

“POSIBILIDADES Y LIMITES PARA UNA CONVERGENCIA ENTRE MICRO Y MACROCONTABILIDAD”

“POSSIBILITIES AND LIMITS OF CONVERGENCE BETWEEN MICRO AND MACROACCOUNTING”

Sergio Hauque Fernández¹, Leila Di Russo Porrero²

RESUMEN

El trabajo analiza un posible escenario futuro en el que se logra una convergencia razonable entre las actuales Micro y Macrocontabilidad. Argumenta en su favor especialmente sobre la base de la necesidad de dar respuesta a los requerimientos de información social y ambiental que enfrenta actualmente la disciplina contable.

Los autores se detienen a formular un esquema general de los distintos problemas pendientes en dicho camino, planteando así una hoja de ruta de los trabajos necesarios para su solución. Sostienen que las diferencias entre los economistas y estadísticos trabajando en su mundo “macrocontable” y los investigadores contables constreñidos a su “microcontabilidad”. Están tendiendo a desaparecer gradualmente.

Este análisis y las conclusiones iniciales que muestra el trabajo se logran a partir de una revisión de la bibliografía y los trabajos doctrinarios recientes de cada vertiente contable, al mismo tiempo de intentar descubrir los problemas pendientes a partir de una simulación robinsoniana.

Consideran a la disciplina contable como una verdadera “Cartografía” de los hechos económicos. Así los mapas de los cartógrafos buscan brindar información útil a viajeros y navegantes, del mismo modo que los informes contables deben brindar información útil para quienes toman decisiones a todos los niveles. Para este futuro posible imaginan contar con un “Google Maps” de los flujos y stocks de valor económico, desde lo más general a lo más particular y viceversa. De este modo, con una función de “zoom” adecuada se amplía o reduce la imagen buscada, según se necesite.

Palabras Claves: Macrocontabilidad. Microcontabilidad. Armonización. Contabilidad Social.

ABSTRACT

The paper analyzes a possible future scenario which achieves a reasonable convergence between existing Micro and Macro accounting. It argues in its favour, specially on the basis of the social and environmental challenges faced nowadays by Accountancy.

The authors make a general outline of various pending issues on that way, suggesting a roadmap of the necessary work for their solution. They argue that differences between economists and statisticians working in their “Macroaccounting” world; and accounting researchers constrained in their “Microaccounting” are tending to gradually disappear.

This initial findings are obtained from a literature and recent doctrinal work review of micro and

¹ Académico de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral. Santa Fe. Provincia de Santa Fe. República Argentina, línea de investigación: interdisciplinar Contabilidad y Economía. Email: shauque@fce.unl.edu.ar.

² Académica de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral. Santa Fe. Provincia de Santa Fe. República Argentina, línea de investigación: interdisciplinar Contabilidad y Economía. Email: lhauque@yahoo.com.ar

macroaccounting sources, while trying to discover the items of our new agenda from a “robinsonian” simulation.

They also consider the accounting discipline as a true “mapping” of economic facts: the maps of cartographers seeking to provide useful information to travellers and sailors, just as accounting reports should provide useful information to decision makers at all levels. In this possible future we may have a “Google Maps” of flows and stocks of economic value, from general to particular scopes and vice versa. Thus, with a proper built-in “zoom” we will be able to enlarge or diminish our target image, according to our needs.

Key Words: Macroaccounting, Microaccounting, Harmonization. Social Accounting.

Recepción: 9/03/2014. Aprobación: 17/08/2014.

1) INTRODUCCION

Especialmente desde que los físicos reconocieron la importancia del trabajo de Maxwell en la unificación del fenómeno eléctrico con el del magnetismo generando una única teoría para el estudio del electromagnetismo, los científicos en general han aceptado las ventajas de construir teorías válidas para contener enfoques más amplios, sin perder por ello las características diferenciales de cada campo particular. Unir campos de estudio bajo esquemas teóricos o normativos comunes, sin por ello perder las características diferenciales de cada uno de los originales, determina claras ventajas para el desarrollo de cualquier disciplina. En esta línea, se ha intentado desde antaño construir para la Contabilidad esquemas comunes que permitan una “Teoría General de la Contabilidad”³ que rescate elementos de todas sus ramas buscando conformar un sistema global.

El objetivo central de este trabajo será analizar los avances observados en este proceso en la doctrina contable de la última década, señalando en perspectiva las posibilidades y límites para un proceso de convergencia entre las distintas ramas contables en el futuro. Distintos elementos a lo largo de este trabajo, permiten vislumbrar la posibilidad de una convergencia gradual entre los tradicionalmente escindidos segmentos de la Micro y la Macrocontabilidad⁴. En los últi-

mos años, en este camino, todos los campos de la Contabilidad han dado pasos hacia una armonización posible, a partir de adecuaciones en sus reglas de medición y exposición conjuntamente con los casi increíbles avances en la tecnología de información y comunicaciones para la captación y procesamiento de datos.

Más allá de la tradicional división en segmentos de la disciplina contable, el desafío es encontrar hoy caminos comunes entre todos ellos para hacer frente a la importante función que tiene la Contabilidad: proveer de información económica⁵ confiable y pertinente a quienes tienen que tomar decisiones para cualquier nivel de agregación, dentro de un enfoque sistémico⁶.

Muchas veces es necesario “distinguir para unir”, pero llega un tiempo para discernir sobre los elementos comunes que permiten multiplicar las interacciones entre los distintos “segmentos”. Si bien las finalidades y destinatarios de cada una de las ramas o segmentos, mantendrán sus diferencias, no se trata ya de enfatizarlas, sino de encausarlas dentro de un marco compartido. Uno de los principales desafíos de las Ciencias Sociales en la actualidad, es lograr una mayor precisión de las relaciones existentes entre sus micro y sus macro fundamentos. La Sociología y la Economía se enfrentan también a este problema⁷, y la disciplina contable debe buscar la integración entre dos campos de actividad

3 Cfr. entre muchos otros Mattessich, 2002, García Casella, 2001, etc.

4 Seguimos en la terminología a Mattessich, 2002.

5 Dejamos aparte la discusión sobre si la Contabilidad es responsable de proveer información sobre aspectos distintos a los económicos. (Cfr. entre otros Di Russo y Hauque, 2002: 16).

