

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**LA INVESTIGACIÓN CONTABLE. SIMILITUDES
Y DIFERENCIAS ENTRE LA INVESTIGACIÓN
TEÓRICA UNIVERSITARIA Y LA
INVESTIGACIÓN QUE REALIZAN LOS
ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS.
MONISMO Y PLURALISMO CONTABLE¹**

MARIO BIONDI

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Año 3 N° 6 Octubre 1997

1.- Presentado a la XXIIª C.I.C., Lima. Septiembre 1997. Mereció la MENCIÓN HONORÍFICA concedida al segundo mejor trabajo nacional allí presentado.

Contenido

0 - Resumen

1 - Conceptualización de la definición del tema.

2 - La investigación contable con metodología científica. Aplicación por las universidades y por los organismos emisores de normas.

3 - El caso del “huevo y de la gallina” en la investigación contable.

4 - Características distintivas de la investigación contable en las universidades y en los organismos emisores de normas.

5 - El monismo y el pluralismo contable. Aportes doctrinarios y fácticos.

1 - Conceptualización de la definición del tema

La Comisión Organizadora al incluir este grupo de discusión dentro del temario de la XXII^a Conferencia Interamericana de Contabilidad, expresa que “como las normas contables deben reflejar en sus líneas maestras, las teorías y doctrinas dominantes, cabe preguntar, antes que nada si esta relación efectivamente existe, o sea, si los productos de la investigación contable integran los mecanismos que resultan en la formalización de normas y como esto ocurre”¹.

Más adelante se hace mención a pronunciamientos del sistema I.F.A.C./I.A.S.C. y se pregunta si sobre esas bases podría lograrse la aparentemente ansiada armonización de normas contables.

En la última parte de las explicaciones orientadoras del temario, la Comisión Organizadora, se pregunta si el campo clásico de la contabilidad, ampliado en la producción doctrinaria de los últimos tiempos² debería ser recogido en las normas vigentes.

Creo que los lineamientos expuestos justifican ampliamente la inclusión del tema, que ya he analizado parcialmente en estudios precedentes, a los que haré referencias oportunamente.

Sobre estas bases logré la motivación necesaria para encarar el trabajo.

Cuando se habla de doctrina y teorías ó corrientes de opinión, el sustento se logra a través de la investigación que realizan las universidades, ya sea en los institutos especializados con que puedan contar é inclusive las que realizan las cátedras y sus catedráticos.

Es cada vez mayor la vinculación entre las universidades y los organismos rectores de la profesión; lo cual se observa, no solo en el dictado de normas sino también en los estudios de postgrado y en los regímenes de educación continuada.

¹Pág. 29 de la edición oficial de las Reglas de Procedimiento, temario y reglamento de la XXII^a C.I.C. - Perú, 1997.

²Se refiere a la ecología, protección del medio ambiente, etc.

En realidad ambos entes (universidades y organismos emisores de normas) deben actuar en forma coordinada generándose una verdadera retroalimentación que ensambla la teoría con la práctica profesional.

No se trata de quién tiene preeminencia sino que la labor conjunta debe ser ordenada y programada.

2 - La investigación contable con metodología científica. Aplicación por las universidades y por los organismos emisores de normas

Entramos en un terreno conflictivo ni bien se toca el tema de la naturaleza de la contabilidad³. Se ha escrito mucho sobre el problema y me encanta que la Comisión Organizadora de esta XXIIª C.I.C., haya incluido en el tema 1.2 el “concepto de contabilidad como disciplina autónoma”.

Es importante destacar que el desarrollo del presente tema 1.1, puede encararse sin entrar en un terreno tan espinoso.

Justo es reconocer que cada vez son más los estudios que se inclinan por defender la autonomía de la contabilidad y su naturaleza científica⁴.

En oportunidad de celebrarse en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo (Mendoza - Argentina, Agosto de 1996) el IIº Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable, presenté un trabajo de mi autoría titulado “Caracterización de la Investigación Contable cumplidas en las universidades y en organismos emisores de normas. Sistema de retroalimentación”⁵.

En el trabajo señalé las características -que a mi juicio- reúnen ambos tipos de investigaciones, que analizaré más adelante, dejando constancia que, en Argentina, las investigaciones contables más numerosas han sido llevadas a cabo por los entes emisores de normas.

³Ciencia, arte, tecnología.

⁴En Argentina, en Brasil, en Colombia, en Estados Unidos, en España son varios los ensayos y propuestas para concretar teorías generales de la contabilidad.

