

**PARADIGMAS CONTABLES Y ETAPAS EN LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN  
ARGENTINA**

Autor:

Cristián E. Miazzo

Profesor Adjunto Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Río Cuarto.  
Ituzaingó 935. C.P. 5800. Río Cuarto. Provincia de Córdoba. Argentina.

Area temática:

A) Información Financiera y Normalización Contable.

Palabras clave:

Paradigmas contables – normalización contable – normativa profesional argentina –  
sociedades cotizantes -

## **Paradigmas Contables y Etapas en la Normalización Contable en Argentina**

### **Resumen**

En este trabajo se presenta un recorrido diacrónico sobre el proceso de regulación contable desarrollado en Argentina comparativamente con lo acontecido en Estados Unidos; se describen los principales pronunciamientos contables profesionales en Argentina característicos de cada etapa de la normalización, así como las regulaciones contables legales de cumplimiento por las sociedades cotizantes.

El análisis se sustenta en una descripción de las características fundamentales de los paradigmas y subprogramas en presencia en la evolución del pensamiento contable y en el desarrollo de la normalización contable presentadas por Tua Pereda (1983; 1991; 2004).

### **1. Introducción.**

La formulación de la política contable está condicionada por el cuerpo de teoría contable, por factores políticos, el ambiente económico, los organismos que agrupan a la profesión, los usuarios de la información; es un proceso carente de neutralidad y que implica una negociación entre intereses muchas veces contrapuestos.

A partir de los años setenta del siglo pasado la doctrina viene realizando importantes estudios sobre la evolución del pensamiento contable y su influencia en los procesos de normalización acontecidos, así como del desarrollo de nuevas teorías que se constituyan en fundamento de los procesos regulatorios.

Este trabajo se centra en la evolución del pensamiento contable y su influencia en la elaboración de normas contables, presentando un recorrido diacrónico sobre el proceso de regulación contable desarrollado en Argentina comparativamente con lo acontecido en Estados Unidos -EEUU-<sup>1</sup>; se describen los principales pronunciamientos contables profesionales en Argentina característicos de cada etapa de la normalización, así como las regulaciones contables legales de cumplimiento por las sociedades cotizantes.

---

<sup>1</sup> Se ha seleccionado como ámbito geográfico guía de la revisión a Estados Unidos por la manifiesta incidencia en la profesión contable internacional.

El análisis se sustenta en una descripción de las características fundamentales de los paradigmas y subprogramas en presencia en la evolución del pensamiento contable y en el desarrollo de la normalización contable presentadas por Tua Pereda (1983; 1991, 2004).

El trabajo se estructura de la siguiente manera: después de esta introducción, en el apartado dos se presentan los paradigmas contables, en el apartado tres se detallan los pronunciamientos contables de los paradigmas clásicos y en el cuarto apartado los relativos a los paradigmas relacionados con la utilidad de la información para la toma de decisiones. Por último, en el apartado cinco se presentan las conclusiones.

## **2. Paradigmas Contables**

Desde hace ya varias décadas los más destacados doctrinarios contables vienen acuñando diferentes posturas epistemológicas en un intento de explicación diacrónica de su campo de conocimiento. “La moderna socio epistemología aporta criterios interesantes para agrupar las tendencias concurrentes en una disciplina y la manera en que ha evolucionado el pensamiento en torno a ella” (Tua Pereda, 2004, p. 1).

Como sostiene Montesinos (1994, citado por Lara Dorado, 1991):

El estudio del desarrollo científico de la contabilidad no puede enfocarse como si se tratara de una realidad estructural o sincrónica, porque en este caso el desarrollo no existiría, por el contrario, y así se entiende por parte de la metodología considerada, el desarrollo de las ciencias, en nuestro caso de la ciencia contable, constituye un proceso diacrónico y dialéctico. (p. 236)

En este sentido se destacan los múltiples paradigmas de Belkaoui (1981), las tradiciones de investigación de Mattessich (1993), las matrices disciplinares de Wells (Wells, 1976), los programas de investigación de Cañibano (1974), las escuelas y enfoques de Tua Pereda (2004), las corrientes doctrinales de Montesinos Julve (1978), entre otros.

Actualmente, hay consenso en un enfoque paradigmático a los fines de interpretar epistémicamente la evolución de la disciplina contable. En 1981, Belkaoui realizó una formulación rigurosa de los paradigmas en presencia en nuestra disciplina, fundamentando su trabajo en el Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance que publicó en 1977 la American Accounting Association-AAA-.

Años después Tua Pereda<sup>2</sup> (1991), efectuó una reformulación de los paradigmas identificados por Belkaoui (1981):

#### Paradigmas clásicos

- paradigma antropológico-inductivo
- el paradigma del beneficio verdadero

#### Paradigmas relacionados con la utilidad en la decisión

- paradigma de la utilidad de la decisión-modelo de decisión
- paradigma de utilidad en la decisión - decisor – comportamiento agregado de mercado
- paradigma de utilidad en la decisión – decisor – usuario individual
- paradigma de la economía de la decisión
- paradigma neopositivismo inductivo
- paradigma de la teoría positivista de la contabilidad
- paradigma formalizador

A partir de los años treinta y setenta se manifestaron los paradigmas clásicos y los relacionados con la utilidad en la decisión, respectivamente, como consecuencia de los diferentes sucesos históricos de esas décadas.

