

## Evolución de los enfoques de la contabilidad financiera

### Evolution of approaches to financial accounting

**DR. C. ALCIDES QUINTANA CABRALES**

<https://orcid.org/0000-0002-4027-0238>

[alcides@uo.edu.cu](mailto:alcides@uo.edu.cu)

Universidad de Oriente, Cuba

**LIC. VÍCTOR GARCÍA CORTES**

[victor@espote.transnet.cu](mailto:victor@espote.transnet.cu)

Puerto Guillermo Moncada de Santiago de Cuba, Cuba

**LIC. LORENZO REYES MONTALVO**

<https://orcid.org/0009-0008-9808-7517>

[lorenzo@alastorstgo.co.cu](mailto:lorenzo@alastorstgo.co.cu)

Empresa de Refrigeración y Calderas ALASTOR Santiago, Cuba

**Como citar este artículo:** Quintana Cabrales, A., García Cortes, V. y Reyes Montalvo, L. (2023). Evolución de los enfoques de la contabilidad financiera. *Anuario Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 14, 344-353. <https://anuarioeco.uo.edu.cu>

## RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo describir las características de dos etapas diferentes de las funciones de la contabilidad financiera. Una inicial, anterior a la década de los años sesenta del pasado siglo xx denominada como “función de rendición de cuentas”, y una posterior ampliada a “proporcionar información útil para la toma de decisiones” de sus usuarios. Se pretende a partir de experiencias, investigaciones y estudios de los autores, exponer las principales implicaciones que el cambio ha ocasionado en los objetivos y en los requisitos de la información contable en general. Se concluye que el cambio de dirección en la teoría contable ha significado un nuevo enfoque con respecto a los usuarios y a los objetivos de la contabilidad, lo que ha potenciado la importancia de los requisitos de la información contable.

**Palabras clave:** contabilidad financiera, rendición de cuentas, toma de decisiones.

## ABSTRACT

This article aims to describe the characteristics of two different stages of financial accounting functions. A first function, prior to the decade of the sixties of the last 20th century, called “accountability”, and a later one expanded to “providing useful information for decision-making” of its users. It is achieved from the experiences, research and studies of the authors,

exposing the main implications that the change has caused in the objectives and requirements of accounting information in general. It is concluded that the change of direction in accounting theory has meant a new approach with respect to users and the objectives of accounting, which has enhanced the importance of accounting information requirements.

**Keywords:** financial accounting, accountability, decision making.

Recibido: 14/8/2022    Aceptado: 22/11/2022

## INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de la teoría contable, o más precisamente de la teoría de la contabilidad financiera, pueden apreciarse dos fases o etapas bien diferenciadas en lo que respecta a la función de esta rama de la contabilidad.

En una primera etapa la función de la contabilidad financiera se centró en la “rendición de cuentas”, mientras que a partir de la década de los sesenta del siglo XX, ese rol se amplió hacia el de proporcionar “información útil para la toma de decisiones económicas” de sus usuarios.

Es posible distinguir así, a través de la evolución histórica de la teoría contable, dos enfoques sobre la función de la contabilidad: El enfoque de rendición de cuentas, también conocido en la literatura norteamericana de la especialidad como enfoque del *stewardship* (administración, protección), y el enfoque de la información para la toma de decisiones.

Las diferentes funciones que asume la contabilidad en cada uno de estos enfoques se encuentran estrechamente vinculadas al medio en el que opera, lo que de hecho vincula la primera con el ámbito anglosajón en el que nace la contabilidad financiera.

En ese entorno caracterizado por la existencia de sociedades anónimas que se financiaban a través del mercado de valores o de instituciones financieras, la separación entre propietarios y gerentes hacía necesaria la rendición de cuentas por parte de los administradores hacia los aportantes de los recursos, lo que permite comprender por qué la contabilidad financiera surge en este contexto como una función ligada al control.

