

**III<sup>as</sup> Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad**

**Contabilidad y Universidad: Nuevos Desafíos**

**Facultad de Ciencias Económicas y de Administración  
Universidad de la República Oriental del Uruguay**

**Montevideo, 5 al 7 de Noviembre de 2008**

**1. ÁREA TÉCNICA**

**1.1. Información Contable, Social, Ambiental y su Auditoría**

**“Paradigmas en contabilidad y la información contable Socio-ambiental”**

**Norma Beatriz Geba**      [normageba@econo.unlp.edu.ar](mailto:normageba@econo.unlp.edu.ar)  
**Gloria Cecilia Dávila Giraldo**      [glorita662@hotmail.com](mailto:glorita662@hotmail.com)

**Instituto de Investigaciones y Estudios Contables**  
**Calle 6/ 47 y 48, Of. 418, Te. 0221- 423-6771 La Plata, Provincia de Buenos Aires**  
**Facultad de Ciencias Económicas**  
**Universidad Nacional de La Plata, Argentina**

**La Plata, Octubre de 2008**

## **“Paradigmas en contabilidad y la información contable Socio-ambiental”**

### **Resumen**

Considerando a Thomas Kuhn, se entiende por epistemología historicista, el “estudio histórico de la ciencia”. Dicho autor, para comprender la manera en que se desarrollan o progresan los conocimientos de la ciencia a través de los Paradigmas la utiliza como apoyo.

Con tal acepción, la epistemología historicista en contabilidad debe responder al objetivo de comprender la manera en que progresan los conocimientos de la disciplina contable, siendo un camino para ello el estudio de sus paradigmas.

El término paradigma ha sido interpretado en Contabilidad como equivalente a teoría, modelo, objetivo, métodos, instrumentos y otras acepciones.

Con lo expresado, en el presente trabajo se pretenden analizar paradigmas contables y algunas de sus consecuencias.

Aunque son varios los paradigmas que han surgido en el campo contable, a los efectos de éste trabajo, se seleccionan dos: El paradigma legalista y el de utilidad.

Teniendo en cuenta la división que hiciera el autor L. Cañibano, se puede dilucidar que en la actualidad coexiste el paradigma legalista, específicamente en el subprograma de códigos y leyes.

Con respecto al concepto de usuario, cabe mencionar el relevante uso que se ha hecho del término stakeholder, que permite considerar una cantidad mayor de usuarios y, con ello, propósitos de la información contable, es decir, resulta ser menos limitante y por ende más apropiado.

Ahora bien, entendiéndola a la Contabilidad como una disciplina social, se considera que “su Paradigma debería ser lo suficientemente amplio para no limitar el campo de dicha disciplina sólo a la información del aspecto económico financiero. Si el Paradigma se lo asimila a objetivo, entonces el Paradigma de la utilidad debiera poseer un sentido de utilidad social. Considerando que algo es útil cuando sirve a un propósito, en la disciplina contable puede considerarse como tal la búsqueda y transmisión de conocimiento cuantificado útil para la sociedad”. (Geba, N. 2001)

Además, y de reflexionar si los paradigmas vigentes en la disciplina contable resultan suficientes para resolver los entendidos “enigmas trascendentales” actuales como el de la denominada “contabilidad del conocimiento”, se considera que el paradigma en contabilidad debe ser abarcador de los distintos enfoques probables de la realidad patrimonial de las organizaciones, públicas y privadas, nacionales e internacionales, con y sin finalidad de lucro, en el ámbito interno y externo y a nivel micro y macroeconómico, incluyendo modelos contables cuantificados en distintas unidades de medida.

El presente trabajo se realiza en la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP), Argentina, dentro del marco del Proyecto: "Análisis e Integración de los Elementos del discurso contable en sus enfoques Económico - financiero y social". Programa de Modernización tecnológica, Contrato de Préstamo BID 1728/OC-AR, Tipo: PICT 2004.

## INDICE

- I. Introducción
- II. Objetivos
- III. Desarrollo
  - III.1 Paradigma
  - III.2 Enfoques Multiparadigmáticos de la Disciplina Contable
  - III.3 Paradigma Legalista
  - III.4 Paradigma de Utilidad
- IV Paradigmas en la especialidad Contable Socio-ambiental?
- V. Conclusiones
- VI. Referencias Bibliográficas.

## I. Introducción

Considerando a Thomas Kuhn, se entiende por epistemología historicista, el “estudio histórico de la ciencia”. Dicho autor, para comprender la manera en que se desarrollan o progresan los conocimientos de la ciencia a través de los Paradigmas la utiliza como apoyo. “El aporte de Kuhn es indudable en cuanto favorece la comprensión actual de la ciencia; las «camisas de fuerza» lógicas van siendo superadas y nuevos conceptos, adaptados a las nuevas tecnologías, son considerados en el lenguaje científico emergente”. (<http://www.monografias.com/trabajos12/kuhn/kuhn.shtml>)

Con tal acepción, la epistemología historicista en contabilidad debe responder al objetivo de comprender la manera en que progresan los conocimientos de la disciplina contable, siendo un camino para ello el estudio de sus paradigmas.

