



MILETI, Mabel
BERRI, Ana María
GASTALDI, Jorgelina
ILUNDAIN, Lydia
JUDAIS, Alberto
MARCOLINI, Silvina
VERON, Carmen

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

EVOLUCION HISTORICA DE LA CONTABILIDAD Y SU RELACION CON LA INVESTIGACION Y REGULACION CONTABLE EN ESTADOS UNIDOS, SUR DE EUROPA Y ARGENTINA

1. INTRODUCCIÓN

Lopez Santiso, H. (2001) menciona: "Cierto es que la contabilidad, en las últimas décadas, ha seguido avanzando en sus aspectos normativos, en los ámbitos internacional y local, sin preocuparse mayormente del carácter descriptivo.

Ello respondía, fundamentalmente, a las necesidades de preparación de estados contables para información de terceros...."

Esta realidad descrita por el autor, ha sido el inicio de nuestra investigación, pues el fenómeno regulador, ha sufrido un desarrollo relevante en los últimos 30 años.

Hemos abordado el análisis de este fenómeno desde dos ópticas: la primera a través de la evolución histórica que ha sufrido la disciplina contable, para así identificar en que momento histórico aparece la necesidad de la regulación contable. La segunda de ellas, a través de la evolución del pensamiento contable de acuerdo a los paradigmas en los cuales se enroló, intentando identificar si la regulación había sido objeto de investigaciones o programas de investigación.

El objetivo final del análisis es establecer si el fenómeno regulador ha tenido o tiene, un adecuado marco teórico para su emisión. Esto necesariamente implica estudiar la relación existente entre la teoría de la contabilidad y las normas contables, a través de la historia o de los programas de investigación.

En función de lo mencionado, nuestro trabajo se desarrolló de acuerdo al siguiente orden:

Breve reseña histórica de la disciplina.

Evolución de la investigación en contabilidad, en particular dentro del paradigma de utilidad

La teoría contable como fundamento de la regulación contable



2. BREVE RESEÑA HISTÓRICA

En un primer intento de reseñar la evolución histórica de la Contabilidad, y siguiendo a Montesinos Julve (1997) consideraremos cuatro grandes períodos en el desarrollo de la Contabilidad:

1. un **período empírico** : comprende desde la **Antigüedad y la Alta Edad Media hasta 1202**, fecha del "Liber Abaci" de Leonardo Fibonacci de Pisa.
2. **período de génesis y aparición de la Partida Doble** : que se inicia con la revitalización del comercio como consecuencia de las Cruzadas, en el siglo XIII y se extiende hasta la publicación de la obra de Pacioli en 1494.
3. **período de expansión y consolidación de la Partida Doble**, en el que no hay avances técnicos ni científicos de importancia que se extiende hasta la primera mitad del siglo XIX
4. **período científico** que comienza en el siglo XIX y se extiende hasta nuestros días

A. PERIODO EMPIRICO (Desde la Antigüedad hasta 1202)

CARACTERISTICAS :

- inexistencia de sistemas contables completos, destacándose
- existencia de preocupaciones contables desde los tiempos más remotos (se encuentran anotaciones contables entre los sumerios, egipcios, griegos y romanos)
- conexión entre el desarrollo de la contabilidad y las actividades económicas (en la Alta Edad Media se desarrolla una actividad mercantil floreciente que exige el perfeccionamiento gradual de la técnica contable que pasará de la Partida Simple al método de la Partida Doble.

B. PERIODO DE GENESIS Y APARICION DE LA PARTIDA DOBLE (1202-1494)

CARACTERISTICAS

- desarrollo de la Partida Simple y su posterior transformación en Partida Doble
- crecimiento de la actividad comercial
 - expansión del comercio
 - desarrollo de las operaciones de crédito
 - nacimiento de las sociedades comerciales
- aparición del capitalismo, sistema que introduce el principio de racionalidad en sus operaciones y para ello necesita contar con un sistema de registro que le permita al empresario mantener un contacto permanente con la marcha general del negocio y contar con un mínimo de información sobre los acontecimientos económicos en los que participa y de sus resultados sobre el patrimonio de su explotación.
- confianza en el sistema contable como instrumento para controlar y comprobar la conducta del elemento personal de las empresas (los libros de Contabilidad emn Partida Doble, siempre que cumplieran ciertas condiciones de orden jurídico y formal, se consideraban una garantía contra el fraude y el error)



- idea de resultado referida más a operaciones que a períodos (los problemas de valuación de inventarios no revestían importancia)

C. PERIODO DE EXPANSION Y CONSOLIDACION DE LA PARTIDA DOBLE (1494-1840).

CARACTERISTICAS

- extensión de los Principios de la Partida Doble (se difunde por toda Europa)
- progresivo perfeccionamiento de la misma.
- concepto de resultado periódico y de valuación de inventarios
- etapa prolongada pero no fructífera

De 1494 a 1840 se señala como el período del contismo, las doctrinas contables se ocupan sólo del campo referido a la técnica de las anotaciones en partida doble. Esta escuela limita la Contabilidad al estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas.

D. EL PERIODO CIENTIFICO (1840 HASTA NUESTROS DIAS)

El pensamiento contable de este período puede dividirse atendiendo a las distintas corrientes doctrinales. Consideramos que las más importantes fueron

DOCTRINAS JURIDICOS-PERSONALISTAS

Desplazan el objeto de la investigación contable de las cuentas y los registros a los derechos y obligaciones inherentes a un patrimonio objeto de administración

DOCTRINAS CONTISTAS Y NEO-CONTISTAS

El contismo se centra en el funcionamiento de las cuentas y tuvo vigencia poco más allá de 1840.

Su continuación doctrinal fue el neocontismo. Esta doctrina se preocupa por la noción del valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances

Hay tres ramas principales

a) el neocontismo continental con su Teoría de las dos series de cuentas

b) el neocontismo nortamericano con sus Teorías descriptivas (hasta la década de los 60 en el siglo XX) En general la preocupación se centra en las cuentas y en los balances, en la explotación racional de los mecanismos de registración y en la utilización de los datos contables, como manifestación de un sistema de valores para dirigir adecuadamente la marcha económica de las explotaciones y resolver los conflictos de intereses entre los partícipes .



c) el neocontismo francés. Los autores ponen énfasis en el valor Dumarchey y René Delaporte entre sus representantes.

EL ENFOQUE ECONOMICO

Entre las doctrinas con planteamientos económicos se destacan :

CONTROLISMO

Fabio Besta (1891) La Contabilidad como ciencia del control económico. Defiende las cuentas que captan los valores de las cosas, bienes o elementos patrimoniales mensurables y sus variaciones, para luego transformarse en controlismo al dirigir la atención de la contabilidad hacia el control de la riqueza haciendal

HACIENDALIMO

La Contabilidad abarca todos los problemas de la hacienda, incluyendo la investigación de sus órganos y sus funciones. Le concede una importancia superior a la de la Administración. Como reacción aparece la escuela industrialista. (Taylor)

ESCUELA DE LA ECONOMIA HACENDAL

Gino Zappa (1937) define a la Economía Hacendal como la "ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas" y distingue dentro de ella tres disciplinas : Organización, Técnica Administrativa y Contabilidad, a la que reduce al aspecto del registro (rilevazione).