⁵ Puede consultarse en los anales del Encuentro. También fue publicado en el “Boletim del Instituto de Pesquisas Augusto Tomelín”, N° 12 de febrero de 1997, pág. 97 y siguientes (Brasil).

Ciertas investigaciones -sobre todo las denominadas “a priori”- que suelen cumplir las universidades podrían no interesarle a los organismos reguladores.

La coordinación de esfuerzos es indispensable, como también la difusión de las investigaciones es importante para que no se repitan esfuerzos. Toda nueva investigación debe analizar el estado actual del problema y, a partir de allí, profundizar lo que sea necesario. La investigación cooperativa se difunde cada vez más con lo cual la coordinación podría lograrse en forma casi automática.

Debería verificarse una retroalimentación de ambos sistemas de investigación contable. Mi propuesta sobre el tema consiste en lo siguiente:

- (a) Las universidades deberían tomar la iniciativa y comunicar a los organismos reguladores los temas a investigar de acuerdo con sus respectivos planes.
- (b) Comunicarles a esos organismos emisores de normas las investigaciones concluidas, que siempre resultarán de interés.
- (c) Los organismos emisores de normas podrían pedir apoyo a las universidades y efectuarles consultas, sin que las opiniones de éstas condicionen las decisiones de aquellos.
- (d) Sería también importante que los entes reguladores de normas contables aplicaran cada vez más una metodología científica a sus investigaciones.

3 - El caso del “huevo y de la gallina” en la investigación contable

Si se realizara un pormenorizado estudio de la aparición de las normas contables, quizá se llegaría a la conclusión que muchas veces las normas fueron fuente de inspiración de la doctrina contable (método inductivo).

El proceso debería ser inverso, o sea que la doctrina contable sirviera de base para la emisión de normas (de lo general a lo particular; método deductivo).

No siempre ha sido así y puede observarse en la década de los años setenta, como mientras la investigación doctrinaria sugería el cambio del paradigma contable vigente (**conocer el resultado de las operaciones**) por el de la **utilidad** que debe prestar la información contable para facilitar la toma de decisiones, casi simultáneamente la Xª Conferencia Interamericana de Contabilidad reclamaba la revisión de los “principios de contabilidad” incluyendo el nombre. En siguientes Conferencias se concretaron cambios importantes (definición de la contabilidad, objetivo de los estados contables, cualidades de la información contable, etc.).

Puede argumentarse que la Asociación Interamericana de Contabilidad agrupa a organismos profesionales que la patrocinan pero, indudablemente, los asistentes, además de practicantes de la contabilidad, suelen ser docentes universitarios que aportan sus conocimientos doctrinarios.

Parecería que en el ámbito de la Asociación Interamericana de Contabilidad se habría dado la perfecta combinación de teoría y práctica, lo cual habría permitido una evolución de los conocimientos contables por lo menos en los pronunciamientos generados en la década de los años setenta⁶. Algún tiempo después se abandonó el tratamiento de los temas de teoría contable pasándose a la consideración de tópicos más puntuales y, últimamente, a la armonización de normas sobre la base de los pronunciamientos de organismos internacionales tales como el I.A.S.C. y el I.F.A.C.

Para determinar cuales investigaciones influyeron sobre las otras me remitiré a lo que yo he llamado corrientes de opinión:

- (a) Corriente ortodoxa pura: respeta el costo histórico como criterio general de valuación y aplica el principio de realización, es decir que se reconoce la ganancia cuando se vende y no antes.
- (b) Corriente ortodoxa evolucionada: es similar a la corriente ortodoxa pura, pero segrega los efectos de la inflación sobre los rubros monetarios, exponiéndolos a través de los rubros no monetarios (y en la cuenta “Resultado por exposición a la inflación” (R.E.I.).

⁶Fundamentalmente la Xª C.I.C. de Punta del Este (Uruguay), año 1972 y XIª C.I.C. de San Juan de Puerto Rico (Puerto Rico), año 1974.

(c) Corriente renovadora prudente: reemplaza al costo histórico (de “ayer”) por los costos de hoy (reposición) conocidos genéricamente como “valores corrientes”. Queda desplazado el principio de “realización” y se determinan resultados de tenencia (diferencias entre los costos de “hoy” y los de “ayer”). En el supuesto de existir inflación, sus efectos deben también segregarse⁷.

El dilema del “huevo y la gallina” debería resolverse a favor de la investigación doctrinaria en las universidades toda vez que, por ejemplo, los valores de mercado aún no tienen vigencia efectiva (corriente renovadora prudente) y sin embargo el tema ya fue tratado, entre otros, por Paton⁸ hace muchos años (más de 50).

