



ARTÍCULOS

Normas Contables

Norberto García

Revista de Economía y Estadística, Cuarta Época, Vol. 26, No 2 (1985): Diciembre, pp. 89-126.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/3757>



La Revista de Economía y Estadística, se edita desde el año 1939. Es una publicación semestral del Instituto de Economía y Finanzas (IEF), Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Av. Valparaíso s/n, Ciudad Universitaria. X5000HRV, Córdoba, Argentina.

Teléfono: 00 - 54 - 351 - 4437300 interno 253.

Contacto: rev_eco_estad@eco.unc.edu.ar

Dirección web <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/index>

Cómo citar este documento:

García, N. (1985). Normas Contables. *Revista de Economía y Estadística*, Cuarta Época, Vol. 26, No 2 (1985): Diciembre, pp. 89-126.

Disponible en: [<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/3757>](http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/3757)

El Portal de Revistas de la Universidad Nacional de Córdoba es un espacio destinado a la difusión de las investigaciones realizadas por los miembros de la Universidad y a los contenidos académicos y culturales desarrollados en las revistas electrónicas de la Universidad Nacional de Córdoba. Considerando que la Ciencia es un recurso público, es que la Universidad ofrece a toda la comunidad, el acceso libre de su producción científica, académica y cultural.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/index>



REVISTAS
de la Universidad
Nacional de Córdoba



Universidad
Nacional
de Córdoba



FCE
Facultad de Ciencias
Económicas



1613 - 2013
400
AÑOS

NORMAS CONTABLES

Dr. Norberto Garcia

I. Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar la evolución de la teoría contable y su influencia en la confección de normas contables, tanto desde el punto de vista de la literatura internacional como la de nuestro país. La tarea a desarrollar se centrará en los aspectos conceptuales y no es el propósito, en esta oportunidad, referirnos a casos concretos en particular.

Antes de comenzar a desarrollar los argumentos correspondientes es necesario dejar perfectamente aclarado cuál es el tipo de información que compete cuando nos referimos a normas contables.

Es indiscutible que el objetivo central de la contabilidad es brindar información a distintos tipos de usuarios que tienen distintas necesidades. Los estados contables periódicos presentados a con-

sideración de los accionistas de una empresa, por ejemplo, son los principales eslabones de comunicación entre ésta y aquellos. Estos estados contables deberán ser útiles, oportunos y tener un alto grado de credibilidad, entre otras cosas. Si no pudiera cumplir con ese papel ¿cómo podrían las empresas atraer capital a las mismas?. Sin esta información los accionistas potenciales o actuales no sabrían decidir racionalmente donde colocar su dinero entre ciento de empresas que lo necesitan, o si permanecen invirtiéndolo en una empresa determinada.

Por otra parte, una vez que los fondos provistos por los inversionistas esta radicados en una empresa, la administración tiene la responsabilidad de utilizarlos en la forma más eficiente posible. Por tal razón, la administración requiere información contable interna similar a los formatos de los estados contables o distintos de estos, como una guía para el mejor uso de los recursos económicos y obtener una retroinformación que resulta esencial para el control de la situación financiera y el funcionamiento de la empresa. Los presupuestos operativos y de caja, el análisis de la información contable actual y la pronosticada, son parte del instrumental de la información para los usuarios interno del ente. La administración es directamente responsable de las actividades específicas y de las operaciones diarias de la empresa; por lo tanto, también requiere información contable relativa a cada departamento o sección de la entidad, pudiendo estos informes son mensuales, a veces semanales y en determinadas circunstancias hasta incluso diarios.

Por lo general la información provista por intermedio de los estados contables publicados, se dirige a los usuarios externos que por su naturaleza no tienen posibilidad de poseer de otra forma la información para las decisiones que les compete, especialmente las referidas a las colocaciones o no de sus fondos como aporte o préstamos en distintas empresas. El tratamiento de este tipo de información es objeto de la rama de la Contabilidad Financiera, incorrectamente denominada patrimonial en nuestro país, porque como hemos indicado la misma está dirigida a accionistas o acreedores que facilitan financiamiento a las empresas. En cambio, la información contable que está disponible para los usuarios internos, tales como directores, gerentes, por ejemplo, es el objeto de la Contabilidad Gerencial o Administrativa. Esta distinción de

NORMAS CONTABLES

dos tipos de información contable no significa que haya dos contabilidades, como muchos se apresuran en señalar, sino que existe una sólo contabilidad que es dividida según sean usuarios internos o externos. Es meramente un problema metodológico y nada más.

De aquí en más, nuestra labor estará centrada en la información contable que satisface los requerimientos de los usuarios externos, es decir, el ámbito propio de la contabilidad financiera y a las normas contables que están vinculadas con estas. Una cuestión preocupante en la confección de los estados contables es que los contadores (al igual que cualquier persona que interviene en un proceso de comunicación) se enfrenta con los peligros potenciales de la parcialidad, mala interpretación, inexactitud y la ambigüedad. Al fin de minimizar estos riesgos y presentar estados contables que se puedan comparar razonablemente entre empresas y entre períodos contables, la profesión ha procurado establecer un cuerpo de teorías, generalmente aceptadas y universalmente aplicadas. Sin ese cuerpo de teorías, cada contador y cada empresa tendría que desarrollar su propia estructura teórica y sus propias prácticas. De ser así, los lectores de los estados contables tendrían que familiarizarse con las prácticas contables y de información de cada empresa. Como resultado la comparabilidad resultaría casi imposible. (Kieso y Weygandt, 1984, pág. 28).

II. La Normalización Contable

La enormidad de los cambios complejos ocurridos en las actividades empresariales con el transcurso del tiempo pueden ser caracterizados por las siguientes circunstancias:

1. La creciente ausencia de los propietarios en el manejo directo de las empresas y el incremento de la importancia del mercado de capitales, especialmente la bolsa de valores donde los títulos y acciones o participaciones de capital pueden ser compradas y vendidas.
2. El incremento del poder de intervención del gobierno, incluyendo su derecho a imponer tributos, regular la actividad empresarial y operar directamente algunos tipos de negocios.
3. Los procesos inflacionarios generados fundamentalmente

después de la Segunda Guerra Mundial, creando gran incertidumbre en la información proporcionada a costos históricos.

En vista de estos hechos, y otros que se podrían señalar, es que se ha producido la necesidad de lograr cierta uniformidad en las registraciones empresariales y lograr la publicidad de estados financieros por parte de las empresas.

La creencia de que la uniformidad de las prácticas contables mejoraría la confiabilidad de los estados contables, como fuente de información para la toma de decisiones en materia de inversión, motivó a los organismos profesionales que agrupaban a los contadores, como así también a los entes públicos ligados a la materia, y al propio Estado, a lograr la normalización de la contabilidad financiera, y en otros casos a la contabilidad en su totalidad, con el objeto de resguardar todos los intereses en juego.

En un sentido general definimos la "normalización contable" como aquella actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tienden a la consecución de comportamientos homogéneos de la información financiera suministrada y al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de criterios de lo que ha sido elaborado y, a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación. (Túa Pereda, 1987, pág. 208)

III. Formas de Normalización Contable

En la responsabilidad por la confección de las normas contables se han seguido dos líneas puras en función de quienes han tenido la incumbencia de emitirlas. Una línea es denominada privada y la otra pública. En la generalidad de los casos observados nunca ha existido un sistema de regulación en un estado puro, por cuya razón solamente podemos definirlo en relación al mayor predominio de un sistema sobre el otro.

La regulación privada de normas contables ha estado a cargo de instituciones profesionales al margen de cualquier vinculación o dependencia gubernamental o legislativa, o por entes públicos de

NORMAS CONTABLES

control directo de las actividades comerciales, industriales y financieras a través de resoluciones. Son un ejemplo, las entidades que agrupan a los contadores -en nuestro caso la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas- que han establecido en el transcurso del tiempo un patrón dominante de prácticas, procedimientos, métodos, terminología, convenciones y reglas que se denominaron genéricamente bajo el nombre de "principios de contabilidad generalmente aceptados". Estos principios no han tenido el grado de coercitividad de las leyes, pero generalmente la profesión las ha aceptado como una guía para el desarrollo de sus actividades sabiendo que ante cualquier circunstancia el organismo profesional emisor les prestará el apoyo correspondiente.

A pesar de la aparente debilidad del poder de obligatoriedad de las normas contables privadas, en los países anglo-sajones donde impera este sistema, se lograron importantes realizaciones. Con el apoyo de estudios teóricos basados en investigaciones "a priori" y empíricas se ha logrado desarrollar un marco o estructura conceptual de la teoría contable que fundamenta el desempeño lógico de los principios y prácticas en contabilidad. En EE.UU., por ejemplo, existe un organismo privado altamente calificado y con importantes recursos humanos y financieros conocido bajo el nombre de "Financial Accounting Standards Board" que tiene bajo su responsabilidad la emisión de normas contables.

Por otra parte, la normalización contable de carácter público encuentra su origen en el Derecho y en los instrumentos jurídicos cuyo ordenamiento rige la actividad social; leyes, decretos, resoluciones, etc., En este caso, la regulación contable surge bien del Parlamento, bien de un organismo público, con lo cual la Administración del Estado, a través de su poder legislativo o poder ejecutivo, es la que toma las riendas de la normalización contable. (Tua Pereda, 1987, págs. 209-210). Este tipo de normalización es típica de los países del área continental europea, como Alemania, Francia y España, por ejemplo. En vez de utilizar la técnica de emitir pronunciamiento sobre temas concretos y que, por lo general, prestan mayor atención a aspectos y criterios sustanciales que es la característica de la normalización privada, dicha normalización tiende a presentar extensas guías contables, que prestan atención a la denominación y ordenación de las cuentas y de los formatos de los esta-

dos contables, conteniendo además, como es lógico, criterios de fondo sobre la naturaleza y valorización de los hechos contables. Surge así, el Plan de Cuentas como el máximo documento organizador compendiando en un sólo cuerpo, un amplio conjunto de reglas para la práctica tanto en lo que se refiere a información externa como interna. (Tua Pereda, 1987, pág. 210).