El profesor Jesús F. Capcha Carvajal, en su ponencia “Pérdida de vigencia del Paradigma de Utilidad Contable y Nuevas Teorías Emergentes”, publicado por el instituto ICODE, menciona que la “categoría” paradigma fue utilizada en su mayor “amplitud y riqueza heurística [en positivo: capacidad de un sistema para realizar innovaciones para sus fines] y semántica por Thomas Kuhn en su libro La estructura de las revoluciones científicas (1962)”.

Además, señala que con dicho libro, T. Kuhn marca un “hito importante en el estudio de la ciencia y su notable influencia... en la epistemología”. Ello genera una serie de críticas de diversos filósofos de la ciencia, tal como Popper, entre otras al término paradigma.

Expresa que estos filósofos consideraban que el concepto de paradigma es confuso e impreciso, e incluso llegan a tildarlo de metáfora. “Kuhn reconoció esa insuficiencia en un post-scriptum a la obra mencionada para su edición de 1.969. En ella propone reemplazar paradigma por matriz disciplinar”. (Capcha, J. 2002 [www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf))

En la disciplina contable ha sucedido algo similar. El término paradigma ha sido interpretado como equivalente a teoría, modelo, objetivo, métodos, instrumentos y otras acepciones.

El autor Mario Biondi, considerando Paradigma como objetivo o modelo, expresa en 1999 que en contabilidad, haciendo referencia a la contabilidad financiera, es necesaria la existencia de más de un paradigma para definir su “campo”.

Tal autor, mencionando al campo de la teoría contable doctrinaria y al de la normativa manifiesta respecto del primero que: el “conjunto de los elementos que integren la correspondiente ‘corriente de opinión’ determinará la vigencia de paradigma que se acomode a sus requerimientos”. Agrega, que por la amplitud del campo de la teoría contable doctrinaria puede haber más de un paradigma según la finalidad que se persiga.

En cuanto al campo de la teoría contable normativa, entiende que: “es útil y necesario que exista un solo paradigma contable” (Biondi, M. et al., 1999)

Con lo expresado y ante el avance de los conocimientos contables y de la especialidad socio-ambiental; las distintas acepciones del término paradigma y la posibilidad de detectar a través del mismo el estado de desarrollo de la contabilidad como disciplina

científica, se realiza el presente trabajo en la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP), Argentina, dentro del marco del Proyecto: "Análisis e Integración de los Elementos del discurso contable en sus enfoques Económico - financiero y social". Programa de Modernización tecnológica, Contrato de Préstamo BID 1728/OC-AR, Tipo: PICT 2004, de acuerdo a los objetivos que se enuncian.

## II. Objetivos

De acuerdo a lo expresado, en el presente trabajo se pretenden analizar paradigmas contables y algunas de sus consecuencias.

Además, reflexionar si los paradigmas vigentes en la disciplina contable resultan suficientes para resolver los entendidos "enigmas trascendentales" actuales como el de la denominada "contabilidad del conocimiento" y los avances en la especialidad contable socio-ambiental.

## III. Desarrollo

Antes de analizar los paradigmas seleccionados de la disciplina contable, a los efectos de lograr una mayor comprensión, se considera necesario precisar que se entiende por paradigma. De las distintas acepciones del término, se selecciona lo siguiente:

### III.1 Paradigma

El término paradigma se origina de la palabra griega παράδειγμα (paradeigma), que significa modelo o ejemplo. "Platón tendió a usar 'paradigma' en la acepción de ejemplo o copia considerando que el ejemplo no es un `mero ejemplo´ sino algo `ejemplar´, que sirve de modelo...

Los términos `paradigma´ y `paradigmático´ se han usado en sentido similar al que Ferdinand de Saussure dio al concepto de `relación asociativa´, a diferencia del sintagma... Esta distinción se relaciona con la establecida por Lévi-Strauss entre `metáfora´ y metonimia, pudiendo hablarse de posiciones y relaciones metafóricas como posiciones y relaciones paradigmáticas"<sup>1</sup> <sup>2</sup>. (Ferrater Mora, J., 2004: 2691-2692)

Asimismo, se detecta que:

"Un paradigma es —desde fines de la década de 1960— un modelo o patrón en cualquier disciplina científica u otro contexto epistemológico. El concepto fue originalmente específico de la gramática; en 1900 el diccionario Merriam-Webster definía su uso solamente en tal contexto, o en retórica para referirse a una parábola o a una fábula."  
([http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite\\_note-0](http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite_note-0))

<sup>1</sup> Se entiende como Sintagma a "una secuencia de palabras ordenadas en torno a una de ellas que funciona como núcleo y que es la que da nombre específico al conjunto, al sintagma, además, lo aglutina como unidad con función dentro de la oración. Por lo tanto, un sintagma ha de tener en su estructura por lo menos una palabra dotada de lexema, es decir, una palabra de categoría gramatical nuclear: un sustantivo, nombre o pronombre, un adjetivo, un verbo o un adverbio" (<http://www.contraclave.org/lengua/sintagmas.>)

<sup>2</sup> Según Lévi -Strauss: "La metáfora (paradigma, sistema) se contrapone a, y complementa con, la metonimia (sintagma). La metáfora es en este sentido un sistema según el cual se organizan los hechos sociales y culturales y la forma como determinadas entidades ocupan una posición social. Puede hablarse en este caso de posiciones sociales metafóricas y metonímicas" (Ferrater Mora, J., 2004: 2392)

Adam Smith realiza una interpretación del término y:

“define al paradigma como *‘un conjunto compartido de suposiciones. Es la manera como percibimos el mundo: Agua para el pez. El paradigma nos explica el mundo y nos ayuda a predecir su comportamiento’*. La nota que hace Smith sobre la predicción es de suma importancia porque allí está la clave en cuanto a la importancia de asumir los cambios de paradigma en su dimensión educativa, prospectiva y holística, es decir, en lo que tiene que ver con el logro de habilidades para asumir el futuro y el cambio”. (Adam Smith, (Los poderes de la mente. [http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite\\_note-0](http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite_note-0)))

El científico físico Albert Einstein, fue protagonista de uno de los principales cambios de paradigma científico del siglo XX.