De todas maneras este es un punto más para consolidar la idea de la recíproca colaboración entre las universidades y los entes emisores de normas contables sin importar mayormente la supuesta prioridad.

4 - Características distintivas de la investigación contable en las universidades y en los organismos emisores de normas

Hay una verdad muy claramente expresada, que la investigación contable en el ámbito universitario, debe ser realizada mediante la aplicación de una metodología científica. No es del caso desarrollar en esta oportunidad las reglas metodológicas en la investigación contable, pero si comentaré cuales son, a mi juicio, las características de dicha investigación, para lo cual comenzaré por señalar las que corresponden a la investigación contable universitaria, para luego conceptualizar las aplicables a la investigación que deben practicar los organismos emisores de normas.

(a) Características de las investigaciones contables universitarias:

Según lo expresara en un trabajo anterior⁹ las características principales que se observan en la investigación contable en las universidades, en mi opinión, serían las siguientes:

⁷Para ampliar estos conceptos puede consultarse el Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior - 5ª Edición, año 1997, de Mario Biondi, Ediciones Macchi.

⁸Autor norteamericano que en su Manual del Contador y otras publicaciones se refiere al tema. Ver Manual del Contador, W. A. Paton, Editorial UTEHA, 1ª Reimpresión, 1947, pág. 436 y siguientes.

⁹ Remisión a la nota Nª 5.

1. Esponánea: La investigación se inicia por la sola motivación de la comunidad científica, que la considera útil y necesaria, aún cuando, en ciertos casos, hay señales que remarcan la conveniencia de realizar el trabajo.
2. Universalista: Pocas veces este tipo de investigación tiene motivaciones particulares. Por el contrario, se trata de determinar la “verdad”, aplicable sin restricciones de tiempo y de espacio. En este aspecto es mucho más amplia que las investigaciones realizadas por los organismos emisores de normas.
3. Metodológica: El método es la principalísima herramienta que asiste permanentemente a la investigación científica universitaria. El método científico surge de la investigación científica en general y, en su mayor ó menor medida, la “inducción”, la “deducción” y combinaciones de ellas permiten logros teóricos que deben ser corroborados mediante investigaciones de campo. Además, el objetivo del tema a investigar lo caracterizará ya sea como “empírico” ó como “a priori”.

Estas simples referencias confirman la necesidad de una metodología científica en este tipo de pesquisas.

4. Pura y/ó aplicada: En la universidad se puede investigar si es pertinente reemplazar a la partida doble ó si los resultados deben medirse a través de lo devengado ó de lo percibido y pagado, ó si la variable independiente del modelo contable llamada “capital” se determinará por el desembolso realizado ó por las necesidades operativas equivalentes de período en período. A este tipo de investigaciones se conocen generalmente como “**puras**” en razón de tener la generalidad necesaria que las hace teóricamente aplicables a todos los casos que se desee y, por otra parte, no hace mucho énfasis en el análisis del comportamiento práctico de la teoría.

La investigación “**aplicada**” en contabilidad, en cambio, analiza casos concretos; se maneja principalmente con trabajos de campo; se vale de encuestas y se la integra con la investigación empírica. Es costosa, requiere muchos esfuerzos de equipos y, puede servir para corroborar las afirmaciones que se hubieran podido concretar en la investigación pura.