Como se ha indicado anteriormente el sistema de regulación o normalización en sus líneas públicas o privadas no aparecen en la realidad en forma pura. Por ejemplo, en EE.UU. la Security Exchange Commission (SEC), ente que controla el mercado de valores y depende en última instancia del Congreso, vigila el desempeño de las normas contables emitidas por FASB. En nuestro país, donde rige un sistema de normalización privada, la Comisión Nacional de Valores dependiente del Ministerio de Economía, es un ente autárquico cuya función es regular la oferta pública de valores y también establecer normas respecto a la contabilización, valuación, inversiones, confecciones de balances y memorias y régimen formal de las asambleas que deberán sujetarse las entidades sometidas a su control" (Fowler Newton, 1982, pág. 309).

En otras circunstancias, un sistema típicamente gubernamental como el español, se apoya de continuo en la profesión contable, ya que la redacción del Plan Contable y su documentación complementaria está a cargo de comisiones en las que, junto a funcionarios públicos, están presentes expertos contables vinculados con el sector privado. (Tua Pereda, 1987, pág. 211).

IV. Las Normas Contables

Refiriéndonos de aquí en adelante a la regulación o normalización contable privada, un primer aspecto a clarificar es con respecto a que se entiende por "normas contables". Tanto en la literatura contable nacional o internacional a existido, y quizás aún existe, una verdadera confusión terminológica alrededor de la expresión "Principios Contables Generalmente Aceptados". Esta tiende a agrupar las prácticas, procedimientos, métodos, terminología, convenciones y reglas utilizadas por la profesión contable. Por otra parte, se ha señalado que el término "Normas Contables" es mucho más adecuado, por su naturaleza, para ser utilizado en reemplazo

del vocablo "Principios" (Fortini y otros, 1980, págs. 48-49).

Paton y Littleton (1940, pág. 4) fueron los primeros que plantearon la necesidad de sustituir la palabra "Principios" por "Normas"; al decir que la primera podría generalmente sugerir una universalidad y grado de permanencia que no existe en una institución de servicios humanos como es la contabilidad. Los mismos autores define las "normas" en la siguiente forma: "Las normas debieran tratar . . . con concepciones fundamentales y enfoques generales la presentación de hechos contables. Aunque las normas contables, no son en sí mismas procedimientos, ellas apunta hacia los procedimientos, esto es, hacia las reglas que cubren el detalle de situaciones específicas. De esta forma las normas contables deben ser metódicas, sistemáticas, coherentes; deben estar en armonía con condiciones observables y objetivas; deben ser impersonales e imparciales, (1940, págs. 5 y 6).

V. Teorías y Normas Contables

Siguiendo a Hendriksen (1982, pág. 1) decimos que la teoría contable puede ser definida como un razonamiento lógico bajo la forma de un conjunto de principios generales que: 1) proporciona un marco general de referencia mediante el cual puede evaluarse la práctica de la contabilidad, y 2) guía al desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos.

Aunque el término "teoría contable" se ha venido utilizando en el tiempo, sin embargo, no tiene una definición normal o común. También hay bastante confusión respecto al significado de teoría contable, puesto que en distintas oportunidades se ha usado esta denominación en cierto material de lectura, por ejemplo García Díaz y otros (1983), que no tiene nada que ver con el contenido de un libro bajo dicho título. Más aún, los autores de "Replanteo" (1980, pág. 47) aconsejan no utilizar la expresión teoría contable por no ajustarse al marco de conocimiento que ellos han encasillado como contabilidad, tema que no vamos a discutir en esta oportunidad.

En la literatura contable se reconoce que no existe una teoría contable, que sería lo deseable, sino que conviven, aún hoy, varias teorías contables. A un nivel muy general los escritores contables pare-

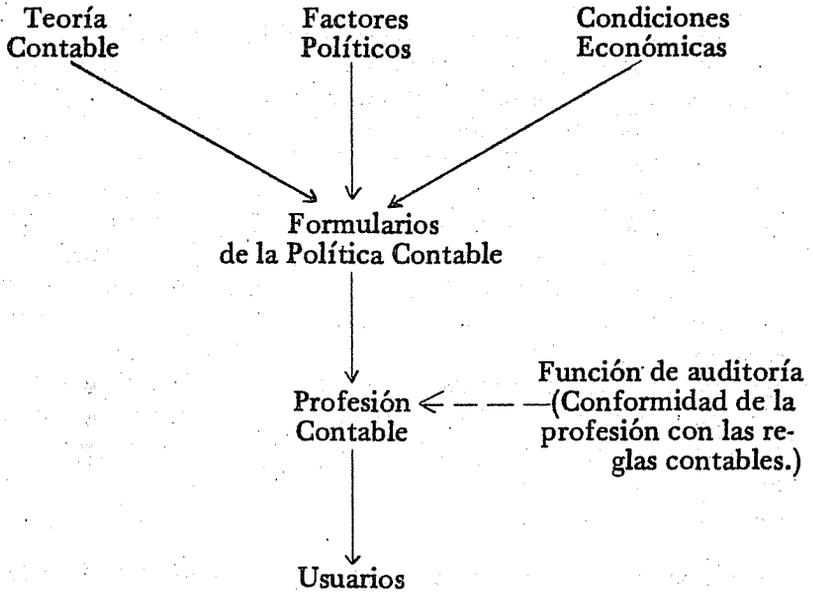
cen estar de acuerdo con el objetivo central de la Contabilidad Financiera, que es la provisión sistemática de datos económicos acerca de los entes que informan. Los datos son ofrecidos a individuos y grupos de usuarios externos de la entidad y se reconoce generalmente que los informantes pueden ser actividades con o sin fines de lucro. Sin embargo, cuando se intenta resolver problemas contables concretos, surgen distintas teorías divergentes. En la mayoría de los casos, tal divergencia es el producto de la definición de usuarios, de los datos contables y del medio ambiente o circunstancias externas en que actúan tanto los usuarios como los que formulan dichos datos contables. (AAA, 1977, pág. 1)

Se ha subrayado que la teoría contable esta todavía en una etapa primitiva de su evolución, pero es tal el avance producido en los países anglo-sajones, en base a un fuerte apoyo de la investigación basada en métodos científicos, que ciertos visos de ciencia están surgiendo en la disciplina. Pero el grado de sofisticación en el desenvolvimiento de la teoría contable tiene como principal elemento propulsor, no meramente cuestiones de tipo académico, sino lograr que la emisión de normas o reglas contables posean la suficiente precisión que permita resguardar a la profesión del alto grado de riesgo y responsabilidad que esta padeciendo. Si el profesional desea respaldarse en reglas dictadas por organismos profesionales que no tienen el poder coercitivo de la ley, necesitará que las normas emitidas esten fundamentadas en un conjunto coherente de principios lógicos que formen un marco de referencia conceptual.

Por ello la relación entre teoría contable y el proceso de establecimiento de normas deben estar comprendido dentro de un amplio contexto como es descripto en el cuadro 1.

NORMAS CONTABLES

CUADRO 1



En el cuadro de referencia los factores políticos están relacionados con los efectos sobre la formulación de la política de aquellos que están sujetos a esta. Incluidos en esta categoría podrían estar los auditores que son los responsables de evaluar si las normas contables han sido seguidas adecuadamente; los que elaboran los estados contables a publicarse agrupados por entes que los representan laboralmente. Los inversionistas representados por los agentes de bolsa o el público en general cuya representación natural es el Gobierno o el Poder Legislativo (Wolk, Francis y Tearney, 1984, pág. 8).

VI. Los Distintos Enfoques Teóricos en la Formulación de las Normas Contables.

En este capítulo nos limitaremos a comentar la evolución de la teoría contable como fundamento de las normas contables profesionales, con especial referencia a EE.UU. por la influencia que ha

ejercido en el ámbito internacional de la profesión contable incluyendo dentro de este, a nuestro país.

Analizando las distintas fuentes bibliográficas en la materia observamos que el grupo de procedimientos, convenciones, reglas, etc. reunidas bajo el vocablo "Principios Contables Generalmente Aceptados" han tenido su origen en la labor llevada a cabo por la American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) - Institución privada que aglutina a los Contadores Públicos en EE.UU. - a partir del año 1930. Anteriormente a esta fecha no existía ninguna relación en materia de regulación contable y la información de esta naturaleza era confidencial para cada una de las empresas. Por dicha razón una compañía tenía poco conocimiento de los procedimientos seguido por las otras. Obviamente el resultado de esto era la carencia casi total de uniformidad en las prácticas contables de empresa a empresa, de un año a otro y aún de la misma industria. Las únicas normas o reglas conocidas eran impuestas por las instituciones de créditos que en cierta medida fueron los primeros usuarios externos de los estados contables.

Dejando de lado los comentarios del período 1930-1959 que, no obstante, fue importante como etapa precursora de la política contable, pero con la característica fundamental que se ceñía a la elaboración de meros procedimientos contables sin tener ninguna estructuración conceptual que los agrupe. Es recién a partir de una famosa conferencia pronunciada por Alvin R. Jennings, en su carácter de Presidente de la AICPA, en la asamblea anual de este organismo correspondiente al año 1957, en donde sugirió un nuevo enfoque para el desenvolvimiento de los principios contables en base al desarrollo a la naturaleza de la investigación pura. En función de esto una adecuada organización de la investigación debería ser llevada a cabo en donde debían existir personas calificadas académicamente y con un financiamiento conjunto de la profesión y la industria. (Most, 1982, pág. 99-100). Jennings, en cierta medida, estaba reclamando un enfoque conceptual para reemplazar los procedimientos poco sistemáticos utilizados hasta ese momento en la elaboración de normas contables.

