

Evolución de la regulación contable: reflexiones en torno a la primera y segunda modernidad

Evolution of Accounting Regulation: Reflections About First and Second Modernity

<https://doi.org/10.15332/25005278.10855>

[Artículos]

Hernán José Perotti¹

Recibido: 15 de octubre de 2024
Aprobado: 27 de diciembre de 2024

Citar como:

Perotti, H. J. (2024). Evolución de la regulación contable: reflexiones en torno a la primera y segunda modernidad. *Revista Activos*, 22(2), 8-24.

<https://doi.org/10.15332/25005278.10855>



Resumen

Este ensayo reflexiona sobre el surgimiento y la evolución de la regulación contable, con relación a cuatro aspectos conceptuales que resumen a la modernidad: los procesos de racionalización, individualización, el capitalismo y el Estado-Nación como formas de organización, considerando los rasgos distintivos que presentan en las fases identificadas como primera y segunda modernidad. En pleno auge del capitalismo industrial y con la consolidación del Estado moderno, la regulación contable emergió inicialmente como una respuesta burocrática para el resguardo de los inversores frente a la asimetría de la información, con base en el paradigma del beneficio verdadero. Durante la segunda modernidad, caracterizada por la globalización y el avance del capitalismo financiero, la regulación contable se adhirió al paradigma de la utilidad. Se concluye que, actualmente, las nuevas rupturas modernas demandan una ampliación del alcance de la regulación para dar una respuesta integral y multidimensional a los aspectos financieros y no financieros de la información.

Palabras clave: historia de la contabilidad, regulación contable, primera modernidad, segunda modernidad, capitalismo.

Clasificación JEL: A14, M40, M41.

¹ Profesor Adjunto Universidad Nacional del Litoral. Contador Público, Especialista en Contabilidad y Auditoría para Pymes, Máster en Gestión Empresarial Internacional y Candidato a Doctor en Contabilidad. E-mail: hperotti@fce.unl.edu.ar ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0460-1116>

Abstract

This essay reflects on the emergence and evolution of accounting regulation in relation to four conceptual aspects that define modernity: the processes of rationalization and individualization, and capitalism and the nation-state as forms of organization, considering their distinctive characteristics in the phases identified as first and second modernity. During the height of industrial capitalism and the consolidation of the modern state, accounting regulation initially emerged as a bureaucratic response to protect investors against information asymmetry, based on the true income paradigm. In the second modernity, characterized by globalization and the rise of financial capitalism, accounting regulation adhered to the usefulness paradigm. The essay concludes that current modern disruptions demand an expansion of the scope of regulation to provide a comprehensive and multidimensional response to both financial and non-financial aspects of information.

Keywords: accounting history, accounting regulation, first modernity, second modernity, capitalism.

JEL Classification: A14, M40, M41.

Introducción

Este ensayo reflexiona sobre la evolución de la regulación contable en relación con cuatro aspectos conceptuales que, según Iazzetta (2020), resumen a la modernidad: los procesos de racionalización e individualización; y el capitalismo y el Estado-Nación como formas de organización modernas.

La contabilidad, como herramienta técnica y práctica, es un fenómeno que reconoce su origen en el mundo premoderno, incluso “se postula el origen de la contabilidad, de forma previa a la invención de la escritura y la noción de contar en abstracto” (Chiquiar, 2021, p. 263). Ya en el período paleolítico superior, las personas identificaban la calidad y cantidad de reservas de bienes que podían obtener y acumular, fruto del trabajo personal y colectivo de la caza y de la recolección (Lopes de Sá, 2010, pp. 21-22). Las primeras cuentas se llevaban en forma rudimentaria mediante inscripciones y pinturas en piedra, que representaban las cantidades y características de los bienes que el hombre intentaba salvaguardar, y les permitían regular su consumo para la supervivencia.

El crecimiento del comercio en la edad media en Europa –principalmente en Italia–, su complejidad operativa y las interrelaciones que se fueron creando, favorecieron las condiciones que generaron el rápido avance de la técnica contable (Di Russo, 2009). En el Renacimiento, de la mano del intenso y creciente intercambio comercial europeo, fueron apareciendo mejores métodos para el registro de las operaciones y la determinación de las ganancias o pérdidas. En 1494, el matemático toscano Fray Luca Pacioli presentó en su obra *Suma de Aritmética, Geometría, Proporción y Proporcionalidad*, el método veneciano de teneduría de libros, conocido hoy como método de la partida doble, constituyendo así una de las primeras obras en las que se sistematiza y divulga el conocimiento contable (Galassi, 1996, pp. 445-447; Hernández Esteve, 2005).

El advenimiento del capitalismo moderno introdujo nuevas demandas para la contabilidad: la información contable, que hasta ese momento no trascendía los límites del individuo como forma

de describir y cuantificar el lucro y el capital acumulado, comenzó a utilizarse como un lenguaje común para el intercambio comercial y las relaciones asociativas que irían surgiendo. A la par de esta evolución en los hechos, y como fue ocurriendo con otras áreas del conocimiento (Pino, 2004) fruto de la racionalidad, se producen importantes avances en la construcción de un saber contable específico; sin embargo, más allá de esos principios, doctrinas y teorías contables, es en el marco de las regulaciones propias del Estado moderno que se inscriben los primeros intentos de establecer normas contables (Mileti et al., 2001).

Existen numerosos trabajos previos que analizan la relación entre la contabilidad y su evolución a lo largo de la modernidad. La originalidad de este ensayo radica, por un lado, en enfocarse en el surgimiento y la evolución de la regulación contable y no en la contabilidad como disciplina, aunque dada la interrelación entre ambas no puede soslayarse del análisis. Por otra parte, a diferencia de los trabajos que tratan la problemática contable en la modernidad a partir de elementos, categorías o etapas aisladas, en este texto se propone un abordaje integral con base en los cuatro elementos modernos mencionados y los matices propios que adquieren en la primera y segunda modernidad. Como limitación, el análisis considera perspectivas clásicas y eurocéntricas sin abordar otras que permitan captar las singularidades de la modernidad en América Latina.