### **3. Paradigmas Clásicos**

Estos paradigmas se desarrollaron como resultado de los procesos políticos, sociales y económicos de principios del siglo XX; la expansión de las sociedades anónimas con propiedad atomizada, así como los fenómenos hiperinflacionarios posteriores a la primera guerra mundial y la depresión de los treinta originada en el crac de la bolsa de Nueva York del veintinueve, presionaron a importantes cambios en la profesión contable. “Sin embargo, estos acontecimientos de los años 1930 fueron indicativos de un deseo de mejorar la práctica de la contabilidad y no la teoría de la contabilidad como tal” (Hendriksen, 1970, p. 67).

Los paradigmas clásicos, como sostienen Cañibano y Gonzalo Angulo (1996):

tienen un alto componente normativo a priori, esto es, se sirven de razonamientos, ya sea inductivos o deductivos, para llegar a normas de valoración que deben ser seguidas en la captación, medida y presentación de la realidad económica, llegando

---

<sup>2</sup> Tua Pereda concibe que los investigadores contables pueden adscribirse a diferentes enfoques de manera alternativa e incluso simultáneamente, estos enfoques son considerados en este escrito bajo la concepción paradigmática, aunque se ha decidido utilizar indistintamente estas acepciones del mismo fenómeno.

a proposiciones objetivas, esto es, cuya validez no depende del sujeto que vaya a utilizar la información contable. (p. 32)

### Paradigma Antropológico-Inductivo

En el marco del paradigma antropológico-inductivo se centran esfuerzos por una axiomatización de la disciplina a partir de las prácticas más habituales, se apunta a inducir de ellas principios sobre los que se sustenta la teoría contable.

Durante la vigencia de este paradigma se ha desarrollado una etapa del proceso de normalización contable denominada por Tua Pereda de búsqueda o aceptación generalizada, “cuya característica esencial es que el respaldo de una determinada norma radica en el hecho de ser comúnmente practicada” (1991, p. 79). Hay un importante interés por la sistematización e institucionalización de las prácticas más generalizadas, que se plasma en los principios de contabilidad generalmente aceptados, y en la adopción del costo como método de valoración.

Pina Martínez (1991) asevera que esta etapa en la regulación contable abarca en Estados Unidos -EEUU- desde 1933 a 1959, sin embargo, sus bases se sentaron en 1930 cuando el American Institute of Accountants -AIA- crea un comité, a pedido de la Bolsa de Valores de Nueva York, con el objetivo de estudiar procedimientos de contabilidad y realizar declaraciones al respecto con influencia en la profesión. Este comité elaboró un documento acerca de procedimientos contables uniformes de aceptación generalizada a ser aplicados por las empresas para su admisión a cotización, recomendaciones que fueron adoptadas por la Bolsa. En el mismo sentido, también se comienza a exigir a las empresas cotizantes balances certificados por contador.

Durante este período en EEUU se sancionan las dos primeras leyes federales para regular el mercado de valores, la Ley de Valores de 1933 y la Ley de Bolsas de Valores de 1934 y se crea la Comisión de Valores y Bolsa que velará por el establecimiento de declaraciones normalizadoras para la presentación de estados e informes financieros, teniendo amplias facultades para prescribir reglas contables, entre otras funciones.

En este sentido, en 1938 la Comisión de Valores y Bolsa a través de una de sus disposiciones, estableció que los estados financieros debían elaborarse en base a principios de contabilidad que tengan apoyo autorizado o de acuerdo con reglas de la Comisión o de contadores, el apoyo autorizado implicó la transferencia a la profesión de la iniciativa para la emisión de normas contables a través del AIA.

De esta manera, la obligatoriedad de publicación de estados contables anuales auditados para las sociedades cotizantes, así como su elaboración en base a principios de contabilidad significaron la institucionalización de la aceptación generalizada como mecanismo de

regulación contable. Como afirma Tua Pereda (1983) “esta etapa es testigo de la cristalización incipiente de los principios de contabilidad generalmente aceptados, especialmente a través de la tarea del Public Accountant” (p. 69).

En Argentina coexisten normas contables legales y profesionales, las primeras -dada la organización federal del país- son dictadas por los gobiernos nacional y provinciales y por los organismos de contralor, las segundas por las organizaciones de profesionales.

La etapa de aceptación generalizada de las normas contables tiene su manifestación a nivel profesional a partir de 1949 y se extiende hasta 1973. Durante este período y hasta 1969 las normas contables profesionales se acordaban de hecho en la Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas organizadas por los Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, sin que estas organizaciones profesionales tuviesen atribuciones conferidas legalmente para el dictado de las mismas; a partir de 1969 la Asamblea incorpora como normas contables además de las aprobadas en sus reuniones a las surgidas de dictámenes del Instituto Técnico de Contadores Públicos<sup>3</sup> -ITCP-, mecanismo de emisión de normas que se mantiene hasta 1973.

En la 7º Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, realizada en Avellaneda en 1969, se sancionaron los “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros”, con el objetivo de dotar a los profesionales de un cuerpo completo de reglas contables, los que estuvieron vigentes hasta 1973 con algunas modificaciones.

Estos principios se constituyeron en la expresión del paradigma antropológico inductivo en Argentina, en este sentido, la doctrina en ese momento afirmaba que “los principios de contabilidad generalmente aceptados comprenden el consenso, en un momento dado, ...” (Basile, 1977, p. 16), surgidos de un proceso de sistematización de convencionalismos técnicos.