En función de lo anterior la AICPA estableció un "Comité Especial sobre Programas de Investigación" reorganizándose la "División

NORMAS CONTABLES

de Investigaciones sobre Contabilidad". Uno de los objetivos de la reorganización era poder atacar los problemas generales de la contabilidad financiera a cuatro niveles: 1) sustituir los postulados básicos; 2) asentar principios generales; 3) confeccionar reglas u otras guías para la aplicación de principios en situaciones específicas, y 4) la investigación (Hendriksen, 1984, pág. 85). De acuerdo con esto, para llevar a cabo el programa de investigación se dotó a la División con un grupo de investigadores permanentes.

También en la mencionada reorganización, se formó la junta sobre Principios de Contabilidad (APB) para que sustituyera el Comité de Principios de Contabilidad, otorgándole mayor autoridad y responsabilidad, al efecto de promover por escrito la redacción de los principios de contabilidad generalmente aceptados, estrechar las diferencias en el ámbito de las prácticas y dirigir las discusiones de cuestiones polémicas y por resolver.

Con estas creaciones de carácter institucional surge un nuevo enfoque en materia de política contable, que buscarán en el desarrollo de la teoría contable y por medio de la investigación el camino adecuado para su objetivo. Fue la primera manifestación contra el enfoque pragmático que caracterizó por muchos años la evolución del pensamiento contable americano. La idea fundamental era articular un conjunto básico de postulados implícitos en la contabilidad de los cuales resultaría los principios derivados en forma lógica por medio del proceso deductivo. Los postulados debían ser pocos en número y provenientes del medio ambiente económico y político, como también, provenientes de las costumbres suyascentes en la comunidad de los negocios.

Los "postulados" han sido definidos como supuestos básicos que no pueden ser verificados, es decir, una definición similar a la de axioma. Además, forman una parte para la inferencia, sirviendo como fundamento de la estructura teórica consistente de proposiciones deducidas de los postulados. (Wolk, Francis and Tearney, 1984, pág. 109).

Por otra parte, la expresión "principios" fue definida en el Boletín de Terminología Contable N° 1 de la AICPA de la siguiente forma: "Una ley o regla general adoptada o declarada como una

guía de acción, un fundamento establecido a bases de conductas o prácticas". Esta definición es bastante precisa en sustancia con la definición hecha en la filosofía de las ciencias, pero como indicamos anteriormente fue criticada por Paton y Lettleton (1940, pág. 4) proponiendo en su reemplazo el vocablo "normas".

El primer director de investigación después de la reorganización de la División de Investigaciones sobre Contabilidad fue Maurice Moonitz, Profesor de la Universidad de California que era graduado en economía. El realizó el primer trabajo en materia de postulados, y en compañía de otro profesor, el Dr. Roberto T. Sprouse, elaboró el estudio referente a principios. Los productos de estas investigaciones fueron conocidas bajo el nombre de los Accounting Research Studies N° 1 y 3 publicados en 1961 y 1962, respectivamente.

En el Accounting Research Study N° 1, denominado "Los Postulados Básicos de la Contabilidad", Moonitz adoptó un marco de referencia que fue orientado a lo que los contadores hacen en la realidad. El rechazaba aparentemente el enfoque deductivo porque no era lo suficientemente amplio para acompañar los aspectos empíricos y experimentales de la contabilidad, pero Deinzer (1965, pág. 131) apuntó correctamente que el sólo hecho de usar postulados significaba utilizar el método deductivo. Lo que realmente hizo Moonitz, fue utilizar el método axiomático-deductivo sin recurrir al simbolismo de la lógica formal. Los postulados usados por él fueron de dos tipos diferentes. Una categoría -Grupo A- de postulados coincidían con la propuesta del "Comite Especial sobre programas de Investigaciones" en el sentido que los mismos debían derivarse del medio ambiente político y económico y las maneras de pensamiento y costumbres de los distintos segmentos de la comunidad. Por ejemplo, el "Postulado A-1, Cuantificación" dice: Los datos cuantitativos son de ayuda para tomar decisiones económicas racionales, esto es, hacer elecciones entre alternativas de forma tal que las acciones esten relacionadas correctamente con las consecuencias". El "Postulado A-2 Intercambio" manifiesta: la mayoría de los bienes y servicios que son producidos son distribuidos por intermedio del intercambio y no son directamente consumidos por los productores".

Por otra parte, hay postulados que provienen del campo de la contabilidad como el "Postulado B-1 Estados Financieros" redactado así:

NORMAS CONTABLES

Los resultados del proceso contable están dispuestos en un conjunto de estados financieros fundamentales relacionados entre sí que se articulan y descansan sobre los mismo datos". Por último, estan los postulados imperativos que no son descriptivos como los A y B, donde juegan un papel importante los juicios de valor. Los mismos tratan sobre la "Continuidad o Negocio en Marcha", la "Objetividad", la "Consistencia", La "Estabilidad de la Unidad de Medida" y la "Exposición".

Una crítica efectuada sobre estos postulados es que algunos de ellos son evidentes por sí mismo y pueden no ser lo suficientemente sustantivo para posibilitar el proceso de razonamiento para la guía de un conjunto único y significativo de principios contables. (Wolk Francis and Tearney, 1984, pág. 111). Este es el caso de los Postulados A y B. En el caso de los Postulados Imperativos, estos según Mautz deberían ser denominados conceptos porque 1) ellos son normativos en esencia; y 2) se han desarrollado dentro del contexto de la práctica contable (Mautz, 1965, pág. 47). De estos postulados o conceptos el más importante es el C-4 relacionado con la estabilidad monetaria. De este postulado pueden surgir dos puntos de vista. En el caso en que poder adquisitivo del dinero no es estable, esto esta indicando que algún tipo de ajuste debe ser implementado como consecuencia del cambio en el valor de la moneda. Si por otra parte, el poder adquisitivo de la unidad monetaria es estable, dos situaciones se pueden presentar: 1) la justificación del uso de los costos históricos y 2) la utilización de valores corrientes dado que aún no aumentando en forma general el nivel de precios, pueden producirse cambios en los precios específicos de los bienes y servicios. Esta dualidad en la interpretación del Postulado C-4 es una clara debilidad de tan importante supuesto. (Wolk, Francis and Tearney, 1984, pág. 111).

El Accounting Research Study N° 3 titulado "Un Conjunto Tentativo de Principios Contables Amplios para las Empresas" elaborado por Sprouse y Moonitz, fue una prolongación del trabajo sobre postulados comentado arriba y como lo indica el nombre del trabajo, su objetivo era derivar los principios contables de los postulados definidos. Como dicen en la introducción, los principios de la contabilidad financiera, que son desarrollados en este estudio, están diseñados para satisfacer las necesidades de todos los grupos interesados . . .

La complejidad de los negocios modernos hace necesario formular reglas más específicas, más allá de los principios mismos. En un mundo dinámico, la necesidad de reglas detalladas pueden ser alteradas como condición de los modos de cambios de los puntos de vista. Pero los cambios en las reglas pormenorizadas no afecta necesariamente los principios generales o los postulados básicos, todos los cuales estan comprendidos en el término de principios generalmente aceptados. (Sprouse y Moonitz, 1962, pág. 1).

De lo anterior puede obtenerse la idea de fuerza que daban los postulados y principios, como reglas básicas a las que debían ajustarse la profesión contable para la elaboración de los estados contables que los administradores presentaban a los usuarios externos. En muchos aspectos este documento fue revolucionario y para ello podemos citar algunos párrafos del mismo a manera de ejemplo solamente. Unos de los principios establece que el beneficio es atribuible a todo el proceso de la actividad de la empresa, aspecto que contradice el principio vigente de realización vinculado solamente con el punto señalado por la venta. (Most, 1982, pág. 101). Por lo tanto, toda regla o procedimiento que atribuya beneficio a una parte del procesos total por ejemplo, las ventas, debe reexaminarse constantemente a fin de determinar en qué medida introduce parcialidad en el informe del monto del beneficio asignado a períodos específicos. (Sprouse y Moonitz, 1962, págs. 55). Otro ejemplo es el Principio B que establece: "Los cambios registrados en los recursos se deben clasificar entre las cantidades atribuibles a: 1) Cambios en la unidad monetaria (cambios en el nivel general de precios) que dan lugar a nuevas presentaciones del capital pero no a ingresos y gastos. 2) Cambios en los costos de reposición (sobre o por debajo del efecto producido por los cambios en el nivel general de precios) que dan lugar a elementos de pérdidas o de ganancias. 3) La venta, transferencia o reconocimiento del valor realizable neto, que den lugar a ingresos por ventas o ganancias. 4) Otras causas, por ejemplo, el crecimiento o el descubrimiento de recursos naturales que no se conocían. (Sprouse y Moonitz, 1962, pág. 55).

Los ejemplos citados son suficientes para observar hasta que punto los autores citados querían modificar las prácticas vigentes de la profesión contable, pero no fueron aceptadas por esta. Ambos trabajos fracasaron por una variedad de razones, pero la más funda-

NORMAS CONTABLES

mental era el abandono de los costos históricos, como atributo de la información. Aún más allá de las cuestiones de lógica y adecuación de los ARS 1 y ARS 2 muchos de los temas expuestos de por Sprouse y Moonitz no fueron exitosos. En realidad ajustándose a las ideas de la época, ambos autores fueron comisionados a encontrar los postulados y principios que tuvieran como meta "el beneficio verdadero" (true income) como único concepto de resultado que podría ser presentando como superior a otros conceptos. Es interesante advertir que salvo el Postulado A-1 del trabajo de Moonitz, estableciendo que "los datos cuantitativos son para ayuda en la toma de decisiones económicas racionales," nada se dice virtualmente en el estudio sobre los usuarios externos de los datos contables y cuáles debieran ser las necesidades particulares de estos. No es de extrañar la posición de los autores, dado que hasta esa época no era común considerar este tipo de visión de la información contable.