Hacia finales de la década de los sesenta del pasado siglo XX se produce un cambio en este enfoque en el que también influyeron las nuevas condiciones del entorno en el que actuaban los usuarios de la contabilidad, todo ello en medio de un proceso total de globalización. (Quintana, 2006, 8-9)

Este cambio fue tan radical que algunos autores vinculados con la especialidad, se refieren al mismo como una revolución contable que implicó un verdadero cambio de paradigma en la disciplina, con consecuencias e implicaciones sustanciales para la misma.

En dicho marco, este artículo tiene como objetivo describir las características fundamentales de los dos enfoques antes mencionados, desde la perspectiva de la evolución histórica del pensamiento en contabilidad financiera, analizar las principales implicaciones que el cambio ha tenido en dos aspectos clave de la base conceptual de esta disciplina: los objetivos y los requisitos de la información contable, y su importante influencia en lo que los autores consideran fase final del ciclo contable, el análisis de los estados financieros en cualquiera de sus variantes o posibilidades.

Para ello, se ha realizado una investigación a través de la revisión y análisis de un conjunto de documentos producidos y publicados por organismos rectores de la normativa contable y autores de la especialidad, como resultado de estudios que han sido de importancia para el desenvolvimiento de la teoría de la contabilidad financiera.

Entre ellos se destacan los relacionados con las declaraciones sobre:

- La teoría contable básica (A Statement of Basic Accounting Theory), conocida en idioma inglés como ASOBAT.
- Pronunciamientos de la Junta de Principios Contables y del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, conocido por sus siglas en inglés AICPA.
- Documentos emitidos por el Consejo o Junta de Normas de Contabilidad Financiera conocido por sus siglas en inglés FASB (Financial Accounting Standards Board), y por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, International Accounting Standards Board)
- Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF) vinculadas, tanto generales como específicas.
- Normas Cubanas y Específicas de Contabilidad (NCC, NEC)

El artículo se presenta estructurado en dos partes. En la primera se exponen las principales características del enfoque de rendición de cuentas y del medio ambiente en el que surge, lo que permite comprender la función ligada al control de los conflictos de intereses que asumió la contabilidad financiera bajo este enfoque.

En la segunda parte se aborda el nuevo enfoque como un verdadero cambio de paradigma en la disciplina y se analizan las consecuencias más relevantes que el mismo ha tenido en los dos aspectos clave antes referidos. Finalmente se exponen las conclusiones del trabajo.

### **El enfoque de rendición de cuentas**

La contabilidad financiera, tal como se la conoce hoy, nace en el medio ambiente anglosajón anteriormente referenciado con la función esencial de rendición de cuentas, proponiéndose satisfacer las necesidades de aquellos que no participaban en la dirección de la empresa.

El entorno empresarial estaba caracterizado por sociedades anónimas de diversa magnitud y funcionamiento que requerían recursos financieros y que acudían para ello a fuentes de financiamiento ajenas a la organización, como son las instituciones financieras o el mercado de valores, el cual tenía un importante desarrollo en ese ámbito.

Ello implicaba la separación entre los propietarios de los recursos y los gerentes de la empresa, dando lugar a la necesidad de rendición de cuentas por parte de estos últimos hacia los aportantes de los recursos, que eran los inversores o los acreedores.

El desarrollo de las sociedades anónimas y el mayor grado de especialización de funciones que el mismo implicó:

(...) condujo a una mayor necesidad de información adicional concerniente a la situación financiera y las actividades del negocio. En tanto el dueño fuera también gerente, tenía a su disposición conocimiento considerable de las actividades de la firma, sobre todo cuando el negocio era relativamente pequeño. Con el crecimiento de tamaño de la empresa y el divorcio de la propiedad y la gerencia, los accionistas necesitaban informes de contabilidad más precisos y más completos. Debido a la responsabilidad limitada concedida a los accionistas de la compañía, a los acreedores les interesaban más los informes de contabilidad de la sociedad anónima. (Hendricks, 1970, p. 55).

En los países continentales europeos, como Alemania, Francia e Italia, la situación era diferente, ya que las empresas no acudían en forma masiva a la búsqueda de financiamiento en la bolsa de valores, ni siquiera las sociedades anónimas más grandes, ya que los recursos financieros de estas entidades provenían generalmente de sus propios gerentes-propietarios, de los bancos y del Estado, no existiendo en aquel entonces una clara distinción entre gerentes y

propietarios, por lo que no había preocupación por la elaboración de los estados contables para rendirles cuenta de la gestión a sus usuarios.