5. A priori y/ó empírica: Está muy vinculada a la investigación pura y/ó aplicada. El matiz que diferencia a la clasificación 4 (Pura y/ó aplicada) del presente ordenamiento consiste en los procedimientos; la investigación a priori podría intentar demostrar una afirmación como que “la teoría de la circulación económica de los bienes, es apta para medir los resultados del ente” (investigación pura), ó “los estados contables proyectados de publicación sirven, entre otras cosas, para respaldar la medición de las contingencias registrables” (investigación pura). La investigación empírica también serviría para el método aplicable a la investigación pura, si se deseara conocer - por ejemplo- la opinión de los tratadistas sobre la factibilidad de los estados contables proyectados de publicación, ó la experiencia en otros países.
6. Apolítica: Es decir no toma en cuenta circunstancias de oportunidad, coyuntura ó posibilidades fácticas.
7. Interdisciplinaria: Cada vez se nota más la necesidad de investigar mediante equipos interdisciplinarios. La administración, la economía, los métodos cuantitativos, son disciplinas que el investigador en contabilidad necesita tener a su alcance.
8. Reflexiva: Toda la metodología de la investigación científica en general, es fuertemente reflexiva. Sin caer en peligrosos sofismas, la lógica es un fuerte sustento del método deductivo de investigación. El avanzar, desarrollar, corroborar, volver para atrás una o más veces, volver a empezar, etc., muestran el carácter reflexivo de la investigación científica en contabilidad.
9. Atemporal: El tiempo no cuenta en la investigación científica, cuando las urgencias puedan poner en peligro la validez de las conclusiones. Este tipo de investigaciones no puede tener compromisos nada más que con el medio social al que está destinada. Los plazos están dados por la metodología empleada, ó sea que se fijan como resultante de ella y no a la inversa. De todas maneras, una investigación contable que no progrese debe ser descartada y considerada fracasada.
10. Exitosa ó fracasada: No siempre las investigaciones contables en las universidades son exitosas. En el caso de las investigaciones “a priori” puede concluirse que la hipótesis fue errónea al no poder comprobarla ó demostrarla. La validación de las conclusiones es un requisito ineludible en toda investigación con metodología científica. En las investigaciones empíricas siempre se arriba a conclusiones dado que analiza acontecimientos ya ocurridos¹⁰.

¹⁰Investigación a posteriori.

11. Unánime ó con disidencias: En la investigación científica contable que se realiza en los ámbitos universitarios, cuando la comunidad esta constituida por un grupo de investigadores, sin perjuicio que el objetivo deba ser común, las conclusiones pueden no ser unánimes; es decir se deben respetar disidencias ó sea opiniones no concordante. No se trata de mayorías y minorías sino de corrientes de opiniones doctrinarias.
12. Opinión doctrinaria: Las conclusiones, sobre las investigaciones a priori, establecen doctrina, o sea un aporte que puede ser importante para el avance del conocimiento. En este tipo de investigaciones no se dictan normas, sino que se ofrecen opiniones o corrientes del pensamiento, que se incorporan a las ya existentes.
13. No obligan; sugieren: Al no dictarse normas obligatorias, sus conclusiones son aportes que podrán ser tomadas en cuenta por los organismos que dictan normas.
14. “Verdad” sin plazo ni vigencia. Es provisoriamente “permanente”. Las conclusiones de las investigaciones científicas son “verdades” provisorias, en el sentido que puede ser cuestionada en cualquier momento y pase a sostenerse una tesis diferente que, en el caso de prosperar, constituiría otra “verdad” provisoria.

Vale la pena destacar que las conclusiones de las investigaciones que realizan las universidades tendrán ó no vigencia, según el conocimiento de la comunidad interesada.

(b) Características de las investigaciones contables que realizan los organismos emisores de normas:

En la misma forma que lo hiciera para el apartado anterior comentaré las características de este tipo de investigación contable¹¹ que tienen como finalidad primordial prestar asistencia técnica a los organismos políticos que los designan. Muchas veces esos cuerpos son reemplazados por equipos “ad hoc” con objetivos concretos.

En caso todos los casos los proyectos de normas son sometidos a la opinión de los interesados en ellas y, rara vez, a las universidades.

Señalo como alguna de las características de esas investigaciones las siguientes:

¹¹ Remisión a la nota N^a 5.

1. Coyuntural: Los requerimientos normativos indican el camino que habitualmente recorren esos estudios. Las urgencias privilegian cierto tipo de investigaciones y fijan prioridades y postergaciones, al margen de las preferencias de las personas. La coyuntura obliga, y a esa necesidad debe responderse.

Esto no significa que no se realicen investigaciones al margen de la coyuntura con “la mirada puesta en el futuro”.

2. Aplicada: La investigación pura puede darse en estos casos pero, en una proporción no muy importante, Los organismos reguladores deben resolver casos concretos y de aplicación específica. La investigación pura podría ser útil como fundamentación de las normas que se deben dictar; es decir, la investigación pura señalará diferentes posibilidades y el organismo definirá la que mejor contemple las intenciones regulatorias.

Por ejemplo, a ningún ente regulador se le ocurriría investigar algún procedimiento de registro que reemplazara a la partida doble.

3. Política: Estas investigaciones tienden a normar “lo posible” que, en algunas circunstancias, puede estar reñido con lo más aconsejable; es decir la orientación de las investigaciones en los entes emisores de normas pueden tener limitaciones acotadas por una decisión preestablecida.
4. Temporal: Las urgencias y prioridades fijan términos, vigencias, limitaciones y salvedades que las investigaciones patrocinadas por los organismos reguladores deben respetar. Una norma puede regir por plazo determinado y la que la sustituya puede ser conocida con anticipación.