En la misma línea Fowler Newton (2011) afirmó:

Las Normas Contables propuestas por la Séptima Asamblea no se derivaron razonadamente de los objetivos de la contabilidad y de los requisitos de la información que deberían contener los estados financieros. Más bien, recogieron las prácticas

---

<sup>3</sup> En 1969, con la necesidad de mejora en las normas contables la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas decide la creación del Instituto Técnico de Contadores Públicos -ITCP- con el objetivo de la emisión de dictámenes que se constituyan en fuentes de normas de carácter obligatorio y recomendaciones sobre reglas no obligatorias para los profesionales a consideración de la Federación.

vigentes al momento de su elaboración. Esto es, se utilizó un proceso inductivo en lugar de deductivo... (p. 594)

Ahora bien, estos principios son el resultado de una concatenación de eventos que se inician en 1949 cuando en la primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas se encomienda a un comité especial la confección de una serie de normas mínimas para la preparación de Balances. Años después, en 1957 en la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Chile la delegación de Argentina presenta, como producto de los estudios realizados por el comité mencionado precedentemente, la tesis "Normas mínimas para la confección de Estados Contables"; además, en esta conferencia se constituye una subcomisión permanente de normas de contabilidad coordinada por Argentina para profundizar el análisis de principios generalmente aceptados a nivel internacional.

En el marco de lo encomendado a esta subcomisión, Argentina elabora una encuesta que se remite a profesionales de diferentes países americanos, como consecuencia del relevamiento se confecciona un despacho denominado "Principios y Normas mínimas técnico-contables para la preparación de estados financieros con indicaciones acerca de la forma, contenido y dictámenes que respecto a ellos emitan profesionales independientes": Este documento se presenta en 1962 en la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Nueva York, a los fines de la adopción de estos principios por los países integrantes de la Conferencia, se sugiere la discusión de los mismos a través de sus organismos técnicos.

En la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Mar del Plata en 1965 se aprueban a nivel interamericano el trabajo presentado por Argentina "Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros" que luego se aprobarán en Argentina en la 7º Asamblea.

En los años posteriores a la aprobación de los principios, comenzó un proceso de análisis y reformulación a nivel interamericano que condujo, en la X Conferencia Interamericana de Contabilidad en 1972, a solicitar a Argentina la revisión de toda la teoría contable.

Concomitantemente, durante esta etapa se sancionaron diferentes normas contables legales, en 1954 se dicta el Decreto 9795 "Fórmula de Balance y Cuadro de Pérdidas y Ganancias para las Sociedades Anónimas Argentinas", que contenía reglas de exposición, pero no se requería "la utilización de un determinado régimen contable, ni normas de valuación especiales" (Biondi, 1974, p. 402).

En 1963 se modifica el Código de Comercio obligando a los comerciantes a preparar balances y estados de resultados anuales confeccionados de manera tal que suministren información veraz y basada en la aplicación de procedimientos contables uniformes.

En 1972 se sancionó la Ley 19550 de Sociedades Comerciales que determina la información mínima que debe ser incluida en los estados contables de las sociedades por acciones y de responsabilidad limitada con más de veinte socios, un aspecto interesante desde el punto de vista técnico fue su referencia al principio de contabilidad de significatividad.

Durante este período el Banco Central de la República Argentina ejercía la superintendencia sobre todas las bolsas de comercio del país, atribución conferida por el Decreto Ley 15353 de 1946 y su reglamentación, el estado delegó en el Banco Central la defensa de los intereses de los inversores.

En 1968 por Ley 17811 se crea la Comisión Nacional de Valores -CNV-, un ente autárquico dependiente del Ministerio de Economía de la Nación, con amplias funciones sobre la oferta pública de títulos valores. Si bien en el capítulo IV artículo 30 se previó que las bolsas de comercio debían “dictar las normas y medidas necesarias para asegurar la veracidad de los balances y demás documentos que deban presentar o publicar las sociedades cuyos títulos valores tienen cotización autorizada”, estas instituciones delegaron esta función en la Comisión.

En este sentido, por acuerdo 2629 de la CNV, las sociedades cotizantes debían presentar estados contables de acuerdo a la Ley 19550 y a la resolución vigente respectiva de la Inspección General de Personas Jurídicas de la Capital Federal, excepto entidades financieras y de seguros que debían presentar su información ajustada a los requerimientos de sus organismos de control.

En estos años, en las etapas previas a la sanción de las resoluciones de la Inspección General de Personas Jurídicas, los proyectos eran consultados al Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y al ITCP.

Por último, en 1972 se sancionó la Ley 19742 “Ley de Revalúo Contable” estableciendo un ajuste parcial por inflación y normas de valuación de algunos activos; normativa que establecía su obligatoriedad de aplicación a las entidades sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores. De esta manera, para las sociedades cotizantes “gran parte de la información requerida por la Bolsa es repetitiva de lo que debería figurar en los estados contables preparados de acuerdo con la ley y los PCGA” (Fortini & Fowler Newton, 1978, p. 148).

Durante esta etapa, en Argentina se inicia un incipiente proceso de regulación contable profesional de facto puesto que el estado no les ha conferido aún esa potestad a las organizaciones profesionales; concomitantemente la regulación gubernamental no siempre contó con los fundamentos técnicos adecuados ni el asesoramiento de la profesión, cubriendo



“aspectos de detalle que no deberían figurar en una ley” (Fowler Newton, 2007, p. 748), además se observan superposiciones jurisdiccionales de los organismos de control.

### Paradigma del Beneficio Verdadero

El paradigma del beneficio verdadero se caracteriza por la búsqueda de una axiomatización de la contabilidad a través del método deductivo, la AAA lo denominó en su informe Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (1977) enfoque normativo-deductivo; las reglas contables se deducen lógicamente a partir de postulados, axiomas y premisas.