Puesto que la respuesta negativa dada por la profesión a los Accounting Research N° 1 y 3, hizo por lo demás improbable que los mismos pudiera servir como base para un pronunciamiento de la Comisión de Principios Contables respecto a "principios", por cuya razón la Comisión escogió otro enfoque. En lugar de buscar directamente la preparación de un enunciado de principios contables autorizó en 1963, un proyecto de investigación para que inventarisen los principios de aceptación corriente. Estos resultados publicados en 1965 bajo la responsabilidad de Grady denominado "Inventario de los Principios de Contabilidad" (1971) fueron como lo dice su nombre, una acumulación que no trataba de inventar nada nuevo en materia de postulados y principios.

Pero la gran tarea emprendida por Sprouse y Moonitz vistas desde la óptica actual, tiene reservado un lugar importante en el desarrollo de la teoría contable, fundamentalmente por el intento de construir para el ejercicio de la profesión un apuntalamiento de tipo conceptual. No cabe duda que con los trabajos reseñados hasta aquí termina un período importante de la teoría contable cuya especial preocupación fueron dirigidos a la calidad de los datos de los estados contables, como el objetivo fundamental del proceso contable y de la información financiera resultante de dicho proceso. Desde el punto de vista de la teoría del lenguaje o semiótica solamente las cuestiones sintácticas y semánticas fueron desarrolladas. En lo

que respecta a la primera dimensión todo lo relativo a las reglas y procedimientos de la partida doble para lograr una medición del beneficio en condiciones de moneda estable fue el centro de atención. A partir de la etapa donde dicha estabilidad se puso en duda y la necesidad por lo tanto de acercar los datos contables a la realidad económica, los estudios de tipo semántico o interpretativos, tipo ARS 1 y 3 cumplieron desde este punto de vista su función. Este tema fue desarrollado en extenso en un trabajo anterior (García, 1988).

Aunque muchas veces resulta difícil fijar una fecha para poder expresar un cambio en la forma de pensar con respecto a una disciplina, podemos decir sin mucho margen de error que el año 1966 fue un importante hito en la evolución del pensamiento contable. Utilizando la terminología de Kuhn (1971) un cambio de "paradigma" se ha generado en la teoría contable. "Paradigma" para Kuhn es una estructura conceptual e instrumental que proporciona modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica. El cambio indicado por la fecha señalada es la declinación de las teorías basadas en postulados y principios, como base conceptual para el procesos de establecer reglas contables, y el surgimiento del enfoque fundado en objetivos y normas que significaba centrar en las necesidades del usuario la política contable.

Por la profunda revisión de lo ocurrido en la teoría contable, expresamos sin ningún temor que el cambio de enfoque más que una evolución fue una revolución, quizás no totalmente comprendida en nuestro país como tendremos oportunidad de analizar más adelante. Fijamos 1966 como fecha clave, porque en este año apareció el documento de la American Accounting Association titulado "Teoría Contable Básica" (1968) conocido internacionalmente por la sigla ASOBAT. En este documento se define la contabilidad "como el proceso de identificar, medir y comunicar la información económica que permiten formular juicios basados en información y la toma de decisiones, por aquellos que se sirven de la información". (AAA, 1968, pág. 2). Este contexto acompañado del siguiente párrafo "Esencialmente la contabilidad es un sistema de información. Más precisamente, es una aplicación de la teoría general de la información al problema de las operaciones económicas eficientes". (AAA, 1968, pág. 148)" nos señala como la contabilidad es incor-

NORMAS CONTABLES

porada dentro de la teoría de la comunicación sin perder sus características particulares. Es una definición orientada hacia los usuarios, lo cual es coherente por ser estos los destinatarios en el proceso de comunicación de la información. Como dice Hendriksen (1982 págs. 68-69). "Esta definición nos permite la identificación de los usuarios de los informes financieros externos y la selección de la información correspondiente para las predicciones necesarias en sus decisiones y juicios con respecto a la empresa. Obsérvese que la selección de la información comunicada está intentando sólo ayudar al usuario para hacer predicciones; el contador no debe intentar efectuar predicciones, excepto donde los errores de medición y predicción puedan ser estimados y comunicados".

Cuando indicamos más arriba el cambio de enfoque producido en la teoría contable de los postulados y principios a los objetivos y normas, en este último aspecto nos estabamos refiriendo a los elementos fundamentales utilizados por ASOBAT en el diseño del modelo. En la estructura conceptual de ASOBAT los objetivos de la contabilidad son suministrar información para los siguientes propósitos: 1) Tomar decisiones relativas al uso de los recursos limitados, incluyendo la identificación de áreas de decisión crucial, y la determinación de objetivos y metas. 2) Dirigir y controlar efectivamente los recursos humanos y materiales de una organización. 3) Conservar e informar sobre la custodia de los recursos. 4) Facilitar las funciones sociales y los controles.

En el sistema de ASOBAT una vez expresados los objetivos de la contabilidad, donde el proceso de toma de decisiones es el elemento más importante, define cuatro "normas" que proporcionan el criterio que debe usarse para valorizar la potencialidad de la información contable como pertinente, verificabilidad, imparcialidad y cuantificación y cinco pautas al efecto de comunicar la información contable siendo estas: 1) Ser apropiada para el uso que se supone; 2) Dar a conocer las relaciones importantes; 3) Incluir información del medio ambiente; 4) La uniformidad de prácticas en y entre entidades; 5) Consistencias de prácticas en el transcurso del tiempo.

El marco conceptual surgido de la articulación de los objetivos y normas, tal como la plantea ASOBAT, es un nuevo punto de partida con respecto al enfoque de postulados y principios utilizados por Moonitz y Sprouse, si bien los objetivos podrían considerarse como parte de los postulados en la estructura formal del modelo, o pueden ser vistos como un conjunto de proposiciones sobre o

al mismo nivel de los postulados (Hendriksen, 1982, pág. 66). La idea fundamental de este cambio en el paradigma no es que sea abandonado el objetivo implícito en los postulados y principios que era obtener el "beneficio verdadero", sino que este tipo de dato debía estar en función del usuario. Esto queda expresado claramente por Hendriksen que dice (1982, pág. 67). El enfoque de la contabilidad que supone un grupo de usuarios desconocidos de los informes financieros (implícito en los Accounting Research Studies N° 1 y 3) ha supuesto además que la información referente a la riqueza (patrimonio) o a las transacciones económicas, o ambas a la vez, de una empresa es pertinente a las distintas necesidades del usuario. Esto es, si describe y presenta adecuadamente en los estados financieros la información relativa al beneficio y a la situación financiera, se supone que esta información será útil sin tratar de explicar que información se pretende utilizar y con que propósitos. Un lector bien informado de los estados financieros se supone que es capaz de seleccionar la información que precisa y adoptar decisiones adecuadas de la información presente".

Pero como sigue diciendo Hendriksen "Recientemente, este supuesto general de utilidad ha sido desafiado sobre la base que los contadores necesitan saber más acerca de los requerimientos de información por parte de los usuarios específicos de los citados estados, así también de quienes son estos usuarios y cuáles son sus objetivos en el uso de la información contable". Este cambio del énfasis hacia la comunicación de la información dirigida a usuarios específicos y con fines específicos ha llevado a un mayor refinamiento al concepto de pertinencia que en ASOBAT es considerada la norma más importante y es descripta de la siguiente forma: "La pertinencia exige que la información tiene, que referirse o asociarse útilmente con las operaciones que trata de facilitar o con los resultados que se desea producir". (AAA, 1968, pág. 15). Tal como puede observarse la pertinencia está vinculada con el proceso de toma de decisiones y esta en función de los cuatro objetivos señalados por ASOBAT.

Quizás sería de interés seguir comentando el documento de ASOBAT, especialmente en lo relativo a la articulación de las normas con la información interna de la empresa, donde se deja perfectamente aclarado el papel de estas y sus diferencias con la información externa, pero tal cuestión demandaría un análisis que supere el objetivo del presente trabajo.

A partir del documento ASOBAT todos los estudios llevados

NORMAS CONTABLES

a cabo en los EE.UU. vinculados con la elaboración de una estructura conceptual, que sirviera de base para la elaboración de normas contables, siguieron el camino señalado por el mismo, es decir, colocar el énfasis en el usuario de la información contable. Siguiendo un orden cronológico citaremos tres estudios que han sido de suma importancia para el desenvolvimiento de la teoría contable. Estos son: La Declaración N° 4 del Accounting Principales Board (APBS N° 4), el informe Trueblood y los seis documentos emitidos por FASB bajo la denominación de Statement Financial Accounting Concepts.

De acuerdo a lo expresado más arriba, el APB fue un organismo creado por la AICPA en 1959 al efecto de reemplazar el Accounting Principles Committee, con mayores funciones y responsabilidades que este. Su objetivo era seguir confeccionando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Este cuerpo agregó, en el período de su existencia -1959 a 1973- 31 opiniones a dichos Principios. Pero nuestro interés aquí se refiere al estudio que elaboró bajo el nombre de APBS n° 4, publicado en 1970 y que también es conocido como "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises". Para muchos autores fue un documento extraño porque fue concebido durante el punto de transición entre el momento que el enfoque de los postulados y principios había terminado su influencia y el momento que surgía el enfoque objetivos y normas. El propósito de esta publicación era servir de marco de referencia o conceptual como fundamento de las opiniones emitidas por APB.