6 Recordemos que “...la Estadística es el nosce te ipsum aplicado a las naciones, y la Contabilidad, en lo que concierne a las registraciones, es el nosce te ipsum aplicado a la vida económica de las haciendas” (Arevalo, 1956: 135)

7 Así como los físicos tienen su límite cuántico para los fenómenos del mundo de lo infinitamente pequeño con reglas por ahora incompatibles con las de los macrosistemas, los economistas, los contadores y los sociólogos desean por lograr armonía entre lo macro y lo micro, utilizando a veces el concepto de lo meso.

tradicionalmente escindidos: la Microcontabilidad, ampliamente difundida, con importantes aplicaciones en los sistemas de información de las unidades privadas y la Macrocontabilidad, normalmente reservada a la actuación de estadísticos y economistas sin demasiado diálogo con los contadores públicos tradicionales.

Este trabajo forma parte de un proyecto de investigación desarrollado en la Universidad del Litoral por los autores sobre el posible camino de la armonización micro y macrocontable. Dentro de las distintas herramientas metodológicas utilizadas en el conjunto del proyecto, en este se privilegia la revisión de la bibliografía y trabajos doctrinarios comparados surgidos de los tres principales sectores identificados en el sistema contable actual: la Microcontabilidad Privada, la Microcontabilidad Pública y la Macrocontabilidad. Así se revisó ese material para destacar en la comparación los elementos comunes de la evolución reciente de estas ramas.

Además, y con el objeto de reanalizar la agenda de nuevos problemas a enfrentar dentro de este nuevo enfoque, intentamos hacer “tabla rasa” con las preconcepciones que guían a cada una de estas ramas, a través de una simulación “robinsoniana” muy utilizada en la disciplina económica. Las conclusiones son esencialmente líneas de un camino abierto hacia futuras profundizaciones en la materia.

Como lo demuestran los epígrafes que encabezan este trabajo, nuevos caminos se abren ante nosotros tanto en los escritos surgidos desde la visión ortodoxa del sistema económico, como en los desarrollos de los autores de las corrientes críticas, sea entre los autores microcontables como entre los macrocontables. Se intenta aquí comprender las causas y consecuencias de una convergencia que permite englobar estas visiones, produciendo así más y mejor información útil para la toma de decisiones.

2) ¿CUÁLES SON LAS RAMAS O SEGMENTOS CONTABLES QUE CONVERGEN?

En un intento de resumen, es posible señalar que las ramas más desarrolladas de la disciplina contable afectadas por estas tendencias son:

1. La tradicional Microcontabilidad Privada de las empresas: Con raíces muy antiguas,

desarrolló desde hace siglos un sistema de registro sobre la base de la partida doble y el criterio de lo devengado. Sus esquemas de trabajo se concentran en la definición de stocks, más que en cualquiera de las otras ramas de la Contabilidad, a pesar de que sus desarrollos sobre flujos son muy completos.

Su relación directa con el Derecho, por resultar uno de los medios de prueba más importantes en el campo comercial, determinó la conformación de conceptos específicos ligados a cada derecho positivo y puso en el centro de la registración a las transacciones con terceros en el mercado (exchange transactions).

Es esta Contabilidad la que Weber considera característica del capitalismo, ya que busca una “contabilidad racional del capital” (Weber, 1987: 237), tratando de separar racionalmente el flujo “rédito” del stock “capital” que lo genera, para no afectar la existencia misma de la unidad de producción. A partir del Siglo XX, la contabilidad privada de las empresas pasa también a ser base para la determinación de sus tributos sobre la renta, el patrimonio y el consumo, así como también elemento central para la regulación de las actividades económicas desde el Sector Público.

Dado su necesario apego a los estándares de los distintos derechos positivos, su contenido se alejó muchas veces de los criterios económicos. Es así que desde su seno se escindió una “Contabilidad de Gestión”, desarrollada fuera de las limitaciones jurídicas y de la partida doble, como productora de información interna a la organización. La llegada del Siglo XXI la encuentra batallando para medir adecuadamente el capital intelectual y humano e incorporar los efectos sociales y ambientales de las acciones empresarias, en un marco de aceptación generalizada de la llamada “responsabilidad social empresaria”.

2. La Microcontabilidad Pública, con raíces históricas casi tan antiguas como la Privada, se concentró en la búsqueda de una herramienta para el control esencialmente financiero de los recursos y gastos públicos. La centralidad de los flujos de efectivo determinó un esquema que se centraba en el criterio de lo percibido y la partida simple en sus

registrações. El desarrollo y la complejización de las acciones públicas desde finales del Siglo XIX, obligaron a que los sistemas contables se transformen en verdaderos sistemas de información que tiendan a integrar el sistema presupuestario con el contable.

El proceso de acercamiento con la Microcontabilidad Privada vivido en la última década intenta agregar a su antiguo esquema las ventajas del criterio de lo devengado, del registro de activos y pasivos distintos a los estrictamente financieros y de la partida doble. Sus desarrollos más originales se encuentran en el campo de la información prospectiva, motorizados por siglos de utilización del presupuesto como herramienta central de trabajo.

3. **Las Cuentas Nacionales** desde el Tableau Economique del Siglo XVIII constituyen el campo central de la Macrocontabilidad. Los modernos manuales de cuentas nacionales emitidos por Naciones Unidas cuentan hoy con una versión actualizada en 2008 que muestra un esquema ordenado y aparentemente completo de la actividad económica a nivel agregado.

1.1 El Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) es el conjunto normalizado y aceptado internacionalmente de recomendaciones relativas a la elaboración de mediciones de la actividad económica de acuerdo con convenciones contables estrictas, basadas en principios económicos. ...El marco contable del SCN permite elaborar y presentar los datos económicos en un formato destinado al análisis económico, a la toma de decisiones y a la formulación de la política económica." (SCN 2008)

El sistema se basa en el esquema de partida doble para cada una de las unidades institucionales involucradas⁸, y reconoce al devengamiento como la regla básica para la creación y modificación del valor económico. Sus principales logros se observan en la valoración de los flujos, ya que la medición

de stocks a nivel agregado resulta aún muy dificultosa.