En cuanto a la metodología, este trabajo se basa en la revisión de literatura y su interpretación. El ensayo se ha estructurado en cuatro secciones, incluyendo la presente introducción. La segunda parte introduce el concepto de modernidad y sus etapas. En la tercera parte se analizan las características de la contabilidad en la primera modernidad y el surgimiento de la regulación contable. Luego, se estudian los rasgos distintivos de la segunda modernidad y su impacto en la regulación. Finalmente, se presentan las conclusiones.

Una aproximación al concepto de modernidad

En relación con la noción de modernidad, y en un intento de asociarla a un período de tiempo y espacio geográfico en particular, Giddens (1994) plantea que “se refiere a los modos de vida u organización social que surgieron en Europa desde alrededor del siglo XVII en adelante, y cuya influencia, posteriormente, los ha convertido en más o menos mundiales” (p. 15). Se trata de un período histórico que, según Giddens (1994), se caracteriza por el surgimiento del capitalismo y el Estado-Nación, con sociedades donde predominan la racionalización, la vida urbana y la industrialización. El concepto de modernidad encierra en sí mismo la noción de cambio permanente, un proceso continuo de transformación social, económica y cultural. Esto no significa que no haya habido cambios en el pasado, pero lo novedoso es su ritmo y celeridad, y, sobre todo, su extensión y propagación en el mundo.

Como se anticipó en la introducción, Iazzetta (2020) sostiene que la modernidad es una nueva época que se resume en dos procesos (racionalización e individualización) y en dos formas de organización (capitalismo y Estado-Nación). Este autor afirma que:

estos cuatro elementos bastarían para resumir los cambios introducidos por la modernidad, y designan rasgos y procesos que se mantienen desde su formación. Los dos procesos muestran un desarrollo progresivo desde su aparición, en tanto las dos formas de organización experimentaron cambios asociados al impacto de la globalización. (Iazzetta, 2020, p. 2)

Hacia mediados del siglo XX, las sociedades comenzaron a experimentar discontinuidades y rupturas significativas en los patrones modernos, lo cual dio paso a una nueva fase de la modernidad que podría denominarse segunda modernidad o modernidad reflexiva (Beck, 1998). Estos términos buscan captar las complejidades y contradicciones emergentes en una era marcada por la globalización, la revolución tecnológica y la creciente interdependencia económica. Bajo este nuevo paradigma, surgen diversos enfoques teóricos que intentan explicar y analizar los cambios en curso, entre ellos la posmodernidad (Lyotard), la desmodernización (Touraine) y la modernidad líquida (Bauman). Independientemente de las marcadas diferencias entre ambas fases modernas, tanto los procesos de racionalización e individualización como el capitalismo y el Estado moderno se mantienen como elementos distintivos.

La contabilidad en la primera modernidad

Racionalidad, capitalismo e individualización como expresiones de la modernidad

Según Weber (1991), la racionalización es un proceso que ha transformado las estructuras sociales, económicas y culturales a medida que la sociedad moderna se ha desarrollado. Este proceso se evidencia tanto en el plano económico como en la cultura, la política, la religión y otros aspectos sociales. La racionalización en Weber puede analizarse desde dos enfoques. Por un lado, la racionalización de la “acción social”², a nivel de decisiones individuales que se basan en criterios de eficiencia y racionalidad instrumental; y por otro, una racionalización en el plano de las instituciones sociales y económicas, en los que la producción se organiza sobre la lógica del capitalismo.

En su introducción a la obra de Karl Löwith (2007), Vernik (2007) sintetiza las diferencias de enfoque entre las obras de Weber y Marx en su análisis de la sociedad moderna. Estos autores difieren principalmente en el rol del capitalismo en la modernidad: para Weber, el fenómeno de la racionalización es la principal característica de la forma de vida occidental, y “el capitalismo sólo pudo ser el poder que determina el destino de nuestra vida moderna porque previamente se desarrolló el contexto para la racionalización de nuestros estilos de vida” (Vernik, 2007, p.16). Para Marx, en cambio, las estructuras políticas y culturales son en gran medida una consecuencia de las relaciones de producción capitalistas y no fruto de la racionalidad. En Marx, “la interpretación del mundo capitalista burgués se da, en cambio, en términos de alienación” (Vernik, 2007, p.17). Además, en Marx y Engels (1998), la lucha de clases constituye la base de la sociedad y de la

² Concepto introducido por Weber (1997) entendido como todo comportamiento humano que tenga un significado subjetivo para el actor y que esté orientado hacia la acción de otros. (el texto en cuestión es Economía y Sociedad de 1922. En este artículo se trabajó con una edición de 1997)

historia, y el capitalismo no es más que un sistema en el que la burguesía capitalista explota a la clase trabajadora.

En relación con el trabajo asalariado, Subirats (2019) sostiene que la separación entre trabajo y subsistencia resulta esencial para el paso de la economía precapitalista a la capitalista. Previo al capitalismo, “las personas tenían acceso directo al elemento básico, la tierra, que les permitía cultivar y construir su vivienda. Bajo el sistema capitalista eso cambia. Para acceder a los bienes básicos, es necesario acudir al mercado, y es en ese mercado donde se ofrece el trabajo” (Subirats, 2019, p. 36). No solo el trabajo se transforma en mercancía: como resalta Polanyi (2017), tanto trabajo, tierra y dinero se convirtieron en mercancías que se compran y venden en el mercado y “la gran transformación que se genera es la conversión de toda relación económica y social en mercantil” (Subirats, 2019, p. 36).

En la visión de Marx, expuesta por Sayer (1994), en una primera etapa del capitalismo, si bien se alteran las relaciones sociales de producción, no se producen cambios significativos en “las formas materiales del proceso productivo en sí” (p. 51). El trabajo asalariado es dirigido por un capitalista, quedando el proceso incorporado en el capital. En esta etapa, el valor agregado está fundamentalmente ligado a la división del trabajo y a la extensión de las jornadas de trabajo, identificado por Marx como plusvalía “absoluta”. En una etapa posterior de industria moderna, la introducción de la maquinaria y automatización de procesos productivos provoca que la fuerza productiva se subordine al capital (Sayer, 1994, p. 55). A partir de este momento, se pasa a una etapa de plusvalía “relativa”, en la que la apropiación del valor por parte del capitalista se basa en la reducción de tiempo y costos de producción.