DOCTRINA ALEMANA DE LA ECONOMIA DE LA EMPRESA

Enfoca las cuestiones contables dentro del marco de la Economía de la Empresa.

Schmalenbach (1930/1940). Su preocupación fundamental se centra en la determinación y análisis de los resultados (dirige su atención a la cuenta de Pérdidas y Ganancias)

Smichdt, otro autor destacado de esta corriente, asigna al balance de ejercicio una doble función :

- a) establecer el valor actual del patrimonio (en base a los costos de reproducción).
- b) determinar el rédito del ejercicio.

PATRIMONIALISMO

Considera a la Contabilidad como la ciencia del patrimonio (Vincenzo Masi - 1927)
Lopes de Sa en Brazil adhiere a esta teoría



TEORIA DE LAS CAUSAS ECONOMICAS

Distingue dos aspectos fundamentales en los fenómenos representados en Contabilidad

1. el origen o financiación (causa)
2. el fin o concreción (efecto) de los hechos contemplados

CONTABILIDAD DE COSTOS. LA CONTABILIDAD DE GESTION

Es recién en el Siglo XX cuando se puede hablar de la aparición y desarrollo de la contabilidad de costos. El desarrollo industrial y la evolución observada en otras disciplinas, como la Economía y la Ingeniería, impulsaron las investigaciones contables en torno a la problemática de los costos. Paulatinamente el estudio analítico, que inicialmente se limitaba al cálculo y representación de los costos, se va extendiendo y aparece la Contabilidad de Gestión, orientada a la toma de decisiones y al control de la actividad económica de sus explotaciones.

En Francia, por ejemplo, la doctrina contable en materia de costes gira en torno a los planteamientos del Plan Contable y se inclinan por integrar la Contabilidad dentro de la problemática general de la gestión económica.

En Inglaterra y Estados Unidos, la tendencia era hasta los años sesenta utilizar la figura de los costos relevantes para la toma de decisiones. Luego de los años sesenta y en los momentos actuales se observa un incremento de la atención hacia los aspectos decisionales y una tendencia a la ampliación del campo de la contabilidad de costos, que se convierte en "contabilidad de gestión" (va más allá del fenómeno del costo ocupándose de problemas tales como presupuestación, planificación y control orientados hacia la toma de decisiones de los elementos responsables de la organización empresarial.

CONTABILIDAD NO MONETARIA

Considerando sólo los ensayos desarrollados con un enfoque económico, es decir los que mantienen la vinculación del objeto de la contabilidad a una realidad económica, se pueden nombrar los estudios de Tréful, Sigaut e Ijiri

Tréful sostiene que "si la cantidad le es esencial, no lo es de modo indispensable que el género de esta cantidad sea el valor".

Sigaut reconoce que se lleva de hecho en muchas ocasiones un control permanente de los inventarios por medio de fichas pero observa que esto no es una verdadera contabilidad que suponga todo un sistema metódico de registro y de control. Resalta la insuficiencia de la contabilidad en valores, al no referirse ni a la clase ni a la cantidad de los artículos comprados, lo que hace necesario un trabajo de registro extra-contable.

Ijiri, en la segunda mitad de los años sesenta propone su modelo en el que distingue dos grupos de cuentas

a) Cuentas de Activos (presentes y futuros, positivos y negativos) que funcionan como en el modelo ordinario de partida doble, pero utilizando en cada cuenta el género de cantidad que le es propio (representan magnitudes stock)

b) Cuentas de Actividad : representan magnitudes "flujo". Son similares a las cuentas de resultado, aunque el contenido es más amplio al comprender actividades que no se relacionan directamente con aquellas..



Las cuentas de Activo reciben cargos y abonos en unidades homogéneas, no así las de actividad. Los principales estados contables son el Balance que recoge los saldos de las cuentas de activo, al comienzo y al final del ejercicio, y el estado Activo-Actividad recoge los saldos iniciales, la actividad total y los saldos finales

El modelo de Ijiri no proporciona estados valorados de Situación y de Resultados, que pueden obtenerse a través de un conjunto de precios aplicado a las unidades físicas.

CONTABILIDAD SOCIAL

Es la rama de la Contabilidad ocupada de los fenómenos macroeconómicos (Contabilidad Nacional, Macrocontabilidad, Contabilidad Macroeconómica o Contabilidad Social).

Se pueden distinguir tres períodos en su desarrollo

1. hasta 1930
2. de 1930 al final de la 2da. Guerra Mundial
3. desde esa fecha hasta la actualidad

1. En esta primera fase se perfilan las ideas en torno al proceso de circulación de valores en las economías y aparecen estimaciones de la renta en casi todos los países.

Quesnay al describir el flujo circular de la vida económica en términos cuantitativos hace de su obra uno de los fundamentos históricos de la Contabilidad Social..

2. Segunda fase (1930-1945) La crisis económica y el desarrollo de la teoría económica influida por la obra de Keynes impulsan los estudios y las realizaciones prácticas en torno al tema.

En 1941 Wassily Leontief presenta el modelo cerrado de análisis input-output como un instrumento de medición, predicción y análisis económicos, al que luego en 1953, reformula y el mismo pasa a ser dinámico y abierto.

3. Tercera fase (a partir de 1945). El mayor ímpetu en el desarrollo de la Contabilidad Social se produce a partir del final de la 2da. Guerra Mundial

1945 se reúne en Princeton un subcomité encargado de analizar los problemas relativos a las estadísticas de la renta y a las cuentas nacionales, designado por el Comité de Expertos Estadísticos de las Naciones Unidas.

1947 Se publica el informe de esa reunión en el que se recomendaba que "la estimación de la renta nacional se incluyese dentro de un marco de contabilidad nacional, y definió varias fórmulas de contabilidad para la totalidad del sistema económico y para los principales sistemas del mismo". Junto a este estudio presentó un Memorandum Richard Stone (presidente del comité) referido a la "definición y medida de la renta nacional y de las macromagnitudes relacionadas con ella". Aún hoy este informe continúa siendo un estudio básico de los conceptos, definiciones y problemas de clasificación.

El marco contable se establece en los desarrollos de Stone sobre la base del pensamiento keynesiano (equilibrio ahorro e inversión), sobre este enfoque se fundamentan los sistemas de cuentas de la O.E.C.E. (hoy O.C.D.E.) y de las Naciones Unidas.

En 1947 Gran Bretaña, Estados Unidos, Australia, Canadá, Irlanda y Holanda ya habían construido y utilizado sistemas de cuentas nacionales completos.