Dentro de todas las ramas mencionadas se han desarrollado trabajos direccionados hacia el reflejo de los efectos sociales y ambientales de las acciones de los entes, que han merecido agruparse en una rama especial denominada "**Contabilidad Social y Ambiental**" (cfr. entre otros Mathews, 2000 y 2001; Gray 2001 y Mook, 2007). Las propuestas para la armonización de registros en estos aspectos, hasta el momento, incluyen algunas propuestas sin aceptación generalizada que se mantienen dentro del esquema cuantitativo de la partida doble⁹, pero en su mayor medida implican derivaciones hacia esquemas cuantitativos de partida simple o estrictamente cualitativos.

Las dificultades para reflejar estos efectos y para armonizar los resultados de estos segmentos, pueden encontrarse en que, en distintos niveles, estas ramas suponen en su base una relación biunívoca de propiedad entre entes o unidades institucionales y sus patrimonios, compuestos por activos y pasivos, conforme el ordenamiento jurídico. Sobre este esquema, son solo las transacciones que llevan adelante estos agentes dentro del mercado las que producen flujos que modifican los stocks iniciales y determinan los stocks finales. **Todo hecho que se aparte de este esquema, pone en tensión a las reglas de registro tradicionales. Los recursos y bienes sin propietario jurídico determinado, los procesos productivos naturales, el patrimonio de entes colectivos considerado como activo de otros entes, las alteraciones del valor económico producidas sin que existan transacciones formales entre distintos agentes económicos y las acciones que afectan el patrimonio de entes distintos al realizador de la acción, siempre resultarán problemas de difícil solución dentro de cada uno de estos marcos aisladamente.**

Ni la Contabilidad Ambiental, ni la Social, han encontrado un lugar cómodo dentro de un contexto de segmentos diferenciados sin diálogo entre sí. De esta manera, su difusión pone permanentemente en crisis la histórica división que estas ramas han sostenido, y que no permite dar respuesta a los nuevos desafíos.

⁸ Por lo que al registrarse transacciones entre dos unidades se habla de "partida cuádruple".

⁹ Además del conocido Estado del Valor Agregado (cfr. entre otros Torres, 1993-1998a y b; Mandal y Goswani, 2008), y del menos difundido Estado del Excedente de la Productividad Global (cfr. entre otros Torres, 1998b), existen en la doctrina internacional otros intentos para avanzar en este sentido (Cfr. entre otros Mathews y Lockardt, 2001 y Mook, 2007). En relación con las Cuentas Nacionales la propuesta más difundida es la utilización de cuentas satélites (cfr. entre otros Ortuzar, 2001).

“The relationship between human beings and the natural environment has always been complex. Humans are at once both part of, and apart from, the natural world.An increasing recognition of the impact of humans on the environment has led to a radical questioning of traditional economic, ethical, and accounting assumptions. (Jones, 2010 – Las cursivas corresponden a los autores)

La necesidad de tener en cuenta la realidad ambiental actual determinó, entre otras acciones, el desarrollo de grupos de trabajo que buscan alternativas a conceptos tan tradicionales como el Producto Bruto Interno en la Macrocontabilidad (cfr. World Bank, 2012):

“Gross domestic product, the leading economic measurement, is outdated and misleading...It’s like grading a corporation based on one day’s cash flow and forgetting to depreciate assets and other costs.” — J. Stiglitz, Nobel prize, economics” (World Bank, 2012: 1)

Las críticas se multiplican especialmente desde las visiones alternativas al capitalismo, al sostener que la Contabilidad es incapaz de servir como herramienta para enfrentar el problema ambiental de nuestros días (cfr. entre otros Jones, 2010; De Sousa Santos, 2011):

No anatematizamos las visiones críticas, pero consideramos que la Contabilidad es más que un “símbolo del capitalismo”. No desdeñamos los mecanismos de información cualitativos, ni los cuantitativos de partida simple que se han propuesto para integrar el enfoque social y ambiental, pero los consideramos complementarios del esquema central de un sistema contable, que debe intentar armonizar los elementos comunes de todas sus ramas, para a partir de allí marcar las diferencias de cada una de ellas.

En suma, consideramos valiosos todos los esfuerzos que se desarrollan en estos campos. **Sin embargo consideramos también necesario, por sus evidentes ventajas, intentar agotar las posibilidades del esquema cuantitativo integrado de partida doble para reflejar los stocks y**

flujos de valor económico que tengan en cuenta los aspectos sociales y ambientales. Un requisito para lograrlo es contar con un sistema que logre una integración razonable del enfoque micro con el macrocontable.

3) ¿POR QUÉ SE ACERCAN HOY LAS RAMAS O SEGMENTOS DE LA CONTABILIDAD?

Las ventajas del acercamiento entre las distintas ramas han sido reconocidas en general por los diversos actores. Resulta generalmente aceptado que la convergencia entre Macro y Microcontabilidad, es decir entre la información de base estadística y de base contable, permite evitar confusiones en los usuarios de sus reportes y la duplicación de esfuerzos en el proceso de su confección (Cfr. IPSASB, Research Report, 2005).

Estas ventajas tradicionalmente reconocidas, se vieron reforzadas por factores coyunturales que permitieron los avances en este proceso de armonización en los esquemas de presentación y en las convenciones utilizadas para la medición de flujos y stocks.

Es así que “los tiempos parecen maduros para la armonización” (cfr. Laliberte, 2004) por un importante conjunto de razones entre las que podemos destacar¹⁰:

1. Las investigaciones económicas sobre las posibilidades de reconocimiento y valoración de las externalidades.
2. El desarrollo de una conciencia que permite considerar los efectos económicos de la acción humana sobre el medio ambiente y la responsabilidad social de las organizaciones.
3. La adopción por parte de los contadores de prácticas fundamentales compatibles con el sistema estadístico de la macrocontabilidad. (v.gr. “fair value” como criterio de valoración, “estado de valor agregado” como vía de exposición).
4. La adopción generalizada del esquema de partida doble y del criterio de lo devengado en la Macrocontabilidad y la Contabilidad Pública.