Otro fenómeno del capitalismo moderno se da por la separación de la esfera económica de la doméstica. Como lo expresa Sayer (1994), “la constitución de un ámbito doméstico separado del mundo externo de la producción es un artificio moderno, un producto del capitalismo” (p. 49). La producción de bienes y servicios se traslada del ámbito doméstico en el que estaba integrada a un sistema particular con las reglas propias del mercado. En este fenómeno coinciden, con diferentes enfoques, tanto Weber, Marx y Durkheim. Así como Weber centró su interés en el proceso de racionalización y burocratización como causas de la ruptura de la esfera económica y social, Durkheim (1993) hizo énfasis en las consecuencias que la división del trabajo social provoca en las relaciones sociales. La familia, al perder su unidad y su individualidad, ha perdido también una parte de su eficacia frente a la corporación (Durkheim, 1993, p. 30). Marx, por su parte, enfatiza que la pérdida del dominio del trabajo personal doméstico y la venta de la fuerza laboral en el mercado deriva en la alienación de los trabajadores.

Finalmente, este complejo proceso social, cultural y económico de racionalidad y capitalismo trajo consigo una mayor autonomía y libertad individual “a niveles desconocidos en el pasado” (Iazzetta, 2020, p. 4). La forma antinómica de percibir la relación entre individuo y sociedad es singularmente moderna. En el modo de vida capitalista, la sociedad es un mero ambiente externo de la acción individual, pudiendo convertirse esta en un medio para los fines personales (Sayer, 1994, p. 15).

La contabilidad como producto de la racionalidad y del capitalismo

Una parte de las construcciones teóricas y prácticas de la contabilidad utilizadas hasta la actualidad, como las cuentas y el método de la partida doble, se originaron en períodos previos a la modernidad. El rol que jugó la contabilidad en la mejora de la racionalidad y en el desarrollo de las formas capitalistas de producción fue resaltado inicialmente por los sociólogos clásicos como Max Weber, Werner Sombart y Karl Marx (Carruthers y Espeland, 1991; Chiapello, 2007; Martínez Pino, 2020; Gómez Villegas, 2006); sin embargo, como rescatan Carrasco et al. (2022), “la relación entre contabilidad y racionalidad es compleja y no sabemos qué fue antes, si la racionalidad o la contabilidad” (p. 171). Más allá de esa relación causal, la evolución de la contabilidad premoderna a moderna está marcada por los rasgos distintivos de la modernidad que impactaron en diversas formas y medidas, y que serán analizados a continuación.

De la mano de la separación del ámbito doméstico y empresarial-industrial, irrumpe la noción de entidad económica con un patrimonio que puede ser descrito en cantidad, calidad y evolución en forma aislada del patrimonio individual o personal. En adición, –a la par de la identificación racional de los factores de producción tierra, capital y trabajo– el empresario capitalista necesitaba conocer con veracidad el lucro asociado al capital invertido. Weber (1991) se refiere de manera expresa a este papel de la contabilidad en el capitalismo moderno en la introducción a su obra *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*:

Lo determinante, de hecho, es el cálculo efectuado con el capital en moneda, así sea por la mediación de la moderna contabilidad o del más simple modo y rudimentario que fuere: al iniciarse se elaborará un primer presupuesto; asimismo, otros cálculos antes de dar determinados pasos, seguidos de otros al controlar e inquirir la conveniencia de los ya efectuados; finalmente, se procederá a una liquidación, quedando fijada la “ganancia”. (p. 4)

También, hay una referencia de Weber (1991) respecto a la noción de entidad y patrimonio empresarial diferenciado del individual, a la que reconoce como preexistente a la modernidad, pero en forma precaria:

En otros siglos (el bazar oriental o los ergástulos de diferentes países) ya se llevaba a efecto la separación material de la tienda o el taller y la vivienda; en el Asia oriental, el Oriente y en la antigüedad se encuentran por igual capitalistas con contabilidad propia. Pero todo esto, comparándolo con la autonomía de los establecimientos industriales modernos, ofrece carácter rudimentario, ya que está falto completamente de los supuestos de dicha autonomía, esto es: la contabilidad racional y la separación jurídica entre el patrimonio industrial y los patrimonios individuales; o, en caso de existir, es de modo totalmente primitivo. (p. 6)

Pino (2020) identifica un vínculo causal entre racionalidad y contabilidad:

La racionalidad económica del capitalismo moldeó a la contabilidad; primero, como técnica del registro y de las cuentas; luego, como un campo de conocimientos vinculada a la medición del beneficio, que, desde el análisis positivista de las denominadas ciencias empírico–factuales,

pretendió hallar la conexidad entre la contabilidad como instrumento de información y la teoría económica clásica y neoclásica, que sirvió de sustrato y soporte conceptual a este nuevo periplo (p. 76)

Por su parte, Weber (2012) establece una relación en sentido inverso, al afirmar que es la contabilidad quien facilitó la racionalización de la economía moderna:

La estructura económica actual se racionalizó en alto grado, especialmente gracias a la generalización de la contabilidad, y en cierto sentido y dentro de determinados límites, toda la historia económica es la historia del racionalismo triunfante, basado en el cálculo. (p. 27)

Así mismo, declara de manera contundente que la contabilidad es inherente a la existencia de la racionalidad capitalista:

Existe el capitalismo dondequiera que se realiza la satisfacción de necesidades de un grupo humano, con carácter lucrativo y por medio de empresas, cualquiera que sea la necesidad de que se trate; especialmente diremos que una explotación racionalmente capitalista es una explotación con contabilidad de capital, es decir, una empresa lucrativa que controla su rentabilidad en el orden administrativo por medio de la contabilidad moderna, estableciendo un balance (Weber, 2012, p. 232).

