

*Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo"*

BIONDI Y SU INFLUENCIA EN LA DOCTRINA Y LA REGULACIÓN CONTABLE

Randolf Berrios Peralta

RANDOLF BERRIOS PERALTA

- Auditor Financiero, Universidad Mayor de San Andrés
La Paz - Bolivia
- Docente en la cátedra de contabilidad bancaria
UMSA ; Instituto de Educación Bancaria
- Maestrando - Maestría en Contabilidad Internacional, F.C.E. – U.B.A.

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Número 19 – año 10 – junio 2004

BIONDI Y SU INFLUENCIA EN LA DOCTRINA Y LA REGULACIÓN CONTABLE

SUMARIO

1. Introducción

2. Normas contables: bases doctrinarias para su elaboración

2.1 Objetivos a cumplir por los estados contables

2.2 La evaluación y el sistema contable

2.2.1 Evolución de la doctrina contable

2.3 Las distintas corrientes de opinión

3. Pensamiento actual

3.1 Definición de conceptos

3.1.1 Precio de Costo

3.1.2 Precio de costo de reposición y efectos de la inflación

3.2 Teoría contable, normativa de los Modelos Contables

3.3 Modelos Contables

1. INTRODUCCIÓN

Corresponde a la realidad e historia de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, que el Dr. Biondi constituye uno de sus más importantes aportes dentro la actividad y el desarrollo de la disciplina contable en la República Argentina; tal es así que su labor y su producción bibliográfica editada a través de varias décadas, ha tenido alcance de carácter internacional; en el caso particular de Bolivia, varios de sus textos sirven de apoyo a docentes de asignaturas contables; respecto a sus trabajos de análisis, se puede señalar que a título personal o junto a otros profesionales ha presentado permanentemente importantes trabajos para los encuentros de la profesión en diferentes países de la región.

Así se pueden citar publicaciones tales como:

“Pasado, presente y futuro de los principios de contabilidad generalmente aceptados” (presentado en las X Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, realizadas en Asunción del Paraguay del 9 al 12 de septiembre de 1980);

“El camino transitado y el camino a transitar para la obtención de bases doctrinarias en la elaboración de las normas contables” (Exposición efectuada en las III Jornadas Universitarias de contabilidad en la ciudad de Neuquén);

“Una aproximación a la aplicación de la teoría de los valores corrientes” (trabajo realizado junto a Rosa Calamussi, Héctor Chyrikins y Arístides Giroso,);

y “Normas contables: bases doctrinales para su elaboración” (realizado junto a los mismos profesionales, para su presentación en las III Jornadas Universitarias de contabilidad en la ciudad de Neuquén);

El contenido de los trabajos mencionados constituyen una clara muestra de la preocupación por mantener un seguimiento sostenido a la actividad contable tanto en el ámbito nacional como internacional.

A través de este artículo, lo que se pretende es mostrar dos momentos de sus publicaciones, vale decir, “Normas contables: bases doctrinales para su elaboración” y su reciente libro titulado “Teoría de la contabilidad - El ABC de su fascinante mundo”, libro publicado en 1999; estos trabajos del investigador, muestran como la disciplina contable ha experimentado diferentes modos de enfocarla, tanto a nivel teórico como práctico; a tal punto que hoy en día, en el ámbito profesional, la concepción de que la contabilidad se considere una técnica, se ha convertido en un tema controversial, controversia que muestra opiniones muy diferentes, cuyos propugnadores y detractores se encuentran trabajando, con el objetivo de acumular elementos de juicio que apoyen sus convicciones.

En este sentido, resulta evidente la necesidad de concentrar la mayor cantidad de los esfuerzos dedicados a la investigación contable, así como los resultados que se van alcanzando por investigadores en diversos lugares del mundo; tal necesidad -como no puede ser de otra manera- solo puede ser atendida a través del establecimiento de una estructura adecuada, que cuente con los recursos mínimos necesarios, tanto humanos como materiales.

En consecuencia, la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires ha fundado el Instituto de Investigaciones contables, este centro, permite a un grupo de reconocidos profesionales dedicarse al análisis de materias contables, con una concepción y perspectiva académica, sin sesgar ni condicionar la opinión o trabajo de ningún investigador, por ello dentro el instituto, pueden encontrarse, trabajos encaminados a enriquecer y profundizar el estudio de las distintas corrientes del pensamiento contable.

Por ello, y con la finalidad de que el instituto tenga la posibilidad de contar con nuevos trabajos de investigación, así como recursos humanos dedicados a esas labores, en la gestión 2002, se crea en la Facultad de Ciencias Económicas (UBA), bajo la dirección del Dr Mario Biondi, la maestría en Contabilidad Internacional, en la que se imparten conocimientos especializados de la disciplina; entre los objetivos de este curso, también está el de iniciar el proceso de recuperación del terreno que la profesión ha cedido a otros campos del conocimiento.