La decisión del cambio estará justificada por las características señaladas precedentemente.

5. Exitosa: Las investigaciones de los organismos emisores de normas contables siempre son exitosas, en el sentido que le asigno a la palabra. Los fines predeterminados aseguran que no puede existir el fracaso respecto del objetivo propuesto. Esto no significa que la solución sea buena ó mala; simplemente, siempre se llega a un fin concreto.
6. Obligatoria: La investigación que ampara un proyecto de normativa contable siempre generará conclusiones que culminarán como obligatorias; no por si misma sino a través de la ratificación que se le otorgará.

Esta característica limita la obligatoriedad de los pronunciamientos a los estados contables sujetos a auditoría externa.

7. Empírica: Pensar que las investigaciones “a priori” podrían tener preeminencia en las investigaciones sobre temas contables que realizan los organismos emisores de normas, implicaría no tener presente el fin primordial que ellos tienen que cumplir. Generalmente se analizan realidades presentes y esas investigaciones “a posteriori” de los hechos justamente caracterizan a la investigación empírica. Encuestas, consultas y medios similares perfilan primordialmente esta labor.
8. Localista: La coyuntura, las urgencias, los problemas por definir y resolver, tienen un encuadre localista que difiere fundamentalmente de toda pretensión mas generalizada.

Lo que hoy es probable en un país puede no serlo para otro ú otros. Esta investigación estará limitada exclusivamente a la comunidad que tienen que resolver un problema concreto.

Pueden escapar a estos comentarios las investigaciones que realizan los organismos internacionales cuya legislación debería tener un campo de aplicación muy amplio, en cuyo caso se prevén alternativas permisivas para que cada país adopte la que mejor le encuadre.

9. Se vota. Puede haber mayorías y minorías: En los organismos emisores de normas se deben adoptar decisiones concretas, que no siempre son unánimes y estas discrepancias se pueden exponer al emitirse el informe resultante de las investigaciones previas. En consecuencia, pueden existir opiniones en mayoría y en minoría.

(c) Vinculaciones entre ambos tipos de investigaciones y relaciones recíprocas:

Las investigaciones de temas contables que realizan los organismos reguladores y emisores de normas y las que asumen las universidades tienen algunas características comunes pero, igualmente se observan diferencias muy significativas.

A los efectos de una tentativa de armonización resultará útil el siguiente cuadro:

<i>Características de la investigación contable</i>	<i>Realizada por Organismos emisores de normas</i>	<i>Realizada por Organismos universitarios</i>	<i>Supuestas coincidencias</i>
Espontánea	no	si	-
Universalista	no	si	-
Localista	si	no	-
Metodológica	si	si	si
Pura	no	si	-
Aplicada	si	si	si
A priori	no	si	-
Empírica	si	si	si
Apolítica	si	si	si
Política	si	no	-
Interdisciplinaria	si	si	si
Reflexiva	si	si	si
Atemporal	no	si	-
Exitosa	si	si	si
Fracasada	no	si	-
Coyuntural	si	no	-
Obligatoria	si	no	-
Vigencia	si	no	-
Votación	si	no	-

Este cuadro señala las aplicaciones preferentes de algunas características de la investigación contable. La palabra preferente está utilizada en el sentido que en el **mayor número de veces** una característica determinada se aplica ó no, según sea el caso, lo cual no excluye que, en determinadas circunstancias se de el inverso.

He encontrado que **la concordancia se da** en señalar **que ambos tipos de investigaciones** contables **pueden ser:**

metodológicas, aplicadas, empíricas, apolíticas, interdisciplinarias, reflexivas, exitosas

Las principales discordancias podrían ser:

obligatoriedad, votación, vigencia, investigación pura, investigación a priori, atemporalidad, fracaso

Las coincidencias que señalé le otorgan al tema suma importancia, toda vez que parecería que existe un manifiesto acercamiento entre ambos tipos de investigaciones.

Sin duda no son de la misma intensidad las investigaciones contables¹² que se cumplen en los países muy desarrollados respecto de los países que no lo son tanto. Los presupuestos que se destinan en uno y en otro grupo son muy diferentes y los incentivos también.

No obstante con la difusión de las actividades de los organismos internacionales se despierta el interés por estos temas.

La globalización de la economía impone cada vez más, esta necesidad.