Otro aspecto de la modernidad que impacta la contabilidad se relaciona con los cambios en la noción de tiempo y espacio. Giddens (1994) analiza estos elementos como centrales en la configuración de las relaciones sociales y la estructura de la sociedad moderna. La modernidad se caracteriza por una "ruptura con la tradición" en la que el tiempo se vuelve un aspecto central: implica una conciencia de que el pasado y el futuro son diferentes del presente, lo que se refleja en la idea de progreso y cambio social (pp. 24-31). En cuanto al espacio, Giddens señala que la modernidad implica una "reducción de la relevancia del espacio", debido a la creación de distancias temporales más cortas y la capacidad de superar las limitaciones físicas del espacio. La globalización y las tecnologías de la comunicación han contribuido a esta reducción de la importancia del espacio en la experiencia moderna, lo que ha permitido una mayor interconexión e interdependencia entre lugares distantes. Además, Giddens destaca el papel del dinero en la modernidad como un medio de desvincular el presente del pasado y el futuro. Este se transforma en un mecanismo de medición y control de las transacciones que posibilita la acumulación de riqueza y la expansión de la economía capitalista. El dinero también se relaciona con la idea de "tiempo abstracto", en el que las acciones humanas se miden en términos de su valor monetario y su contribución a la acumulación de capital.

Previo a Giddens, ya Weber (2012) hablaba en su obra *Historia económica general* sobre el rol del dinero como elemento articulador del espacio y tiempo en el mercado y central en el desarrollo de la contabilidad:

La economía monetaria hace posible una separación personal y temporal de los dos momentos del trueque, y libera de la necesidad de correspondencia entre las cosas cambiadas, con lo cual se crea

la posibilidad del ensanchamiento del mercado, es decir, que se aumentan las “probabilidades de mercado”; de este modo las actividades económicas se emancipan de la situación de momento (coyuntura actual) y desde entonces puede ya especularse sobre las futuras posiciones del mercado, lo cual se logra estimando en dinero (mediante el oportuno cálculo) tanto las probabilidades de venta como las de compra. Esta función del dinero que permite llevar una contabilidad, disponer de un denominador común al cual pueden referirse todos los bienes, reviste la mayor importancia; sólo así se nos ofrece una premisa para la racionalidad calculatoria de la actividad económica; sólo así existe una “contabilidad”. (p. 18)

Estas rupturas en tiempo y espacio condujeron a nuevas construcciones conceptuales, o al perfeccionamiento de las preexistentes, en el campo de la contabilidad, como la definición de períodos contables o ejercicios económicos de las empresas, la definición de la unidad de medida y la consideración del valor del dinero en el tiempo. También penetra en la contabilidad moderna el criterio de devengo o principio de lo devengado, que implica la separación de la noción de beneficio económico (medido en un período de tiempo) asociado a los flujos de dinero (es decir, la liquidez), para medir el beneficio económico en términos de incrementos patrimoniales, sean estos monetarios, en bienes materiales o inmateriales. Carruthers y Espeland (1991) enfatizan respecto a cómo en el siglo XIX, a raíz de las grandes inversiones en capital fijo que desencadenó la revolución industrial, se hizo necesaria la “asignación coherente de gastos e ingresos a períodos contables artificiales” para calcular las ganancias de un negocio que es continuo (p. 46). La captación de capital por parte de las empresas a través del mercado bursátil dio impulso y relevancia a la figura del inversor como usuario de la información contable. Debido a la asimetría de la información de los inversores frente a las empresas, algunos países reconocieron un interés público a tutelar, lo cual justificó la existencia de la regulación contable, cuya génesis y evolución se analiza en el siguiente punto.

Estado-Nación, instituciones y regulación contable

El orden político y administrativo de la modernidad se caracteriza por el predominio del Estado-Nación (Iazzetta, 2020). Esta forma de organización política que combina un territorio, una población particular con identidad común y un gobierno soberano comenzó a consolidarse en Europa con el Tratado de Paz de Westfalia de 1648. Allí se sentaron las bases para el sistema político internacional moderno basado en Estados soberanos e independientes.

Weber (1997) también identifica racionalización en el Estado moderno mediante una organización burocrática y el desarrollo del derecho formal. El Estado-Nación moderno se caracteriza por el monopolio del uso legítimo de la fuerza en un territorio determinado, y por su capacidad para establecer y exigir el cumplimiento de las leyes dentro de ese territorio.

La racionalidad burocrática del Estado, junto con la racionalidad bajo la que se intentaba conformar el discurso contable, derivó en lo que se conoce como regulación contable. La separación entre propiedad del capital y administración del negocio que se produce con las sociedades comerciales modernas hizo cada vez más necesario que existan reglas contables comunes. Para Taylor y Turley

(1986), como se cita en Dennis (2014), la regulación contable puede definirse como el conjunto de “restricciones a la preparación, contenido y forma de los informes externos por parte de organismos distintos de los preparadores de los informes, o las organizaciones y los individuos para los que se preparan los informes” (p. 1). A lo largo del tiempo, estas normas han sido emitidas bajo diversos procesos que implicaron una participación directa del Estado con su acción legislativa, o indirectamente delegando estas funciones a instituciones, bajo su poder de policía, que tradicionalmente se han identificado como modelos “público” y “privado”, respectivamente (Jarne, 1997, pp. 91-93). Werbin y Quadro (2010) analizan cómo estos procesos se desarrollaron con dispar intensidad en los ámbitos europeo-continental y latinoamericano y en el anglosajón, y destacan que fue en este último donde se produce una verdadera revolución contable en materia reguladora.

Por su parte, Tua Pereda (1979) identifica que es en el marco estadounidense donde se gesta la regulación contable, siendo su base fundamental el reconocimiento estatal en 1886 del American Institute of Accountants (AAA), predecesor del actual American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (pp. 4-38). Este autor resalta que, a la luz de su evolución histórica, el proceso regulatorio norteamericano adquiere un significado mucho más sociológico que científico, y que las instituciones norteamericanas representan un equilibrio constituido por tres pilares básicos:

...que en términos próximos a los weberianos, hemos calificado respectivamente de autoridades racionales -el FASB³- doctrinal - la AAA- y gubernamental -la SEC⁴- y que contribuyen a aquel proceso dinámico, de profunda raíz sociológica, que trata de velar simultáneamente, al menos en teoría, por la triple función que pretende: mantener el nivel técnico, asegurar un mínimo de representatividad y salvaguardar en cierto modo la incardinación de la regulación con objetivos macrosociales o macroeconómicos (Tua Pereda, 1979, p. VIII)

Considerando la extensión temporal de la modernidad, el fenómeno de la regulación contable es bastante tardío, ya que recién en las primeras décadas del siglo XX (con fuerte énfasis en la posterioridad a la gran crisis) se hace evidente la necesidad de dar respuesta tanto a la asimetría en la relación agente-principal como al enfoque de toma de decisiones fundado en la utilidad para el usuario (Werbin y Quadro, 2010, pp. 35-38). Puede afirmarse que hasta el surgimiento de las regulaciones modernas la preparación de información contable destinada a quienes no administraban los negocios se llevaba a cabo con base en los usos y costumbres, las doctrinas de mayor divulgación y cierta legislación estatal, que en esencia regulaba aspectos formales⁵ y no cuestiones específicas de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los resultados y elementos patrimoniales.