Finalmente, el objetivo de este artículo es difundir entre los lectores, principalmente de las nuevas generaciones, algunos elementos analizados por una autoridad contable como es el Dr Biondi, y así mismo, mostrar una percepción de su obra, por profesionales de otras nacionalidades.

2. NORMAS CONTABLES: BASES DOCTRINARIAS PARA SU ELABORACIÓN¹

2.1 Objetivos a cumplir por los estados contables

El trabajo emitido por la XI conferencia interamericana de contabilidad, expone una relación mínima de objetivos. La utilidad de los estados contables; en este sentido, en el trabajo se opina que los estados contables deben ser útiles para los siguientes aspectos:

- Evaluación de la gestión
- Base de tributación y previsión
- Análisis micro y macroeconómico
- Determinar el retorno de la inversión

¹Biondi, M. et al - Trabajo presentado en las III Jornadas Universitarias de Contabilidad, realizadas por la Universidad Nacional de Comahue, en la ciudad de Neuquén – Octubre de 1982

Responsabilidad patrimonial del ente hacia terceros
Estado de acreedores, etc.

2.2 La evaluación y el sistema contable

2.2.1 Evolución de la doctrina contable

Durante el renacimiento italiano, Luca Pacioli a través de su obra, describió las bases de la partida doble, utilizada por quienes registraban diferentes transacciones comerciales, es uno de los documentos más antiguos, con el que se edifica la doctrina contable; en el siglo XX se ven cambios en la forma de registrar, por ejemplo en la industria textil; luego de la primera guerra mundial; paulatinamente se puso en evidencia el rezago de la contabilidad, con respecto a otras disciplinas y la realidad económica; fueron las nuevas formas de relaciones financieras y económicas que mostraron ese rezago; así mismo, sobresalen los periodos inflacionarios en las economías, provocando la aplicación de nuevos sistemas contables, que permitan registrar esos nuevos procesos y posibiliten obtener información confiable; es así que, por la insuficiencia de la contabilidad tradicional, se produce la separación entre esta y la Gerencial, frente a la cual la actitud de los contables, fue tratar de enriquecer la técnica contable con soluciones parciales.

Por no tener una base teórica general, se hace imperioso crear y estudiar una doctrina contable que dé el basamento teórico sistemático e imprescindible en toda disciplina moderna; inicialmente, aparecen los PCGA, con imperio omnimodo del costo histórico y sus aliados más adictos: la prudencia, la realización y la objetividad.

Estas pautas comienzan a modificarse en los años treinta; en Europa se habla de la contabilidad a valor de reposición, que no prospera por estar fuera del contexto de su época. Como se señala antes, la inflación provoca una reacción en cadena y la contabilidad se ve en la necesidad de revisar nuevamente la medición de los valores a moneda histórica y se considera razonable actualizar los valores a la moneda de cierre de ejercicio; clasificando los de rubros en monetarios y no monetarios, ya que los primeros experimentan un pérdida real en su poder adquisitivo y los segundos incrementan su valor de realización; sin embargo, el sistema no contempla la determinación de los intereses implícitos y los sobrepuestos de inflación; en realidad esta corriente tiene seguidores y detractores.

Los primeros no tienen un criterio uniforme en cuanto al uso de índices de inflación general o específicos, acercándose más a quienes proponen el uso del valor de reposición.

El autor señala como un problema, la apropiación de la diferencia de la actualización a moneda homogénea, debe considerarse como resultado o reserva, la interpretación del Dr. Biondi es la siguiente: afectar resultados implica mantener el capital financiero y realizar un ajuste patrimonial mantiene el capital operativo, incidiendo en el patrimonio neto; de cualquier manera el método solo registra los cambios y alteraciones en el valor de la moneda, no así las modificaciones efecto del comercio internacional. Por lo tanto, respecto al costo histórico se presentan dos diferencias, una por efecto inflacionario y otra por comparación con valores de mercado; en ambos casos se tiene un resultado por tenencia, que es la resta de diferencias. Bien, ahora ese ajuste, es resultado o es parte del patrimonio?..... la respuesta es similar al de la actualización.

En general, se trata de la posibilidad de distribuir algo no realizado y que no puede medirse objetivamente, quienes piensan que es una ganancia sostienen que la distribución es un asunto financiero independiente del resultado de la actividad; concretamente todo método de ajuste debe establecer una comparación mayor y mejor entre el balance y la realidad económica a una fecha, sin embargo la doctrina avanza y propone lo que se llama el

costo de oportunidad, donde el resultado mide la aplicación de los recursos a la mejor inversión que podría haberse realizado.