Es así, que a partir de la década de los sesenta del pasado siglo veinte se impone la necesidad de desarrollar la información contable, así como la legislación societaria y bursátil, máxime a partir de la constitución de la Comunidad Económica Europea, y del fenómeno de la globalización generalizada de toda la vida a partir del acelerado desarrollo alcanzado en todo el mundo, en particular en las comunicaciones de nuevo tipo.

De forma simultánea también surge entre las grandes empresas la necesidad de contar con mayores recursos financieros que ya no podían obtenerse de los aportes de los propios gerentes propietarios, de los bancos y del Estado, por lo que resultaba indispensable desarrollar los mercados de capitales, lo que implicaba “la elaboración por parte de las empresas de información contable y financiera más confiable y pertinente” (García, 2010, 9-10), (Beaver, 1981, p. 2).

Este enfoque de rendición de cuentas se identifica con una función de tutela que involucra una responsabilidad por la custodia y salvaguardia de los recursos de la empresa. Hoy en día se refiere a la relación entre los gerentes y los propietarios, con independencia de la forma de propiedad.

Resumiendo, la función de los estados contables se basaba principalmente en brindar datos con el objeto de rendir cuenta. O sea, demostrar que los recursos disponibles se habían utilizado adecuadamente, bajo un enfoque de control, en el que resultaba básico para evaluar el desempeño de la dirección la existencia de beneficio contable, de ahí que tanto las Normas Nacionales como las Internacionales vinculadas con la Contabilidad se desarrollaron bajo este enfoque concentrado en la medición del resultado.

Varios autores de la especialidad con reconocimiento internacional han ratificado lo anterior, concluyendo que a partir de centrar la atención en la determinación de los beneficios, la información brindada no tenía un carácter predictivo.

### **El enfoque de la información para la toma de decisiones**

“A fines de la década de los sesenta del siglo XX se produce un cambio de enfoque tan radical que significó una “revolución contable”, implicando una transformación hacia lo que se denomina “enfoque informativo” que tiene “implicaciones muy importantes para la preparación y la interpretación de los estados financieros” (Beaver, 1981, p. 5).

Muchos autores, entre ellos la Asociación Americana de Contadores (1977), Beaver (1981), (Tua Pereda, 1995, p.194), (Kuhn, 1998, p.64), (Demski et al, 2002 p. 159), vieron el cambio de paradigma como un paso en la búsqueda del beneficio verdadero y hacia la utilidad de emplear la información contable para la toma de decisiones.

Sin embargo, esta necesaria interacción entre toma de decisiones y control en las organizaciones crea un conflicto en la contabilidad que surge, como indican en general -de una forma u otra-, los autores antes citados, porque los datos y los procesos que ayudan a establecer el control no son necesariamente los mejores para la toma de decisiones, y lo mismo ocurre a la inversa.

Todo el pensamiento contable puede estructurarse, entonces, en torno a este conflicto que se presenta entre toma de decisiones y control (Porporato, 2008, p. 84) y, por tanto, bajo esta óptica, se puede explicar el cambio de paradigma en la disciplina contable.

El determinar el beneficio verdadero que primó en la contabilidad hasta los años sesenta se encontraba estrechamente vinculado con la idea de control, ya que el concepto de beneficio resultaba un instrumento imprescindible para una buena evaluación del desempeño de una empresa y de su gestión; en cambio, a partir del nuevo enfoque la contabilidad asume como

papel fundamental el de servir para la toma de decisiones, lo que se encuentra íntimamente vinculado con la información.

“Partiendo de este enfoque, la contabilidad debe permitir “mirar hacia adelante”, lo que implica que debe proporcionar datos que tengan contenido de información. O sea, en el campo de la toma de decisiones la información es un elemento clave. La información significa futuro y permite mirar hacia adelante, en cambio los datos significan pasado” (Werbin & Quadro, 2010, p. 33).