En 1950 la O.E.C.E. publica el "sistema simplificado", y en 1952 el "sistema normalizado", sobre cuya base se construye el sistema de cuentas nacionales de las Naciones Unidas (S.C.N.) en 1953

En 1970 la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas saca a luz el nuevo Sistema de Cuentas Económicas Integradas (S.E.C.)

Al mismo tiempo se pone en marcha otra modalidad de contabilidad macroeconómica, la relativa al análisis de los flujos de fondos en la economía de una colectividad. Actualmente la tendencia es integrar los sistemas de cuentas nacionales con la contabilidad de input-output y la de flujo de fondos, que ponga de manifiesto la interdependencia de los sectores y de los distintos fenómenos.

EL ENFOQUE INTEGRAL DE LA CONTABILIDAD ECONOMICA

La aparición de la Contabilidad Social exige un replanteo de la concepción metodológica de la Contabilidad, nacida para ocuparse de problemas microeconómicos. El campo de la Contabilidad ya no se puede restringir al campo de las unidades económicas individuales, ni mucho menos a la empresa, sino que debe contemplar una realidad económica mucho más amplia.

Por otra parte, el desarrollo de la Contabilidad de Gestión, con una finalidad analítica no contemplada por la contabilidad financiera tradicional, obliga a intensificar las investigaciones en torno a los fundamentos de nuestra disciplina.

Existen también ramas de la Contabilidad que deben integrarse en un cuerpo coherente de doctrina. Hay que incluir, por ejemplo, la Contabilidad Pública y de las entidades no lucrativas como una parte de la microcontabilidad.

En la actualidad muchos autores aceptan este enfoque integral de la Contabilidad Económica pudiendo citarse entre otros a Carming, Allais, Powelson y sobre todo a Richard Mattessich

LA TEORIA MATEMATICA Y EL EMPEÑO FORMALIZADOR

Son las dos orientaciones que se dan en las relaciones entre la Contabilidad y las ciencias formales

LA TEORIA MATEMATICA

La teoría matemática considera que la Contabilidad es un método de observación construido de acuerdo con los principios del razonamiento matemático e independientemente de las características particulares del objeto al que se aplica.

EL EMPEÑO FORMALIZADOR

La formalización en Contabilidad debe contemplarse como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual es posible ordenar y delimitar claramente las ideas que se disponen, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras con las que se trabaja y depurar los planteamientos. No un instrumento o un método adecuado para la consecución de nuevos descubrimientos.

El desarrollo de la formalización en Contabilidad se ha planteado en dos direcciones



a) estudio del comportamiento de las magnitudes objeto de los estudios contables, a través de modelos formalizados que manifiesten de manera precisa las relaciones en las que aquellas intervienen.

b) investigación de las características generales de la estructura de los sistemas contables de información, en especial aquellos que se implantan en base al método de la doble clasificación

LA INTRODUCCION DE LOS ASPECTOS CONDUCTISTAS Y LA CONCEPCION COMUNICACIONAL

Actualmente se observa una introducción en los planteamientos económicos de los aspectos relativos a la conducta de individuos y grupos.

Entre los modernos enfoques de la organización, Caplan destaca tres posturas principales :

El enfoque sociológico (Max Weber)

El enfoque de la psicología social (Elton Mayo, Kurt Lewin)

El enfoque decisional (Chester Barnard, Herbert Simon, J :G :March, Richard M.Cyert y Charles Bonini.

Bajo estos enfoques, las organizaciones se entienden como coaliciones de individuos que persiguen sus propios objetivos, los objetivos de la organización son los de los miembros dominantes, limitados por los otros partícipes y por las condiciones externas. Los individuos que forman parte de la organización no están motivados sólo por circunstancias de índole económica

Su incorporación a la organización dependerá de la percepción que alcancen sobre la forma en que las decisiones en la organización pueden influir sobre sus propios objetivos. La conducta de los individuos y de la organización está dirigida a lograr soluciones satisfactorias más que óptimas.

La Contabilidad no queda al margen de este cambio de orientación, y así de una contabilidad dirigida a colaborar con la dirección en el proceso de maximización del beneficio, pasa a concebirse como un sistema de información destinado a facilitar datos a distintos niveles de gestión, permitiendo la toma de decisiones fundamentada. Así la Contabilidad debe servir como medio de comunicación, y para ello el contador debe seleccionar, procesar y comunicar los datos relevantes para las diferentes decisiones, adoptando una visión integral de los fenómenos observados. El enfoque contempla dos categorías de usuarios de la información contable : los usuarios internos y los externos.

Los tratadistas partidarios de este enfoque (el decisional) se preocupan tanto por qué datos deben seleccionarse y a qué proceso de elaboración deben someterse, como por la reacción que pueden producir en los destinatarios de la información.

La formación histórica de la Contabilidad nos la muestra que sus planteamientos cambian de forma más o menos radical a lo largo del tiempo, y estas mutaciones afectan, en forma amortiguada y con cierto retraso, a las prácticas desarrolladas en el terreno profesional



3. EVOLUCION DE LA INVESTIGACION EN CONTABILIDAD : EL PENSAMIENTO CONTABLE Y LA REGULACIÓN

3.1. El paradigma de utilidad

El pensamiento contable ha atravesado varias fases o etapas, las cuales se enmarcaron dentro de determinados paradigmas de investigación. Pero el cambio de paradigma que se produjera promediando el siglo pasado, ha sido uno de los más importantes, cuya influencia llega hasta el presente.

La 1ra. etapa persiguió fines claramente legalistas, pues se orienta fundamentalmente a la función de *registro*. El único objetivo era suministrar información sobre la situación del propietario.

Luego de la 1ra. Guerra Mundial, este objetivo es reemplazado por otro, en el cual adquiere relevancia la visión económica. Así se inicia la vinculación de la información contable con la realidad económica, identificada como la 2da. etapa. En ella se intenta la búsqueda y registro de una verdad única, el cálculo del beneficio y de la situación patrimonial, *sin importar quien la recibe y por qué*. Esta etapa buscó e incorporó conceptos basados en la teoría económica y en la microeconomía, en una búsqueda de "la verdad" que facilitara el cálculo y la eficiente distribución de los recursos. En esta etapa existe una preponderancia de la regulación por sobre la innovación, realizándose investigaciones a priori.

Estas dos etapas estuvieron inmersas en el *paradigma de la medición del beneficio*.

La 3ra. etapa sustituye esta búsqueda de una verdad única por una verdad orientada al usuario. El objetivo es brindar la mayor utilidad posible en la toma de decisiones económicas, por lo cual los criterios tradicionales de verificabilidad y objetividad, son desplazados por el de relevancia.