Las cuestiones que tendía a resolver el APBS N° 4 estaban dirigidas a las siguientes preguntas: 1) ¿Qué es la contabilidad? 2) ¿Qué factores del medio ambiente influyen en la contabilidad? 3) ¿Cómo se puede brindar información útil? 4) ¿Cuáles son los objetivos de la contabilidad? 5) ¿Cuáles son los principios contables generalmente aceptados? (Most, 1982, pag. 136). Tanto en la definición de contabilidad como en la contestación de las otras preguntas se observa la influencia de ASOBAT. En lo relativo a la definición de contabilidad expresa que es una función de servicio. Este es proporcionar información cuantitativa principalmente financiera por naturaleza, de los entes económicos y que es útil para la toma de decisiones económicas. En la definición, siguiendo ASOBAT, y en otras partes del documento se observa un fuerte énfasis en la diversidad de usuarios. En el parágrafo 18 del APBS N° 4, al tratar los usuarios dice: Las necesidades y las expectativas de los usuarios de los estados financieros son parte del medio ambiente que

determinan el tipo de información requerida por la contabilidad financiera. Un conocimiento de distintas clases de usuarios, de sus necesidades especiales y comunes de información, y su proceso de decisión es de ayuda para mejorar la información contable financiera”.

Por otra parte, en el Cap. 4 del citado documento, al tratar los Objetivos de la Contabilidad Financiera y los Estados Financieros, en el apartado relacionado con la Declaración de los Objetivos Cualitativos, se consideran las normas y pautas indicadas de ASOBAT combinadas y ampliadas con otras propias del documento. Tal como lo hace ASOBAT la norma o el objetivo cualitativo de “pertinencia” en APBS N° 4 es el objetivo fundamental. Además de adoptar explícitamente las necesidades del usuario como objetivo de la contabilidad, APBS N° 4 introduce el concepto de “un atributo a ser medido”, que ha llegado a ser un tema importante en el movimiento de la contabilidad para los cambios en el nivel de precios. Estos problemas de medición fueron tratados en los párrafos 67 y 90 del documento.

El APS N° 4, como dijimos al principio, surgió en un momento de transición y fue juzgado demasiado severamente en su momento por los grandes desequilibrios en su contenido. De ser meramente en algunos apartados la repetición de expresiones de la práctica convencional, en otra parte del trabajo se reconocen importantes cambios que fueron la base de trabajos posteriores como la estructura conceptual de FASB (Most, 1982, pág. 142).

Dada la insatisfacción reinante con respecto al trabajo del APB por distintas circunstancias que no vamos a relatar por no ser de interés en esta oportunidad, en Abril del año 1971 la AICPA formó dos grupos especiales de estudio. Uno de los grupos “The Study Group on Establishment of Accounting Principles” fue dirigido por Francis M. Wheat. El trabajo de este grupo desembocó en la organización de un nuevo organismo que tendría a su cargo la responsabilidad de la emisión de las normas contables. La recomendación de dicho grupo fueron aceptadas y dieron lugar a la creación del Financial Accounting Foundation cuyo objetivo era contratar el personal y otorgar los fondos necesarios para el funcionamiento del Financial Accounting Standards Board, siendo este el responsable de la emisión de las normas contables. La última recomendación aprobada, estaba dirigida a establecer el Financial Accounting Standards Advisory, que era un organismo consultor que, de acuerdo con FASB, establecían las prioridades y los gru-

NORMAS CONTABLES

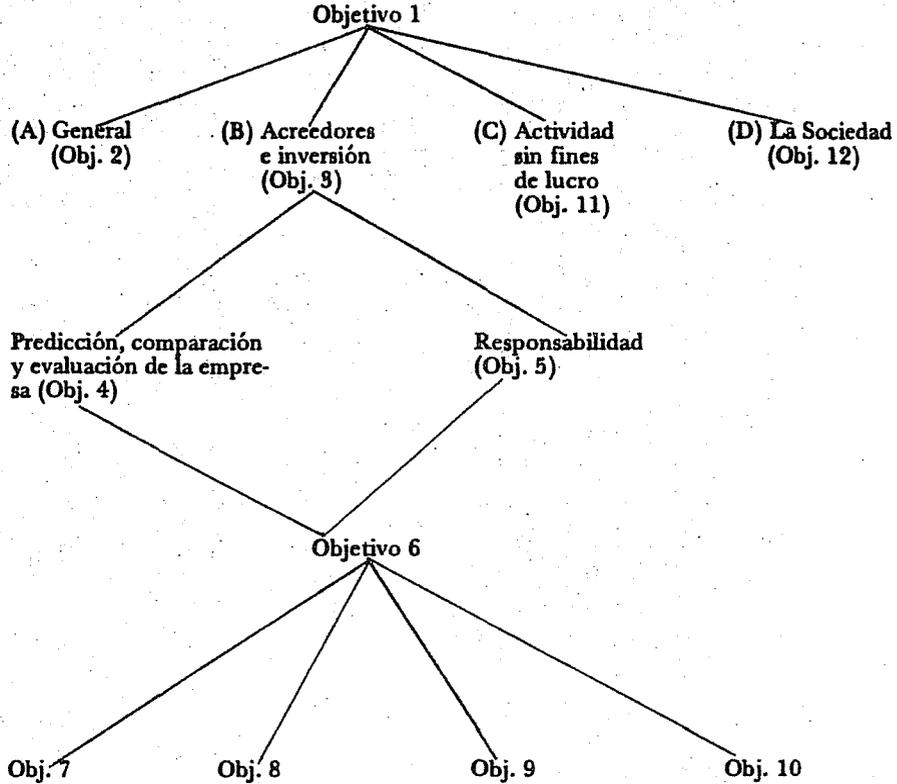
pos de trabajo, como así también, actuaban como contestatarios de las normas propuestas por FASB.

El otro grupo, "The Study Group on the Objectives of Financial Statements" dirigido por Robert M. Trueblood - cuyo trabajo fue publicado en Octubre de 1973, después de haberse constituido FASB y conocido como informe Trueblood- definió doce objetivos dentro de un contexto de supuestos y argumentos para apoyar un marco conceptual que sirviera para una derivación lógica de las normas contables profesionales. Anton (1976, pág. 42) expresa que los doce objetivos presentados en el estudio son expuestos como si tuvieran la misma naturaleza, cuando en realidad si fueran clasificados en algún orden jerárquico el mensaje sería el siguiente: "El objetivo básico de los estados financieros es proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas".

A su vez, Sorter y Gans (1974, págs. 1-12) también realizaron un ordenamiento jerárquico de los doce objetivos que es similar al confeccionado por Anton en su artículo. Tanto este último autor como aquellos definen cinco niveles dentro de los cuales clasifican los doce objetivos del Informe Trueblood. En el Cuadro 2 transcribimos la Fig. 1 del trabajo de Sorter y Gans.

En el nivel más alto de la estructura jerárquica se exhibe el Objetivo N° 1 que está redactado de la siguiente forma: "El objetivo fundamental de los estados financieros es ofrecer información útil para la toma de decisiones económicas". Como manifiesta Sorter y Gans (1974, pág. 5) el objetivo transcripto podría ser considerado como evidente por sí mismo y por lo tanto obvio. Pero no es así, dicen dichos autores argumentado las siguientes razones: El objetivo fundamental que relaciona la contabilidad con el proceso de toma de decisiones económicas es fijado en forma clara, directa y sin ninguna clase de ambigüedad; además, el objetivo fundamental establece que la justificación de la disciplina contable descansa en su utilidad. Este objetivo fundamental que está en el vértice de la estructura jerárquica esta en un todo de acuerdo con el enfoque del usuario introducido por ASOBAT y reproducido en APBS N° 4.

En la segunda fila del Cuadro 2, titulada "Usuarios y sus Necesidades", se alinean los objetivos N° 2, 3, 11 y 12. El objetivo N° 2 está redactado como sigue: Un objetivo de los estados financieros es servir primariamente a los usuarios que tienen una limitada autoridad, capacidad o recursos para obtener información y que confían en los estados financieros como su principal fuente de infor-

CUADRO 2**FILA 1 - Objetivo Básico****Objetivo 1****FILA 2 - Usuarios y sus necesidades****(A) General
(Obj. 2)****(B) Acreedores
e inversión
(Obj. 3)****(C) Actividad
sin fines
de lucro
(Obj. 11)****(D) La Sociedad
(Obj. 12)****FILA 3 - Necesidades de
los usuarios en
términos de la
empresa.****Predicción, comparación
y evaluación de la empre-
sa (Obj. 4)****Responsabilidad
(Obj. 5)****FILA 4 - Información de
la empresa que sa-
tisface esta nece-
sidad****Objetivo 6****FILA 5 - Estados financieros
comunicando esta in-
formación.****Obj. 7****Obj. 8****Obj. 9****Obj. 10**

mación de las actividades económicas de la empresa". Es interesante advertir que aunque este objetivo está establecido en forma positiva, en el Informe Trueblood, al hacer el análisis de este objetivo, expresa quienes no están incluidos e indirectamente se determinan los usuarios a quienes van dirigidos los estados contables que son fundamentalmente los inversores y acreedores. (Anton, 1976, pág. 45). Por otra parte, Sorter y Gans (1974, pág. 6) aclaran que este objetivo puede no ser bien comprendido por el lector. Aunque podría interpretarse que el significado de los estados financieros es para servir aquellos que poseen "limitada capacidad" esta no fue la intención del grupo de estudios que elaboró el informe. Los estados financieros no deben servir para necesidades reducidas o especiales de usuarios específicos, sino más bien servir a necesidades generales de todos los usuarios. Entre las implicaciones de este objetivo surgen las siguientes: 1) Los estados financieros deben ser amplios, esto es, que los mismos deben ofrecer una total exposición; y 2) que toda la información debiera ser presentada tan simple como sea posible.

El objetivo N° 3, de la segunda fila, establece: "Un objetivo de los estados financieros es proporcionar información útil para los inversores y acreedores para predecir, comparar, y evaluar el flujo de caja potencial para ellos en términos de monto, oportunidad e incertidumbre". Este, según Sorter y Gans (1984, pág. 6) es el objetivo más importante. Identifica las necesidades de los principales usuarios de los estados financieros de las empresas. Los acreedores e inversores son definidos como económicamente racionales y tienen la particularidad que las decisiones que deben tomarse son esencialmente similares. En la segunda fila también aparecen los objetivos 11 y 12 relacionados con usuarios como las sociedades sin fines de lucro y la sociedad en general que no necesitan mayores comentarios.