La búsqueda de un concepto ideal y único de beneficio como eje de todo el proceso contable, con una visión basada en principios económicos, es otra de sus peculiaridades distintivas. Por último se enfatiza, como sostiene Tua Pereda (1991), en “la utilización del concepto de verdad, por encima del de utilidad, con lo que se produce la búsqueda de una verdad contable única, es decir, de la mejor medición y representación posible de la situación patrimonial y del beneficio, independientemente de quien recibe la información, sin apenas considerar, por tanto, la posible incidencia en los sistemas contables de un conjunto dispar de objetivos, originados por la existencia de diferentes tipos de usuarios” (p. 81).

En el marco de este paradigma, se desarrolla una etapa del proceso de regulación contable denominada por Tua Pereda (1983) subprograma lógico, que se extiende en EEUU entre 1959 a 1973 (Pina Martínez, 1991, p. 89).

A partir de 1959 el nuevo American Institute of Certified Public Accountants -AICPA-, a través de la Junta sobre Principios de Contabilidad y la División de Investigación sobre Contabilidad, comienza a realizar estudios que se constituyen en el fundamento necesario para instituir postulados básicos, establecer principios generales y reglas específicas, de manera de dotar de base científica a la disciplina utilizando el método deductivo.

En 1961 y 1963 se publican las investigaciones más representativas de esta nueva perspectiva, el estudio N°1 “Los Postulados Básicos de la Contabilidad” de Maurice Moonitz y el estudio N.º 3 “Juego Provisional de Principios Generales de Contabilidad para Empresas Mercantiles” de Robert Sprouse y Maurice Moonitz. Con estas publicaciones “se consagra, desde la propia regulación contable, el esquema deductivo postulados-principios-reglas, que trata de inferir, partiendo de un conjunto de asunciones básicas, las normas contables que producen información correcta y válida” (Tua Pereda, 1991, p. 83).

Puesto que estos estudios no representaban las prácticas generalmente aceptadas, “especialmente por el abandono del costo histórico como atributo de la información” (García, 1985, p. 103), se desataron polémicas en el Instituto que se tradujeron en un cierto rechazo a estas investigaciones. Ante esta situación, en 1965 se publicó una investigación llamada

“Inventario de los Principios Generales de Contabilidad Generalmente Aceptados para Empresas Mercantiles”, adecuada al pensamiento aún prevaleciente sobre normalización contable.

En contraposición a la visión todavía hegemónica de la profesión contable, en el ámbito académico se estaban comenzando a sentar las bases de la utilidad de la información contable para la toma de decisiones. En este sentido, en (1966) la AAA publicó A Statement of Basic Accounting Theory -ASOBAT-, reorientando “la atención sobre las virtudes inherentes a los modelos de valoración de activos y al enfoque basado en la “utilidad en la toma de decisiones” de los estados financieros” (Zeff, 1999, p. 160). En el documento se redefinió a la Contabilidad como “el proceso de identificar, medir y comunicar información financiera que permita juicios y decisiones informados a sus usuarios” (American Accounting Association 1966:1).

En el estudio se presentan además los requisitos básicos de la información contable y variadas opiniones sobre diferentes cuestiones, también se aconseja la presentación de información a tanto a costo histórico como a valores presentes, el Comité recomienda “que se ofrezcan ambos tipos de información en Informes multicolumna, en los que aparezca simultáneamente una y otra información” (American Accounting Association 1966:30).

En el marco de este paradigma se “puso a punto el esquema lógico deductivo postulados-principios-reglas, que tuvo una decisiva incidencia en el pensamiento contable y en la regulación de nuestra disciplina. Los planteamientos posteriores han tomado como punto de partida este esquema, a la vez que también ha sido usado por los organismos reguladores para la construcción de sus declaraciones de principios” (Tua Pereda, 1991, p. 18).

En Argentina el subprograma lógico se desarrolló desde 1973 hasta 1997. En esta etapa el estado, con la sanción de la ley 20.488 de 1973, faculta a los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas<sup>4</sup> a emitir normas de auditoría, además la emisión de normas contables profesionales pasa a su esfera de actuación. A tal fin los consejos profesionales constituyeron la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas -FACPCE- para encarar esta nueva tarea en conjunto, a través del Centro de Estudios Científicos y Técnicos -CECyT-, de manera tal que las normas contables elaboradas por la Federación fuesen luego adoptadas por cada uno de los consejos con la denominación de Resoluciones Técnicas -RT-; esta situación generó disparidad de normas en los diferentes distritos.

---

<sup>4</sup> Los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas se sitúan en cada provincia y en la Capital Federal.

Una serie de acontecimientos y estudios se suceden a partir de 1974 para dar lugar en 1992 a la aprobación de la normativa contable profesional RT N.º 10 “Normas Contables Profesionales” que se constituye en el reflejo del paradigma del beneficio verdadero.

En la XI Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Puerto Rico en 1974 se resuelve la revisión de los principios de contabilidad generalmente aceptados a partir de una redefinición del concepto de contabilidad, utilizando para este estudio una adecuada metodología científica, encomendando a la comitiva argentina la elaboración de una propuesta.

La Conferencia aconsejó como parte del análisis una conceptualización de la contabilidad y los estados contables, la enunciación de sus objetivos, la determinación de las cualidades de la información, todos como sustento de un cuerpo normativo. Además, se expresó que:

“concluida dicha investigación, podría dejar de ser válida la expresión “principios y norma técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros”. Podrían aparecer, bajo su nuevo significado, otras expresiones más apropiadas, como ser, “normas”, “reglas”, “criterios”, etc. y se podría eliminar el aditamento de “generalmente aceptados”, por cuanto su validez no estaría dada por el consenso que logre, sino por lo adecuado de su generación” (XI Conferencia Interamericana de Contabilidad, 1974, p. 3).