Es en esta etapa donde se produce el cambio de paradigma en la contabilidad. Así nace el *paradigma de utilidad*, el cual puede definirse en las palabras de Mattesich (1966)¹: "existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, que deben ser cubiertas por un sistema contable concreto; la elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados"

El paradigma de utilidad plantea cuatro grandes áreas en las cuales se desenvuelve la investigación contable:

- determinación de los objetivos de la información contable
- diseño de sistemas de información contable para lograr tales objetivos
- comunicación de la información contable a los usuarios (exposición)
- evaluación de su utilidad

El impacto que produjo este cambio de paradigma en la década del sesenta del siglo pasado, ha sido tan profundo, que aún en nuestros días, el mismo sigue impulsando la investigación contable. Nuestra disciplina realizó un cambio en sus planteos, pues ya no se trataba de medir hechos del pasado con el fin de encontrar un concepto único y autosuficiente de verdad económica, representada por el beneficio o resultado de ejercicio. Ahora, y a la luz de la concepción utilitarista, se orienta a la definición de los contenidos de

¹ Citado por Tua Pereda, J. (1991)



los estados financieros, de acuerdo a las necesidades de los usuarios, constituyendo el punto de partida para el establecimiento de reglas contables que definan el contenido de los mismos. Los conceptos de renta y patrimonio dejan su carácter de absolutos, para transformarse en aquellos que pueden ser interpretados y su contenido adecuarse, en función a unos objetivos y necesidades dadas.

La identificación de los usuarios de la información contable y de sus necesidades de información, constituyó uno de los pilares para el desarrollo de la regulación contable, pues nos enfrentábamos a múltiples usuarios con necesidades heterogéneas, y en cierto sentido sesgadas de subjetividad.

3.2. Las concepciones positivistas y normativistas en la regulación contable

El establecimiento de principios, normas o reglas de acción para la práctica de nuestra disciplina puede realizarse desde una concepción positiva (o descriptiva) o normativa (prescriptiva).

El positivismo, en un concepto restrictivo, tiene su punto de partida en la observación de los hechos de la naturaleza, el estudio de su comportamiento y el establecimiento de leyes universales generalizadoras de dicho comportamiento, ante observaciones reiteradas. Dichas leyes son las que luego permitirán predecir la forma en que ha de producirse el fenómeno, ante situaciones similares.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), son el resultado de esta concepción descriptiva, pues a partir de la observación de la práctica contable, se efectúa una generalización formal, a partir de la cual se enuncian leyes generales de cómo se comporta la profesión. La definición de los principios o reglas se reduce a una codificación de los parámetros existentes para el conocimiento general de los profesionales. De esta forma la función del ente regulador es explicar las prácticas contables vigentes y encauzar las posibles prácticas marginales, hacia esta forma generalmente aceptada.

Resulta evidente que esta concepción es insuficiente para el establecimiento de principios o reglas contables, pues su finalidad no es el perfeccionamiento de los sistemas contables², sino solo su interpretación y difusión.

La concepción normativa o prescriptiva persigue la construcción de los objetivos pretendidos por la práctica con la finalidad de establecer las hipótesis instrumentales, a través de las cuales se deducirán las reglas contables más adecuadas a cada propósito concreto. De esta forma una regla o procedimiento se construye a partir de objetivos explícitos, y su aceptación será función de sus méritos para alcanzar tales objetivos, y no de su habitualidad o costumbre de aplicación.

3.3. Positivismo y normativismo: fuentes convergentes en la regulación contable

La contabilidad posee la cualidad de ser una disciplina tanto positiva como normativa. En su aspecto positivista se refiere a la generalización y formalización de los conocimientos de la realidad, para luego asimilarlos en la construcción de una teoría general contable. En su aspecto normativo, intenta derivar de esa teoría general un conjunto de reglas contables, coherentes con el objetivo definido y los resultados pretendidos.

² Conjunto de normas, principios o reglas contables vigentes en un determinado momento y lugar.



La regulación contable no puede ser ajena a este doble rol, pues será normativa en la determinación de los objetivos de la información a suministrar y las reglas o procedimientos a aplicar para alcanzar dichos objetivos. Pero también será positiva, al identificar las partes afectadas por los cambios, los efectos que la misma produce y las reacciones de los grupos involucrados.

Tua Pereda, J. (1991) concluye: "Hipótesis instrumentales e investigación positiva se constituyen así en apoyos inseparables para la regulación contable que, en cualquier caso, no puede operar en el vacío. La integración entre teoría normativas y descriptivas en un único marco conceptual, con la adecuada conexión entre ambos enfoques, de manera que el segundo se subordine al primero..."

La adecuada definición de la teoría general contable y el conocimiento del entorno en el cual se aplicarán las reglas o principios contables, constituyen el presupuesto básico de la regulación contable.

3.4. La investigación del fenómeno regulador

La investigación, enmarcada dentro del paradigma de utilidad, puede ser abordada a través de dos modalidades:

1- Considerar las implicancias de la práctica contable. Así la toma de decisiones útiles se basa en que los inversores deben contar con información para "tomar buenas decisiones de inversión". Basta con ver el incremento de información existente entre un estado contable emitido en 1960 y uno actual. Esto ha ocurrido a partir de la aparición del concepto de información útil para la toma de decisiones. Este enfoque se basa en la teoría de toma de decisiones del inversor y la teoría del mercado de capitales, las cuales guían al profesional sobre que información brindar.

2- Mejorar el entendimiento sobre el contexto o condiciones que rodean a la contabilidad, se centran en modelos de resolución de conflictos, teoría de la agencia o de la firma, teoría de la red contractual, los cuales permiten comprender el interés de los administradores en la información contable, pues ella mide su performance y determina su base remunerativa. También establece los límites de un rol legítimo de los administradores en la emisión de información contable.

Ambos abordajes, resultan necesarios en la investigación del fenómeno regulador, pues constituyen la vertiente positiva, a la cual nos refiriéramos en el punto anterior. La vertiente normativa o prescriptiva, será analizada en apartado siguiente.

4. LA TEORIA CONTABLE Y SU RELACIÓN CON EL FENÓMENO REGULADOR. EL FENOMENO EN ESTADOS UNIDOS

El comienzo de la regulación sustantiva se da en el siglo XX, y en especial para su estudio se hace referencia a la evolución de la misma en Estados Unidos, por el claro predominio que la regulación de ese país tiene en la profesión y en la regulación contable del resto del mundo. Se lo vincula al crack de 1929 donde se hizo evidente la necesidad de contar con información confiable y se divide su evolución en etapas. Siguiendo en este punto a Tua Pereda (1995) se distinguen tres etapas en la historia de la regulación :

1. Aceptación generalizada en la que la regulación no se apoyó en la teoría. Se aplicaron en ella procedimientos típicamente inductivos y positivistas. Etapa en la que el término principios se lo igualaba a normas y caracterizada porque el respaldo de una determinada



norma radicaba en el hecho de ser comúnmente practicada, y su institucionalización como principio era su reconocimiento a través de una institución reguladora.

2. Etapa Lógica : que comienza a partir del año 1959, en la que se empieza a potenciar e impulsar los estudios teóricos. La teoría había hecho ya avances importantes, hay una crisis institucional por un lado (surge el APB Accounting Principles Board sustituyendo al CAP Committee on Auditing Procedure), y conceptual por el otro. La regulación se apoyará en planteamientos conceptuales importantes. Nace una segunda acepción del término Principios como macro regla económica y surge otro término, el de Postulados. Surge también la necesidad de tener en cuenta el entorno.