“El cambio de paradigma tiende a ser dramático en las ciencias, ya que éstas parecen ser estables y maduras, como la física a fines del siglo XIX. En aquel tiempo la física aparentaba ser una disciplina que completaba los últimos detalles de un muy trabajado sistema. Es famosa la frase de Lord Kelvin en 1900, cuando dijo: *‘No queda nada por ser descubierto en el campo de la física actualmente. Todo lo que falta son medidas más y más precisas’*.”

Cinco años después de esta aseveración, Albert Einstein publicó su trabajo sobre la relatividad especial [ó teoría de la relatividad restringida] que fijó un sencillo conjunto de reglas superando a la mecánica de Newton, que había sido utilizada para describir la fuerza y el movimiento por más de trescientos años”. ([http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite\\_note-0](http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite_note-0))

Además, y como antecedente de interpretación de paradigma científico se rescata que el filósofo y científico Thomas Kuhn, antes de entenderlo como “matriz disciplinar”:

“lo adoptó para referirse al conjunto de prácticas que definen una disciplina científica durante un período específico de tiempo. El mismo Kuhn prefería los términos ejemplar o ciencia normal, que tienen un significado filosófico más exacto. Sin embargo, en su libro ‘La estructura de las revoluciones científicas’ define a un paradigma de la siguiente manera:

- Lo que se debe observar y escrutar.
- El tipo de interrogantes que se supone hay que formular para hallar respuestas en relación al objetivo.
- Cómo tales interrogantes deben estructurarse.
- Cómo deben interpretarse los resultados de la investigación científica”. (Kuhn, The Structure of Scientific Revolutions. <http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite>)

En síntesis, un paradigma científico ya sea entendido como “matriz disciplinar”, “conjunto compartido de suposiciones”, “relación asociativa” o modelo establecido debe satisfacer las necesidades de la ciencia para que, a través de los conocimientos de la misma, sea posible comprender y explicar el mundo y predecir su comportamiento. Por tanto, cuando un paradigma ya no satisface dichas necesidades, entonces, surge un cambio de ó en el paradigma.

### III.2 Enfoques Multiparadigmáticos de la Disciplina Contable

- i) En el año 1977, un trabajo realizado por la American Accounting Association bajo el título Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA), se analizan “los diversos paradigmas que concurren entre si, y

concluyen que el campo contable actual se desarrolla bajo el prisma de una disciplina multiparadigmática sin predominancia de alguno de ellos”. (Capcha, Jesús [www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf))

Es así como establecen la siguiente clasificación:

- El enfoque clásico, que incluye las dos orientaciones tradicionales: positivo-inductivo y normativo-deductivo.
- La óptica de utilidad, donde quedan ubicados los modelos de decisión y los intereses de los propios decisores, y
- los que intentan aplicar los medios estadísticos ubicando al respecto la teoría del valor económico.

En el año 2002, esta perspectiva multiparadigmática, ó la inexistencia de un paradigma predominante, según el profesor Jesús Filimon Capcha Carvajal en su ponencia antes mencionada, indicaría:

- ii) “que la contabilidad aún se mantiene en una etapa pre-paradigmática a falta de una teoría predominante, no entrándose aún a una etapa de ciencia normal,
- iii) que se intente deformar la visión Kuhniana acerca de la necesaria rivalidad entre las teorías existentes en el campo contable, de la cual una de ellas se impone, y afirmar que coexisten de manera simultánea muchas teorías, y cuyos contenidos resultan complementarias o ‘conmensurables’ en aplicaciones o problemas específicos contables... y aún más, que en la actualidad el paradigma de utilidad viene perdiendo predominancia ante la presencia de enigmas trascendentes que no pueden ser resueltos por el paradigma de utilidad, ante lo cual vienen emergiendo teorías rivales que si dan respuestas satisfactorias a estos enigmas, la teoría de responsabilidad social y la teoría del conocimiento crítico...y que nos indican la etapa de ciencia en crisis en el campo contable”. (Capcha, Jesús [www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf))

Tal autor expresa que: “Las últimas investigaciones y avances epistemológicos en esta sociedad del conocimiento nos reafirman la necesidad de contar con ciencias auténticas y la contabilidad está llamada a ejercer esa pretensión”. En un trabajo presentado al XVII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, Pucallpa 2000 denominado “El sistemismo emergentista en la teorización contable” se señala “la urgente necesidad de teorizar la contabilidad como paso previo para la resolución de los problemas que forman parte de su dominio y que desde una perspectiva Kuhniana se denominan Enigmas”

Además que la llamada nueva economía conforma “un enigma trascendental en el campo contable”, pues la necesidad de medir los activos intangibles y gestionarlos es indiscutible. Frente a ello la profesión contable a través de regulaciones ha emitido Normas Contables pero que, las prescripciones, se alejan de su naturaleza misma, “perdiéndose una gran oportunidad de emitir regulaciones más acertadas a las necesidades actuales de información por las empresas”

Aunque son varios los paradigmas que han surgido en el campo contable, a los efectos de éste trabajo, se seleccionan dos: El paradigma Legalista y el de Utilidad.

