

Biondi, M. (1991). La doctrina y las normas contables, su relación mutua. La aplicación secuencial en la República Argentina. Contaduría Universidad de Antioquia, 17-18, 147-154.

**La doctrina
y las normas contables.
Su relación mutua.
La aplicación secuencial en la
República Argentina**

Mario Biondi

*Contador público, Doctor en Ciencias Económicas
de la Universidad de Buenos Aires.
Profesor en las Universidades de Buenos Aires,
Belgrano y Católica Argentina*

RESUMEN

Es muy estrecha la relación que existe entre la doctrina contable y las normas de contabilidad.

Una buena práctica legislativa debe comprender un adecuado relevamiento o investigación documental sobre las doctrinas y prácticas vigentes, y luego, cuando la investigación esté concluida se podrá emitir un borrador de norma y someterse a la consideración de los interesados. Pasado un razonable período de madurez, que incluye una adecuada investigación de campo, puede emitirse la norma definitiva. Esto permite evitar improvisaciones, omisiones, contradicciones y otra serie de anomalías que desmejorarían sensiblemente la calidad del pronunciamiento.

LA DOCTRINA Y LAS NORMAS CONTABLES. SU RELACION MUTUA

I - Introducción

Pocas veces los analistas se han expedido sobre un tema que, aunque parecería ser de carácter formal y, hasta superficial, sin embargo encierra un contenido profundo por la retroalimentación que suele observarse entre ambos aspectos de la vivencia contable.

Nuestro trabajo, se compondrá de las siguientes partes:

- Conceptualización teórica y práctica de los términos: doctrina y norma.
- Aproximación a un intento para determinar la cronología en el uso de tales términos.
- Algunos ejemplos de relaciones supuestamente lógicas; inversas y simultáneas.
- Análisis del encuadre del problema para un mejor aprovechamiento de los esfuerzos de los investigadores y emisores de doctrinas, en beneficio de la comunidad usuaria de las normas.
- Conclusiones.

II - Conceptualización teórica y práctica de los términos "Doctrina" y "Norma"

Conforme con lo que surge del diccionario de la lengua española editado por la Real Academia *doctrina* tiene varias acepciones, de las cuales, en forma simplificada, señalamos "enseñanza; ciencia o sabiduría; opinión de los autores". Desde el punto de vista que nos ocupa parecería que la tercera acepción: "opinión de los autores" sería la más adecuada pero, sin embargo, preferimos una suerte de combinación de la primera con la tercera acepción, con una leve referencia a la segunda, o sea que a los fines de este trabajo **DOCTRINA** podría ser la **OPINION DE LOS AUTORES SOBRE ALGUNA FORMA DEL CONOCIMIENTO, CUYA EXPRESION DEBE CONSTITUIR UNA ENSEÑANZA PARA LOS DESTINATARIOS.**

¿Quiénes podrían ser los destinatarios de la opinión de los autores que investigan sobre "temas contables"? Naturalmente, todos los interesados o sea empresarios, accionistas, fisco, proveedores, contadores públicos, entre otros, vinculados con los estados contables que son la síntesis final en la cual se vuelca la doctrina argumentada.

Por constituir una forma de enseñanza, la doctrina debe ser fundamentada. La no fundamentación significará, simplemente, una afirmación de tipo dogmático que carece de relevancia científica.

Por su parte, amparándonos en el mismo diccionario de la lengua, podríamos decir que **NORMA** es una **REGLA, INSTRUMENTADA EN UN PRECEPTO JURIDICO, A LA QUE SE DEBEN AJUSTAR LAS ACTIVIDADES O TAREAS REGULADAS.**

Naturalmente, normas contables, serían las que regulan actividades de ese tipo.

III - Aproximación a un intento para determinar la cronología en el uso práctico de tales términos

Al plantear una cierta cronología entre los términos doctrina contable y norma contable parecería que se estuviera analizando el dilema clásico de si se antepone el huevo a la gallina o viceversa.

Sin embargo no es así en razón a que debemos acordar que toda norma debería ser antecedida por los estudios que analizarán los aspectos técnicos específicos necesarios. Naturalmente que, a veces, la decisión política dificulta una adecuada cronología pero, en razón de que en este trabajo sólo encararemos el enfoque técnico del problema, pasamos por alto las decisiones puramente políticas, que por elevados que sean sus fines, suelen carecer de lógica formal.

Desde el punto de vista técnico, no tenemos dudas que este estudio doctrinario debe preceder a la norma positiva. Sin embargo existen varios casos en Argentina donde la norma se anticipó a la doctrina, ocasionándose verdaderos desbarajustes en la legislación.