Los Objetivos N° 4 y 5 de la tercera fila se refieren a las necesidades de los usuarios en términos de las empresas que emiten los estados financieros es brindar a los usuarios con información que sirva para predecir, comparar, y evaluar el poder o capacidad del beneficio de la empresa. Por otra parte, el Objetivo N° 5 es redactado así: "Un objetivo de los estados financieros es ofrecer información útil para juzgar la capacidad de los administradores en la utilización de los recursos de la empresa que permitan alcanzar las metas fundamentales de la misma". Estos dos objetivos intentan ligar las necesidades de los usuarios con la información preparada por la administración de la entidad. El grupo de trabajo del infor-

NORMAS CONTABLES

me definió el "poder de beneficio" (earning power) como la capacidad de la empresa para estar en la mejor posición para generar más dinero y tener beneficios convertibles en dinero para alguna fecha futura. Tal como se puede advertir, la definición de poder de beneficio como la capacidad de producir dinero en efectivo más bien que la capacidad en términos de beneficio de la empresa, es un cambio fundamental en las ideas contables tradicionales. A pesar de este énfasis en los flujos de caja, en el mismo informe se hace hincapié que la información vinculada con el beneficio periódico es más útil que la información referente a los flujos de caja corrientes, para predecir los flujos de caja que surgen de la definición de poder del beneficio. (Anton, 1976, pág. 46).

El Objetivo N° 6 es el único que figura en la cuarta fila en el esquema de Sorter y Gans y es expresado en la forma siguiente: "Un objetivo de los estados financieros es proveer información de los hechos e interpretaciones de las transacciones y otros eventos que son útiles para predecir, comparar, y evaluar el poder de beneficio de la empresa. Los supuestos implícitos básicos deben ser expuestos con respecto al tema de la interpretación evaluación, predicción o estimación". Este objetivo es el último que comenta las necesidades de información del usuario y el proceso de decisión. Este objetivo y los subsiguientes subrayan que una clase única de información no es suficiente para satisfacer las necesidades de los usuarios. Estos deben tener disponible información de los hechos o transacciones relativas a los eventos pertinentes de la empresa y la interpretación de los administradores con respecto al significado de estos eventos. La información de los hechos permiten a los usuarios explicar su propia interpretación y sirve para evaluar la interpretación de los que la elaboraron. (Sorter y Gans, 1974, pág. 8).

Por último, los Objetivos N° 7, 8, 9 y 10, en la fila quinta, describen en términos generales los estados financieros apropiados para comunicar la información identificada en el Objetivo N° 6, no estableciéndose en esta oportunidad a qué estados financieros se referían.

Hemos querido brindar una exposición amplia, aunque no completa, del informe Trueblood porque a través del mismo se observa el cambio de dirección de la teoría contable y como resultante un cambio fundamental en las ideas para confeccionar las normas contables. La calidad de los datos que brinda la contabilidad financiera es importante, pero mucho más relevante es descifrar la complejidad que está implícita en las necesidades de los usuarios de la

información contable para la toma de decisiones.

Por último, comentaremos en la forma más breve posible, la máxima contribución realizada hasta el momento, en el orden mundial, como estructura conceptual para la elaboración de normas contables. Esta magna obra fue llevada a cabo por el Financial Accounting Standards Board, organismo este, según comentamos, fue fruto del informe Wheat. Para algunos autores este trabajo es lo más ambicioso que ha ocurrido en los últimos veinte años, tanto en tiempo como en recursos utilizados. Por más de diez años FASB ha dedicado el 40% de su presupuesto -más de diez millones de dólares anuales- para realizar esta tarea, consumiendo el tiempo y esfuerzo de incontables profesionales y ejecutivos financieros en la práctica pública, industria, comercio y de la comunidad académica. (Brooks, 1986, pág. 24).

Este documento se conoce bajo el nombre de "Statement of Financial Accounting Concepts" publicándose hasta el momento seis de ellos. Fueron confeccionados bajo el proceso abierto por FASB que consistió en investigaciones y consultas, preparación de borradores de discusión y el mantenimiento de gran cantidad de consultas públicas. Los temas cubiertos por los documentos publicados son hasta aquí:

- SFAC N° 1. Los objetivos de los informes financieros de las empresas. (1978).
- “ “ 2. Las características cualitativas de la información contable. (1980).
- “ “ 3. Elementos de los estados financieros de la empresa. (1980).
- “ “ 4. Objetivos de los informes financieros de los organismos sin fines de lucro. (1980).
- “ “ 5. Reconocimiento y medición de los estados financieros de las empresas. (1984).
- “ “ 6. Elementos de los estados financieros (reemplazo de SFAC N° 3 y una enmienda a SFAC N° 2) (1985)

El SFAC N° 1 quizás sea el más importante de los documentos de carácter conceptual elaborado por FASB dando respuesta a la pre-

NORMAS CONTABLES

gunta ¿Para qué sirven los informes financieros? Por lo general, en su redacción se nota la gran influencia que ha ejercido el informe Trueblood. Se expresa que el informe financiero no es un fin en sí mismo, sino que intenta proporcionar información que es útil para la toma de decisiones económicas vinculadas a los negocios. Reconoce que los objetivos de los estados contables no son inmutables y que ellos están afectados por el medio ambiente social, económico, legal y político. Son vistos como un flujo de las necesidades de los usuarios externos que carecen de autoridad para solicitar la información que pretenden y deben confiar en la información preparada por los administradores. Se observa que hay grupos de usuarios cuyos intereses inmediatos no coinciden necesariamente, pero en este documento los objetivos se dirigen hacia el interés común de muchos usuarios que creen en la capacidad de la empresa de generar flujos de caja favorables. La información de ser entendida por todos aquellos que tienen una razonable comprensión de las actividades económicas y de los negocios y están deseosos de estudiar la información con adecuada diligencia.

En otro punto se establece que aunque las decisiones de inversores y acreedores se fundamentan en expectativas con respecto al futuro del desempeño de la empresa, estas expectativas están basadas generalmente en el pasado de la empresa, por cuya razón en el parágrafo 21 dice: "La información proporcionada por los informes financieros reflejan en gran parte los efectos financieros de las transacciones y eventos que ya han sucedido". En otro punto se hace referencia a la función de custodia de la contabilidad financiera en términos de evaluar cuán bien el administrador ha rendido cuentas a los propietarios u otros grupos interesados.

Además, distintos juicios de valor son tratados a través del informe, siendo los más importantes los siguientes: (Wolk, Francis y Tearney, 1984, pág. 168).

1. La información no se provee sin costo, de tal forma que el beneficio que proporciona su uso, debe superar su costo.
2. Los informes financieros no son el único medio de información con respecto a la empresa.
3. La contabilidad devengada, por oposición a la contabilidad de flujos de caja, es muy útil para evaluar y predecir el beneficio potencial y los flujos de caja de la empresa.

4. La información ofrecida debe ser útil y provechosa pero los usuarios de ella deben hacer sus propias predicciones y evaluaciones.

Finalmente el documento no especifica qué estados financieros deben ser usados, mucho menos su formato.

El SFAC N° 2 enfoca el tema de las características cualitativas de la información contable. Este documento fue publicado en Mayo de 1980 y como dice el primer párrafo del mismo "El propósito de esta Declaración es examinar las características que hacen útil a la información contable". La características de "utilidad" de la información puede ser observada como formando un cuadro jerárquico. Los dos principales elementos de la misma son la pertinencia y la veracidad. La información contable pertinente es capaz de producir una diferencia, esto es, si la posesión de esta información puede ayudar al usuario a realizar predicciones de los resultados, de los acontecimientos pasados, presentes y futuros o corregir o confirmar las anteriores predicciones. Para ser pertinente la información necesita tener valor predictivo o un valor de realimentación, o ambos, y necesita estar disponible en el momento oportuno.

La calidad de confiabilidad (veracidad), por otra parte, significa que la información debiera significar solamente lo que dice, y sólo decir lo que significa. Para ser veraz, la información debe ser neutral e imparcial, sea deliberada o accidentalmente y debe ser capaz de ser verificada. En suma, debe poseer lo que FABS denomina "fidelidad representativa" que significa que una medición contable debiera corresponder con el fenómeno que es medido. (Brooks, 1986, pág. 26). Las otras cualidades de la información tal como comparabilidad y consistencia y grado de significación (materiality) son tratadas en los peldaños subsiguientes de la jerarquía y mantienen las definiciones de documentos anteriores.

Puede observarse que expresiones, como pertinencia, confiabilidad y otras que aquí han sido consideradas como cualidades de la información, en ASOBAT aparecen bajo el nombre de normas y en el informe Trueblood, aspecto que no hemos analizado, como las características cualitativas que los estados financieros deben poseer para que estos sean útiles al usuario.