Y como la información tiene que ver con la interpretación que hace una persona de un dato desde su punto de vista, puede afirmarse que el campo de la información es dominado por la “subjetividad”, mientras que el dato se vincula a la “objetividad” (García, 2010, pp. 1-23).

Por ello, al hacer referencia a la toma de decisiones es necesario conocer quiénes van a tomarlas, es decir, es necesario identificar quienes son los usuarios de la información contable, y por consiguiente el cambio de paradigma tiene que ver adicionalmente con un cambio de enfoque con respecto al usuario, resultando imprescindible su identificación y su modelo de decisión para poder realmente brindar “información útil para la toma de decisiones”.

El cambio radical de enfoque de la teoría contable estaba vinculado al desarrollo de nuevas disciplinas como la teoría de la dirección, los sistemas computacionales, la teoría de la información, la teoría de las finanzas y el desarrollo de la internet y de los medios y sistemas modernos de comunicación en general.

Un antecedente importante del cambio, que fue considerado un hito en la evolución de la teoría contable es el documento anteriormente referenciado conocido como ASOBAT por sus siglas en Inglés “A Statement of Basic Accounting Theory”, emitido en 1966, “fecha clave en el cambio de “paradigma” en la disciplina” (García, 2010, p. 58)

En este documento se presenta una definición de contabilidad bajo la perspectiva del nuevo enfoque y se define como “el proceso de identificar, medir y comunicar la información económica que permite formular juicios basados en información y la toma de decisiones, por aquellos que se sirven de la información” (AAA, 1966, p. 1).

Además, la contabilidad es incorporada dentro de la teoría de la información, como puede apreciarse en la siguiente afirmación: “esencialmente, la contabilidad es un sistema de información. Más precisamente, es una aplicación de la teoría general de la información al problema de las operaciones económicas eficientes” (AAA, 1966, p. 148).

Queda clara la importancia dada a la información y a la toma de decisiones y, fundamentalmente colocar el énfasis en el usuario de la información contable, como destinatarios del proceso de comunicación de la misma.

### **Principales implicaciones del nuevo enfoque**

El énfasis puesto en el usuario de la información contable ha llevado a identificar a los distintos usuarios que pueden tomar decisiones.

En muchos casos, aunque son criterios no compartidos totalmente por países y asociaciones-, se han considerado usuarios a los inversores (accionistas ordinarios), empleados, prestamistas, proveedores, clientes, el gobierno y sus reparticiones, y al público en general, aunque evidenciando el propósito de tratar equitativamente a todos estos usuarios.

“Pero aún en estos casos los usuarios fundamentales siguen siendo los propietarios (inversores accionistas) y también los prestamistas (acreedores) de los medios financieros, en virtud del conflicto claro de intereses entre accionistas y gerentes”. (García, 2010, p. 33)

La identificación de los usuarios que supone el enfoque de la “utilidad de la información para la toma de decisiones” ha tenido consecuencias en la evolución de la teoría contable,

destacándose las implicaciones que ha tenido sobre dos aspectos claves en la base conceptual de la disciplina: Los objetivos y los requisitos de la información contable.

### **Los usuarios y los objetivos de la información contable**

En el marco del nuevo enfoque el usuario se convierte en el determinante de la información a incluir en los estados financieros, -cuyo contenido se establece a partir de los posibles requerimientos de las necesidades de información de ellos mismos-, procurando ajustar el contenido del informe financiero a sus necesidades, lo que implicó un cambio con respecto a los objetivos de la información, pues los mismos pasan a estar relacionados con esas necesidades.

Ello conllevó un nuevo enfoque en relación a los objetivos de la contabilidad, implicando: “Concretar como objetivo el de proporcionar información pertinente a modelos para decisiones de usuarios específicos. Esto supone definir al usuario y sus necesidades bastante específicamente y determinar qué información quiere o, -mediante la utilización de modelos normativos-, qué información debe tener para hacer las predicciones necesarias para adoptar sus decisiones”. (Hendricksen, 1970, p. 118); y “sobre cuáles han de ser las necesidades de los usuarios a cubrir con carácter prioritario” (Tua, 2006, p. 200).