10 Para un análisis más profundo de algunas de estas causas cfr. Laliberte, 2004 y TFHPA Final Report, 2006: 33.

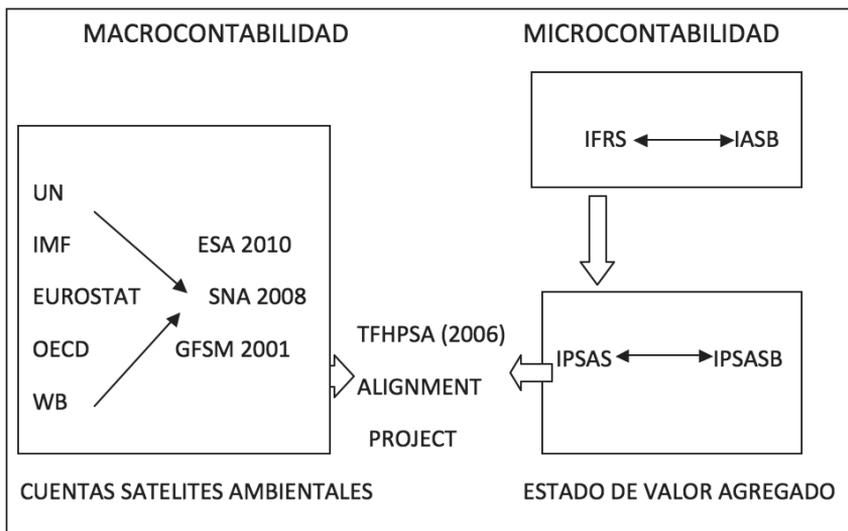
5. La globalización de las economías junto a las crisis financieras de los '90 y los escándalos empresarios, que obligaron a los formuladores de las políticas públicas a desarrollar herramientas de control que exigen mayor cantidad de información con mayor detalle.
6. La disponibilidad de potentes herramientas informáticas para el procesamiento de datos.
7. El proceso de armonización internacional normativo interior a cada uno de los segmentos contables.

El proceso de armonización internacional normativo interior a cada una de las ramas o segmentos de la Contabilidad ha resultado una condición previa para los avances en la integra-

ción entre ellas y merece un análisis específico. Hoy es posible identificar cuerpos normativos comunes dentro de cada una de las ramas, con diferencias menores en su aplicación entre los países; lo que abre el camino al "alineamiento" de todas las ramas (cfr. entre otros Gortes et al. 2004). Resulta importante entender que este proceso no implica automáticamente una unificación de todos los criterios posibles de imperar en cada rama. Implica simplemente contar con un "centro" básico común y posibilidades de planteamientos alternativos diversos sobre ese esquema.

El proceso formal de "alineamiento" entre las ramas a partir de sus sistemas de normas en la última década puede reflejarse en el cuadro que mostramos a continuación:

ESQUEMA Nro. 1: VIAS DE CONVERGENCIA ENTRE MICRO Y MACROCONTABILIDAD.



Fuente: Elaboración propia.

El esquema, en su parte izquierda, incluye las normas recomendadas en vigencia para información de base estadística o Macrocontables. Producidas por las Naciones Unidas (UN), el Fondo Monetario Internacional (IMF), la Oficina Europea de Estadísticas (EuroStat), la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OECD) y el Banco Mundial (WB), los

actuales cuerpos normativos armonizados son:

- System of National Accounts (SNA 2008)
- European System of Accounts (ESA 2010)
- Government Finance Statistics Manual (GFSM 2001)¹¹

En la parte derecha aparecen las tradicionales

¹¹ Actualmente en proceso de revisión.

normas contables internacionales. Actualmente es posible observar un alto nivel de armonización en un conjunto de normas conformado por los International Financial Reporting Standards (IFRS - Sector Privado) y los International Public Sector Accounting Standards (IPSAS - Sector Público). Las diferencias significativas entre ambos cuerpos de normas, ya al momento de escribir este trabajo, resultan menores¹². Esto es así en razón de que las IPSAS solo pueden apartarse del tratamiento dispuesto por las IFRS, cuando exista una razón significativa para hacerlo, en un claro proceso de convergencia gradual.

En el centro del sistema se destacan los proyectos para la convergencia gradual del sistema:

- La Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA) que llevó adelante un proceso de detección de diferencias y propuestas de convergencia entre 2004 y 2006 con la participación de casi todos los actores.
- El “Alignment Project” actualmente en curso, iniciado en Junio de 2011 por la IFAC, en la búsqueda de armonización con la futura versión del GFSM.

En la base del cuadro encontramos los mecanismos utilizados por la Macro y la Microcontabilidad para intentar englobar en sus sistemas de partida doble los efectos sociales y ambientales de las acciones humanas: las cuentas satelitales ambientales y el estado de valor agregado (Value Added Statement), en sus diferentes versiones (cfr. entre otros Mook, 2007).

Este evidente proceso de convergencia, intenta a la vez completar aspectos que hasta ahora no habían cubierto los sistemas contables en relación con la información sobre flujos y stocks de valor económico.

4) LOS ASPECTOS PENDIENTES DESDE LA DOCTRINA Y LOS ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS.

Más allá de la visión armonizadora, los participantes de este proceso, desde la doctrina y de

los organismos emisores de normas, reconocen que existen diferencias entre los sistemas que, por lo menos, serán difíciles de “alinear” totalmente

“1.62 Puede concluirse, por tanto, que por diversos motivos será difícil, si no imposible, conseguir en la práctica una compatibilidad total entre las bases de datos microeconómicos y las cuentas macroeconómicas. No obstante, como objetivo general, los conceptos, definiciones y clasificaciones utilizados en la contabilidad económica deben, en la medida de lo posible, ser los mismos a nivel micro y macroeconómico, para facilitar con ello el intercambio entre las dos clases de datos.” (SCN 2008. Las cursivas corresponden a los autores)¹³

Los trabajos de doctrina se caracterizan por un análisis más teórico y menos normativo de las diferencias existentes, siempre reconociendo los acercamientos de los últimos años (cfr. entre otros Postner, 1988 a y b y Gortes et al, 2004):

El principal problema observado resulta de las dificultades para lograr consistencia entre las reglas aplicadas por todas las unidades que emiten reportes. Se mantienen entre otras:

- Diferencias en la valuación: por ejemplo entre deudas expresadas a valor nominal por sus las unidades deudoras, mientras que los acreedores utilizan su valor de mercado.
- Diferencias en los tiempos de registro: por ejemplo en los tributos registrados por los contribuyentes en el período del devengamiento, mientras el Estado los registra en el momento de su cobro o determinación.
- Diferencias en la clasificación y exposición: por ejemplo en el caso de un deudor que sigue considerando en el pasivo una deuda, que su acreedor ha considerado incobrable.