El documento SFAC N° 3 cuyo objetivo son los elementos de los estados financieros de las empresas con fines de lucro definen 10 elementos o conceptos de los estados contables como sigue:

NORMAS CONTABLES

1. Activos: son probables servicios económicos futuros obtenidos o controlados por una entidad particular como resultado de transacciones o eventos del pasado.
2. Pasivos: son probables sacrificios futuros de los servicios económicos que surgen de las obligaciones presentes de una entidad en particular, para transferir activos o proporcionar servicios a otras actividades en el futuro como resultado de transacciones o eventos pasados.
3. Patrimonio: es el interés residual de los activos de una entidad que permanecen después de deducir sus pasivos. En una empresa con fines de lucro, el patrimonio es el interés del propietario.
4. Las inversiones por parte de los propietarios son incrementos en los activos netos de una empresa en particular resultante de la transferencia por parte de otras entidades de algún valor para obtener o incrementar el patrimonio de la mencionada empresa. Los activos son más comúnmente recibidos como una inversión de parte de los propietarios, pero esto que es recibido puede también incluir servicios o conversiones de pasivos de la empresa.
5. Las distribuciones a los propietarios (accionistas) son las reducciones en los activos netos de una empresa en particular resultante de la transferencia de activos, de servicios ejecutados o pasivos incurridos por la empresa a favor de los propietarios o accionistas.
6. El beneficio total (comprehensive Income) es el cambio en los activos netos (patrimonio neto) de una entidad durante un período, proveniente de transacciones y otros eventos y circunstancias que no corresponden a aportes o retiros de los propietarios.
7. Los ingresos ordinarios (revenue) son entradas u otros incrementos de los activos de una entidad o los descensos de los pasivos (o una combinación de ambos) durante un período de ventas o producción de bienes, ejecución de servicios u otras actividades que constituyan las principales operaciones de la empresa en marcha.
8. Los gastos son salidas o consumos de los activos o incremen-

to de los pasivos (o una combinación de ambos durante el período de ventas o producción de bienes, o ejecución de servicios, a llevar a cabo actividades que constituyen operaciones centrales o principales de un negocio en marcha.

9. Las ganancias son incremento en el patrimonio (activos netos) de transacciones periféricas o imprevistas de una entidad y de todas otras transacciones y otros eventos y circunstancias que afectan la entidad durante un período excepto de aquellas que resultan de ventas ordinarias o inversiones de los propietarios.
10. Las pérdidas son decrecimiento en el patrimonio (activos netos de transacciones periféricas o imprevistas de una entidad y de todas otras transacciones y otros eventos y circunstancias que afectan la empresa durante un período excepto de aquellas que resultan de gastos o distribuciones a los propietarios.

Por otra parte, en los párrafos 57 y 58 introduce el concepto de mantenimiento de capital que es un prerequisite para distinguir entre rendimiento del capital y la devolución del mismo y por lo tanto fundamenta la definición de beneficio. Distingue en esta oportunidad dos conceptos de mantenimiento de capital, el concepto de mantenimiento de capital físico (mantenimiento de la capacidad operativa) y el concepto de mantenimiento de capital financiero, sin definir aquí cual de ellos será utilizado para medir el beneficio, aunque con posterioridad tomó posición por el concepto de mantenimiento de capital financiero. Es interesante señalar que el concepto de mantenimiento de capital aparece por primera vez en un documento de esta naturaleza, cuando se edita el Memorandum de Discusión para el Proyecto de Estructura Conceptual que fue el trabajo más amplio de los producidos por FABS y que sirvió de base a los distintos SFAC. (Wolk, Francis y Tearney, 1984, pág. 167).

El SFAC N° 4 cuyo contenido se refiere a los Objetivos de los Informes Financieros de las Entidades sin Fines de Lucro, está basado fundamentalmente sobre SFAC N° 1 que concluye que no es necesario desarrollar una estructura conceptual independiente para entidades de cualquier tipo de categoría. La meta de este documento es determinar las diferencias de objetivos a efectos de tratarlos adecuadamente.

NORMAS CONTABLES

El SFAC N° 5 que entiende sobre el Reconocimiento y Medición de los Estados Financieros de las Empresas con Fines de Lucro, fue publicado en el año 1984. Este documento está relacionado con lo que debe incluirse en los estados financieros y como deben ser medidos los atributos de la información contable. De acuerdo a lo expresado en el párrafo 5 del documento, "Los estados financieros son la característica central de la información financiera, un medio fundamental de comunicar información financiera a aquellos que son usuarios externos de la entidad". Aunque los estados financieros tienen esencialmente los mismos objetivos de la información financiera, alguna información útil es mejor provista por los primeros y alguna otra es mejor provista, o puede sólo ser provista, por notas de los estados financieros o por información suplementaria u otros medios.

El documento establece que el "reconocimiento" es el proceso de incorporar formalmente una partida en el estado financiero de una entidad en calidad de activo, pasivo, ingreso ordinario, gastos o similares. Un ítem reconocido es anotado en términos de números o letras. También se expresa que el conjunto total de los estados contables para un período debe mostrar:

- La posición financiera al final del período
- El beneficio del período
- El beneficio total del período
- El flujo de caja durante el período
- Las inversiones y distribuciones del y para el propietario durante el período.

En el párrafo 63 del documento se señalan los criterios de reconocimiento fundamental de las partidas de los estados financieros que son:

Definición: Las partidas deben satisfacer la definición de elemento de los estados financieros, tal como fue establecido en SFAC N° 3.

Medición: Las partidas deben medirse con un atributo pertinente con suficiente confiabilidad.

Pertinencia: La información debe ser capaz de lograr una diferencia en las decisiones del usuario.

Confiabilidad (Veracidad) La información debe representar fidelidad, verificabilidad y neutralidad.

Más adelante SFAC N° 4 se refiere al importe tema de los atributos de la medición y expresa: Las partidas corrientes incorporadas a los estados financieros son medidas por diferentes atributos, dependiendo de la naturaleza de las partidas y de la pertinencia y confiabilidad de los atributos medidos. A continuación examina los cinco diferentes atributos de los activos y pasivos que son usados en práctica: a) Costos históricos; b) Costos corrientes; c) Valor del mercado corriente; d) Valor realizable neto y e) el Valor Presente de los futuros flujos de caja.

Con respecto a SFAC N° 6 no vamos hacer ningún comentario, aunque hay algunas modificaciones en SFAC N° 3 de cierta importancia.

A manera de conclusión con respecto a este trabajo conceptual de FASB podríamos decir que, aunque no hay una satisfacción total por parte de la profesión contable, no cabe duda que es un importante cuerpo de teoría contable expuesto en términos accesibles aún para aquel que no tiene una formación muy acabada en materia contable. Representa un fuerte respaldo para el mismo FASB en su carácter de ente de emisor de normas contables.

En lo que respecta al cambio de enfoque por parte de la teoría contable de los postulados y principios de los años 60, al nuevo enfoque de las normas y objetivos o el enfoque de la utilidad de la información contable para la toma de decisiones, como también se sabe denominar, cuya fundamentación más fuerte está respaldada por los documentos conceptuales de FASB, no cabe ninguna duda que la teoría contable ha ganado en materia de rigurosidad, claridad y consistencia. Basar la teoría contable en los usuarios, permite en gran medida tareas de investigación, de campo vinculados con el comportamiento humano ya sea de individuos (enfoque psicológico) o grupos (enfoque sociológico).

VII La Teoría y las Normas Contables en la Argentina

Siguiendo la línea de pensamiento expuesta en el capítulo ante-

rior, nos ceñiremos aquí a los aspectos conceptuales vinculados con los distintos enfoques teóricos desarrollados para fundamentar la emisión de normas contables profesionales. Con dicho objeto analizaremos las obras de Fortini y otros "Replanteo de la Técnica Contable" (1980) y de Fowler Newton "Cuestiones Contables Fundamentales" (1982), por ser estas las publicaciones más representativas del pensamiento contable en nuestro país.

"Replanteo" fue un trabajo publicado en 1980, pero las ideas básicas fueron generadas en un trabajo anterior presentado en el Primer Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas llevado a cabo en Noviembre de 1974, y a su vez sirvió de base para la confección del informe 13 de la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas cuya edición es del año 1988. Se puede observar comparando las fechas extremas, la influencia que ha tenido durante 14 años en el desarrollo de la teoría contable de nuestro país con relativas modificaciones de no mucha importancia en el aspecto conceptual.

El Dr. Slosse director del CECYT en el momento de la publicación de "Replanteo" expresa en el prefacio lo siguiente: "...el propósito perseguido es formular un verdadero y serio replanteo del funcionamiento de la técnica contable, para encontrarle una estructura básica lógica que permite dar respuesta a problemas particulares sin necesidad de recurrir, como sucede actualmente, a procedimientos o criterios contables de emergencia. En esa búsqueda de un cauce bien definido, el camino transitado llevó a la conclusión de que la luz que estaba faltando puede encontrarse a través de un acercamiento de la contabilidad a la economía". De esta cita se detecta que el objetivo de la investigación era: 1) proporcionar un marco o estructura lógica de la contabilidad que sirviera de base para la elaboración de normas que reglen la actividad profesional del contador; y 2) encontrar correspondencia entre las mediciones contables y conceptos económicos que expresan los fenómenos del mundo real, correspondencia ésta que era indispensable al efecto de dar algún significado a la teoría y práctica contable.

Lo anteriormente expuesto surge con mayor claridad cuando dentro del texto de "Replanteo" se dice lo siguiente: "Este trabajo persigue como objetivo, precisamente, una clarificación del concepto y status de la Contabilidad para enunciar criterios y reglas que satisfagan de la mejor manera posible la necesidad de información sobre la marcha y actividades de una empresa. Vale decir que

se intenta, en pocas palabras, mejorar -a partir de un estudio global y lógicamente estructurado- la naturaleza y calidad de la información contable". (1980, pág. 2).

Este idea de centrar la atención en la naturaleza y calidad de los "datos" más precisa que la palabra "información" en el contexto que es utilizada (N. García, 1985, págs. 6 y 7) es mejor expuesta por los autores de replanteo cuando dicen: "La proposición inmediata siguiente es que la Contabilidad es un sistema de información que debe ofrecer datos posibles para facilitar la toma de decisiones, generalmente vinculada con los negocios . . . Obviamente, son todos aquellos relacionados con el patrimonio y la generación de resultados en sus distintas facetas y detalles" (1980, pág. 39). Este mismo énfasis con respecto a los datos contables que debe proporcionar la contabilidad en relación al patrimonio y sus cambios, es puesto en evidencia al tratar los objetivos de los estados contables. (1980, págs. 39 y 40).