En la adopción del enfoque de la utilidad para la toma de decisiones deben abordarse dos cuestiones principales: establecer quiénes son los usuarios de la información contable y determinar cuáles son los problemas de decisión de esos usuarios para poder satisfacer sus necesidades de información.

El problema ya no era solamente obtener el “beneficio verdadero”, sino que tipo de datos debían estar en función de los usuarios, planteándose en los documentos normativos dentro de los objetivos de la contabilidad al proceso de toma de decisiones como el elemento más importante. La contabilidad debe suministrar información para los siguientes propósitos:

- Tomar decisiones relativas al uso inmediato y futuro de los recursos limitados disponibles, incluyendo la identificación de áreas de decisión crucial, y la determinación de objetivos y metas.
- Dirigir y controlar efectivamente los recursos humanos y materiales de una organización.
- Conservar e informar sobre la custodia de los recursos.
- Facilitar las funciones sociales y los controles.
- Realizar análisis económicos y financieros con un enfoque proactivo como elemento adicional para la fundamentación y adopción en el proceso de toma de decisiones.

Por consiguiente la elaboración de información para necesidades específicas del usuario conducirá a mejorar la toma de decisiones, lo que implica que la información fue elaborada en forma útil.

En correspondencia con lo anterior, las normas contables emitidas bajo el nuevo enfoque pusieron mayor énfasis en los flujos de dinero en efectivo y ya no tanto en el beneficio, debido a que los accionistas están interesados en los dividendos y los acreedores en los intereses y en la devolución del capital dado en préstamo.

De hecho no resulta simple seleccionar información útil para la toma de decisiones, debido a que cada individuo tiene un modelo de decisión particular, y en este sentido es una realidad que ningún conjunto de normas contables puede permitir brindar información que sea útil para todos los usuarios y para todos los propósitos posibles.

Sobre este aspecto relacionado con lo heterogéneo que son los usuarios, y por tanto los irreconciliables conflictos de intereses entre distintas clases de usuarios, desempeñan un rol fundamental los objetivos de la contabilidad financiera.

Ese rol, precisamente, es el de contribuir a resolver las dificultades que surgen para compatibilizar las diversas necesidades informativas que pueden tener los distintos usuarios y las alternativas de información que se seleccionen como apropiadas para el conjunto de ellos. Es decir, el rol de los objetivos es el de definir la relación entre preferencias individuales y sociales.

En definitiva, los objetivos de la información contable adquieren, -en el nuevo enfoque-, una relevancia especial y esto permite que el cambio ha implicado también la declinación de las teorías basadas en postulados y principios, como base conceptual para los procesos de establecer reglas contables, y el surgimiento del enfoque fundado en objetivos y normas que implica centrar la política contable en las necesidades del usuario.

### **La importancia de los requisitos de la información contable**

Bajo el enfoque de la “utilidad de la información para la toma de decisiones” también adopta especial importancia todo lo relacionado con los requisitos o cualidades de la información contable, en tanto surge la necesidad de definir cuáles son las características de tal información que aseguran su utilidad.

Al respecto, en el documento normativo internacional anteriormente referenciado como ASOBAT se definen cuatro “normas” que proporcionan el criterio que debe usarse para valorar la potencialidad de la información contable como: pertinencia, verificabilidad, imparcialidad y cuantificación, sin que estas cuatro normas enunciadas por la Asociación Estadounidense de Contabilidad (AAA) signifiquen un límite para el conjunto de requisitos de la información contable.

Ejemplo de lo anterior lo fue el Informe Trueblood confeccionado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), en el que fueron expuestos ocho requisitos para la información contenida en los estados financieros bajo la denominación de características cualitativas: pertinencia, importancia relativa, sustancia versus forma, razonabilidad, imparcialidad, comparabilidad, consistencia y claridad.

En 1989 el organismo emisor de las entonces denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), el IASC (siglas en inglés de International Accounting Estándar Comitee), publica el Marco Conceptual para la información financiera.

Es así como dentro de estas características, en el marco del nuevo paradigma de la disciplina contable, el requisito de pertinencia pasa a ser clave.