### III.3 Paradigma Legalista

Se considera que el paradigma legalista se inicia en la Summa Aritmética de Fray Luca Paccioli hace ya más de 500 años. La contabilidad como tal, nace y se desarrolla vinculada a la finalidad del registro.

La concepción legalista, atribuye a los libros el carácter de prueba fehaciente, por ello resultan comprensibles los preceptos de que los libros estuvieran encuadernados, forrados y foliados, registrándose además con claridad, en orden de fechas, sin blancos, tachaduras, enmendaduras, y lo más importante, sin señales de haber sido alterados.

La preocupación fundamental de los tratadistas de aquella época, “se refiere al modo más adecuado de registrar los datos contables, circunstancia que conlleva a la totalidad de autores... a presentar con gran minuciosidad y detalle el complejo sistema de libros y anotaciones que en aquel entonces constituía la disciplina contable.

Al respecto una definición de lo que en ese entonces se entendía por contabilidad es la que enuncia Cerboni quien en su ‘Primi Saggi de Logismografía’ (1873) ‘considera a la contabilidad como la doctrina de las responsabilidades emitidas que se establecen entre las personas que participan en la administración del Patrimonio de las Empresas’”. (Capcha, Jesús 2002 [www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf))

De esta forma, la importancia de los registros contables como prueba fehaciente y la de las cuentas constituyen la única dimensión de la contabilidad en este paradigma.

El paradigma legalista tuvo influencia aproximadamente hasta la I guerra mundial, siendo desplazado por un nuevo paradigma en donde prevalece la visión económica (El Paradigma del Beneficio Económico). Esto puede explicarse, porque durante el siglo XX la contabilidad sufre un proceso de renovación y sustituciones teóricas debido a que tuvo que ajustarse a la realidad cambiante. Con ello, el objetivo de la contabilidad, en el nuevo paradigma, es el de conocer la realidad económica de los entes.

Aunque la orientación económica no está ausente en el paradigma legalista, “es tratado apenas como un enigma derivado del entorno económico cambiante que rodeaba a las empresas y que se volvió menos entendible para la contabilidad” a través de éste paradigma, especialmente en los últimos años de su vigencia. (Capcha, Jesús 2002 [www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf))

Otra referencia a éste paradigma se encuentra en la división que hace autor L. Cañibano (1975:11), del desarrollo de la contabilidad en tres programas de investigación: *el legalista*, el económico y el formalizado

En la denominación legalista se destaca la influencia de la objetividad, en el sentido legal, donde los valores contables deben estar reflejados y sustentados en los hechos útiles como prueba (libros y soportes).

Se selecciona al respecto que:

“el profesor Leandro Cañibano identifica tres programas a partir de la publicación de la obra pionera de la reflexión teórica contable por Paciolo en 1.494.

El primer **Programa** con una vigencia aproximada entre 1.494 y 1.914 lo denomina **Legalista** pues, dice él: “la finalidad de la información contable entra dentro de unos causes estrictamente jurídicos y, por tanto, hay que montar todo el armazón atendiendo a las limitaciones derivadas de tal contexto. La objetividad de la información contable se entiende en sentido eminentemente legalista, así toda representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, pueden ser considerados como prueba, ya que lo que priva, la expresión del patrimonio en términos cuantitativos, no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consista en la presentación de unos datos que sirvan de garantía a terceras personas.”  
[http://www.redcontable.com/e\\_univ/getfile.php3?key=1127015696&site=redconta&bn=redconta\\_contab.\)](http://www.redcontable.com/e_univ/getfile.php3?key=1127015696&site=redconta&bn=redconta_contab.)

Continuado con el desarrollo, los autores expresan que los Profesores L. Cañibano y Gonzalo Angulo actualizan sus planteamientos realizados en 1975, apartándose de una propuesta realizada por Jorge Tua Pereda. En dicha actualización entienden que en el programa legalista:

“la contabilidad ha traspasado las fronteras del registro para colocar su énfasis en los aspectos comunicacionales, es decir, en el suministro de información, y en el cumplimiento de tal misión la investigación disciplinar se han desarrollado tres subprogramas de investigación a saber: **códigos y leyes, determinación de los principios contables y búsqueda de un marco conceptual para la regulación contable.** La regulación contable no podía quedar circunscrita a una desvaídas normas sobre la llevanza de registros y la captación y el reflejo de las operaciones, necesitaba ir mucho más allá, introduciendo más o menos explícitamente objetivos a los que la información debía responder (fondo sobre forma, imagen fiel, etc.), hipótesis contables específicas (normas de valoración), contenido de la información contable (estados y notas complementarias), etc. Esto en un inicio, porque, como veremos posteriormente, a medida que la regulación avanza surge mayor necesidad de teorizar sobre la misma hasta llegar a una meta-regulación que da cuerpo y a la vez sirve de justificación a todo el entramado normativo