En 1980 se publica “Replanteo de la Técnica Contable” con el auspicio de la FACPCE, esta obra es el resultado de estudios realizados con el ánimo de dotar de una estructura lógica a la disciplina contable. En el prólogo de la obra el director del CECyT manifestó que “el propósito perseguido es formular un verdadero y serio replanteo del funcionamiento de la técnica contable, para encontrarle una estructura básica lógica...” (Fortini et al., 1980, p. 1).

En esta investigación se realizó un trabajo interdisciplinario sustentado en una metodología científica, respondiendo a las sugerencias emanadas de la Conferencia se enunciaron las características que debe reunir la información contable, el concepto de ganancia adoptado y los criterios o reglas a utilizar; se postuló un acercamiento de la contabilidad a las conceptualizaciones y pautas que brinda la economía para la medición del patrimonio y determinación de los resultados.

Este estudio significó la adopción del subprograma lógico en Argentina, puesto que se “busca el sustento de la Contabilidad en la teoría económica en general, y en las normas en que se basa el cálculo del beneficio en particular” (Tua Pereda, 1991, p. 15), se recurre a la deducción y las reglas apuntan a la determinación de un beneficio único.

Si bien en la RT N.º 10 (1992) se mencionan los usuarios de la información contable y se enuncia a la relevancia como uno de sus requisitos, no se plantean las necesidades informativas que aquellos poseen y en la adopción del concepto de contabilidad que se presenta no hay referencia a la utilidad para la toma de decisiones tal como lo expresa García (1985):

Si tomamos en consideración lo que significa tomar en cuenta al usuario, desde el punto de vista del enfoque “la utilidad de la información para la toma de decisiones” en la literatura contable que hemos citado, podríamos decir, en base a los antecedentes expuestos, que no ha habido tal preocupación en nuestra literatura. (p. 123).

La investigación mencionada se constituyó en antecedente de los Informes de la Federación N.º 6 “Replanteo de la técnica contable: Su estructura básica; su acercamiento a la economía” y en 1991 del N.º 13 “Normas Contables Profesionales, Proyecto de Norma Técnica”. Después de cinco años de discusiones sobre versiones revisadas de este último informe, en junio de 1992 se aprueba la RT N.º 10 que significó la incorporación integral del modelo de valuación a valores corrientes.

Un aspecto distintivo de la resolución, que es el correlato del paradigma en el que se enmarca esta normativa, lo constituyó la enunciación como una de las cinco familias de requisitos generales de la información contable, a la necesidad de que la información que se proporciona debe ser verdadera; “el imperativo la información debe ser verdadera desconoce la naturaleza de la contabilidad, que sólo puede lograr aproximaciones a la realidad” (Fowler Newton, 1992, p. 166).

Con relación a las normas contables legales en Argentina, en 1980 por Ley 22169 se le confiere en forma exclusiva y excluyente a la CNV el control de las sociedades por acciones que hagan oferta pública de sus títulos valores, otorgándole además competencia para establecer normas respecto a contabilización, valuación, inversiones, confecciones de balances y memorias, entre otras.

A partir de este período, las normas contables de la CNV se han sustentado en propuestas del ITCP y resoluciones del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, en años posteriores se fundamentaron en las RT de la FACPCE con ciertas restricciones y ampliaciones;

este hecho no es fortuito, sino que responde a una política de la CNV, públicamente expresada por ETCHEBARNE (presidente de la CNV) en su ya referido discurso del

7 de agosto de 1980, donde expuso que si bien ese organismo tiene facultades para imponer las normas contables a ser seguidas por las empresas cotizantes, para imponerlas debe necesariamente tener en cuenta la labor científica de la profesión. (Fowler Newton, 1982, p. 334).

En el marco del subprograma lógico, en Argentina los consejos profesionales con jurisdicción provincial fueron dotados por el estado de potestad para la emisión de normas contables, cuestión que generó en palabras de Fowler Newton (1982) “un fenómeno que podría denominarse federalismo contable” (p. 272). Concomitantemente el estado y los organismos de control continuaron emitiendo normas contables legales conteniendo reglas específicas que no deberían presentarse en una ley y muchas veces sin los adecuados sustentos técnicos. Así la normalización contable en estos años se caracteriza por una ausencia de armonización entre las reglas contables legales y las profesionales.

#### **4. Paradigmas Relacionados con la Utilidad de la Información para la Toma de Decisiones**

En el marco del proceso de globalización aparecen los paradigmas relacionados con la utilidad en la decisión, se abandona la búsqueda de una verdad única por una verdad para múltiples usuarios en sus procesos de toma de decisiones, fundamentando la axiomatización de la teoría contable en función de la utilidad para la toma de decisiones de la información contable y como sostiene Tua Pereda (1991) “el criterio de utilidad para el usuario constituye el punto de partida para la determinación de las reglas contables” (p. 59).

Se reconoce a George Staubus como el primer exponente del enfoque de la utilidad, cuando en su libro de 1961 “comenzó escribiendo que:

la contabilidad puede contribuir a la eficiencia con la que los medios escasos se convierten en fines deseados. . . al proporcionar información que ayude a los poseedores de capital a seleccionar las unidades económicas que pueden utilizar ese capital con mayor eficacia y evitar las empresas que no pueden utilizarlo eficazmente, la contabilidad puede contribuir aún más a la satisfacción de las necesidades humanas. (pág.1)

Por lo tanto, declaro el objetivo genérico de la utilidad de la decisión: “El propósito de la contabilidad es proporcionar información que será de ayuda en la toma de decisiones económicas “. (Staubus, 1961, pág. 11) En (Zeff, 2013, p. 277)

Años después, Staubus (1986) sostuvo que “ha disminuido el interés por la medición de la riqueza y de la renta, surgiendo en lugar la preocupación por los usuarios y objetivos de la información financiera” (p. 117). La adopción de esta nueva concepción ha generado

importantes cambios referidos a los usuarios de la información financiera, objetivos de la misma, sus requisitos y cualidades, el auge en la investigación empírica en la disciplina, entre los más significativos.