Se observan además especialmente, los problemas que generan las distintas formas de registro de las alteraciones en flujos y stocks debidas a hechos distintos a transacciones de mercado entre partes independientes, como la

¹² “There are approximately 180 differences between International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the present International Financial Reporting Standards (IFRS). Of these fewer than a dozen appear to have real implications, and of these the two with most significant and immediate impact are: 1. a new requirement to report revenue, expenses, assets and liabilities by segment ...2. a lack of a standard to guide the preparation of prospective financial information (SOLGM, 2012 – Las cursivas son nuestras)

¹³ En el mismo sentido IPSASB, Research Report 2005.

provisión gratuita de bienes y servicios por el Sector Público y algunas organizaciones no gubernamentales.

Las diferencias de enfoque, presentación y detalle de los reportes resultan aún bastante evidentes, sumadas a la utilización de conceptos y reglas contables no comunes. Finalmente siempre deberemos recordar que, a pesar de que la Macrocontabilidad intenta englobar la totalidad de cada sistema económico, a nivel micro no está asegurado que todos los agentes mantengan registros contables, ni que aquellos que lo hagan, registren la totalidad de los hechos económicos significativos¹⁴.

Respecto de los trabajos originados en organismos emisores de normas, tanto el Research Report IPSASB TFHPSA de 2005¹⁵, como el Final Report TFHPSA de 2006¹⁶ se concentran en analizar detalladamente las diferencias de criterios de valoración y registro entre el sistema estadístico y el contable, reconociendo la posibilidad de una convergencia, dificultosa pero posible en el mediano y largo plazo.

En todos los casos se observan coincidencias en diversos aspectos generales, con mayor o menor énfasis en algunos elementos de detalle, tanto en los aspectos rescatados por la doctrina como por los estudios institucionales de acercamiento. En el próximo punto se busca sistematizar estas diferencias desde una visión global, buscando al mismo tiempo avanzar en la cobertura de otros aspectos que permiten un enfoque integral para los problemas de información social y ambiental, que actualmente no se encuentran cubiertos por las reglas de los sistemas contables

5) UNA VISIÓN GLOBAL DE LOS PROBLEMAS QUE RESTA ENFRENTAR

Parece importante ordenar a esta altura del proceso los aspectos que están pendientes para conformar un sistema contable integrado y coherente del valor económico. No solo para armonizar las ramas contables, sino también para que

se puedan considerar elementos que hasta ahora no se pudieron o no se quisieron reflejar. En un intento de sistematización de los problemas que consideramos centrales, se acude a un viejo conocido de los economistas: Robinson Crusoe.

El esquema contable está preparado para modelos tradicionales de relación entre personas, bienes, derechos y obligaciones. Se encuentra basado en el contenido de los conceptos de "propiedad" y "valor económico" de raigambre neoclásica, por lo que muchas veces los análisis que provienen desde dentro del propio sistema no nos permiten ampliar estos enfoques. Se propone entonces al lector iniciar un proceso de análisis a partir de supuestos simples y sencillos, para que al momento de "complejizarlos" se descubran los problemas que persisten para lograr el objetivo de un reflejo contable cabal en todos los niveles.

Supongamos a Robinson Crusoe intentando mantener un sistema contable en su isla¹⁷. La Micro y la Macrocontabilidad coinciden. Tampoco hay diferencias entre Microcontabilidad Privada y Pública. Robinson tiene los bienes naturales de su isla, más los bienes culturales que pudo salvar del naufragio del barco. Todos ellos conforman su Activo inicial. No tendrá Pasivo ya que no existe otro sujeto a quien deberle. Él se considera el único rey de su isla, y todos los bienes son de su propiedad, en el especial sentido que se puede dar a la palabra en ese caso.

En otro contexto, todos los bienes culturales salvados del barco tendrían un valor en moneda ya que tendrían un mercado para su venta. Ahora en la isla, la moneda ya no es un bien que sirva como referencia y el mercado no existe, ya que no hay con quien transar. En la isla los bienes culturales no tienen un precio, al igual que normalmente sucede en nuestra realidad con muchos de los bienes naturales.

Analiza Robinson si considerar dentro de su Activo a la madera de los árboles de la isla. Dado que el bien se renovará siempre mucho más rápido que su posibilidad máxima de utilización no le parece necesario reflejarlo en el sistema contable porque resulta un bien "libre", como

14 Sobre el tema de la economía oculta y las transacciones no registradas en el marco de la convergencia cfr. entre otros Hauque y Haquin, 2010-

15 Table 3: Expected Remaining/Longer-Term Reconciling Items due to Differences in Objectives/Focus

16 Appendix II: Difference and convergence between statistics and accounting standards

17 Aquí la Contabilidad no tiene una utilidad como prueba jurídica de transacciones, sino solo como sistema informativo para tomar decisiones económicas. Utilizar a Robinson como el ejemplo es una costumbre de la economía ortodoxa cfr. entre otros Mc Fadden, 2003. Utilizándolo para esquemas contables cfr. Gore, 2012.

la energía solar para nuestra sociedad. Reconoce al mismo tiempo que si tuviera un ejército de hombres con hachas, la madera dejaría de ser un bien libre y entonces habría que incluirla en los "costos" de su proceso de producción.

De manera similar, cuando Robinson analiza sus "fortalezas" encuentra que uno de sus principales "bienes" es él mismo. Su educación en Inglaterra, sus años de prisión en Salé, su vida como marinero y plantador de tabaco lo capacitaron para enfrentarse a los problemas diarios de la isla. A pesar de ello, no le parece posible "cuantificarse" como Activo, sino solo contar un "salario imputado" por los flujos de creación de valor que genera con su trabajo. Está perplejo ante el hecho de que puede considerar dentro de su activo a sus armas, sus botes, a las cabras de la isla y aún a su esclavo Viernes, pero no a sí mismo.

En general, los bienes libres, sin propietario identificable o sin posibilidad de ser transados, no son reconocidos por los sistemas contables, esencialmente porque no hay precio para ellos. **Primer problema. El sistema contable tiende a no considerar determinados stocks de recursos o bienes, y algunos de los flujos que los mismos generan, por no tener precios en el mercado y/o no poseer un propietario en el sentido jurídico tradicional.**

Robinson elige como unidad de valor a la tortuga mediana. Se supone que encontró también una tabla de equivalencias de valor en tortugas medianas de todos los bienes existentes en su mundo, sin tener un mercado a la mano. Enseguida se pregunta, ¿es la tortuga mediana un "concepto" estable y permanente que permita "fijar" el valor de las demás cosas?. Más difícil se tornó la respuesta, cuando descubrió que en otra zona de la isla, las tortugas eran más grandes, por lo que el "patrón" se distorsionó. **Segundo problema. Habrá que definir un elemento, tenga o no valor intrínseco, como unidad de medida de los valores e intentar confiar en su estabilidad como patrón de medida**¹⁸.