³ Financial Accounting Standards Board

⁴ Securities and Exchange Commission

⁵ Muchos Códigos de Comercio como el de Argentina regulaban sobre qué libros contables debían llevar los comerciantes y pautas formales como la encuadernación y rúbrica, pero las pautas sobre medición y presentación de la información contable eran casi inexistentes.

Por otra parte, no puede perderse de vista que las políticas contables no son neutras, sino que influyen en las decisiones económicas de los individuos y de las empresas (Tua Pereda, 2004, pp. 29-35). Chatfield (1996), citado por Nepomuceno (2013), destaca cómo el enorme desarrollo de la infraestructura ferroviaria de los Estados Unidos durante una parte del siglo XIX estuvo ligado a una práctica contable en particular de no computar amortizaciones o computar en defecto las amortizaciones de los activos fijos (p. 106). Para sostener el ritmo de las construcciones ferroviarias, las empresas se veían en la necesidad de captar cada vez mayores inversores. Para ello, necesitaban pagar dividendos que incentivaran la incorporación de los nuevos accionistas, y ante la ausencia de regulaciones específicas, recurrían a dicha práctica en torno a las amortizaciones, incrementando así el resultado del ejercicio que les permitieran pagar mayores dividendos.

La existencia de usuarios de la información contable que no están en la gestión directa de la empresa, pero que ponen en riesgo sus recursos, plantea la necesidad de que se regulen ciertos aspectos de la contabilidad. Los inversores actuales y potenciales, los financistas y hasta el mismo Estado que cobra impuestos sobre las ganancias empresarias requieren ser protegidos de prácticas contables que podrían perjudicarlos. De hecho, Hendriksen (1973), citado por Tua Pereda (1979), señala cómo las leyes fiscales norteamericanas ejercieron su influencia en el desarrollo de los conceptos contables de beneficio, provisiones por depreciación e inventarios (p. 8).

Si bien es de esperarse que las normas contables se basen en criterios objetivos derivados de una construcción científica, el proceso de creación de la regulación contable es particularmente un proceso político (Solomons, 1983). Bengtsson (2011) expresa que “según la tradición modernista, la racionalidad de los responsables de la formulación de políticas contables y las fuerzas del mercado son las que impulsan el cambio” (pp. 570-571). Así, desde esta perspectiva, el proceso de establecimiento de una norma contable se considera llevado a cabo exclusivamente sobre la base de eficiencia y crecimiento. No obstante:

también se ha demostrado que los cambios en las normas contables son el resultado de actores que se esfuerzan por obtener, mantener o fortalecer poder social y económico (...) el establecimiento de normas ocurre y evoluciona solo cuando hay un cambio en el equilibrio de poder entre los actores que buscan influir en los estándares contables para perseguir su propio interés (por ejemplo, Judge et al., 2010; Mattli y Büthe, 2003). En esencia, la política y el poder impulsan procesos y resultados de establecimiento de normas contables. (Bengtsson, 2011, p. 570)

Según Mejía Soto y Mendoza (2015), “la regulación contable no se deriva necesariamente de la investigación; por ello, ha mantenido una tendencia reduccionista de este saber, al concebir a la contabilidad como el lenguaje de los negocios, sin más responsabilidad que la protección y el salvaguarda del interés de los proveedores de capital de riesgo” (p. 109). Sin embargo, en las últimas décadas la contabilidad (como área del conocimiento) ha visto ampliado su dominio y objeto de estudio mediante enfoques que responden a las características de la fase más reciente de la modernidad, como el de la contabilidad social y ambiental. García Fronti (2012) destaca cómo la contabilidad desarrolla vinculaciones interdisciplinarias con elementos propios de otras

áreas del conocimiento como la administración (teoría de los stakeholders), la filosofía (la ética), la psicología (la teoría de las motivaciones), la sociología (las teorías vinculadas a las conductas de las organizaciones), y cómo, a la vez, interactúa con la ética perteneciente a la filosofía y con el derecho (p. 217). La regulación contable, aunque con cierto retardo, ha dado respuesta a esta ampliación del dominio del discurso contable por medio de la emisión de normas que incorporan criterios de sostenibilidad, transparencia y responsabilidad social, aspectos que serán analizados en los acápites posteriores.

La contabilidad en la segunda modernidad

Rasgos de la segunda modernidad y su incidencia en la regulación contable

De las características que definen esta nueva fase de la modernidad, a los fines de este análisis resulta crucial examinar al menos dos. En primer lugar, se observa el paso de un capitalismo industrial, centrado en la producción y el consumo masivo de bienes materiales, a un capitalismo digital o informacional, en el cual el conocimiento y la información se convierten en los principales motores de la economía. Bauman (2006) describe esta transición como un movimiento desde un capitalismo "pesado" (caracterizado por estructuras jerárquicas y relaciones laborales estables basadas en la autoridad) hacia un capitalismo "liviano" (flexible, fluido, dinámico) (pp. 60-69).