Otra característica distintiva del paradigma de la utilidad que se manifestó en la normalización contable es la construcción de marcos conceptuales que operan como guías en todo el proceso de regulación contable; como sostienen Cañibano y Gonzalo Angulo (1996) “el marco conceptual es un producto de y para la regulación contable, que surge como una necesidad para alimentar la misma, y al propio tiempo, como una justificación de su propio quehacer, como una especie de meta-regulación, que procede de quienes se encuentran legitimados para emitir normas contables” (p. 33).

En razón de esta nueva concepción de la contabilidad, en un intento de satisfacer de la mejor manera las necesidades informativas de los diferentes usuarios Tua Pereda (1991) sostiene que coexisten un conjunto de enfoques con un denominador común, la utilidad de la información contable para la toma de decisiones como el enfoque de los modelos de decisión, la versión comportamiento agregado de mercado, el modelo del usuario individual, el enfoque de la economía de la decisión, la teoría positivista de la contabilidad, el programa formalizador, entre otros.

Esta etapa de la normalización contable denominada por Tua Pereda subprograma teleológico comienza en EEUU, según Pina Martínez (1991), en 1973 con la sustitución de la Junta sobre Principios de Contabilidad por el Financial Accounting Standards Board -FASB- por recomendación del Comité Wheat<sup>5</sup> y continua hasta la actualidad.

En ese mismo año se publica el Informe Trueblood “Objetives of Financial Statements” que significó la adopción del enfoque teleológico en el proceso de emisión de normas, se abandona la búsqueda de principios generalmente aceptados para propiciar la declaración de los objetivos de la información financiera en función de los intereses de diferentes usuarios y sus procesos de toma de decisiones.

En el informe se define globalmente que el objetivo fundamental de la disciplina es suministrar a los usuarios de los estados financieros información útil en la toma de decisiones económicas, denominado el usefulness criterion como finalidad básica de la información financiera, abandonado el enfoque anterior de rendición de cuentas o stewardship reporting.

---

<sup>5</sup> En 1971 el AICPA crea dos comités especiales, el Comité Wheat encargado de recomendar mejoras en el proceso de emisión de normas contables y el Comité Trueblood con el objetivo de proponer los objetivos de los estados financieros para una mejora de la información financiera.

Además, el Comité consideró “que los objetivos de los estados financieros no pueden alcanzarse mediante la utilización de un único conjunto de criterios de valoración” (American Institute of Certified Public Accountants 1973:41), sino que debe recurrirse a una amplia variedad de ellos como costo histórico, valores de salida, costos de reposición y valor actual neto. El Informe Trueblood sentó las bases para el desarrollo del Marco Conceptual del FASB, tarea que el organismo acometió en su mismo año de creación.

A partir de 1974, el FASB comienza a desarrollar borradores relativos a diferentes aristas del proyecto de Marco Conceptual que son sometidas a discusiones y se cristalizan a partir de 1978 con la Declaración de Conceptos -SFAC- N°1 “Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise”, en 1980 la Declaración de Conceptos -SFAC- N°2 “Qualitative characteristics of accounting information” y la Declaración de Conceptos -SFAC- N°3 “Elements of Financial Statements of Business Enterprise”, en 1984 la Declaración de Conceptos -SFAC- N°5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprise”. Las declaraciones del FASB se constituyeron en “la máxima contribución realizada hasta el momento, en el orden mundial, como estructura conceptual para la elaboración de normas contables” (García, 1985, p. 113).

Paralelamente a nivel internacional se fueron sucediendo una concatenación de eventos que perseguían la búsqueda de estándares globales para la elaboración de información financiera; así, en 1973 se crea el International Accounting Standards Committee -IASC, mediante un acuerdo de los organismos profesionales de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Japón, los Países Bajos, el Reino Unido e Irlanda. El Comité nace con el objetivo de lograr la armonización de las normas contables a nivel mundial mediante la emisión de International Accounting Standards o Normas Internacionales de Contabilidad -NICs-.

Años después, en 1982 el IASC y la International Federation of Accountants -IFAC- celebran un acuerdo de compromisos recíprocos por el cual todos los miembros del IFAC también, lo serían del IASC, de esta manera todos los organismos profesionales de todos los países integran el IASC.

En 1989 el IASC aprueba y publica su Marco Conceptual con el propósito de ayudar a la institución en el desarrollo de futuras normativas, así como en la revisión de las ya existentes y para promover la armonización contable internacional.

En 1995 se firma un acuerdo de especial significación en el proceso de armonización contable internacional, la International Organization of Securities Commissions -IOSCO- y el IASC coinciden en la necesidad de que el Comité elabore un conjunto de estándares

internacionales que atiendan a las dificultades generadas por la diversidad de alternativas que contemplaban las normas del IASC.

A partir de 2000, a los fines de modificar su estructura el IASC cambia su denominación por International Accounting Standards Board -IASB- y comienza a operar bajo la directiva del International Accounting Standards Committee Foundation -IASCF-. En 2001 el IASB asume el compromiso por la emisión de las International Financial Reporting Standards -NIIF- y la revisión de las NICs emitidas por el IASB, en ese mismo año adopta el Marco Conceptual realizado por el IASC.