Cuando intenta analizar dinámicamente sus stocks iniciales para cuantificar el proceso de creación de valor económico, encuentra otros

problemas. Dado que no hay otras personas, no existen transacciones "externas" o de mercado. En efecto, las variaciones patrimoniales tradicionales solo se producen por transacciones con terceros. A pesar de ello, podemos ver fácilmente que aunque estas no existan, el stock de bienes puede crecer aún sin la participación de Robinson. En efecto, en el último año pudo agregar a su "flota", dos nuevos botes de vela guardados en distintas caletas de la isla y las cantidad de huevos de tortugas disponibles se duplicó. **Tercer problema. Se reconoce la creación o modificación en el valor económico solo cuando se identifican transacciones con terceros. Existen también modificaciones patrimoniales, sin que medie transacción alguna.**

Robinson sueña una noche con la isla congestionada de habitantes. Piensa que las acciones de algunos podrán perjudicar o beneficiar a otros, sin que el autor cargue con los costos o beneficios que su acción produjo. Por ejemplo, si quien se asienta en las fuentes de un curso de agua arroja desperdicios a la corriente que tengan que ser soportados estoicamente por quienes se encuentran aguas abajo, la información contable del primero sobrevalorará los beneficios de su actividad, mientras que la del segundo informará sobre costos no producidos por sus acciones. **Cuarto problema. Los efectos externos significativos de las acciones de los sujetos deben ser medidos y atribuidos a quienes los generan, más que considerarse hechos exógenos para quienes los soportan o aprovechan, si deseamos contar con información sobre los verdaderos costos sociales de la acción humana.**

Se despierta y Robinson observa con pesar que sigue solo. Así no hay consolidación posible entre dos o más "microcontabilidades". Sin embargo, piensa que vale la pena llevar por separado la contabilidad de la mitad oriental de la isla, respecto de la mitad occidental. En la mitad oriental guarda municiones, mientras que en la mitad occidental guarda pólvora y armas. Le resulta difícil de entender pero cuando intenta "consolidar" los stocks "orientales" y "occidentales" se da cuenta que "1 + 1 > 2"¹⁹. El valor que puede atribuir a las pólvora y las armas por un lado más el valor que puede atribuir a las municiones

¹⁸ Gore, 2012 hace que Robinson utilice las bananas como unidad de medida. En la búsqueda de un patrón de valor constante, y en la nostalgia de las teorías del valor objetivas del Siglo XIX algunos economistas críticos se encuentran hoy analizando la posibilidad de utilizar a las unidades de energía como patrones de valor de los bienes. Sobre los desarrollos de Odum y otros en el tema cfr. entre otros Hammond y Winnet, 2009.

¹⁹ Cfr. Capella San Agustín en Torres, 2010: 5.

por el otro, se torna mucho mayor que su simple suma, si los considera en conjunto. **Quinto Problema. Agrupar, sumar o consolidar conjuntos de bienes²⁰ implica una operación distinta a simplemente sumar valores. Hay que volver a determinarlos ante el fenómeno de la sinergia.**

Llega el esperado momento en que llegan a la isla otros actores que intentan mantener sus respectivos subsistemas contables individuales. A partir de ahora, existirá la posibilidad para Robinson de ser deudor o acreedor de sus vecinos. Si alguno refleja una deuda con otro, el otro deberá ser acreedor en la misma cuantía. **Sexto problema. A partir de ahora, para consolidar en forma coherente el conjunto, todos deberán tener reglas comunes en la forma de valorar flujos y stocks. En general deberán existir reglas claras y coherentes para que todos los sujetos atribuyan a los mismos períodos de tiempo los cambios en el valor económico por idénticas causas. Al mismo tiempo deberán clasificar y exponer stocks y flujos conforme las mismas reglas.**

Ante la complejización del sistema, algunos podrán tener derechos sobre el patrimonio neto de otros. Podrán existir "acciones" que otorguen a sus tenedores derechos como en nuestras sociedades anónimas sobre patrimonios de entes colectivos. **Séptimo problema. Los sujetos contables se entremezclan. Habrá sujetos colectivos controlados o no por otros sujetos. Los patrimonios se entrelazan y la información sobre ellos se hace mucho más compleja y difícil de agrupar sin repeticiones o lagunas²¹.**

Como vemos mucho dependerá de los conceptos de "propiedad" y "valor" que utilicemos. Sobre la única base de la propiedad privada y la noción de valor neoclásica, el esquema resultante no permite captar todos los elementos que requieren un sistema contable integral que englobe los aspectos sociales y ambientales del sistema.

Es importante comprender que los primeros cuatro problemas que planteamos para la contabilidad de Robinson, no son considerados normalmente en los catálogos de diferencias a armonizar entre la Macro y la Microcontabili-

dad. Un ejemplo de ello son las externalidades, definidas como nuestro cuarto problema. No se observan como un elemento a conciliar entre la micro y la macrocontabilidad, **esencialmente porque son ignoradas por todos los segmentos en sus esquemas básicos, especialmente en cuanto a su atribución a los actores y actividades que efectivamente las generan.**

En efecto, al limitarse la contabilidad tradicional a considerar los efectos sobre el patrimonio del propio ente que informa dentro de la normativa vigente; no se dispone de información sobre los efectos no internalizados, que producen las acciones de esos entes sobre la sociedad (Cfr. entre otros Matthews, 2000 y 2001). Es así que una "falla del mercado" detectada por la Economía recién en el Siglo XX (cfr. entre otros Krugman y Wells, 2006 y Stiglitz, 2003) necesita actualmente un reconocimiento en el lenguaje contable, para poder formular informes que permitan evaluar correctamente, entre otros aspectos, el nivel de responsabilidad social. Más allá de las dificultades para su detección y valoración, desconocerlas no es razonable, **ya que esta postura simplemente implica otorgarles un valor de cero, sin ningún análisis previo** (cfr. entre otros Delacamara, 2008, SCN 2008: 3.93).