- El primer subprograma, **códigos y normas legales**, contempla desde los primeros intentos de plasmar en normas legales los elementos de la Partida Doble, por allá en el siglo XVI, hasta las modernas regulaciones actuales impulsadas por organismos supranacionales como la Unión Europea o la ONU, pasando por la irrupción de los planes de cuentas en los países de la órbita latina y por las regulaciones profesionales de los países anglosajones, uno y otros sustentados en normas legales o profesionales que garantizaron su adecuado cumplimiento.”  
[http://www.redcontable.com/e\\_univ/getfile.php3?key=1127015696&site=redconta&bn=redconta\\_contab.\)](http://www.redcontable.com/e_univ/getfile.php3?key=1127015696&site=redconta&bn=redconta_contab.)

Los códigos y leyes son normas jurídicas de carácter obligatorio y general que se caracterizan además por ser abstractas e impersonales.

Si bien, se ha mencionado antes que éste paradigma ha sido reemplazado por el del beneficio económico, se puede dilucidar, teniendo en cuenta la división que hiciera el autor L. Cañibano, que en la actualidad coexiste el paradigma legalista.

En Argentina, dichos códigos o leyes, como el código de Comercio, Ley de Sociedades Comerciales, etc., se complementan para los Profesionales Contables con las Resoluciones Técnicas aceptadas por los respectivos Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país.

Teniendo en cuenta además que la teoría contable normativa de la disciplina contable atraviesa por un cambio, donde se pretende lograr la armonización y convergencia, luego de un periodo de transición, a nivel internacional de las normas contables denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se rescata que existe un “Proyecto elaborado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) para la adopción integral de las Normas Internacionales de Información Financiera en la preparación y presentación de los estados contables de las entidades que hacen oferta pública de acciones y obligaciones negociables”.  
(<http://www.cnv.gov.ar/ProyectoEnConsulta/ProyectoFACPCE/ProyectoFACPCE.asp>)

Dentro de los “**Fundamentos del proyecto**” se observa, entre otras consideraciones, que:

“En función de las etapas previstas, dentro de este plan de implementación, para llegar al objetivo final de adopción de las NIIF/IFRS completas, los entes deberán aplicar las NIIF/IFRS en forma integral desde la presentación de los estados contables trimestrales o de cierre de ejercicio correspondientes al ejercicio iniciado a partir del 15 de diciembre de 2010.

En tal sentido, se han identificado... cuatro presentaciones clave de estados contables, para que gradualmente sus usuarios y el mercado puedan medir el impacto de cambiar a las normas NIIF/IFRS (para facilitar la lectura se hace referencia a estados contables anuales, que es la situación normal de cierre de ejercicio, pero podría tratarse también de estados contables por períodos diferentes del anual, cuando mediara un cambio de fecha de cierre de los ejercicios contables)”  
(<http://www.cnv.gov.ar/ProyectoEnConsulta/ProyectoFACPCE/ProyectoFACPCE.asp>)

Dicha circunstancia parece respetar la necesidad de unificar la teoría contable normativa bajo un mismo o equivalente modelo contable.

### III.4 Paradigma de Utilidad

Tomando como referencia al profesor Jorge Tua (2001) Pereda, en su libro “Teoría y Normalización Contable: investigación y enseñanza de la contabilidad”, se describe lo siguiente:

- Un cambio de paradigma en la disciplina contable se registra, durante la década de los sesenta, con el “surgimiento del paradigma de utilidad, que orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones”.
- ...“las últimas décadas han presenciado una clara evolución en el enfoque de los propósitos y objetivos de los estados financieros, al sustituirse o, al menos, complementarse el objetivo ‘medición del beneficio’ por el de ‘suministro de información útil al usuario’”.
- ...“en el desarrollo de la teoría contable pueden apreciarse...varias fases o etapas, calificadas en ocasiones...como programas de investigación y que, sucesivamente, consideran que tal propósito es el registro con una finalidad legalista, la medición del beneficio y de la situación patrimonial, bajo una óptica económica y, finalmente, el suministro de información al usuario, útil para la toma de decisiones”. Corresponde aclarar que las etapas a las que el autor hace mención son las enunciadas por L. Cañibano como los tres programas de investigación antes citados (el legalista, el económico y el formalizado).

- Haciendo referencia hacia quien puede ser el impulsor de la concepción utilitarista, J. Tua señala que son varios los autores que atribuyen a Staubus (1961), la condición de “impulsor definitivo” cuando sienta sus bases, “afirmando que ...`al reconocer que los inversores constituyen el mayor grupo de usuarios del producto contable...rápidamente podemos llegar a la conclusión de que el principal objetivo de la Contabilidad es suministrar información económica, de carácter cuantitativo, que resulte útil en la toma de decisiones”.

El catedrático J. Tua Pereda señala seis de las más importantes consecuencias de adoptar el paradigma de utilidad:

1. *“La evolución del concepto de usuarios de la información financiera”*: el paradigma de utilidad, hace concurrir dos hechos de interés con respecto a los usuarios de la información financiera: a) que se les preste mayor atención y b) la ampliación de lo que se considera usuarios, conllevando a aumentar los “posibles destinatarios de los estados contables.