En Argentina el subprograma teleológico se desarrolla a partir de 1997 cuando la FACPCE comienza un proceso de convergencia con las NICs; en este sentido, en 1998 la Federación inicia la elaboración de los Proyectos de RT N°5 “Marco conceptual de las normas contables profesionales”, y RT N°6 “Normas Contables Profesionales” con la activa participación de la Comisión Nacional de Valores.

Como resultado del trabajo, en 2000 se aprobaron las Resoluciones Técnicas -RT- N°16 “Marco conceptual de las normas contables profesionales”, RT N°17 “Normas contables profesionales: cuestiones de aplicación general”, RT N°18 “Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular” y RT N.º 19 “Modificación a las Resoluciones Técnicas 4, 5, 6, 8, 9, 11 y 14”; todas ellas con vigencia a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2002, lo que significó la consecuente derogación de la RT N.º 10.

En el marco del mismo proceso, en 2002 la FACPCE emitió dos nuevas Resoluciones: RT N°20: “Instrumentos derivados y operaciones de cobertura”, y RT N°21: “Valor patrimonial proporcional. Consolidación de estados contables. Información a exponer sobre partes relacionadas”.

El marco conceptual desarrollado en la RT N.º 16 significó la adopción del paradigma de la utilidad de la información contable para la toma de decisiones y del subprograma teleológico. La normativa establece como primer requisito básico para que los estados contables cumplan con su objetivo a la pertinencia, “en tal sentido, la información es pertinente, cuando es “útil”, es decir, cuando sirve para confirmar o corregir alguna suposición anterior, o bien, para proyectar tendencias sobre situaciones futuras” (Senderovich, 2002, p. 44).

En 2002 se produce un hito en la emisión de normas contables profesionales, mediante el acta de Catamarca veintitrés los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país se comprometieron a adoptar las propuestas de resoluciones de la FACPCE sin modificaciones, a excepción del consejo profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que adhiere al acta en 2007.



Continuando con el proceso de unificación de las normas contables, en 2003 mediante la resolución N°434 la CNV adopta las normas contenidas en las RT N°16 a 20 del CPCECABA. Esta resolución obliga a las emisoras que se encuentren en el régimen de oferta pública de sus títulos valores o que soliciten autorización, excepto las emisoras sometidas a la fiscalización concurrente de otros organismos de control, a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2003.

Años después se complementa el enfoque de convergencia para la armonización contable con el enfoque de adopción de las NIIF a emisores seleccionados, principalmente a entidades públicas.

En 2007 la Federación constituyó una comisión especial que trabajó de acuerdo con la CNV en un plan de implementación de las NIIF. Así, en 2009 la FACPCE emitió la RT N.º 26 “Normas contables profesionales: adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)”. Entre los fundamentos expresa “la profesión contable argentina no debe quedar ajena al proceso de globalización económica en el que está inmerso nuestro país, por lo cual es necesario adoptar para las entidades que cotizan sus títulos de deudas o de capital en mercados de valores, las NIIF, al resultar éstas un juego de normas contables reconocidas internacionalmente y adoptadas por numerosos países del mundo” (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, 2009, p. 2).

En la mencionada resolución se requirió que las empresas con cotización pública de sus títulos valores o que solicitasen cotización, con excepción de las que apliquen criterios contables de otros organismos de regulación o fiscalización, apliquen las NIIF en la preparación de sus estados financieros correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2011 o sus períodos intermedios.

En ese mismo año la CNV por Resolución N.º 562 adoptó los criterios contenidos en la RT N.º 26 con ciertos cambios, entre ellas modificó el calendario de aplicación obligatoria a los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2012; ante esta situación la Federación modificó la RT N°26 y sancionó la RT N°29 para adecuarse a lo establecido por la CNV.

Durante esta etapa en Argentina, con la adopción del subprograma teleológico, se dio un proceso que comenzó con la convergencia de las normas contables profesionales locales a las normas internacionales, para arribar a la adopción obligatoria de las NIIF por parte de las sociedades cotizantes. Concurrentemente, los consejos profesionales avanzaron en aras de lograr un cuerpo único de normas contables a nivel nacional mediante la adopción de las RT

aprobadas por la FACPCE sin modificaciones, en la misma línea que los organismos de control.

## **5. Conclusiones**

Adentrarse en el estudio de la evolución del pensamiento contable y su impacto en el proceso de normalización en Argentina, permite arribar a un conjunto de conclusiones que revisten gran interés desde diferentes aristas. Por una parte, con una visión doctrinal, se sientan las bases para explicitar las principales características acerca del desarrollo del proceso regulatorio en el país y sus pronunciamientos más representativos hasta la actualidad; por otra parte, con una visión centrada en la investigación empírica<sup>6</sup>, se constituye en un insumo necesario para la construcción de los marcos teóricos de diversos análisis que tienen como objeto de estudio a la información financiera de empresas cotizantes.

En Argentina la suscripción a los diferentes paradigmas contables que dan cuenta del desarrollo de la teoría y la regulación contable se sucedió varias décadas después con relación a lo acontecido en EEUU y el pensamiento y las normas contable en el país fueron transitando etapas previas a las vigentes a nivel internacional.

Así, en EEUU el paradigma antropológico-inductivo tiene su manifestación entre 1933 y 1959, mientras que en Argentina entre 1949 y 1973 cuando EEUU evolucionaba hacia el paradigma del beneficio verdadero entre 1959 y 1973; Argentina cristaliza este enfoque entre 1973 a 1997, período en el cual ya se manifestaba en EEUU el paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones que Argentina transita desde 1997.