El trabajo intenta proponer una lista más o menos sistematizadas de siete problemas centrales. No es definitiva en ningún aspecto. Cada uno de ellos muestra un amplio campo para la investigación y nada obsta para que surjan nuevos problemas al avanzar sobre aquellos. **Profundizar distintos esquemas para un futuro sistema contable coherente y armónico, es una tarea ineludible de investigación en las primeras décadas del Siglo XXI.**

6) A MODO DE CONCLUSIÓN. IMAGINEMOS.....¿HASTA ADONDE PODEMOS LLEGAR EN EL PROCESO DE CONVERGENCIA Y ARMONIZACIÓN?

Poco o casi nada une a la disciplina contable con la física, pero la analogía esbozada al inicio de este trabajo resulta pertinente. Existen marcadas diferencias entre una ciencia experimental que busca la unificación de sus teorías sobre

²⁰ Idéntico problema surge para la operación inversa de "componentizar" grupos de bienes.

²¹ Cfr. entre otros Gortes et al, 2004.

la existencia de la materia y la energía, y una disciplina que aún no tiene decidido su estatus epistemológico, pero el paralelo sigue siendo es factible: ¿será posible consensuar un marco coherente para todas las ramas contables, así como la Física busca una “teoría del todo”? Y si esto es así: ¿será esto útil o conveniente?. Muchos autores consideran no sólo que el objetivo es razonable, sino también que el proceso de su búsqueda permitirá descubrir nuevas preguntas y sus respuestas. Sin embargo, la discusión sigue abierta.

Es importante entender que no es necesario conocer la respuesta a todas las preguntas, para imaginarnos el resultado final. Cuando Mendeléyev buscaba una “Tabla Periódica de Elementos”, ésta fue formulada con “casilleros vacíos” sin que siquiera hubieran sido descubiertos la totalidad de los elementos que hoy la conforman.

Se pueden proponer entonces algunas líneas de un sistema futuro totalmente armonizado:

- Los estados contables del conjunto de todos los entes de la Tierra será bastante sencillo, en comparación con los de algunos de sus subconjuntos. No tendrá más que Activos, ya que mientras no existan “sujetos extraterrestres”, el conjunto de la Tierra no podrá ser deudor ni acreedor de ningún sujeto. Todos los bienes naturales y culturales se incluirán en ese Activo, pudiendo discutirse la unidad y sistema de valoración más convenientes para ello, en la búsqueda de homogeneidad con el conjunto de microdatos. Los informes contables en sus aspectos dinámicos, deberán incluir los procesos de generación de valor conducidos por el hombre, tanto como los naturales y considerar en ellos todos los costos de la afectación del ambiente por su realización.
- Habrá un nuevo estado contable de cada país y de la Tierra en su conjunto, en el que se reflejen, no solo los activos y pasivos involucrados en las transacciones en el mercado, sino también el capital humano, el social y el natural conjuntamente con los flujos que éstos generan.
- Los microentes mantendrán sistemas contables que resulten compatibles con sus objetivos de información interna, pero que también sirvan para tornar coherente un sistema

de información mundial. Podrán sostener subsistemas contables que privilegien el registro de las transacciones con terceros con efectos jurídicos u otros que sean definidos por determinadas necesidades gerenciales de información particularmente desagregada.

- La información contable sobre el valor económico habrá mejorado sobremanera²². En ese camino:
 - Tendremos reglas más coherentes para atribuir los cambios en el valor económico a los distintos entes y los diferentes períodos, aún para los stocks y flujos que no tengan precio en un mercado.
 - Tendremos reglas generales para considerar la “sinergia” en la acumulación de bienes. Los fenómenos de la “componetización” y de la “consolidación” de bienes y entes podrán ser abordados con un sistema teórico consistente.
 - Definiremos la posibilidad de considerar un determinado valor como “stock” de capital humano, sin que esto implique que los hombres sean dueños de otros hombres.
 - Tendremos reglas claras para ordenar el entrelazamiento de los sujetos contables ante el fenómeno de la posesión de partes del patrimonio neto de unos por otros. Esto será así, más allá de las normas de derecho positivo de cada país sobre conjuntos empresarios.
 - Habremos mejorado nuestras herramientas teóricas para definir un patrón de valor más estable, con aplicación generalizada.
 - Tendremos reglas para separar y mostrar conjuntamente los efectos tradicionales sobre el patrimonio y los efectos externos actualmente desdeñados.
 - Los informes podrán mostrar el pasado con información histórica y/o proyectar el futuro con presupuestos. Al mismo tiempo, podrán mostrar los desvíos entre lo proyectado y lo ocurrido. Otras disciplinas intentarán explicar las razones que dieron origen a esas diferencias.

El final del Siglo XX mostraba a los economistas y estadísticos trabajando en su mundo “macrocontable”, y a los investigadores conta-

²² Así la Contabilidad podrá dedicarse con más fuerza a avanzar en la conformación de sistemas de información referidos a otras variables sociales.

bles constreñidos a su “microcontabilidad”; sin que ninguno de los grupos aproveche de los avances que pueda lograr el otro. **Esto está cambiando y esta tendencia ya no se detendrá.**

Se ha dicho alguna vez²³ que es posible utilizar un símil respecto de la disciplina contable al considerarla como una verdadera “Cartografía” de los hechos económicos. Así como los cartógrafos intentan mostrar los accidentes geográficos en sus mapas, así los contadores muestran los hechos económicos en sus informes contables. Los mapas de los cartógrafos buscan brindar información útil a sus usuarios (navegantes, viajeros, etc.), del mismo modo que los informes contables deben buscar brindar información útil para quienes deben tomar decisiones.

En esta idea, imaginemos un “Google Maps” de los flujos y stocks de valor económico, desde lo más general a lo más particular y viceversa. Con una función de “zoom” adecuada podemos agrandar o empequeñecer la imagen buscada. ¿Será esto posible? Nada nos impide imaginarlo.

REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFIA

Arévalo Alberto (1956) Elementos de Contabilidad General. Buenos Aires: Selección Contable.

Armenteros Diaz M y Vega Falcon V. (2003) Evolución y perspectivas de la Contabilidad de Gestión en Cuba en Revista Interamericana de Contabilidad de Gestión. Año 1 Nro. 1 Enero-Junio 2003.