Es precisamente este cambio de énfasis con relación a la comunicación de la información dirigida a usuarios y fines específicos, lo que ha le otorgado una importancia central al requisito de pertinencia.

En ASOBAT la pertinencia es considerada la norma más importante y es descrita como una cualidad que exige que la información se refiera o se asocie útilmente con las operaciones que trata de facilitar o con los resultados que desea producir.

La pertinencia, entonces, está vinculada con el proceso de toma de decisiones y puede decirse, que la información contable puede considerarse pertinente a esos efectos de decisión si puede ayudar a los usuarios a hacer predicciones sobre los distintos elementos del modelo de decisión.

En el marco conceptual contenido en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se establece que la pertinencia es una de las cualidades fundamentales que hacen que la información sea útil para la toma de decisiones.

“La información contable pertinente es aquella que es capaz de provocar una diferencia

en una decisión específica ayudando a los usuarios a construir predicciones provenientes de los resultados de los eventos del pasado, presente y futuro o a confirmar o corregir expectativas previas”. (FASB, 1980, p. 5)

La pertinencia debe ser considerada, entonces, en relación con una decisión específica y, para que la información resulte pertinente debe ser oportuna y debe tener valor predictivo o valor de retroalimentación o ambos.

La otra cualidad fundamental que asegura la utilidad de la información es la confiabilidad, la cual se vincula con la exactitud o fidelidad, teniendo como elementos componentes a la verificabilidad y a la representación fiel.

Aunque en la elección de una alternativa contable, puede ser necesario sacrificar confiabilidad para lograr mayor pertinencia o viceversa, en el campo de la toma de decisiones la pertinencia es crítica y la cualidad que frecuentemente debe ser sacrificada es la exactitud.

La disyuntiva entre pertinencia y confiabilidad fundamenta la existencia, dentro del propio enfoque de la utilidad para la toma de decisiones, de dos perspectivas diferentes: la perspectiva de la información y la perspectiva de la medición.

Esta perspectiva adoptada por los principales organismos emisores de normas, reconoce la responsabilidad individual del usuario para predecir el futuro desempeño de la empresa y se concentra en proveer información útil para este propósito, asumiendo el funcionamiento de mercados de valores eficientes, y reconociendo que reaccionará ante información útil de cualquier fuente, incluyendo los estados financieros.

El enfoque de la utilidad de la información para la toma de decisiones ha potenciado la importancia de los requisitos o cualidades de la información contable, en la medida que estos últimos tienen la finalidad de asegurar el resultado obtenido.

## CONCLUSIONES

El estudio de la evolución de los dos enfoques de la contabilidad financiera posibilita apreciar la importancia que asumen tanto los usuarios de la misma como el ámbito en el que operan, como los factores clave que permiten comprender su función.

El papel de la contabilidad en cada una de las dos etapas, -resumidas como rendición de cuentas e información para la toma de decisiones-, ha estado estrechamente vinculado con las necesidades de los usuarios de la información, las cuales, a su vez, han estado determinadas en gran medida por las condiciones en que los usuarios han operado.

La diferencia de enfoque en cada una de esas etapas puede fundamentarse a partir de la disyuntiva entre control y toma de decisiones, sobre la que, en realidad, puede estructurarse todo el pensamiento contable.

Las dos funciones están presentes en las organizaciones pero su interacción plantea un conflicto para la contabilidad, porque los datos y los procedimientos que ayudan al control no son necesariamente los mejores para la toma de decisiones y lo mismo ocurre a la inversa.

Bajo el enfoque de control, característico de la primera etapa de la contabilidad financiera, interesa “mirar hacia atrás” tomando como base las transacciones efectivamente realizadas o los resultados ya alcanzados.

En cambio, en el campo de la toma de decisiones la información es el elemento clave que permite “mirar hacia adelante”. Pero además, y fundamentalmente, se requiere conocer quiénes van a tomar esas decisiones, es decir, es necesario identificar a los usuarios de la información contable.



Se ha definido como objetivo fundamental de los estados financieros el de proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas, lo que muestra que la justificación de la disciplina contable descansa en su utilidad, sobre cuya base será necesario seleccionar la información a incluir en esos estados financieros, -que de hecho trasladan estas particularidades al Análisis e interpretación de esa información contenida en dichos documentos-.