La segunda ruptura se refiere a la integración de los Estados nacionales en un mundo global, un proceso acelerado por los avances en tecnología de la información y las comunicaciones, así como por el desarrollo de redes logísticas globales. Estas innovaciones han permitido una movilidad sin precedentes de los factores de producción, capital y trabajo, que ha desafiado las fronteras tradicionales y redefinido las relaciones económicas a escala mundial. En este nuevo contexto, el capital financiero y el trabajo se desplazan con una flexibilidad nunca vista, lo que genera nuevas dinámicas y desafíos para la regulación y la supervisión estatal. Bauman ilustra esta transformación con la metáfora del capital que “viaja liviano con equipaje de mano, un simple portafolio, un teléfono” (Bauman, 2006, p. 64), señalando cómo el capital se ha desvinculado de las limitaciones geográficas y físicas que lo caracterizaban en el pasado.

En este contexto, la regulación contable fue reemplazando los paradigmas sobre los que se sustentaba, como indica Pino (2020):

Para el escenario del capitalismo sólido de corte fordista, la contabilidad intentó dar respuestas amarrada en la postura patrimonialista o del beneficio verdadero; para el segundo, de capitalismo liviano o ingrátido inventó el eufemismo del mal llamado paradigma de la utilidad, concebido sobre la base de configurar información financiera a partir de rastrear las necesidades de la multiplicidad de usuarios de la información. (p. 217)

Mientras que en el capitalismo industrial la contabilidad se ocupaba del control y la protección patrimonial, la rendición de cuentas y de la determinación de la ganancia del capital, en la fase financiera el foco se centró en la protección del inversor financiero, bajo el encuadre que se conoce

como paradigma de la utilidad. Ya no hay una verdad única contable a desentrañar, sino que la información contable a suministrar debe dar respuestas a las necesidades de un grupo de usuarios tipo: los inversores bursátiles.

En una etapa más reciente aparece una nueva concepción de capitalismo, que excede al industrial o financiero y es fruto del avance tecnológico en el mundo global: un capitalismo digital donde los datos tienen valor de cambio y “los algoritmos son principalmente una forma de «capital fijo», es decir, son simplemente medios de producción” (Terranova, 2018, p. 90). Subirats (2019) se pregunta si:

la gran transformación tecnológica que estamos atravesando es una nueva vuelta de tuerca de la propia evolución del capitalismo industrial que dominó el escenario económico del siglo XX, o si se trata del inicio de un nuevo régimen de acumulación. Una nueva versión del capitalismo o el capitalismo digital de plataformas; una nueva época, con un régimen de acumulación distinto, con otra concepción del trabajo, con sus propias contradicciones y estructuras sociales y, por tanto, con un escenario político distinto de aquel del que venimos. (p.35)

Por otra parte, las nuevas formas de producción y distribución de bienes y servicios operan fuera del control y la legitimidad tradicional del Estado-Nación. Las regulaciones externas han traspasado las fronteras obsoletas e insuficientes de las instituciones nacionales, lo que ha llevado a la desaparición de las estructuras de control público a nivel nacional. Esta situación explica por qué se demanda la regulación y homogeneización de las normas contables desde organismos internacionales que representan el poder hegemónico mundial. Con el avance de la globalización económica, a partir de la década del sesenta del siglo XX, el *mainstream* profesional impulsó la necesidad de contar con un lenguaje contable común a nivel internacional (Gil, 2013, pp. 28-29). Este impulso no solo responde a la necesidad de facilitar la comparabilidad y la transparencia en los mercados financieros, sino también a la creciente interdependencia económica que exige estándares comunes para garantizar la estabilidad y la confianza en el sistema financiero global (Ozcan, 2016). Importantes organismos internacionales, como el International Accounting Standards Board (IASB), proponen la adopción de normas contables internacionales (actualmente denominadas en español como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF) comunes para la preparación de informes contables en los diversos países. De no ser posible lo anterior, al menos se propende por una armonización o convergencia entre las normas contables locales y las internacionales. Las normas contables internacionales son parte de las pautas institucionales que se “proponen” a los países para poder sobrevivir en un nuevo mundo sin fronteras. Se impone la idea de que aquellos países que no las adopten no lograrán crecer, no solo porque las pautas promueven el crecimiento, sino porque los inversores extranjeros evitarían a estos países (Chang, 2005). En este sentido, la adopción de estas normas se convierte en una condición *sine qua non* para la integración y competitividad en la economía global, lo que refleja las asimetrías de poder y las dinámicas de hegemonía que caracterizan el orden económico mundial contemporáneo.

Una regulación contable para una sociedad de riesgo

En la segunda modernidad, el impacto de la globalización no solo se manifiesta en el ámbito económico y en el rol de los gobiernos locales. La tecnología también incide en las formas de vinculación personal, en el flujo de información y los modos de individualización y racionalización que adquieren nuevos matices. Beck (1998) introduce el concepto de “sociedad de riesgo” para describir el creciente interés social y conciencia respecto de los riesgos globales que se derivan de las formas de producción, de las relaciones económicas y del uso de la tecnología en la vida de las personas y la naturaleza. La sociedad de riesgo mantiene la dinámica de cambio moderna con una mayor conciencia de la vulnerabilidad: “las amenazas de la vida en la cultura industrial recorren metamorfosis sociales del peligro: reglas cotidianas de la vida son puestas del revés” (Beck, 1998, p. 13).

La preocupación por la degradación ambiental, el cambio climático y la desigualdad social propia de esta sociedad de riesgo puso a las empresas y a los gobiernos en la necesidad de incorporar en sus agendas la cuestión del desarrollo sostenible. El flujo informacional y la interconectividad de los individuos ha dotado de gran poder a la ciudadanía, quienes se posicionan con legitimidad para exigir a las empresas y organizaciones la rendición de cuentas sobre la sostenibilidad de sus acciones, se trate o no de inversores. Franco Ruíz et al. (2024) plantean el desafío que las empresas tienen que afrontar en este contexto, donde para crear valor y beneficios sostenibles en el tiempo se necesita una nueva conceptualización de las acciones de las empresas en relación con la satisfacción de clientes, la lealtad competitiva, el respeto a la diversidad y el bienestar laboral (p. 27). Las empresas deben orientarse a

garantizar el cumplimiento de los derechos humanos en toda la cadena de valor, considerando no solo el interior de la empresa sino lo referente a sus proveedores y clientes, es ser garante del universo ambiental y material para las generaciones futuras (Franco Ruíz et al., 2024, p. 27).