Los “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros”, aprobados en la 7º Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas en 1969, se constituyeron en la expresión del paradigma antropológico inductivo y del subprograma de aceptación generalizada en Argentina. Durante esta etapa, se manifiesta un incipiente proceso de regulación contable profesional de facto y además la regulación gubernamental que se desarrolló concomitantemente no siempre contó con los fundamentos técnicos adecuados ni el asesoramiento de la profesión.

El paradigma del beneficio verdadero y el subprograma lógico de normalización contable se cristaliza con la aprobación de la normativa contable profesional RT N.º 10 de la FACPCE, sustentada en el estudio doctrinario “Replanteo de la Técnica Contable” fruto de una investigación multidisciplinaria que comenzó varios años antes. Durante esta etapa en

---

<sup>6</sup> El autor de esta ponencia es director de un Proyecto de Investigación acreditado por la Universidad Nacional de Río Cuarto y con evaluación externa, la investigación está referida a la calidad de la información financiera en períodos pre y post NIFF en empresas argentinas.

Argentina los consejos profesionales con jurisdicción provincial fueron dotados por el estado de potestad para la emisión de normas contables, al mismo tiempo el estado y los organismos de control continuaron emitiendo normas contables legales conteniendo reglas específicas que no deberían presentarse en una ley y muchas veces sin los adecuados sustentos técnicos. La normalización contable en estos años se caracteriza por una ausencia de armonización entre las reglas contables legales y las profesionales.

Por último, la RT N.º 16 de la FACPCE significó la adopción del paradigma de la utilidad de la información contable para la toma de decisiones y del subprograma teleológico, esta normativa es el resultado de un proceso de unificación que comenzó con la convergencia de las normas contables profesionales locales a las normas internacionales, para luego arribar a la adopción obligatoria de las NIIF por parte de las sociedades cotizantes a partir de 2012. Concurrentemente, los consejos profesionales avanzaron en aras de lograr un cuerpo único de normas contables a nivel nacional mediante la adopción de las RT aprobadas por la FACPCE sin modificaciones, en la misma línea que los organismos de control.

## 6. Referencias Bibliográficas

American Accounting Association. 1966. "A Statement of Basic Accounting Theory." Evanston.

American Accounting Association. 1977. "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance." Sarasota.

American Institute of Certified Public Accountants. 1973. "Report of the study group on the objectives of financial statements." New York.

Basile,. (1977). *Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Ediciones Nueva Técnica SRL y Cía. Editora Los Cardales SA.

Belkaoui, A. (1981). *Accounting Theory*. Harcourt Brace Jovanovich Inc.

Biondi, M. (1974). *Manual de Contabilidad Superior. Técnicas de Valuación*. Ediciones Macchi.

Cañibano, L. & Gonzalo Angulo, J. (1996). Los Programas de Investigación en Contabilidad. *Contaduría*, 13-62.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (1992). *Resolución Técnica Nº 10. Normas Contables Profesionales*. FACPCE.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2009). *Resolución Técnica Nº 26: Adopción de las NIIF del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la NIIF para las pymes*. FACPCE.

[http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=1&p=3](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=3)

- Fortini, H. & Fowler Newton, E. (1978). *Estados Contables de Sociedades por Acciones. Análisis teórico y práctico de las normas legales y profesionales en vigencia*. Ediciones Nueva Técnica S.R.L. y Los Cardales S.A.
- Fortini, H., Lattuca, A., López Santiso, H., Luppi, H., Slosse, C., & Urriza, J. (1980). *Replanteo de la Técnica Contable. Su estructura básica. Su acercamiento a la economía*. Ediciones Macchi.
- Fowler Newton, E. (1982). *Cuestiones contables fundamentales*. Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C.
- Fowler Newton, E. (1992). *Nuevas Normas Contables 1984-1992*. Ediciones Macchi.
- Fowler Newton, E. (2007). *Cuestiones Contables Fundamentales*. La Ley.
- Fowler Newton, E. (2011). *Cuestiones Contables Fundamentales*. La Ley.
- García, N. (1985). Normas Contables. *Revista de Economía y Estadística*, 89-126.
- Hendriksen, E. (1970). *Teoría de la Contabilidad*. UTEHA.
- Lara Dorado, A. (1991). Teoría contable y estructuras paradigmáticas. *Contaduría*, 231-250.
- Pina Martínez, V. (1991). Investigación Empírica y Normalización Contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 83-126.
- Senderovich, P. D. (2002). *Resoluciones Técnicas Nº 16 y 17. Fundamentos Conceptuales, Metodológicos y de Aplicación del Modelo de Medición Contable*. FOCACE.
- Staubus, G. (1986). The Market Simulation Theory of Accounting Measurement. *Accounting and Business Research*, 117-132.
- Tua Pereda, J. (1983). *Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Planificación Contable.
- Tua Pereda, J. (1991). *La Investigación Empírica en Contabilidad. La Hipótesis de Eficiencia del Mercado*. ICAC.
- Tua Pereda, J. (1991). La investigación empírica en contabilidad. Los enfoques en presencia. *Revista de Economía y Estadística*, 3-83.
- Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Legis de Contabilidad & Auditoría*, 43-128.
- XI Conferencia Interamericana de Contabilidad. (1974). Actas de conferencia, Puerto Rico (p. 5).
- Zeff, S. (1999). La Evolución del Marco Conceptual para las Empresas Mercantiles en Estados Unidos. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 151-194.
- Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 262-327.