3. Etapa Teleológica. El FASB Financial Accounting Standards Board sustituye al APB, a partir de 1973. Emerge un nuevo sustento conceptual : la elaboración de las reglas ha de partir de los objetivos de la información financiera, derivando estándares (no ya principios) de esos objetivos mediante el razonamiento deductivo. No se abandona el itinerario lógico deductivo de la etapa anterior ni tampoco la necesidad de partir del entorno, pero se introducen las necesidades de los usuarios (Paradigma de Utilidad). Aparecen una sucesión de documentos en etapas que establecen un entramado teórico que, a modo de constitución contable, sirve de guía para la emisión de estándares. (El Conceptual Framework). Se sientan las bases para que la regulación contable pueda en el futuro ser normativa, reconociéndose en forma explícita que los principios contables han de estar vinculados a objetivos concretos.

5. LA EVOLUCION DE LA REGULACION EN ALGUNOS PAISES EUROPEOS

5.1. FRANCIA

La historia de la contabilidad y su regulación en Francia puede dividirse en tres períodos.

Antes de 1947 en el que no existían normas contables.

La práctica de la teneduría de libros comenzó en la Edad Media. En 1673, durante el reinado de Luis XIV, un edicto gubernamental requirió que todos aquellos que actuaran como mercaderes o comerciantes en Francia llevaran libros de cuentas.

El Código de Comercio de 1807 consolidó esta obligación y la Ley de 1867 abrió el camino para establecer en las empresas el requisito de que la junta de accionistas aprobara cada año las cuentas preparadas por la Junta Directiva y auditadas por un auditor, aún cuando las funciones de éste no estaban definidas

Hasta 1940 la información financiera de las grandes empresas se elaboraba de manera superficial (por ejm. No se especificaban los gastos e ingresos). La revolución contable comenzó con la ley que estableció el impuesto sobre los beneficios en 1917 y que se aplicó a partir de 1920 (en ausencia de principios contables el beneficio se determinaba mediante leyes fiscales)

Entre tanto los contables habían empezado a organizar institutos profesionales.

En 1927 se estableció el examen para actuar como profesional de la contabilidad. En 1935 se estableció el Comisariado de Cuentas (debía informar a la policía los casos de fraude)

En 1945 se crea la OECCA cuya función era proveer de servicios contables al público.



A partir de 1947 donde se alcanzó la normalización con el Plan General de Contabilidad

En 1947 el Consejo Superior de la Contabilidad elabora el primer PGC con una lista enumerada de cuentas que no iba acompañada por explicaciones sobre principios contables, sin embargo el plan contenía una precisa descripción del balance y de la cuenta de resultados.

Fue opcional pero fue aplicado progresivamente por las empresas y se convirtió en el único objeto de los programas de enseñanza contable. No fue obligatorio hasta 1965, año en que la legislación fiscal exigió su adopción para el cálculo anual de la base imponible.

Desde 1965 el CNC estuvo emitiendo reglas, interpretaciones y recomendaciones para complementarlo. También en ese mismo año la OECCA comienza a emitir recomendaciones sobre cuestiones de normalización contable. En 1969 comienza su actuación la CNCC estableciendo normas de auditoría.

En 1967 se crea la Comisión de Operaciones de Bolsa (COB) responsable del funcionamiento de los mercados financieros y de la información que se publica en los mismos. La COB comenzó a tomar posiciones sobre principios contables, participando indirectamente en la normalización a través de su representación en el CNC

En 1982 se promulga un nuevo PGC adaptado a la IV Directiva, con aplicación obligatoria a partir de 1984

A partir de la Ley del 30.04.83 en el que se extiende el proceso de normalización y el PGC ya no juega un papel fundamental.

La ley de 1983 que hizo obligatorio la aplicación del PGC marca el comienzo de un nuevo período, donde el papel del CNC no ha desaparecido sino que se ha mantenido, probablemente por su papel en el diálogo sobre aspectos contables. El CNC es capaz de adoptar posiciones sobre hechos técnicos poco apropiados para una atención legislativa en el mínimo de tiempo y la mínima formalidad. Sus normas y sus interpretaciones y recomendaciones representan su postura sobre la doctrina contable. Además del CNC otras organizaciones participan directa o indirectamente en la normalización

La Orden de Expertos Contables (OECCA) también emite recomendaciones y estudios a la vez que participa activamente en el IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) y en la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE)

La Comisión de Operaciones de Bolsa (COB) incrementó su poder en 1989, controlando los mercados financieros y su información. Actualmente puede emitir reglas, llevar a cabo investigaciones e imponer sanciones.

ORGANISMOS REGULADORES:

Desde 1947 el organismo oficialmente responsable ha sido el Consejo Nacional de la Contabilidad (CNC).

Aparte del CNC, otros organismos tienen también influencia en la normalización contable, a saber:

Comisión de Operaciones de Bolsa (COB)

Orden de Expertos Contables (OECCA)

Compañía Nacional de Comisarios de Cuentas (CNCC)



Algunas comisiones especializadas

El Consejo Nacional de la Contabilidad

El decreto de su creación señala que no tiene autoridad directa en asuntos de normalización contable, sus reglas e interpretaciones de cualquier texto contable no son obligatorias. Las iniciativas contables son, en primer lugar, propuestas al Ministerio de Finanzas. Sin embargo sus respuestas a las cuestiones interpuestas por las empresas o por los profesionales se aceptan por lo general sin aprobación del Ministerio de Finanzas.

Entonces: no tiene autoridad para imponer normas contables ni tiene el monopolio de la normalización; es el canal a través del cual cualquier propuesta contable alcanza su oficialidad

La Comisión de Operaciones de Bolsa (COB)

Formalmente controla la información emitida por las empresas que cotizan en bolsa, incluida la información contable.

Emite recomendaciones que no son obligatorias, pero se siguen con frecuencia. En la actualidad tiene autoridad para hacer sus propias reglas e imponerlas, pero no ha emitido reglas contables específicas para las empresas que cotizan (Forma parte del CNC y puede influir directamente en la normalización relativa a estas empresas)

La Orden de Expertos Contables. (OECCA)

No tiene autoridad en materia de normalización contable. Emite recomendaciones y dada la calidad de su análisis tiene gran influencia en la posición tomada por la CNC. Estas recomendaciones se aproximan a las realizadas por el IASC del cual OECCA es miembro

La Compañía Nacional de Comisarios de Cuentas (CNCC)

Ha delegado en la OECCA los asuntos contables, pero indirectamente participa en la normalización por tres vías:

La CNCC tiene representación en la CNC.

Ha formado una Comisión de estudios contables para resolver los problemas contables de los auditores, la que es respetada como fuente de doctrina contable. Sus respuestas son publicadas en un boletín trimestral y tienen amplia aceptación. Un experto técnico del CNC participa en esta comisión.