En este sentido es claramente expresiva la evolución del concepto de usuario en las sucesivas declaraciones de la American Accounting Association”... A continuación se describen tales declaraciones con respecto a los usuarios:

1936: Prevalece la consideración de acreedores e inversores: el “objetivo de la protección informativa de acreedores e inversores”

1941: Supone la inclusión de un mayor número de usuarios en el ámbito contable, se “espera que los conceptos básicos sean sometidos a continuo estudio, con la finalidad de que los interesados por los estados financieros, tales como directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales reguladores y público en general, puedan servirse de ellos”

1948: Se referencia a un concepto de usuario más extenso: “se alude a la necesidad de facilitar el uso de los estados financieros... `a las personas que tengan interés en una empresa individual o en los problemas relativos a la economía nacional’ con lo que, a partir de este documento, se asume la más amplia postura posible en relación con los usuarios de la información financiera”.

1957: Profundiza planteamientos anteriores: “junto al concepto de usuarios, añade una amplia gama de propósitos de la Contabilidad,...y que incluyen el facilitar las funciones y controles sociales, como exponente de que también se considera, entre los usuarios de la información financiera, a la colectividad, globalmente considerada”.

2. *“La posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros y la discusión de los objetivos de la información financiera”*: con el paradigma de utilidad se “abre la posibilidad de establecer **tantos sistemas contables como grupos de usuarios puedan detectarse, o bien aconseja la necesaria búsqueda de un solo sistema que trate de satisfacer en la mejor medida posible la totalidad de los intereses concurrentes**”. ( se agrega sobresaltado) Esto surge, porque a partir del paradigma de utilidad

(satisfacer las necesidades de los usuarios) se cuestionan los posibles objetivos de la información financiera, "cual de todos los posibles beneficios es el más adecuado y por qué."

3. "*Los requisitos de la información financiera*": como consecuencia de lo anteriormente descrito, se encuentra la discusión sobre los requisitos de la información financiera,"cuya finalidad puede decirse que estriba en asegurar la utilidad de tal información...

el pronunciamiento, que con mayor trascendencia e influencia posterior, aborda esta cuestión de los requisitos de la información financiera es el Documento sobre Teoría Básica de la Contabilidad de la American Accounting Association (1966), que define los cuatro conocidos requisitos de relevancia, verificabilidad, insesgabilidad y cuantificabilidad".

De los cuatro requisitos se selecciona cuantificabilidad dónde según la AAA "se relaciona con la asignación de contenido numérico a la información. **Los parámetros monetarios son los más comunes, pero no los únicos en la cuantificación usual en Contabilidad. Cuando**, en cumplimiento de los requisitos, **sea necesaria la presentación de información no cuantitativa, ello no implica que necesariamente deba ser medida.** A sensu contrario, cuando se presenta información que pueda medirse, quien establece los estados financieros debe asumir la responsabilidad de esta medición". ( se agrega sobresaltado)

Debe tenerse presente que los requisitos de la información financiera no se limitan a los cuatro (relevancia, verificabilidad, insesgabilidad y cuantificabilidad) enunciados por la AAA.

4. "*El incremento de información y los nuevos ámbitos de la regulación contable*": como ya se ha mencionado, el paradigma de utilidad ha tenido como consecuencia, al extender la cantidad de usuarios, el aumento de la información que se le exige al ente. Es interesante notar como **el autor señala las "tendencias actuales y probables de la información financiera" (edición 2001) en cuanto a información complementaria, como también las tendencias de la información no financiera.**

Las tendencias "actuales y probables" que muestra para la información no financiera, son:

- *Contabilidad Social* y
- Contabilidad de recursos humanos

La contabilidad social, también es una consecuencia del paradigma de utilidad. Es así como:

"el término 'Contabilidad' llega a ser insuficiente para describir... [la] realidad" de los entes, por eso, "se sustituye por el de 'información financiera', reconociéndose así aquella naturaleza comunicacional, implícita en el paradigma de utilidad, de nuestra disciplina.

Incluso, ante las recientes tendencias que preconizan la responsabilidad social de la unidad económica y su deber de informar de sus realizaciones en este ámbito, el apelativo 'financiero' puede llegar a ser nuevamente poco expresivo, precisándose la adición de un nuevo término, que complete la doble dimensión de la función de información de la empresa: financiero y social".

5. *“La distinción entre teoría general y sus aplicaciones y el carácter normativo y científico de nuestra disciplina”*: en este punto, se muestran los efectos sobre la epistemología de la contabilidad, de lo señalado en el apartado dos: La posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros y la discusión de los objetivos de la información financiera, a los que habría que agregar los emanados de la contabilidad social, más recientemente denominada socio-ambiental.

El autor señala dos efectos:

- La comprensión y aceptación de las diferencias “entre teoría general y aplicaciones en nuestra disciplina”; y
- el aumento “de partidarios de la visión normativa de la Contabilidad”.

Igualmente, se muestra la distinción claramente definida entre el lado cognoscitivo (carácter positivista) y teleológico (“reglas concretas para la acción”, carácter normativo) de la disciplina contable.