Lo importante de todo esto es tratar de correlacionar ambos tipos de investigaciones contables (la universitaria y la de los entes emisores de normas). La coordinación de esfuerzos es indispensable. La difusión de las investigaciones es muy valiosa para que no se repitan esfuerzos. Toda nueva investigación debe analizar el estado actual del problema y, a partir de allí, profundizar todo lo que sea necesario.

Cuando se pretende aplicar algún mecanismo de retroalimentación entre las universidades y los entes emisores de normas, nos encontramos otra vez con la magnitud del desarrollo de cada país. Reiterando, por su importancia conceptos ya expuestos, la coordinación de ambas investigaciones podría encararse de la siguiente forma:

- (a) Las universidades deberían comunicar a los organismos emisores de normas, cuales son los temas que están investigando, de acuerdo con los respectivos planes.

¹² Y de otro tipo.

- (b) También deberían informar a los entes reguladores, las investigaciones terminadas y las respectivas conclusiones.
- (c) Los entes emisores de normas deberían pedir apoyo a las universidades, solicitándoles comentarios sobre los borradores de normas proyectadas y toda otra forma viable de colaboración.

Esto no significa que ambas partes resignen las respectivas actividades, sino que se aprovecharía lo que hoy cada una de ellas sabe hacer mejor.

Quiero expresar dos palabras para recordar que los organismos emisores de normas no deben dejar de recoger la experiencia de los usuarios de la información contable; llámense empresarios, inversores, consumidores, cámaras representativas, etc.; es decir, éstos deben ser consultados sobre los proyectos de normas que piensan dictar, lo cual no implica declinar sus facultades pero esos comentarios pueden resultar valiosos para lograr la futura adhesión a las normas.

5 - Otro origen no doctrinario de las normas contables. Las normas tributarias.

Hasta el momento he tratado de vincular las investigaciones contables que se realizan en las universidades y en los entes emisores de normas. Sin embargo debo señalar que muchas veces las normas contables reconocen como origen pronunciamientos de carácter tributario, generando una suerte de subordinación de aquellas a éstas. Si bien los orígenes y finalidades de unas y de otras normas son totalmente diferentes, ya sea por comodidad, ó por “tenerlas a mano” se produjo la confusión no deseada de ambos cuerpos legislativos. Precisamente la poca difusión del método de registración del impuesto a la renta, conocido como del “impuesto diferido” se debe, entre otras causas, a la falta de identidad de las normas contables respecto de las tributarias.

Hace poco leía en un trabajo de Bienvenida Almela Diez y otros catedráticos españoles que, en España la contabilidad tomó cierta autonomía de las normas fiscales a partir de la ley 43/1995 que, entre otras cosas, se refirió al concepto de “*imagen fiel*” como una expresión de realidad ***del patrimonio, de acuerdo con los principios de contabilidad***¹³.

En muchos países la influencia de las normas tributarias sobre la contabilidad es importante sobre la contabilidad y a veces no se avanzó en la evolución de corrientes doctrinarias más renovadoras por temor a esa retroalimentación de ***normas tributarias-contables-tributarias***.

Es hora que al emitirse normas contables regulatorias se busquen aportes doctrinarios del mismo origen dado que las finalidades de los tributos están generados por motivaciones muy distintas a las que requiere la contabilidad.

6 - El futuro de las normas contables

Más de quinientos años pasaron desde la sistematización de la partida doble por Luca Pacioli¹⁴ y es posible afirmar que la contabilidad no ha progresado acorde con la evolución de otras disciplinas.

Indiscutiblemente el tema 1.2 de esta Conferencia Interamericana de Contabilidad: “***El concepto de contabilidad como disciplina autónoma***” podría arrojar alguna luz sobre estas cuestiones pero, además el propio temario técnico de la XXIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad menciona la ampliación del campo clásico de la contabilidad, con la inclusión de cuadrantes relativos a negocios, ambiente, etc. (yo agregaría y sociales). Se pregunta el relator del instructivo si existe la posibilidad y la conveniencia de la fijación de límites en ese sentido y si esas normas deben reflejar determinada visión teórico doctrinaria¹⁵.

¹³Trabajo titulado “Evolución legislativa de relaciones entre fiscalidad y contabilidad”. Revista Técnica contable de enero de 1997, publicada en Madrid. Pág. 33 y siguientes.

¹⁴Tractatus XIº de Computis et Scripturis. Capítulo del libro Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proporcionalita. Publicación de la U.A.D.E. (Universidad Argentina de la Empresa). 1995.

¹⁵Pág. 30 de la edición oficial de las Reglas de Procedimiento, Temario y Reglamento de la XXIIª C.I.C., Perú, 1997.