Edita guías de auditoría para determinados sectores en las que se siguen fundamentalmente las directrices de la AICPA

Las comisiones especializadas

Algunos sectores en Francia tienen autoridad legal a través de comisiones específicas para desarrollar e imponer normas contables particulares adaptadas a sus circunstancias.

Así por ejemplo existe un Comité de regulación bancaria en materia contable para la aplicación de una versión especial de la IV Directiva.



Además el Ministerio de Finanzas ha adoptado medidas para crear un comité para la aplicación de una versión de la IV Directiva para el sector seguros

5.2. ESPAÑA

En términos generales puede decirse que el desarrollo de la información contable recién ha tenido lugar en España en los últimos treinta años, y a diferencia de otros países en los cuales la práctica y la costumbre han orientado fundamentalmente la norma a aplicar, en este país, bajo la influencia de un sistema legal basado en el Derecho Romano, ha sido la ley la que establece la norma o criterio a utilizar en la práctica.

Así es como la regulación contable española se enmarca como un sistema de normalización pública o gubernamental, cuya característica básica es su tendencia a configurar extensas guías o planes de cuentas, las que atienden con especial rigor cuestiones de tipo formal y algunos conceptos de fondo de los hechos contables.

En el proceso de regulación contable español pueden reconocerse tres etapas bien diferenciadas:

Primer etapa (hasta 1973): Ausencia de regulación contable.

No existía una verdadera regulación contable dado que no había un marco general de normas, públicas o profesionales, que guiara la elaboración de la información contable. Sólo existía una normativa jurídico-mercantil y otra de carácter fiscal, y los mercados bursátiles demostraban poca preocupación por la información contable a suministrar al inversor.

La legislación mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas y Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada) regulaba exclusivamente aspectos formales de la contabilidad sin tener en cuenta el fondo económico de los problemas. Ante la falta de principios contables obligatorios para las empresas, la normativa fiscal pasó a tener gran influencia sobre la contabilidad, sirviendo de base para la elaboración de la información contable, especialmente para las pequeñas y medianas empresas. La rendición de cuentas se consideraba más como una obligación de índole fiscal que como una presentación al público de su situación económica y financiera.

Segunda etapa (desde 1973 hasta 1990): Surgimiento de la regulación contable.

Se mantiene la misma situación anterior predominando la normativa fiscal, pero las empresas disponen en esta etapa de un cuerpo de normas contables de carácter gubernamental, recogidas en el Plan General de Contabilidad (PGC), y de un conjunto de normas emitidas por un organismo profesional, la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA).

Como características de las dos fuentes de normativa contable puede mencionarse lo siguiente:

Regulación contable pública

La normalización contable pública se inició en España con la iniciativa del Ministerio de Hacienda, en 1965, de establecer un único Plan General de cuentas partiendo de 20 planes de cuentas creados previamente en forma independiente para responder a las características de distintos sectores económicos. Esta metodología inductiva fracasó ante la



imposibilidad de compatibilizar las disparidades de principios generales, criterios de valoración, definiciones y terminología utilizada para cada sector.

En 1971 el Ministerio de Hacienda decidió dar un nuevo impulso pero planteándose esta vez dos modificaciones:

Por un lado utilizar el método deductivo, tal como ya lo habían hecho países con mayor experiencia como Francia, y plantearse el objetivo de elaborar un Plan General de Contabilidad (PGC) y a partir de él desarrollar las necesarias adaptaciones sectoriales.

Incorporar a la comisión integrada hasta el momento sólo por miembros del sector estatal, a profesores y profesionales del sector privado y representantes de colegios profesionales.

Como resultado del trabajo de la comisión, en febrero de 1973 fue aprobado por el gobierno el Plan General de Contabilidad (PGC) cuyo objetivo principal era terminar con la anarquía existente en la elaboración y presentación de la información contable, convirtiéndola en comparable a nivel nacional y, al mismo tiempo, como una de las consecuencias de lo anterior, facilitar la gestión tributaria.

Aunque el Plan fue aprobado con carácter de aplicación voluntaria, gradualmente y de forma progresiva, se fue imponiendo de hecho de forma obligatoria para gran número de empresas como condición para acogerse a beneficios fiscales, y paralelamente la mayoría de las empresas restantes lo fueron adoptando voluntariamente.

Posteriormente, en 1974 se publicó el Plan para Pequeñas y Medianas Empresas, continuando luego con las adaptaciones para 19 sectores económicos diferentes.

El desarrollo, actualización y perfeccionamiento posterior del PGC de 1973 quedó en manos del Instituto de Planificación Contable creado en 1976, en el que estaban representados además del Ministerio de Economía y Hacienda, la profesión y la doctrina contable.

Regulación contable profesional

El periodo de 1973 a 1990 estuvo signado por la incapacidad de evolución y adaptación de la regulación contable pública a los cambios que se estaban experimentando en los distintos factores del entorno. La profesión contable hizo entonces esfuerzos por crear un comité o asociación profesional que fuera capaz de suplir las deficiencias de la estática regulación pública, emitiendo normas contables adaptadas a la realidad económica del momento.

Para cumplir con esta función se creó en 1979 la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA) que incluye a los principales sectores profesionales del país (auditores, ejecutivos de empresas, expertos contables, analistas financieros, profesores universitarios, asesores de empresas, asociaciones y organizaciones profesionales, firmas de auditoría, administración pública).

Con su labor, la AECA introdujo el dinamismo que precisaba la regulación contable en España. Por un lado fomentando e influyendo directamente en los cambios de la regulación pública y por otro lado cubriendo con sus Documentos áreas que no habían sido recogidas en la regulación legal, que habían sido tratadas de una forma incompleta o que exigían un cambio en su tratamiento.

Tercera etapa (desde 1990): Adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.



El ordenamiento mercantil había quedado obsoleto desde hacía años y resultaba insuficiente e inadecuado para un país desarrollado como España. Las necesidades de los usuarios de la información financiera fueron aumentando, a la vez que se desarrollaban fuertemente la actividad económica y las relaciones internacionales. Además, el Plan General de Contabilidad, tras más de 15 años de vigencia, exigía una actualización acorde con las tendencias más modernas de la normalización internacional.

Sobre este escenario, en 1986 España se incorpora a la Comunidad Económica Europea (CEE) y esto le impone la obligatoriedad de adaptar la normativa mercantil a las Directivas Comunitarias de Derecho de Sociedades. Surge así una auténtica reforma del papel y contenido de la información contable en el seno de las empresas. Esta reforma se apoya en tres pilares básicos a través de los cuales se adaptaban Directivas de la CEE: la "Ley de Auditoría de Cuentas" (1988), la "Ley de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades" (1989) y el nuevo texto del Plan General de Contabilidad (1990).

El cambio introducido pone énfasis en la transparencia y difusión de la información contable. Así la normativa mercantil regula no sólo los aspectos formales de ésta, sino que contempla también la finalidad y contenido de las cuentas anuales, los criterios básicos que deben guiar su elaboración, su publicidad y auditoría.