Un desafío similar enfrenta la contabilidad, que, a entender de Mejía Soto (2015), requiere de una ruptura paradigmática, de “un repensar de su orientación ética, de forma que asuma su estatus de científicidad, su función y finalidad de protectora del interés general” (p. 17).

La regulación no necesariamente capta y asume las demandas con la misma velocidad que la disciplina contable. La sociedad de riesgo reordenó las prioridades éticas y políticas de las organizaciones en los últimos tiempos, lo que generó acciones orientadas a la sostenibilidad, que deben ser reportadas tanto a inversores como a *stakeholders*. En un comienzo, las prácticas de revelación se iniciaron de forma voluntaria mediante iniciativas como los reportes de sostenibilidad basados en las Guías del Global Reporting Initiative (GRI) o de los Reportes Integrados promovidos por el International Integrated Reporting Council (IIRC) (Macías y Ficco, 2022). En los últimos años, organismos emisores de normas como la Fundación IFRS, el Sustainability Accounting Standards Board (SASB) y el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) avanzaron en intentos regulatorios. En 2021, la creación del International Sustainability Standards Board (ISSB) (una fusión entre varios organismos comandados por la Fundación IFRS)

representa un verdadero “hito para la regulación de la información no financiera” (Macías y Ficco, 2022, p. 12), al punto tal que estos autores se preguntaban si en ese momento se estaba frente al inicio de la era de los reportes de sostenibilidad obligatorios. El vertiginoso desarrollo normativo alcanzado en estos últimos dos años –materializado en iniciativas como las IFRS S1 “Requisitos generales para la divulgación de información financiera relacionada con la sostenibilidad” e IFRS S2 “Información a revelar relacionada con el clima”, así como los Estándares Europeos de Reportes de Sostenibilidad (ESRS), y su adopción creciente en distintos países– confirman el inicio de esa nueva era.

Conclusiones

En este ensayo se analizó cómo la regulación contable se adaptó a los rasgos que el capitalismo, el Estado moderno, la racionalidad y la individualización adquirieron en la primera y segunda modernidad. Como conclusión preliminar se resalta que la celeridad de los cambios económicos y sociales de la segunda modernidad es aún mayor que en su fase clásica, y la evolución de la regulación contable de las últimas décadas parece dar cuenta de ello.

Se refuerza la idea de que la contabilidad ha sido moldeada por los procesos de racionalización y por la evolución del capitalismo. El advenimiento del capitalismo permeó su aparato conceptual y práctico, y en el marco de la racionalidad científica se fue convirtiendo en una disciplina autónoma. A su vez, el capitalismo encontró en la contabilidad un conjunto de instrumentos que facilitaron la toma de decisiones y el control de las empresas.

La regulación contable hace su aparición en una etapa posterior como parte del entramado burocrático del Estado moderno. Durante el capitalismo industrial, el interés de la regulación contable estuvo centrado en la ganancia del capital, el control y la protección del patrimonio, bajo el paradigma del beneficio verdadero. Con el avance del capitalismo financiero global, la contabilidad fue avasallada por las finanzas, lo que provocó enormes cambios en las prácticas contables y en las regulaciones, bajo el encuadre del paradigma de la utilidad. La existencia actual de múltiples dimensiones de capitalismo complementarios al financiero y el avance tecnológico de la mano de la inteligencia artificial y la extensión de nuevos formatos de producción, intercambio y de acumulación basados en criptoactivos, presentan nuevos desafíos para el alcance de la regulación.

En cuanto a la racionalidad que debiera orientar a la regulación contable, los procesos normativos no siempre se basan en el método científico, sino que gravitan en el ámbito de la política. La regulación contable, desde su origen, se caracterizó por la tensión permanente entre priorizar la base científica y la búsqueda de consensos que satisfagan determinados fines. Puede afirmarse, entonces, que la emisión de normas contables no se basa en la racionalidad científica, sino en la racionalidad instrumental que orienta a la actividad burocrática estatal, aun en los modelos privados o mixtos de regulación. Así como la regulación contable en la primera modernidad favoreció la

racionalización de las relaciones económicas, en esta nueva etapa se espera que facilite la racionalización de las relaciones económicas, sociales y ambientales que se entretengan.

El vínculo de los individuos con la sociedad es quizás el aspecto que mayor dinamismo y heterogeneidad ha experimentado entre la primera y segunda modernidad. Más allá de las dinámicas sociales y culturales posmodernas, en el plano de la relación de los individuos con el capital, su propiedad y control, se observa cómo la regulación contable pasó de atender principalmente a una relación entre empresa e inversores usuarios de la información, a intermediar en una relación múltiple entre empresa, inversores y *stakeholders*; y no solo con relación a cuestiones financieras, sino también sociales y ambientales. Contrario a lo que podría presumirse en una sociedad de consumo individualista, una parte de la sociedad es consciente del riesgo global y manifiesta su creciente interés social por un capitalismo orientado al desarrollo sostenible.

En lo que respecta al Estado, en la segunda modernidad la globalización ha erosionado su autoridad política y esto se hace evidente en la pérdida de soberanía sobre diversas áreas, entre ellas, el establecimiento de normas contables. La regulación contable es una de las tantas políticas que actualmente se definen desde los organismos internacionales y sus países miembros para formar parte del sistema financiero internacional. Por otra parte, la mayoría de los Estados han tomado consciencia del riesgo global y se han adherido a iniciativas políticas como la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible. La regulación contable sobre información sostenible tiene como reto reflejar las visiones y realidades particulares de cada región, no solo en relación con lo que se entiende por sostenibilidad, sino también con la manera de reportarlo, y no reproducir automáticamente las pautas hegemónicas del “primer mundo”.

Finalmente, cabe preguntarse si la regulación contable está atravesando un cambio de paradigma. La discusión al respecto en el ámbito de la contabilidad como disciplina ya lleva algunos años intentando responder si el paradigma de la utilidad está agotado y está siendo reemplazado por uno nuevo, si coexisten varios paradigmas o si estamos ante el mismo paradigma, pero con nuevas concepciones sobre los usuarios y la utilidad de la información. De cualquier forma, la sintonía necesaria para el desarrollo sostenible de las organizaciones, las personas y la naturaleza exige que la regulación contable fortalezca los avances alcanzados hasta el momento en la emisión de normativas para dar una respuesta integral y multidimensional a los aspectos financieros y no financieros de la información.