Por todo ello, se ha potenciado la importancia de los requisitos o cualidades de la información contable, en la medida que estos últimos tienen la finalidad de asegurar la “utilidad” de la misma.

De esta manera, es posible afirmar que el cambio de dirección en la teoría contable, desde un enfoque de “control” hacia el de la “utilidad de la información para la toma de decisiones”, es un cambio de enfoque con respecto a los usuarios y, en definitiva, con respecto a los objetivos de la contabilidad.

Este cambio se encuentra estrechamente vinculado con el surgimiento de nuevas necesidades informativas de los usuarios, las cuales, a su vez, han estado significativamente influenciadas por las características del ámbito en el que han tenido que operar.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Alchian, A. & Demsetz, H. (1972). Production, Information Costs and Economic Organization. *The American Economic Review*, 62, 777-795.
2. American Accounting Association. (1966). *Teoría Contable Básica*. México: UTEHA.
3. American Accounting Association. (1977). *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*. Estados Unidos.
4. American Institute of Certified Public Accountants. (1973). *Objectives of Financial Statements*. Estados Unidos.
5. Ball, R. & Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.
6. Beaver, W. (1981). *Financial Reporting: An Accounting Revolution*. Nueva Jersey: Prentice Hall.
7. Beaver, W. & Demski, J. (1974). The Nature of Financial Accounting Objectives: A Summary and Synthesis. *Journal of Accounting Research*, 12, 170-187.
8. Demski, J. (1973). The General Impossibility of Normative Accounting Standards. *The Accounting Review*, Octubre, 718-723.
9. Demski, J., Fellingham, J., Ijiri, Y. & Sunder, S. (2002). Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting. *Accounting Horizons*, 16 (2), 157-168.
10. Financial Accounting Standards Board (FASB)
11. *Statement of Financial Accounting Concepts N° 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Norwalk, Connecticut, Estados Unidos. (1978).
12. *Statement of Financial Accounting Concepts N° 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Norwalk, Connecticut, Estados Unidos. (1980)
13. *Statement of Financial Accounting Concepts N° 8: Conceptual Framework for Financial Reporting — Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (a replacement of FASB Concepts Statements No.1 and No. 2)*. Norwalk, Connecticut, Estados Unidos. (2010)

14. García, N. (2000). Teoría contable avanzada. Córdoba, Argentina: Ed. Advocatus. 4ta. edición. 2018
15. Hendricksen E. (1970). Teoría de la contabilidad. México: UTEHA. Sexta edición
16. Hitz, J. (2007). The Decision Usefulness of Fair Value Accounting. A Theoretical Perspective. *European Accounting Review*, 16(2), 323-362.
17. International Accounting Standards Board. IASB. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). IFRS Foundation. 2011 – 2022.
18. NIIF 1. Adopción por primera vez. 2017.
19. NIIF 7. Instrumentos Financieros: Información a Revelar. 2016
20. NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades. 2011
21. Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
22. Merino, B. & Neimark, M. (1982). Disclosure Regulation and Public Policy. *Journal of Accounting and Public Policy*, Fall, 33–57.
23. Ministerio de Finanzas y Precios. Normas Cubanas de Contabilidad y Normas Específicas de Contabilidad. (2005 - 2022)
24. Ohlson, Earnings, book values and dividends in equity valuation. *Contemporary Accounting Research*, 11(2), 661-687. (1995).
25. Porporato, M. Revisión de la Literatura en Contabilidad Financiera. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, Julio-Setiembre, 73-97. (2008).
26. Scott, W. *Financial Accounting Theory*. Canadá: Prentice Hall. (2006)
27. Tua, J. *Lecturas en Teoría e Investigación Contable*. Bogotá: Centro Interamericano Jurídico Financiero. (2005).
28. Werbin, E. & Quadro, M. El Entorno y el Desarrollo de la Regulación Contable. *Contabilidad y Decisiones*, 2, 27-44. (2010).

#### **Conflicto de intereses**

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.