Por otra parte Fowler Newton, en su obra citada, define "La contabilidad como parte integrante de un sistema de información de información de un ente, es la técnica de procesamientos de datos que permite obtener información sobre la composición y evolución del patrimonio de dicho ente, los bienes de propiedad de un tercero en su poder y ciertas contingencias. Dicha definición debería ser de utilidad para facilitar las decisiones de los administradores del ente y de los terceros que interactúan o pueden llegar a interactuar con él, así como para permitir una eficaz vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente" (1982, pág. 4). Más adelante este autor expresa "Consecuentemente, las normas contables son reglas referidas a la preparación de la información contable (datos contables correspondería), tarea que implica, la medición del patrimonio y su evolución en el tiempo y la preparación de informes contables". (1982, pág. 227).

En el capítulo anterior habíamos señalado el cambio de enfoque o "paradigma" en la teoría contable norteamericana de los "postulados y principios" a los "objetivos y normas" o como las define la American Accounting Association (1977) entre enfoques clásico" (True Income) y el "enfoque de la utilidad para la toma de decisiones" (Decisión Usefulness). También habíamos señalado la importancia del documento de la Teoría contable básica (AAA, 1968) al introducir la contabilidad dentro de la teoría de la comunicación o los sistemas de información donde implícitamente están incorporados los usuarios de la información como así el proceso

NORMAS CONTABLES

de toma de decisiones de estos.

Si analizamos el pensamiento central de los autores argentinos de las publicaciones citadas, y que por lo general es seguido por la doctrina nacional, deducimos lo siguiente: 1) Que los objetivos de la contabilidad giran alrededor de los datos sobre el patrimonio y su evolución, aspecto que es transmitido a través de los estados contables; 2) Que al hacer referencia de la utilidad de la información para la toma de decisiones se parte del supuesto de que existe un conjunto indeterminado y no definido de usuarios cuyas preferencias de información son desconocidas (N. García, 1988, pág. 13).

Con respecto a las ideas señaladas en las obras respectivas, daría la sensación que también en nuestro país se produce el fenómeno de cambio de enfoque de los "postulados y principios", por ejemplo resultados tantas veces citados de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas organizada por la Federación de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas celebrada en Avellaneda en 1969 y que aprobó el trabajo titulado "Principios y Normas Técnico Contables Generalmente Aceptados para la preparación de los estados financieros", de contenido casi idéntico al que bajo la misma denominación aprobó la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad llevada a cabo en Mar del Plata en 1965 a un enfoque basado en la "utilidad de la información" al considerar la contabilidad como un sistema de información. Pero lamentablemente no es así, de acuerdo a las conclusiones del análisis que realizamos a continuación.

Para fundamentar nuestra posición citaremos los siguientes párrafos de Hendriksen (1982, págs. 67-68). "....Aquellos que enfocan los objetivos desde el segundo nivel (semántica) de la teoría contable, subrayan la necesidad de medir y comunicar la riqueza (patrimonio) y sus cambios, como así también los derechos específicos contra la empresa.Implicítamente en estos objetivos se supone que los estados contables son preparados para un conjunto desconocido de usuarios. Pero el énfasis en esta oportunidad es sobre la medición de los objetos y eventos que tienen un referente en el mundo real. Moonitz, por ejemplo, en el Accounting Research Study N° 1 (1961, pág. 23) restringe la descripción contable de la empresa y sus actividades a la información que considera a la riqueza (patrimonio) los cambios en la riqueza (beneficios) y los derechos sobre esa riqueza. En su definición de contabilidad establece: La función de la contabilidad es; 1) medir los recursos

poseídos por las entidades específicas; 2) reflejar los requerimientos contra la empresa y los intereses en aquellas entidades; 3) medir los cambios en los recursos, derechos e intereses; 4) asignar los cambios a períodos específicos de tiempo; y 5) expresar lo anterior en términos de dinero como común denominador. Esta definición sirve de apoyo fundamental para subrayar en el *Accounting Study* N° 3 (1962, pág. 53) el estado patrimonial y el estado de resultados como mediciones de riqueza y sus cambios”.

No cabe duda la similitud de las definiciones y objetivos de la contabilidad de nuestros autores citados con respecto a los aspectos conceptuales de contabilidad de los *Accounting Research Studies* N° 1 y 3. Los postulados y principios que habían diseñado, Moonitz y Sprouse tenían como objetivo descubrir “el beneficio verdadero” (true income) para utilizarlo como único dato que mostraría su superioridad en los aspectos interpretativos del mundo real. Como puede advertirse, a dichos autores les interesaba la calidad de los datos en los estados contables sin preocuparles a quien iban dirigidos los mismos, es decir, los usuarios de los estados contables.

En lo que respecta al punto 2) de las deducciones que hacemos del pensamiento central de los autores argentinos bajo examen, también observamos que se expresan en forma similar a lo expuesto por Moonitz en el Postulado A-1 del ARS N° 1 que establece: “los datos cuantitativos son para ayudar en la toma de decisiones económicas racionales”, que se repite en el trabajo conjunto de Sprouse y Moonitz citado. Nada se dice virtualmente, en ambos estudios, quienes son los usuarios de los datos contables externos y cuáles podrían ser sus necesidades y aptitudes particulares. (Wolk, Francis y Tearney, 1984, pág. 113).

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.

Esta cuestión de no fijar la atención en los usuarios, pero sí aceptar que la contabilidad es parte de un sistema de información no es claramente comprensible. En todo proceso de comunicación, sin usuarios no existe la información en un sentido estricto y las necesidades de estos es un tema crucial en este proceso. A esto también habría que agregarle la resistencia en nuestra doctrina de a-

NORMAS CONTABLES

ceptar que existen usuarios internos y externos y que por tal circunstancias, por razones metodológicas, se estudian sus necesidades en dos ramas de la contabilidad, tema al cual ya nos hemos referido más arriba. En esta cuestión, por ejemplo, de acuerdo a nuestro conocimiento no existen autores importantes de temas contables en el mundo que tengan alguna duda que existen dos formas de información, una tratada en la Contabilidad Financiera y otra en la Contabilidad Gerencial o Administrativa.

VIII Conclusiones

No creemos que sea necesario extendernos más sobre el tema propuesto en el título de este trabajo. Las conclusiones son fáciles de deducir de lo desarrollado hasta aquí. Debemos cambiar la óptica de la posición de la literatura nacional en lo relativo a los objetivos de la contabilidad. Si consideramos que es válida la idea de que la contabilidad es un sistema de información, es el usuario sobre quien deberemos centrar nuestra atención. La lectura del artículo de Zeff (1982, págs. 77-96) nos exime de mayores comentarios sobre las perspectivas del enfoque del usuario de la información contable.

BIBLIOGRAFIA

- American Accounting Association, Teoría Contable Básica, México, UTHEA 1968.
- American Accounting Association, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance Evanston, AAA, 1977.
- Anton, H.R. Objetives of Financial Accounting; Review and Analysis Journal of Accountancy, January 1976, págs. 40-51.
- APB Statement N° 4. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, New York, AICPA, 1970.
- Brooks, M. A Conceptual Framework: The FASB'S Magnus Opus, Management Accounting (UK), December 1986, págs. 24-27.
- Deinzer, H.T. Development of Accounting Thought, New York, Holt, Rinehart and Winston, 1965.
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts N° 1, Stamford, FASB, Noviembre 1978.
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts N° 2, Stamford, FASB, Mayo 1980.
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts N° 3, Stamford, FASB, Dec. 1980.
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts N° 4, Stamford, FASB, Dec. 1980.
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts N° 5, Stamford, FASB, Dec. 1984.
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts N° 6, Stamford, FASB, Dec. 1985.
- Fortini y otros, Replanteo de la Técnica Contable Bs. As., Ed. Macchi, 1980.
- Fowler Newton, E. Cuestiones Contables Fundamentales, Bs. As., Ed. de Contabilidad Moderna, 1982.
- García N. El Grado de Desarrollo de la Teoría e Investigación Contable en la Argentina. Publicación Inédita, 1988.
- García N. Sistemas de Información Contable para Administradores, Notas del Instituto de Administración - Fac. Ciencias Económicas, U.N.C., 1985.

NORMAS CONTABLES

- García, N. ¿Existe la Contabilidad Gerencial? Gaceta del Consejo N° 29, 1987.
- Grady, P. Inventarios de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Inst. Mexicano de Contadores Públicos, 1971.
- Hendriksen, E.S. Accounting Theory, (Fourth Edition) Homowoods, Irwin, 1982.
- Kieso, D.E. y Weygandt, J.J. Contabilidad Intermedia, México, Limusa, 1984.
- Kuhn, T.S. La Estructura de las Revoluciones Científicas, México, F.C.E. 1971.
- Mautz, R.K. The Place of Postulates in Accounting, Journal of Accountancy, January 1965, págs. 46-49.
- Moonitz, M. The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study N° 1, AICPA, 1961.
- Most, K.S. Accounting Theory, (Second Edition) Columbus, Grid Publishing, 1982.
- Paton, W.A. And Littleton, A.C. An Introduction to Corporate Accounting Standards, Evanston, American Accounting Association, 1940 (Reprinted 1967).
- Sorter, G. H. and Gans, M.S. Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statement, Studies on Financial Accounting Objectives 1974, Supplements Vol. 12 Journal of Accounting Research.
- Sprouse, R.T. and Moonitz, M. A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. Accounting Research Study N° 3, AICPA, 1962.
- Túa Pereda, S. Los Principios Contables y la Normalización Internacional de la Contabilidad. Contaduría, N° 11, Septiembre de 1987.
- Wolk, H. I., Francis, J.R. and Tearney, M.G. Accounting Theory Boston, Kent Publishing, 1984.
- Zeff, S.A. Evolución de la Teoría Contable: La Investigación Empírica, Administración de Empresa, Abril 1982, págs. 77 - 96.