En el primero, “puede situarse la generalización y formalización de los conocimientos en que se asienta y que puede asimilarse con la construcción de una teoría general contable, que trataría de poner de manifiesto los rasgos comunes de todos los sistemas contables”

El lado teleológico, “trata de derivar de la teoría general reglas concretas para la acción, como hipótesis instrumentales, verificables teleológicamente, es decir, por concordancia entre objetivos perseguidos y resultados conseguidos”

6. *“Paradigma de utilidad e investigación empírica”*: según los debates planteados sobre el paradigma de utilidad, éste parece que puede encontrar su validación en el ámbito positivista. Puede manifestarse que la prueba de la eficacia de las Normas Contables de información financiera es la utilidad de las mismas, concepto pragmático. “El intento de contrastar positivamente esa utilidad es, sin duda, el propósito subyacente que con más frecuencia y asiduidad ha movido la investigación empírica en Contabilidad...”

Ante el paradigma de utilidad surge, por tanto, la necesidad, puesta ya de manifiesto por Mautz en 1966, de encontrar los mecanismos necesarios para convertir la investigación básica o *a priori* en investigación aplicada, necesidad que no es tan evidente en el paradigma de la medición del beneficio.

Con ello, la investigación empírica inicia una impresionante y fecunda trayectoria, al menos en cuanto al número de trabajos a que ha dado lugar, originando lo que Lev y Olhson (1982) denominan ‘una década y media del más compartido y ambicioso esfuerzo de investigación en la historia de la Contabilidad’, a la vez que se afirma (Wheeler, 1970) que las teorías sin investigación posiblemente no pasan de ser fabricaciones estériles, incapaces de propiciar un cuerpo útil de conocimiento para el desarrollo de nuestra disciplina”

Con respecto al concepto de usuario, es de destacar el relevante uso que se ha hecho del término stakeholder. Dicho término “fue utilizado por primera vez por R. E. Freeman en su obra: ‘Strategic Management: A Stakeholder Approach’, (Pitman, 1984) para referirse a quienes pueden afectar o son afectados por las actividades de una empresa”. (<http://es.wikipedia.org/wiki/Stakeholder>)

Aunque ha habido diferentes posturas en cuanto a la definición de stakeholder, la más aceptada en términos generales es: “parte interesada, es decir, cualquier persona o entidad que es afectada por las actividades de una organización; por ejemplo, los trabajadores de esa organización, sus accionistas, las asociaciones de vecinos, sindicatos, organizaciones civiles y gubernamentales, etc”. (<http://es.wikipedia.org/wiki/Stakeholder>)

Entonces, el término stakeholder al permitir considerar una cantidad mayor de usuarios y, con ello, propósitos de la información contable resulta ser menos limitante y por ende más apropiado.

En cuanto a los nuevos ámbitos de la regulación contable, y según lo señalado por el autor J. Tua Pereda, se encuentran las nuevas tendencias de la información no financiera, como la emanada de la Contabilidad de Recursos Humanos y la Social.

#### **IV. Paradigmas en la especialidad Contable Socio-ambiental?**

Como se hiciera referencia, en anteriores trabajos realizados por un equipo de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP),<sup>3</sup> por medio de la contabilidad Socio-ambiental es posible “brindar información más integral de la realidad de los entes, del entorno y de sus interacciones”, no limitada a lo financiero.

A tal efecto, se suma que: “Para determinar esta contribución se deben considerar los efectos externos sociales y medio ambientales que es originada en el proceso productivo, considerando necesario la valoración de esos efectos externos generados en la economía medioambiental. Este proceso de valoración medioambiental tiene muchas limitaciones ya que es inaceptable moralmente monetizar ciertos aspectos de la vida humana o la extinción de alguna especie, ya que existe una dificultad en elegir una tasa de descuento social, por ejemplo, para la valoración del efecto de los costos nucleares futuros; estas dificultades operativas e inconsistencias a los modelos de valoración han conducido a esta teoría a una solución práctica ‘calcular el costo para evitar los efectos externos sociales y medioambientales’. (Díaz, M. 2003 <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2003/primer/contabilidad.htm>)

Si se entiende a la Contabilidad como una disciplina social, puede considerarse que “su Paradigma debería ser lo suficientemente amplio para no limitar el campo de dicha disciplina sólo a la información del aspecto económico financiero. Si el Paradigma se lo asimila a objetivo, entonces el Paradigma de la utilidad debiera poseer un sentido de

---

<sup>3</sup> Se referencia con un equipo de investigación, o investigadores, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE) (UNLP), a los desarrollos realizados en el marco de, entre otros, Proyecto de investigación N° 11/E062 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Contabilidad Patrimonial y Social en el Marco de una Teoría General Contable", desde 01- 01-2001 al 31-12-2003. Proyecto de Investigación 11/E073 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Análisis e Integración de los Elementos del Discurso Contable en sus Enfoques Económico-Financiero y Social". Desde 1-1-2004 al 31-12-2006. Proyecto de Investigación Plurianual PIP N°150/98 del CONICET, aprobado por Resolución D N° 1854/98 del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET): "Balance Social para Organizaciones sin fines de lucro y para empresas lucrativas". Años 2002 al 2004. Proyecto de Investigación Científico y Tecnológico PICT 2004 N° 25.496. Cofinanciado por el Fondo para la Investigación Científica y Tecnológica (FONCyT) de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica: "Análisis e integración de los elementos del discurso contables en sus enfoques económico financiero y social". Desde el 1-9-06 al 1-9-09.

utilidad social. Considerando que algo es útil cuando sirve a un propósito, en la disciplina contable puede considerarse como tal la búsqueda y transmisión de conocimiento cuantificado útil para la sociedad". (Geba, N. 2001)

Con ello, es posible inferir, que los anteriores paradigmas, acotados a la contabilidad financiera tradicional, han dado paso a un paradigma capaz de responder a las necesidades de los "stakeholder", que son cada vez más, dada las circunstancias de un mundo cambiante, donde emergen nuevas prioridades.