Lo importante de este proceso, es que la contabilidad ha dejado de ser un simple registro de operaciones financieras, convirtiéndose en la más importante fuente de información, que en base a hechos pasados se pueden tomar decisiones para el futuro, tanto en el sector privado como gubernamental; en este contexto, es irreversible el proceso de la formulación de la doctrina general, situación que requiere el insumo de muchos recursos materiales y humanos, que debido a la rapidez de los hechos económicos, la actividad contable no ha dispuesto la infraestructura necesaria para dedicarse a la eventualidad teórica.

2.3 Las distintas corrientes de opinión²

Existen cuatro modelos que pueden clasificarse de acuerdo al grado de alejamiento de la valuación al costo, estas son:

- Corriente ortodoxa pura
- Corriente ortodoxa evolucionada
- Corriente renovadora prudente
- Corriente renovadora de avanzada

En el trabajo se detallan las características de cada una de las corrientes y un análisis de las diferencias en su aplicación.

3. PENSAMIENTO ACTUAL

3.1. Definición de conceptos

El Dr. Biondi en el primer capítulo de su obra “Teoría de la contabilidad”, explica claramente conceptos fundamentales, que los estudiantes de contabilidad deben tener claramente identificados a la hora de realizar registros contables, entre esos conceptos están por ejemplo: Precio de Costo, Precio de Costo de reposición y Efectos de la inflación

3.1.1. Precio de Costo

Es el sacrificio económico para la obtención de un bien, el importe transado recibe el nombre de “precio de costo pagado”; esta acción está limitada en tiempo y espacio y el autor lo denomina “**momento 1**”; es evidente que no es lo mismo realizar una compra en Argentina que en España, como es diferente realizar la misma compra en 1999 que en el año 2002.

3.1.2. Precio de Costo de reposición y efectos de la inflación

El precio de hoy, con respecto a las operaciones del ayer, recibe el nombre de “Costo de reposición” o “**momento 2**”, que es cuando se desea hacer el nuevo sacrificio.

En el “momento 2”, el Costo de reposición, también se llama “valor corriente” o de mercado, el autor textualmente indica: “El adjetivo “**corriente**”, agregado al sustantivo “**valor**”, está relacionado con una expresión de economía monetaria: hay una **moneda** llamada **corriente** que es la **cantidad de bienes** que **puede adquirirse**, en un momento dado, con **una unidad monetaria**”.

²Biondi, M. et al - Trabajo presentado en las III Jornadas Universitarias de Contabilidad, realizadas por la Universidad Nacional de Comahue, en la ciudad de Neuquén – Octubre de 1982

Los cambios de las condiciones y en las variables económicas, influyen permanentemente en el poder adquisitivo de una unidad monetaria; las consecuencias son diversas, siendo una de ellas la inflación, el autor se refiere a ella de la siguiente manera: “Cuando los medios de pago (principalmente, la moneda) aumentan sin un crecimiento correlativo de bienes que serán adquiridos con esos medios de pago, se produce el fenómeno conocido con el nombre de **“inflación”**, que se describe como un aumento generalizado de los precios, cuando, en realidad, lo que se ha producido es una pérdida del poder adquisitivo de la moneda.”

La definición de dos momentos diferentes para la adquisición de un mismo bien, ilustra el cambio de condiciones económicas, que de acuerdo a su magnitud, afectarán al campo de los registros contables.

En este sentido, para cumplir con uno de los objetivos de la contabilidad, como es el de traducir en registros cuantitativos la realidad económica de un ente, los conceptos expuestos en el libro, son de singular importancia; vale decir, que en reales circunstancias, el contable debe tener pleno conocimiento del momento que atraviesa la economía, por que solo a través de ese conocimiento podrá decidir por un adecuado criterio de medición y registro.

3.2 Teoría contable normativa de los Modelos Contables

El autor indica: “Modelo es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa”.

Por lo tanto, depende de la combinación de las variables, para seleccionar el modelo que servirá de base para la aplicación y cumplimiento de las normas particulares.

Para la estructuración de un modelo pueden tomarse variables heterogéneas, vale decir, que el investigador, podrá elegir de las distintas corrientes de opinión las variables que considere más adecuadas o necesarias, por ello el autor concluye indicando: “Un modelo puede combinar pautas de más de una corriente”.

Los modelos tienen la influencia del medio, donde desea aplicarse; por ejemplo, el ajuste por inflación, (viejo dictamen 2 del Instituto Técnico de Contadores públicos), emitido a través de la Federación Argentina de Graduados en ciencias Económicas, solo pudo aplicarse, cuando una nueva norma fue aprobada por los consejos Profesionales, fueron razones políticas las que determinaron el uso de ese procedimiento.

Tal es así que el modelo contable Argentino, admite la valuación diferente, es decir a valores históricos y valores corrientes, en un mismo Estado contable, el autor señala al respecto: “En las corrientes de opinión ello no sería posible”.