Referencias

Beck, U. (1998). *La sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidad*. Paidós.

Bauman, Z. (2006). *La modernidad líquida*. Fondo de Cultura Económica.

Bengtsson, E. (2011). Repoliticalization of accounting standard setting—The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6), 567– 580 <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.04.001>

- Carrasco, F. Correa, C. y Larrinaga, C. (2022). Evolución de la contabilidad social y medioambiental: reflexiones sobre el papel constitutivo de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (81), 165-186. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n81a0>
- Carruthers, B. G. y Espeland, W. N. (1991). Accounting for rationality: Double-entry bookkeeping and the rhetoric of economic rationality. *American Journal of Sociology*, 97(1), 31-69. <https://doi.org/10.1086/229739>
- Chang, H. J. (2005). Globalization, global standards, and the future of East Asia. *Global Economic Review*, 34(4), 363-378. <https://doi.org/10.1080/12265080500441354>
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), 263-296. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.11.012>
- Chiquiar, W. R. (2021). La contabilidad, la escritura y los números. *Ejes De Economía Y Sociedad*, 5(9), 261-274. <https://doi.org/10.33255/25914669/600>
- Dennis, I. (2014). *The nature of accounting regulation*. Routledge.
- Di Russo, L. (2009). *Introducción a la contabilidad*. Universidad Nacional del Litoral.
- Durkheim, E. (1993). *La división del trabajo social*. Planeta Agostini
- Franco Ruíz, R., Mora Álvarez, J. M., Betancur Jaramillo, L. y León Paime, E. F. (2024). Revoluciones tecnológicas, capitalismo y prácticas contables: contexto para el desarrollo del modelo de Contabilidad Integral y de la Contametría. *Revista Activos*, 22(1), 9-35. <https://doi.org/10.15332/25005278.10349>
- Galassi, G. (1996). Luca Paccioli. En M. Chatfield y R. Vangermeersch (Eds.), *The history of accounting (RLE accounting): an international encyclopedia* (p. 445-447). Routledge.
- García Fronti (2012). Problemas de la Contabilidad social y ambiental: Algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (60), 209-218. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.14690>
- Gil, J.M. (2013). Expectativas sobre el desarrollo de la escuela crítica en contabilidad en el marco de la diseminación de las NIIF. *Lúmina*, 14, 8-39. <https://doi.org/10.30554/lumina.14.1083.2013>
- Giddens, A. (1994). *Consecuencias de la modernidad*. Alianza Editorial.
- Gómez Villegas, M. (2006). Una reflexión sobre la contabilidad como racionalidad instrumental en el capitalismo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (49), 87-94. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.25700>
- Hernández Esteve, E. (2005). *Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble*. Pecunia.
- Iazzetta, O. (2020) *Modernidad y sociología*. FCEyE, Universidad Nacional de Rosario.
- Jarne, J. I. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. AECA.
- Lopes de Sá, A. (2005). *Teoria da Contabilidade*. Editora Atlas
- Macías, H. y Ficco, C. (2022). ¿Inició la era de reportes de sostenibilidad obligatorios? Transición desde lineamientos GRI hacia estándares de ISSB. *Revista Activos*, 20(2), 9-17. <https://doi.org/10.15332/25005278>
- Martínez Pino, G. L. (2020). *Modernidad, Capitalismo y Contabilidad: Cartografías de dominación desde los dispositivos de la información Económica*. Taller Editorial Universidad del Cauca.
- Marx, K. y Engels, F. (1998). *Manifiesto comunista*. Crítica.
- Mejía Soto, E. y Serna Mendoza, C. A. (2015). La contabilidad en función de la sustentabilidad: una mirada desde el desarrollo económico alternativo. *Quipukamayoc*, 23(44), 109-118.

- Mileti, M., Berri, A. M., Gastaldi, J. A., Ilundain, L. J., Judais, A., Marcolini, S. B. y Verón, C.S. (2001). *Evolución histórica de la contabilidad y su relación con la investigación y regulación contable en Estados Unidos, sur de Europa y Argentina*. <https://rephip.unr.edu.ar/server/api/core/bitstreams/4c7316c5-8ff0-44e6-820a-5d0f13b45e97/content>
- Nepomuceno, V. (2013). *Teoría da contabilidade. Uma abordagem histórico-cultural*. Editorial Juruá.
- Ozcan, A. (2016). Assessing the effects of IFRS adoption on economic growth: a cross country study. *ACU International Journal of Social Sciences*, 2(2), pp. 65-80.
- Polanyi, K. (2017). *La gran transformación. Los orígenes políticos y económicos de nuestro tiempo*. Fondo de Cultura Económica.
- Sayer, D. (1994). *Capitalismo y modernidad. Una lectura de Marx y Weber*. Losada
- Solomons, D. (1983). The political implications of accounting and accounting standard setting. *Accounting and business research*, 13(50), 107-118. <https://doi.org/10.1080/00014788.1983.9729739>
- Subirats, J. (2019). ¿Del poscapitalismo al postrabajo? *Nueva sociedad*, (279). <https://nuso.org/articulo/del-poscapitalismo-al-postrabajo/>
- Terranova, T. (2018). Marx en tiempos de algoritmos. *Nueva sociedad*, (277). <https://nuso.org/articulo/marx-en-tiempos-de-algoritmos/>
- Tua Pereda, J. (1979). *Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable* [Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid]. <http://hdl.handle.net/10486/4166>
- Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista internacional Legis de contabilidad y Auditoría*, (20), 43-82.
- Vernik, E. (2007). Introducción: Max Weber según Karl Löwith. En Löwith, K., *Max Weber y Karl Marx*, 9-28. Gedisa
- Weber, M. (1991). *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*. Premiá Editora de Libros.
- Weber, M. (1997). *Economía y Sociedad*. Fondo de Cultura Económica.
- Weber, M. (2012). *Historia económica general*. Fondo de Cultura Económica.
- Werbin, E. y Quadro, M. (2010). El entorno y el desarrollo de la regulación contable. *Contabilidad y decisiones*, (2), 27-43.