El proceso de adaptación de la legislación mercantil española a las Directivas de la CEE, a la par de la exigencia que imponía la incorporación de España a dicha Comunidad, ha permitido, no obstante, modernizar y dinamizar el marco normativo sobre el que se sustenta la elaboración de la información contable.

La Ley de Auditoría de Cuentas proclama la prevalencia y autonomía de las normas contables de la legislación mercantil de cara a la presentación pública o con fines generales de las Cuentas Anuales, mientras que las normas de contenido contable propias de la normativa fiscal sirven principalmente de base para el cálculo del impuesto sobre beneficios a pagar por las empresas, sin que ello implique otra repercusión en los libros de contabilidad.

La Ley de Auditoría de Cuentas dispuso además la creación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) como Organismo Autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda. Este instituto redactó el nuevo texto del PGC para adecuarlo a los principios y normas contables utilizados a nivel internacional y también las "Normas para la Formulación de cuentas Anuales Consolidadas".

Actualmente al ICAC le corresponde el régimen general de regulación. Tiene a su cargo:

- La regulación, control y disciplina de la auditoría de cuentas en España
- La regulación contable o emisión de normas contables, de obligado cumplimiento para las empresas.

El modelo español es de tipo legalista, con pluralidad de regímenes contables según distintos tipos de actividades empresariales, por lo tanto existen otra serie de organismos oficiales que tienen competencias en materia de regulación contable sobre empresas concretas sometidas al régimen de derecho privado:

Banco de España: en relación con las entidades de crédito.

Comisión Nacional del Mercado de Valores: con referencia a las entidades vinculadas al entramado bursátil.

Dirección General de Seguros, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda: respecto de las entidades aseguradoras.



Intervención General de la Administración del Estado: para las entidades de Derecho Público.

En síntesis, las únicas normas contables válidas son las sancionadas legalmente, pero como éstas con frecuencia no abarcan la totalidad del vasto campo contable, subsidiariamente se recurre a fuentes contables de tipo extralegal.

En este sentido adquiere importancia la aportación normativa de la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración), que como organismo privado de carácter profesional asume, sin capacidad coercitiva, la emisión de normas contables con influencia fáctica importante, cubriendo numerosas lagunas todavía existentes dentro de la actual regulación española. Como entidad de carácter profesional, su finalidad consiste en la promoción y mejora de los métodos contables y de administración de empresas y ha tenido un papel destacado como organismo privado emisor de principios y normas contables aplicables en el proceso de presentación de las Cuentas Anuales. Ofrece al profesional un caudal normativo que sirve de complemento a la normativa legal vigente. De hecho, buena parte de la reforma contable ha sido inspirada por la regulación contable previamente emitida por la AECA.

6. LA REGULACIÓN CONTABLE EN ARGENTINA

Los Estados Contables financieros, llamados también de publicación, en el ámbito de la República Argentina, requieren para su elaboración normas contables, las que pueden ser clasificadas, atendiendo a su alcance:

- A. Normas Contables Profesionales
- B. Normas Contables Legales

A NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

Marco institucional y antecedentes

La Nación Argentina es una confederación de estados provinciales, las mismas retienen para sí todos los poderes que no han delegado expresamente a la Nación.

Entre los poderes delegados está la sanción de los Códigos Civil y de Comercio. Las provincias no han delegado las actividades de fiscalización sobre los entes domiciliados en sus jurisdicciones.

La ciudad de Buenos Aires tiene un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción.

Es de destacar un fallo de 1997 de la Corte Suprema de la Nación en donde, entre otras cosas, menciona que dentro de las facultades de las provincias se encuentra la reglamentación del ejercicio de las actividades profesionales dentro de sus jurisdicciones, en la medida en que con dicha reglamentación no se alteren sustancialmente los requisitos que al efecto exige la norma nacional pues ésta es suprema respecto a la norma que dictase la provincia, conforme a lo que dispone la Constitución en su artículo 31.



En virtud de la organización federal del país, en cada jurisdicción existe un Consejo Profesional de Ciencias Económicas o un organismo que cumple con sus funciones (la provincia de Tucumán a cargo del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas).

Entre sus funciones figura la de dictar normas relativas al ejercicio de las profesiones en ciencias económicas.

Hasta 1969 se le daba el carácter de Normas Contables Profesionales (reconocidas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: PCGA) a los pronunciamientos de las Asambleas Nacionales de Graduados en Ciencias Económicas que desde 1941 eran organizadas por los Colegios.

Entre los pronunciamientos se destaca el de la Séptima en Avellaneda en 1969, titulado "Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros", reproducción casi literal del trabajo, que bajo el mismo título, aprobó la Séptima Conferencia Interamericana de Contabilidad, en Mar del Plata en 1965.

En 1969 se creó el Instituto Técnico de Contadores Públicos de la FAGCE, destinado a constituir la fuente de las normas profesionales (tanto de contabilidad como de auditoría), y durante el período 1969-1973 estuvo vigente el pronunciamiento de la 7ma. Asamblea (1969), donde se le dio el carácter de *generalmente aceptado* a las normas contenidas en los dictámenes del ITCP y las resoluciones de esa Asamblea y de todas en el futuro.

En 1973 fue sancionada la Ley 20.488 la que fijó que es facultad de los consejos la emisión de normas de auditoría y Normas Contables Profesionales.

Los consejos profesionales de todas las provincias menos Capital Federal y Córdoba, crearon la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), y su organismo técnico el Cecyt, con el objeto de encarar la tarea de emisión de normas en conjunto.

La situación en el país en materia de normas profesionales era un caos, ya que algunas provincias adherían a las Resoluciones Técnicas de la FACPCE, otras las modificaban y otras se basaban en dictámenes del ITCP. Esta situación afectaba la comparabilidad de la información contable.

Posteriormente los Consejos Profesionales de Capital Federal y Córdoba se incorporaron a la FACPCE.

En el año 1994 se creó el de Tierra del Fuego.

Las Resoluciones Técnicas son propuestas de normas técnicas que llegan a tener vigencia en una jurisdicción cuando el correspondiente CPCE las incorpora.

El *federalismo contable* todavía sigue rigiendo los destinos del país y es por ello que a la fecha sigue existiendo la siguiente situación :

- a) distintos juegos de Normas Contables Profesionales en diversas provincias;
- b) Normas Contables Profesionales en algunas jurisdicciones diferentes en función de la naturaleza de los entes sobre los que se emiten los estados contables

La FACPCE solo puede *recomendar* a los consejos adheridos la incorporación de una Resolución Técnica.



B NORMAS CONTABLES LEGALES

Marco institucional y distintos organismos

Las Normas Contables Legales son dictadas por el gobierno de la Nación o de los estados provinciales. Son puestas en vigencia por medio de leyes, decretos o resoluciones a cargo de organismos estatales de control.