Darwin Solomon (2007) “The balance sheet of Earth”, Enero 2007 disponible en http://openinnovation.berkeley.edu/Solomon_Darwin_Balance_Sheet_Earth_Executive_Summary.pdf

De Sousa Santos Boaventura (coord) (2011) Producir para vivir. Los caminos de la producción no capitalista Fondo Cultura Económica México.

Delacámara Gonzalo (2008) “Guía para decisores. Análisis económico de externalidades ambientales” Documento de Proyecto LCW 200 CEPAL – Naciones Unidas. Santiago de Chile.

Di Russo de Hauque Leila y Hauque Sergio (2002) Fundamentos Económicos de la disciplina contable. Cívica. Santa Fe.

Fondo Monetario Internacional. (2001) Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

Fondo Monetario Internacional. (2006) Task force on harmonization of Public Sector accounting: Final Report. Marzo de 2006.

García Casella Carlos Luis (director). (2001) Elementos para una teoría general de la Contabilidad. La Ley. Buenos Aires.

Global Reporting Initiative (2011) Sustainability Reporting Guidelines – 3.1. Version 2000 - 2011 disponible en www.globalreporting.org.

Gore Richard. (2012) “Searching for the Fundamental Element of Accounting” en http://aaahq.org/AM2012/display.cfm?Filename=SubID_401.pdf&MIMEType=application%2Fpdf

Gortes y Shrestha. (2004) “Bookeeping conventions and the Micro-Macro Link” in Review of Income and Wealth, Vol. 50, No. 2, pp. 181-201, June 2004

Gray Rob. (2001) “Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? En <http://www.cs.unitn.it/~andreaus/bs1011/gray.pdf> Business Ethics: an European review. Volume 10 Number 1 January 2001.

Hammond y Winnet (2009) The Influence of Thermodynamic Ideas on Ecological Economics: An Interdisciplinary Critique en Sustainability 2009, 1, 1195-1225; doi:10.3390/su1041195

Hauque Sergio y Haquin Gabriel (2010) “El registro contable de las transacciones no exteriorizadas” en Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral. Santa Fe. Número 8 Vol.2 Año 2010.

International Public Sector Accounting (2005) Standards Board International Public Sector Accounting Standards and Statistical Bases of Financial Reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence Research Report. January 2005 disponible en <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/international-public-sector.pdf>

Jones Michael John (2010) “Accounting for the

23 Cfr. Di Russo de Hauque y Hauque, 2002: Capítulo 1.

environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting" Accounting Forum 34: 123-138

Krugman y Wells. (2006) "Introducción a la economía Microeconomía". Barcelona. Reverte.

Laliberte Lucie. (2004) The Relationship Between Macroeconomic Statistics Guidelines and Accounting Standards Working Paper 04/233 International Monetary Fund December 2004.

Mac Fadden Daniel (2003) Robinson Crusoe meets Walras and Keynes Department of Economics University of California disponible en http://emlab.berkeley.edu/~mcfadden/eC103_f03/Robinson2.pdf

Mandal Niranjana y Goswami Suvarun (2008) Value Added Statement – A critical analysis – A case study of Bharat Heavy Electricals Limited en Great Lakes Herald Vol.2 Nro. 2 September 2008, 98-120

Mathews M.R. (2001) Some thoughts on social and environmental accounting education en Accounting Education: An International Journal Volume 10, Issue 4, 2001, 335-352.

Mathews, M. R. (2000) The development of social and environmental accounting research 1995-2000" en <http://hdl.handle.net/10179/2548>.

Mathews, M. R.; Lockhart, J. A. (2000) Externalities revisited: the use of an environmental equity account disponible en <http://hdl.handle.net/10179/2545>.

Mathews, M. R.; Lockhart, J. A. (2001) The use of an environmental equity account to internalize externalities ISBN No: 1 85449 511 9 Aston Business School Research Papers, Febrero de 2001

Mattessich Richard. (2002) Contabilidad y Métodos Analíticos Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Macroeconomía y la Microeconomía. Buenos Aires. La Ley.

Mook Laurie. (2007) *Social and Environmental Accounting: the expanded value added statement* Tesis doctoral no publicada. University of Toronto. Ontario.

Ortuzar Ruiz Marcelo (2001) "El concepto de cuenta satélite y la generación de normas y orien-

taciones por los organismos internacionales" en http://www.pdfdownload.org/pdf2html/view_online.php?url=http%3A%2F%2Fwww.paho.org%2FSpanish%2FHDP%2Fhdw%2Fchile-mor.PDF, 2001

Postner, Harry H (1988a) Microbusiness accounting and macroeconomic accounting: The limits to consistency Review of Income and Wealth 32 (3) , 217-244 doi:10.1111/j.1475-4991.1986.tb00538.x, 1988

Postner, Harry H. (1988b) Linkages between macro and micro business accounts: implications for economic measurement Review of Income and Wealth 34 (3), 313-335 doi:10.1111/j.1475-4991.1988.tb00573.x, 1988

Society of Local Government Managers (SOLGM) – New Zealand (2012) Much Ado About Very Little: Differences Between IFRS and IPSAS disponible en http://www.solgm.org.nz/Folder?Action=View%20File&Folder_id=130&File=IPSAS%20vs%20IFRS.pdf.

Stiglitz J. (2003) La Economía del Sector Público. Tercera Edición. Barcelona. Antoni Bosch.

Torres Carlos F. (1993) Aspectos contables de la responsabilidad social de las empresas" en Anales de las XIAs. Jornadas Universitarias de Contabilidad de la República Argentina, Trelew, octubre de 1993.

Torres Carlos F. (1998a) Los Estados Contables de la Contabilidad Social en Anales del 4to Encuentro de Investigadores del Area Contable de la República Argentina. Universidad de Morón. Provincia de Buenos Aires

Torres Carlos Federico (1998b). "El Estado del excedente de la productividad global: un aporte a la información contable de base social" en Anales XIX Jornadas Universitarias de Contabilidad de la República Argentina. Mendoza.

Torres Carlos (2010) Agrupamientos de empresas. Aspectos Contables Santa Fe. Ediciones Universidad Nacional del Litoral.

World Bank (2012) Moving beyond GDP disponible en www.wavespartnership.org