La doctrina contable reconoce como muy ilustrativo el informe de la American Accounting Association de 1977, reimpresso en 1991, denominado “**Statement on accounting theory and theory acceptance**” que hace un inventario de las teorías contables en los Estados Unidos de Norteamérica, pero sin llegar a enunciar una teoría de la contabilidad.

En un párrafo del informe se expresa: “lo que pretendemos es una teoría que sea tan general que abarque toda la variedad de especificaciones para poder ayudar a los que elaboran políticas contables. Pero no buscamos teorías aceptables para todos los contadores. En cambio tenemos una colección de teorías, cada una capaz de satisfacer sus problemas”¹⁶.

En el informe también se afirma que los puntos de vista expresados no implica la opinión de la American Accounting Association, ni la de su Comité Ejecutivo.

Los miembros del comité especial representaron a las siguientes Universidades de los Estados Unidos de Norteamérica: Oklahoma State University, Stanford University, De Paul University, University of Texas-Austin, Northwestern University, Rice University, University of Wisconsin-Madison y Tulane University.

Para concluir este breve resumen cabe señalar que según el informe, el desarrollo de la teoría contable seguiría uno de estos dos métodos:

- (a) Metodología deductiva: mediante corrientes de aplicación global ó general (de la teoría a la práctica).
- (b) Metodología inductiva: para tratar de justificar los principales elementos de la práctica contable actual (de la práctica a la teoría).

Además, en el informe se habla de: modelos decisorios que presten utilidad para el decidor.

Puede observarse que en el caso de la **teoría contable** se informa - como es clásico- la metodología deductiva y la metodología inductiva. Por otra parte los **modelos decisorios** son útiles para tratar temas puntuales de **aplicación práctica**.

Parecería que una antigua discusión, iniciada hace más de treinta años habría vuelto a tener actualidad, ó sea, el carácter monista ó

¹⁶ Traducción de García Casella, Carlos Luis - Pág. 8.

pluralista de la contabilidad; dicho de otra forma si la contabilidad es una sola ó si existen tantas como interesados en la información por ella suministrada.

Creo que lo importante es aportar elementos que puedan servir como orientadores y sobre ese particular, en mi opinión debe distinguirse entre tres:

- (a) la obtención y la registración de la información.
- (b) la exteriorización de los diferentes estados contables, y
- (c) el análisis y las conclusiones que se pueden extraer de las informaciones obtenidas y elaboradas.

Un programa de procesamiento de la información contable adecuado a las necesidades nos permitirá archivar información única que, a posteriori, podrá ser requerida para obtener los estados contables que sea menester. Estos estados contables pueden ser muy diversos, por ejemplo: balance general, estado de resultados, estadísticas de ventas, rendimientos por centros de costos, control presupuestario, etc.

Las conclusiones que se obtendrán de esos estados resultarán seguramente de las muy variadas combinaciones de cifras y de la comparación con "standards".

No dejo de pensar que lo dicho hasta aquí es muy polémico, pero mi intención es inducir la idea que una cosa es la registración de la información (aspecto monista de la contabilidad) y otra es el uso que se hace de esa información que puede ser muy variado y con diferentes destinos. Seguramente en algunos casos el ingreso de la información al sistema podrá requerir de datos adicionales que no resultarían necesarios para la registración de las operaciones corrientes, pero podrían ser requeridos para la elaboración de análisis ó estados especiales (aspecto pluralista de la contabilidad).

Resumiendo, ¿hay una sola contabilidad ó hay más de una? Opino que existe una base común de ingreso de información al sistema, sin perjuicio de los adicionales que mencioné. Esa información se procesará las veces y con las diferentes modalidades que sea menester para lograr los estados requeridos que pueden ser muy diferentes según su finalidad.

Todo esto está dicho para permitirme afirmar que el futuro regulatorio de las normas contables solo pueden ser aplicables a los estados destinados a terceros y por ello merecen la categoría de informaciones de uso público, que, amparadas por la característica de “universalista” que le asigné a las investigaciones universitarias, justifica esta distinción¹⁷.

El desarrollo futuro de la contabilidad debe estar ligado a las investigaciones que realicen con metodología adecuada, tanto por parte de las universidades como de los organismos emisores de normas.

Esta preocupación fue expresada por Richard Mattessich en un trabajo titulado: “Paradigms, research, traditios and theory nets of accounting”¹⁸. Al afirmar que “an applied science like accounting”, no puede tener la expectativa del mismo grado de colaboración ó confrontación entre la investigación teórica y la investigación empírica como pudo encararse en las ciencias puras, pero ocasionalmente alguna retroalimentación entre la investigación contable analítica y la más general ha ocurrido y por eso cabe esperar que esa cooperación se extienda en un frente más amplio.