3.3 Modelos Contables³

Las variables de un modelo contable son tres, a saber: Unidad de Medida, Capital a mantener y Criterio de Valuación

Unidad de medida

Esta puede ser Heterogénea u homogénea, en el primer caso, pueden realizarse registros que se expresen en moneda de diverso poder adquisitivo, que generalmente sucede cuando se hace abstracción de los efectos inflacionarios.

En caso de la medida homogénea, los efectos que inciden en el valor de los conceptos a contabilizar, son tomados en cuenta, expresando los saldos en moneda de poder adquisitivo de la fecha de corte.

Capital a mantener

El concepto general citado en la obra es el siguiente: “La idea de capital a mantener tiene que ver con los aportes efectuados por los propietarios al ente, y la forma en que los medimos”.

El capital “no financiero” se compone de los valores de los bienes necesarios para la marcha productiva de la organización, el manejo y registro de este rubro debe ser de carácter objetivo, debido a que el mismo puede ser afectado por operaciones ajenas a la naturaleza del giro principal de la empresa.

La alternativa al capital físico es el “capital financiero”, que es el aporte realizado por los socios, estos aportes pueden ser en efectivo o especie; en todos los casos su registro contable deberá ser por el valor económico que representa.

Criterio de Valuación

El Dr. Biondi expone el siguiente concepto: “El criterio de valuación tiene por objetivo definir cuál será la medida de valor que se va a aplicar a cada uno de los activos y pasivos y su relación con los activos consumidos (por ejemplo, el costo de ventas y las amortizaciones del ejercicio).

Básicamente existen dos alternativas, “valuación al costo”, que es el costo incurrido al momento de la incorporación del bien o servicio y el de “valores corrientes”; o de “mercado”, consiste en aplicar valores del cierre del período o ejercicio, a los bienes y servicios existentes a esa fecha, así como también los activos consumidos durante el mismo, al momento de producirse ese consumo.

El límite a la valuación de los activos

En el marco de los llamados “principios de contabilidad generalmente aceptados” el criterio de valuación era el costo; siendo que el de mercado era una alternativa, que se aplicaría siempre y cuando sea menor, esto en razón a la aplicación de los principios de “prudencia” y “realizado”, en consecuencia sobrevaluar un activo era imposible.

³ **Biondi, M.** – Teoría de la Contabilidad (Editorial Macchi, 1999), p. 91 a 97

En vista de la inutilidad de los estados contables, a consecuencia de la depreciación de la moneda, empezó a aceptarse los valores de mercado, para la valuación de los activos, en importante señalar, que este cambio de actitud, es un implícito reconocimiento de un error, vale decir que si bien se había diagnosticado acertadamente, el remedio no era el adecuado.

En Argentina, en Capital Federal, se adoptó un “mecanismo simplificado de ajuste por inflación”, como alternativa a la expresión por índices de nivel general de precios, básicamente consistía en aplicar valores corrientes o aproximaciones tales como últimas compras realizadas a las existencias a la fecha de cierre, en tal caso el estado de resultados no sería necesario reexpresarlo individualmente, sino mas bien una corrección global, "para determinar que el resultado coincidiera con el correspondiente por diferencia patrimonial".

Por la falta de una disposición legal, ningún organismo de control reconoció la validez de los Estados “ajustados”; cabe señalar que la profesión en este periodo experimentó un radical cambio de criterio, vale decir que, quienes afirmaban que hacer ajuste por inflación no era lo mismo que darles a esos bienes un valor de reposición, fueron los que impulsaron un procedimiento contrario; por lo que quedó establecido que podía aplicarse como valor límite de un activo el valor de reposición y en forma indiscriminada, sin importar que este fuera mayor al costo original.

Ante esta situación, fue necesario definir los conceptos del “límite al valor”; por lo que se definieron varios términos; como el “límite natural”, que está dado por la cantidad de ingresos que el activo está en condiciones de producir; por ejemplo, este concepto se aplica a las mercaderías destinadas para la venta.

En el caso de los activos destinados para el uso, se define su límite por el “valor actual” del bien.; y en caso de bienes que no estén destinados para la venta y que tampoco sean utilizados se aplicará su correspondiente “valor de cambio”; en resumen, el límite a la valuación, será el mayor entre el valor neto de realización y el valor de utilización económica o valor de uso, finalmente el autor señala que existen dos elementos complementarios a los modelos contables, que son; el resultado que genera y el costeo de ciertos activos.

Comentario final

A tiempo de reiterar que el contenido del presente artículo es una relación resumida de algunos conceptos publicados en los trabajos del Dr. Biondi, mencionados anteriormente, cabe señalar que esta publicación, originalmente, formó parte de los trabajos presentados en la Materia “Fuentes de la regulaciones contables”, en la maestría en Contabilidad Internacional.