IV - Algunos ejemplos de relaciones supuestamente lógicas e ilógicas

En nuestro país se ha trabajado mucho en materia de normas contables, fundamentalmente por una importante labor de los organismos profesionales.

En ese campo es posible encontrar las relaciones entre doctrina y normas, y también la debida correlación lógica entre ambas.

Para un mejor análisis dividiremos los hechos en períodos, tomando como hitos algunos acontecimientos trascendentes ocurridos en el país en estos temas.

a) Período del costo histórico (Corriente Ortodoxa Pura).

b) Período del costo histórico reexpresado a moneda constante (Corriente Ortodoxa Evolucionada).

c) Período de ambigüedades con la inserción de aspectos de la Corriente Renovadora Prudente.

d) Período actual.

Pasaremos a analizar cada uno de esos períodos y lo ocurrido en ellos respecto de la relación: **DOCTRINA - NORMA**.

a) *Período del costo histórico (Corriente Ortodoxa Pura)*

Este período tiene un subperíodo informal y otro formal.

El *subperíodo informal* termina con la celebración de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas (1969) que aprobó los principios y normas para la confección de estados contables, entre otras cosas. Ese pronunciamiento tuvo el mérito que recogió todo lo que se había investigado hasta ese momento, incluyendo jornadas y congresos anteriores, opiniones de autores y formalizó lo que la doctrina, mayoritariamente, venía pregonando desde largos años anteriores.

El *subperíodo formal* es el iniciado entonces (1969) y se extiende hasta la aparición de la metodología del llamado "procedimiento de ajuste de los estados contables para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda" (Dictamen No. 2 del Instituto Técnico de Contadores Públicos año 1972).

En este subperíodo las normas contables recogieron todos los antecedentes que la doctrina había formulado por largos años y que su aplicación informal (subperíodo anterior) avalaban como satisfactorios, hasta ese momento.

Sintetizando lo expuesto hasta este momento, puede afirmarse que la **RELACION DOCTRINA - NORMA** es **LOGICA** en este subperíodo.

b) *Período del costo histórico reexpresado a moneda constante (Corriente Ortodoxa Evolucionada)*

Este período se extiende entre los años 1972 y 1979, que son los límites señalados por el Dictamen No. 2 del Instituto Técnico de Contadores Públicos y la Resolución No. 183/79 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

Este período fue de relativa estabilidad de las normas contables, a partir del Dictamen No. 2 del I.T.C.P. Este Dictamen No. 2 cubrió un requerimiento que la doctrina reclamaba insistentemente desde el planteo inquisidor realizado en el año 1965 (VII Conferencia Interamericana de Contabilidad). Las

investigaciones que se efectuaron en esos años avalaban responsablemente el pronunciamiento del Dictamen No. 2 del I.T.C.P.

Por otra parte, esta norma fue de buena factura legislativa por cuanto se aprobó como modificación de otra anterior (principio contable "moneda de cuenta" reemplazado por "moneda de cuenta homogénea").

En resumen también en este período la **RELACION DOCTRINA - NORMA** fue **LOGICA**.

c) Período de ambigüedades con la inserción de aspectos de la Corriente Renovadora Prudente

Este período se extiende desde el año 1979 hasta 1983, exteriorizados los hitos por la Resolución No. 183/79 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal y por la constitución de la Comisión Especial de Unificación de Normas Contables de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

En el lapso que estamos comentando se legisló en forma muy poco satisfactoria por la subsistencia formal de normas incompatibles y porque la doctrina, todavía no había llegado, ni llegó aún, a definir orientaciones que, no obstante ello, se materializaron en resoluciones concretas.

Las ambigüedades aludidas consistieron en implementar significativas variantes en la teoría contable sin explicitarlas como tales y sin derogar normas que quedaban de hecho cuestionadas y con dudosa validez. Puede citarse el caso de la Resolución No. 183/79 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal que dio el carácter de "principio de contabilidad" al Dictamen No. 2 del I.T.C.P., y simultáneamente recomendó la aplicación de un "método simplificado" de ajuste de estados contables por inflación.

Además, sin derogarse principios como el de "valuación al costo" y "realización", se admitió valuar a valores de mercado y establecer resultados "no realizados". Debemos dejar constancia que no nos oponemos a la aplicación de valores de mercado; todo lo contrario. Lo que ocurre es que debieron derogarse, total o parcialmente los principios de contabilidad aprobados en 1969 y reemplazarlos por otro cuerpo de sustento de la teoría contable.