Estas expresiones de Mattessich sobre el futuro de la investigación contable si bien no son muy alentadoras deben ser analizadas en el marco formal de la contabilidad como “ciencia aplicada” que él sostiene quizá con menos pretensiones podría suponerse una expectativa menos pesimista.

Por otra parte el mismo Mattessich dice que continuará los esfuerzos que viene realizando desde hace varios lustros atrás, dado que la investigación contable puede ser encarada desde diferentes ángulos y clasificada en una gran variedad de proyectos.

¹⁷Ver característica 2 de las investigaciones universitarias sobre contabilidad (capítulo 4 de este trabajo).

¹⁸La publicación se denomina “Philosophical Perspectives on Accounting”, Edición por M.J.Munford y K. V. Peasnell en honor de Edward Stamp, 1993 (pág. 177/220).

Quiero resumir las ideas expuestas hasta aquí, sobre las “fuentes y el contenido de la normalización contable”, que es el tema para este grupo de discusión:

(a) **Fuentes**: Las normas contables deben reconocer dos fuentes diferentes de inspiración:

1 - La ***doctrina*** de los autores que se origina en las ***investigaciones que realizan los profesores universitarios***.

2 - Las ***propias investigaciones de los organismos emisores de normas***.

He analizado con cierta amplitud las diferentes características de las investigaciones contables en las universidades y en los organismos emisores de normas que muestran marcadas diferencias, no obstante lo cual con mecanismos adecuados puede lograrse una colaboración eficiente.

(b) **Necesidad de la normalización contable**: En este tema se comienza a transitar un camino diferente al que se ha desarrollado hasta aquí. Se trata, nada más y nada menos que la posibilidad de la armonización contable a nivel mundial.

No cabe duda que la institución emisora de normas contables más importante del mundo es la fundación norteamericana una de cuyas divisiones es el Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.). Esta fundación, alguna de cuyas normas obligatorias se denominan “statements”, acaba de emitir su ***Statement 128 -“earnings per share”***- (utilidades por acción) que reemplaza un viejo pronunciamiento de otro organismo anterior, el Accounting Principles Board, que es el A.P.B. 15.

Dice el F.A.S.B. que el S.128 es el resultado de la cooperación con el I.A.S.C. y expresa textualmente: “estamos muy complacidos que nosotros y el I.A.S.C. pudimos arribar substancialmente a idénticas conclusiones”¹⁹. Se refiere a la Norma Internacional de Contabilidad (N.I.C.) N° 33.

¹⁹ Financial Accounting Series N° 170 de febrero 20 de 1997 (publicación del F.A.S.B.).

Este ejemplo indica el camino de la armonización de normas contables y, sobre el particular es también importante señalar el acuerdo del I.O.S.C.O. (Federación de Comisiones de Valores del Mundo), con el I.A.S.C., para revisar las normas de este organismo con el objeto que al comienzo del siglo XXI, se logre el ansiado objetivo que todas las bolsas de valores del mundo requieran condiciones similares a los entes que coticen sus títulos-valores en sus recintos ó bajo su ámbito de control.

GUÍA DE DISCUSIÓN

1. La investigación contable que realizan las universidades.
2. La investigación contable que realizan los organismos emisores de normas.
3. Características diferenciales.
4. El aporte doctrinario a ser considerado en ocasión de emitirse normas contables.
5. El aporte de los usuarios de la información contable.
6. ¿Es factible una labor coordinada entre todos los organismos interesados en el progreso de la contabilidad?
7. El futuro de las normas contables a la luz de la globalización de la economía.

CONCLUSIÓN

En el trabajo he analizado las investigaciones que realizan las universidades y los organismos emisores de normas, señalando sus diferencias y sus similitudes.

Resalté la necesidad de utilizar una metodología científica que requeriría el cumplimiento de una serie de pasos para que todas las etapas jueguen armoniosamente. También señalé el intercambio recíproco de la información para evitar pérdida de esfuerzos. Hice una breve referencia a la necesidad de consultar a los usuarios de las normas futuras para lograr su adhesión.

Por último, la globalización de la economía requiere de urgentes esfuerzos para la armonización de las normas contables, cosa que se está intentando en los organismos internacionales y también colaboran las universidades a través de la difusión de los pronunciamientos emitidos.

Mario Biondi