Tribunal reconoce la existencia de estas normas y principios que son regulados y tratados por el Colegio de Contadores A.G,

específicamente en el Boletín Técnico N° 1 emitido por esta entidad (materia tratada en la parte relativa a la Jurisprudencia Judicial del SII).

11. Es posible verificar que el campo de aplicación de los Principios de Contabilidad de General Aceptación no sólo radica en el sector privado tales como empresas y otras entidades, sino que también es dable su aplicación en determinados organismos de carácter estatal y que se consagran en sus respectivas reglamentaciones. De esta manera la Contraloría General de la República que le corresponde, entre otras funciones, “llevar la Contabilidad General de la Nación” ha establecido en el oficio N° 60.820 del 2005 los principios aplicables al Sistema de Contabilidad General de la Nación. De esta forma aplicando el principio de la primacía de la normativa legal, en caso de existir contraposición entre la norma jurídica y las normas contables, prevalecerá la primera, por ende, los Principios Contables emanados del Colegio de Contadores se aplicarán supletoriamente en lo no regulado por este oficio.

Por su parte, el decreto N° 2.085 de la Municipalidad de Lo Prado que establece en su art. 5 que los rubros de gastos que se que se considerarán para determinar el costo del servicio de extracción domiciliaria de basura son, entre otros los gastos de capital que se determinarán de acuerdo a las “normas y principios de contabilidad aplicables en cada caso.” Esto se encuentra acorde con lo que dispone el decreto con fuerza de ley N° 1 sobre la ley orgánica de las Municipalidades que dispone en su art. 27 que la unidad encargada de la administración y finanzas tendrá entre sus atribuciones (letra B) asesorar al alcalde en la administración financiera de los bienes municipales y prescribe en el N° 4 letra B de dicho art.: “Llevar la contabilidad municipal en conformidad con las normas de la contabilidad nacional y con las instrucciones que la Contraloría General de la República imparta al respecto”.

Luego, las expresiones normas y principios de contabilidad al igual que normas de la contabilidad nacional deben interpretarse de acuerdo a las reglas del art. 21 del Código Civil, es decir, se les debe dar el sentido de los que profesan esta técnica y en este caso se trata de la interpretación y aplicación de estas normas dada por el Colegio de Contadores de Chile A.G.

12. Por su parte, el fallo de la Corte Suprema expuesto en este trabajo da testimonio del reconocimiento de los Principios Contables. El caso de Télex-Chile S.A., fundamenta este análisis en lo que respecta a las Sociedades Anónimas, señalando que la sociedad debe confeccionar sus Estados Financieros en conformidad con los Principios Contables de aceptación general. De esta forma, la Corte Suprema en su fallo ha considerado como norma jurídica el contenido del Boletín Técnico N° 1. Este Boletín fue emitido por el Colegio de Contadores en el uso de sus facultades normativas y en ese contexto la Corte Suprema reconoce a dicha institución como organismo autorizado para emitir los Principios de Contabilidad en nuestro país, lo que demostraría que los Boletines del Colegio son obligatorios no sólo para aquellos suscritos al Colegio, sino que también son vinculantes a los

profesionales no colegiados. Esto sucede porque el sistema jurídico comentado reconoce al Colegio de Contadores de Chile como la autoridad en la emisión de los aspectos teóricos de la contabilidad en nuestro país, por lo tanto, la obligación de aplicar los principios emitidos por esta institución provienen de fuentes legales y de fuentes académicas. No obstante, ante la posibilidad que exista una corriente de pensamiento que no esté de acuerdo con lo señalado en los boletines técnicos, ello sólo se mantendrá como propuesta, debido a que la ley y en su efecto la Corte Suprema, han consagrado a la actual estructura de Principios Contables como una norma jurídica.

13. Por su parte, en la actualidad, impera el ajuste de los Principios Contables vigentes en Chile a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) con el objeto de lograr uniformidad en los principios y normas de contabilidad que son utilizados por los negocios y otras organizaciones en la información financiera alrededor del mundo. Es en este contexto que en mayo de 2004, el Colegio de Contadores A.G., suscribió un convenio con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Fondo Multilateral de Inversiones (FOMIN) para insertar “a Chile en el ámbito internacional, aplicando criterios uniformes en la presentación de información financiero contable, facilitando la integración comercial”. Este convenio se enmarca el denominado Plan de Convergencia de la normativa chilena hacia las Normas Internacionales de Información Financiera y hacia las Normas Internacionales de Auditoría. De esta forma, mediante la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad por los diferentes países, y en nuestro caso Chile, más la pertinente revelación respecto al cumplimiento de las mismas, tendrá un efecto importante a través de los años. Mejorará la calidad de los estados financieros y se obtendrá un grado cada vez mayor de comparatividad. La credibilidad y, por consiguiente, la utilidad de los estados financieros se verá acrecentada en todo el mundo. Además estas Normas Internacionales serán de aplicación obligatoria en la contabilidad chilena tal como lo dispone la SVS por medio del Oficio Circular N° 368 del 2006 que ha impartido con el propósito que se creen las condiciones que faciliten la aplicación de las nuevas normas a partir del 1° de enero de 2009. De esta manera, a partir del año 2009 y sucesivos será obligatorio preparar y presentar los estados financieros bajo la nueva normativa.