Son ejemplos de leyes: la ley de Sociedades Comerciales N° 19550 modificada por la Ley 22903.

Ejemplo de decreto: el que lleva el N° 316/95 del Poder Ejecutivo Nacional.

Por su parte los organismos estatales de control se clasifican en nacionales y provinciales.

Entre los organismos nacionales de control se encuentran :

- 1) Banco Central de la República Argentina, quien realiza la tarea de supervisión de la actividad financiera y cambiaria por intermedio de la Superintendencia de Entidades Financieras y Cambiarias
- 2) Comisión Nacional de Valores, dicta Normas Contables para los entes que cotizan acciones, obligaciones negociables y certificados de depósito argentino.
- 3) Inspección General de Justicia, en general adopta las Normas Contables Profesionales.
- 4) Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), quien regula el funcionamiento de las asociaciones mutuales y de las cooperativas. Siendo un órgano nuevo no ha dictado normas contables todavía.
- 5) Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, las únicas normas referidas a la preparación de los estados contables de las asociaciones sindicales se han apoyado en las Resoluciones Técnicas de la FACPCE.
- 6) Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, tiene por función ejercer el control sobre las sociedades administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y en materia de normativa contable se desempeña en forma similar al BCRA.
- 7) Superintendencia de Seguros de la Nación, para las compañías de seguros dicta normas propias similares a las Normas Contables Profesionales.
- 8) Superintendencia de Riesgos de Trabajo, con facultades sobre las aseguradoras de riesgos de trabajo. Hasta el momento no ha dictado normas contables que rijan el sector.
- 9) Superintendencia de Servicios de Salud, fiscaliza los agentes del seguro de salud, incluyendo a las obras sociales, dicta normas contables para el sector .

Entre los organismos provinciales de control, se pueden citar a modo de ejemplo:

- 1) Inspección General de Personas Jurídicas (Corrientes, Mendoza, Santa Fe, Salta y Tucumán)
- 2) Dirección Provincial de Personas Jurídicas (Buenos Aires)



Estos organismos fiscalizan las sociedades por acciones, asociaciones civiles, fundaciones, cooperativas y mutualidades que tengan domicilio legal dentro de su jurisdicción.

7. REFLEXIONES

Hemos trabajado hasta ahora en lo que hemos denominado revisionismo bibliográfico, compilando, comparando y describiendo lo que nos muestra la evolución de nuestra disciplina en los tres estadios : histórico, de investigación y de regulación.

Consideramos que puede resultar interesante la relación mostrada en el punto anterior dado que nos permite ver la misma cuestión desde tres ópticas diferentes, o dicho de otra manera poner en evidencia los distintos enfoques con los que se puede abordar la Contabilidad y al mismo tiempo visualizar cuán relacionados están estos tres aspectos.

Indudablemente por el aspecto histórico puede comprobarse la evolución del pensamiento contable, pudiéndose a prima facie señalar una diferenciación entre las distintas escuelas, que nos marca las que corresponden al Siglo XIX (escuelas clásicas), formalistas, preocupadas por la "forma" entre las que mencionamos : contista, jurídico-personalistas, haciendalismo y el controlismo. Y las corrientes ya del Siglo XX, escuelas sustantivas, preocupadas por el fondo y no ya por la forma, entre las que cabe mencionar : el neocontismo, la escuela de economía hacendal y el patrimonialismo.

El descubrimiento y la puesta en práctica de la Partida Doble, sin dudas, permitió la utilización de la información contable para mostrar el patrimonio del comerciante, garante éste del cumplimiento de sus obligaciones. Pero con la terminación de la Primera Guerra Mundial, al desatarse en Alemania la gran inflación surge la necesidad del "fin económico" de la información, el conocimiento de la información contable se vincula al conocimiento de la realidad económica. Y eso hace al cambio del programa de investigación (del Registro a la Medición del beneficio). El crack del año 1930 provoca el cambio en la regulación. Hasta ese momento la regulación se había quedado en normas acerca de cómo llevar los registros, pero se hace necesario ordenar el mercado de valores, el aspecto comunicacional cobra importancia y es el punto de partida del vasto proceso que hoy constituye la regulación contable.

El cambio de paradigma de Medición del Beneficio a Utilidad del usuario, a partir del año 60 se origina por la teoría, pero la regulación lo hace suyo a partir de 1973. La concepción económica se sustituye por la manera cómo se toman decisiones.

Intentamos vincular estos cambios con la evolución histórica de la regulación en tres polos bien diferenciados:

1. E.E.U.U. país con regulación a cargo de entes privados, cuyos miembros se hallan vinculados al tema. La historia de la regulación en este caso resulta sumamente interesante, permitiendo visualizar su relación con la evolución de la Contabilidad misma.
2. Europa del sur, específicamente Francia y España, países con historia de regulación relativamente reciente y de neto corte estatista.
3. Argentina, país en el que la regulación, establecida por ley, es confiada a organismos profesionales, con un esquema bien diferenciado de los anteriores

La historia de la regulación en todos ellos nos la muestra, si bien con distintos matices, vinculada a la historia de la evolución de la contabilidad

Llegamos a la actualidad con un mundo en cambio constante, lo nuestro es demostrar la importancia de la teoría en la regulación contable. La historia demuestra que ello es así



BIBLIOGRAFIA

BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, Ana José. *La herramienta de normalización contable del Siglo XXI: El marco conceptual en España*. Universidad de Zaragoza. Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Ministerio de Economía y Hacienda. España.

CAÑIBANO CALVO, Leandro y CEA GARCÍA, José Luis (1997). *La regulación de la información contable financiera en España*. Universidad Autónoma de Madrid. España.

CAÑIBANO CALVO, Leandro y MORA ENGUIDANOS, Araceli (1997). "La regulación de la información contable financiera en la Unión Europea: Países del sur de Europa". ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). España.

FOWLER NEWTON, Enrique (Junio 2001). "Cuestiones Contables Fundamentales" Buenos Aires. Ediciones Macchi.

FOWLER NEWTON, Enrique (1997). "Normas Contables Argentina". Ediciones Macchi. Buenos Aires

LAINEZ GADEA, José Antonio (1993). *Comparabilidad internacional de la información financiera. Análisis y posición de la normativa española*. Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Ministerio de Economía y Hacienda. España.

LOPEZ SANTISO, H. (2001). *Contabilidad, Administración y Economía : su relación epistemológica*. Ediciones Macchi. Buenos Aires

MONTESINOS JULVE, Vicente (1997). Recopilación de artículos publicados en la Revista Técnica Contable (España), efectuada en una publicación de la Cátedra Contabilidad Superior de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

SCHEID, Jean Claude y LANDE, Evelyne. *La regulación de la información contable financiera en Francia*. Conservatoire National des Arts et Métiers. Universidad de París.

TUA PEREDA, Jorge (1991). *Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable*. Instituto de Planificación Contable. España.

TUA PEREDA (1995), *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Centro Interamericano Jurídico-financiero. Medellín (Colombia)