La Resolución No. 148/81 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal agrega otros ingredientes a este confuso panorama y por ello clasificamos este período como de ambigüedades, en el cual la relación mutua entre doctrina y norma fue absolutamente ilógica dándose la norma primero y abriéndose la discusión después.

Quizá podría llegar a afirmarse que se trataba de un período de transición, donde la ortodoxia legislativa y la lógica formal debían dejarse de lado para producir hechos concretos; ese no es, precisamente, nuestro pensamiento.

d) Período actual

A partir de la constitución de la Comisión Especial para la Unificación de Normas Técnicas, por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, nuestra profesión comenzó a retomar el buen camino, en el sentido de que la relación mutua entre Doctrina y Norma se tornó más lógica.

En efecto, con la emisión de los **INFORMES**, que, en realidad, recogen la experiencia sobre un tema concreto y, además, la doctrina de los autores, se abre un período de discusión durante el cual todos los que están interesados en el tema podrán opinar.

Después de vencido ese período de consulta se emite la **RESOLUCION TECNICA**, que es la norma obligatoria, para lo cual, es de suponer que se habrá tenido en cuenta y evaluado las sugerencias, entre ellas, reiteraciones de doctrinas no receptadas.

Naturalmente, estamos refiriéndonos al modelo de análisis; de ninguna manera pretendemos afirmar que las opiniones doctrinarias deberían ser respetadas a ultranza pero, sin duda, su posición doctrinaria no compartida sólo debería ser reemplazada por otra, con el debido sustento y no por una solución arbitraria.

V - Análisis del encuadre del problema para un mejor aprovechamiento de los esfuerzos de los investigadores y emisores de doctrinas en beneficio de la comunidad usuaria

En el capítulo IV de este trabajo, al estudiar los distintos períodos que se sucedieron en Argentina respecto de la metodología de la legislación contable, hicimos algunas críticas que, de ninguna manera, pueden interpretarse como una subestimación de la labor cumplida, que sin duda fue importante pero careció del necesario sustento académico que toda norma debe poseer con el cual, pasa a ser lógica.

¿Cómo debe ser el camino de la relación DOCTRINA - NORMA?

Toda doctrina, y la contable no escapa a esta apreciación, nace como una hipótesis de trabajo, que configura una idea, sea ésta nueva o que parte de una reexpresión de otra. Se comienza con una "investigación documental" a fin de determinar los estudios y opiniones vigentes.

Reunido y clasificado el material se pretenderá definir las corrientes de opinión. lo cual no siempre será fácil. Lógicamente, la hipótesis planteada diferirá, en todo o en parte, con esas corrientes. A continuación se construirán los silogismos necesarios para tratar de demostrar lo que se pretende.

El paso siguiente consistirá en realizar la "investigación de campo" a los efectos de que, mediante "casos" se pueda corroborar o desechar la hipótesis, que en el primero de los casos, será una "verdad provisoria", hasta que alguien postule algo diferente.

No escapará al criterio del lector que esa "verdad provisoria" podría ser la verdad de quien la sustenta, que puede diferir de otras "verdades".

Así surge la *doctrina* y quienes tienen la responsabilidad de emitir *normas* deberían seguir el *camino lógico* que propiciamos.

VI - CONCLUSIONES

En este trabajo hemos tratado de demostrar que la *doctrina contable* y las *normas* de ese carácter se encuentran íntimamente relacionadas.

Sea la contabilidad una ciencia o una técnica —nos inclinamos por considerarla dentro de este último campo del saber— el método de investigación debe tener nivel científico; en los capítulos precedentes intentamos exponer una guía sobre este particular.

Si estos conceptos son admitidos, una buena práctica legislativa debería comprender un adecuado relevamiento o investigación documental sobre las doctrinas y prácticas vigentes, y luego, cuando la investigación esté concluida recién entonces se podría emitir un borrador de norma y someterse a la consideración de los interesados o involucrados en las mismas. Pasado un razonable período de madurez, que incluiría una razonable investigación de campo, podría emitirse la norma definitiva.

Sólo de esta manera, se evitarían improvisaciones, omisiones, contradicciones y otra serie de anomalías que desmejorarían sensiblemente la calidad del pronunciamiento.

No se nos escapa que en muchas oportunidades algunos pronunciamientos contienen connotaciones políticas más que técnicas y como es fácil deducir, en estos casos, el razonamiento lógico cede ante la decisión dogmática.

Como punto final de esta conclusión queremos señalar que las *normas contables* deben sustentarse en *doctrinas* y no las *doctrinas* ser consecuencia de *normas contables*, porque en este caso esas *doctrinas* no serían tales sino simplemente corrientes de opinión.