## **V. Conclusiones**

De acuerdo a lo expresado en el presente trabajo los paradigmas contables se han centrado en el enfoque financiero de la realidad patrimonial de las organizaciones.

Como consecuencia, sin bien se observan referencias a la contabilidad social el modelo contable prevaleciente se particulariza en brindar conocimientos para la toma de decisiones, planificación y control financieros.

Ante la compleja realidad patrimonial de los entes y de su entorno, si bien la información financiera es muy importante, el paradigma de utilidad considerando los stakeholder resulta más abarcador a los efectos de poder satisfacer la necesidad de información de distintas organizaciones nacionales e internacionales.

De considerar el Paradigma de Desarrollo Sustentable como Paradigma de la Ciencia, la contabilidad como disciplina científica puede estar en condiciones de contribuir con "más de 3.000 empresas de 100 países, además de más de 700.000 organizaciones sindicales y de la sociedad civil a nivel internacional" que a mayo de 2007 participan de la iniciativa del Pacto Mundial de las Naciones Unidas en aras de "promover la ciudadanía corporativa responsable, asegurándose que el negocio sea parte de la solución para los desafíos de la globalización" ([www.pactoglobal.org.ar/userfiles/file/GRIestableciendolaconexFINAL.](http://www.pactoglobal.org.ar/userfiles/file/GRIestableciendolaconexFINAL.))

Además, y de reflexionar si los paradigmas vigentes en la disciplina contable resultan suficientes para resolver los entendidos "enigmas trascendentales" actuales como el de la denominada "contabilidad del conocimiento", se considera que el paradigma en contabilidad debe ser lo suficientemente abarcador de los distintos enfoques probables de la realidad patrimonial de las organizaciones, públicas y privadas, nacionales e internacionales, con y sin finalidad de lucro, en el ámbito interno y externo y a nivel micro y macroeconómico, incluyendo modelos contables cuantificados en distintas unidades de medida.

Ello resulta consecuente con las "tendencias actuales y probables de la información no financiera" y con respecto de que "Los parámetros monetarios son los más comunes, pero no los únicos en la cuantificación usual en Contabilidad", permitiendo "la presentación de información no cuantitativa", según lo manifestado por el autor J. Tua Pereda.

## **VI. Referencias Bibliográficas**

Ferrater Mora, José (2004): Diccionario de Filosofía K-P ISBN 84-344-8755-1 (OC), 84-344-8753-5 (tomo III) Ariel Filosofía, Barcelona.

Túa Pereda, Jorge (2001): Teoría y normalización contable: investigación y enseñanza de la contabilidad. ISBN Nº 950-34-0237-X. Editorial EDULP, La Plata, Argentina.

Biondi, Mario; Farinola, Serafina; Romanelli, Oscar Jorge (1999): "Proyecto EC023 – UBACyT – Año 1999: Tarea 4: Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente". Publicación del Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo" Número 9 – Año 5 Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina.

Geba, Norma (2001): "Un nuevo Paradigma como marco para la aplicación del método científico en la Investigación contable". 7mo. encuentro universitario de investigadores del área contable. Rosario, Argentina.

[www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf), Jesús Filimon Capcha Carvajal. "Pérdida de vigencia del paradigma de utilidad contable y nuevas teorías emergentes" publicado por el instituto ICODE. Búsqueda Septiembre de 2008.

[http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite\\_note-0](http://es.wikipedia.org/wiki/Paradigma#cite_note-0) Kuhn, Thomas S.; The Structure of Scientific Revolutions, 2nd Ed., Univ. of Chicago Press, Chicago & Londres, 1970. Búsqueda, Septiembre de 2008.

[www.pactoglobal.org.ar/userfiles/file/GRIestableciendolaconexFINAL](http://www.pactoglobal.org.ar/userfiles/file/GRIestableciendolaconexFINAL). Búsqueda Septiembre de 2008.

<http://www.cnv.gov.ar/ProyectoEnConsulta/ProyectoFACPCE/ProyectoFACPCE.asp>, Búsqueda Octubre 2008.

<http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2003/primer/contabilidad.htm> Miguel Díaz Inchicaqui. La Contabilidad Social-Origen y Paradigmas ISSN versión electrónica 1609-8196. 2003. Búsqueda Octubre de 2008.

[http://www.redcontable.com/e\\_univ/getfile.php3?key=1127015696&site=redconta&bn=redconta\\_contab](http://www.redcontable.com/e_univ/getfile.php3?key=1127015696&site=redconta&bn=redconta_contab). Desarrollos teóricos en Contabilidad Harold Álvarez Álvarez, Búsqueda Octubre de 2008.