BIBLIOGRAFÍA

TEXTOS

- AGUIRRE DONDERS, Cecilia, *Fundamentos de la Teoría Contable*, apunte docente Universidad de Atacama; www.industria.uda.cl, accesado: abril de 2008.
- BARROS VALENZUELA, Juan, *Curso de Contabilidad Financiera*, apunte docente Universidad de Chile; www.mazinger.sisib.uchile.cl, accesado: junio de 2008.
- CANALES LARDIEZ, Lucía, *La Información Financiera en el Mercado de Valores Chileno*, jefa división control financiero de valores de Superintendencia de Valores y Seguros; www.svs.cl, accesado: junio de 2008.
- COMPOSTO CANALES, Arnolfo, *Manual de Contabilidad para Abogados*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 1996, primera edición, reimpresión de 1998.
- GARRETA SUCH, José María, *Introducción al Derecho Contable*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994.
- INSTITUTO UNIVERSITARIO DE LA FRONTERA DE CONTADURÍA PÚBLICA DE VENEZUELA, *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*; www.monografias.cl, accesado; mayo 2008.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio, NAVARRO GALERA, Andrés y otros, *Normativa General de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, Ediciones Tecnos, Madrid, 2003.
- RIQUELME BARROS, Rodrigo, *Los Principios Contables y su Naturaleza Jurídica*; www.monografias.cl, accesado: junio 2008.
- SILVA PALAVECINOS, Berta, *Fundamentos del Sistema Contable: Nuevos enfoques y actualización*, Ediciones Universitarias, Valparaíso, 2006, segunda edición ampliada.
- SILVA PALAVECINOS, Berta y GARRIDO SUAZO, Claudio, *La Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile*, Ediciones Universitarias, Valparaíso, 2006.
- VICENT CHULIA, Francisco, *Compendio Crítico de Derecho Mercantil*, Editorial Bosch, Barcelona, 1991, tercera edición.

PERIÓDICOS, ESTATUTOS, BOLETINES TÉCNICOS, OFICIOS Y CIRCULARES:

- COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE, *Boletín Técnico N° 1*, de 1973.
- *Boletín Técnico N° 56* de 1997.
- *Estatuto Colegio de Contadores de Chile A.G.*; www.contach.cl, accesado: mayo 2008
- *Marco Conceptual en Chile*, de 18 de abril de 2006; www.contach.cl, accesado: mayo 2008.

- *Plan de Convergencia en Chile*, de septiembre de 2005; www.contach.cl, accesado: mayo 2008.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, *Oficio N° 60.820*, de 2005.
- DIARIO ESTRATEGIA, día 04 de abril de 1997.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Circular N° 08*, del 07 de febrero del 2000.
- *Circular N° 19*, del 28 de febrero del 2002.
- *Circular N° 24*, del 14 de marzo del 2002.
- *Circular N° 68*, del 07 de noviembre de 1997.
- *Oficio N° 784*, del 23 de marzo de 1998.
- *Oficio N° 987*, del 13 de marzo de 2001.
- *Oficio N° 1.956*, del 25 de junio de 1990.
- SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS, *Norma de Carácter General N° 30*, de 1989.
- *Oficio Circular N° 239*, del 29 de septiembre 1982.
- *Oficio Circular N° 368*, del 16 de octubre de 2006.
- *Oficio Circular N° 1.501*, del 04 de octubre de 2000.

CÓDIGOS, LEYES Y DECRETOS:

- CÓDIGO CIVIL.
- CÓDIGO DE COMERCIO.
- CÓDIGO DE COMERCIO ESPAÑOL, de 1885.
- CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL.
- CÓDIGO TRIBUTARIO.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA.
- DECRETO N° 15, Ministerio de Obras Públicas, del 17 de enero de 1992.
- DECRETO N° 75, Ministerio de Obras Públicas, del 01 de diciembre de 2004.
- DECRETO N° 587, Reglamento de Sociedades Anónimas, de 1982.
- DECRETO N° 15.141, Reglamento de la ley N° 13.011, de 1958.
- DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 1, Ley Orgánica de las Municipalidades, de 2006.
- DECRETO LEY N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta de 1974.
- DECRETO LEY N° 2.421, Ley orgánica de la Contraloría General de la República, de 1964.
- DECRETO LEY N° 2.757 sobre Asociaciones Gremiales, de 1979.
- DECRETO LEY N° 3.538, Ley orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros, de 1980.
- DECRETO LEY N° 3.621 que fijó normas sobre Colegios Profesionales, de 1981.

- LEY N° 13.011, que crea la Institución con Personalidad Jurídica de Derecho Público denominada Colegio de Contadores, de 1958.
- LEY N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, de 1981.
- LEY N° 18.175, ley de Quiebras de 1982 (incorporada en el capítulo IV del Código de Comercio).
- LEY N° 19.738, sobre Normas para Combatir la Evasión Tributaria, del 2001.
- LEY N° 19.857, que autoriza el establecimiento de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, del 2003.
- LEY N° 19.879, sobre Aplicación de Normas sobre Endeudamiento Excesivo a Financiamientos de Proyectos y otras Materias Tributarias, del 2003.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA, *Plan General de Contabilidad*, Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007.