

Algunas consideraciones para la reconstrucción del concepto de contabilidad para el presente siglo*

Claudia Lucía Niño Galeano**

Inés Mercedes García Fronti***

Resumen

En este artículo se hace una reflexión sobre la posición de la contabilidad en el contexto actual, rescatando de manera general su evolución como disciplina y su transformación permanente. A partir de diversas definiciones sobre contabilidad se intenta resaltar los elementos que la determinan como disciplina y sus contenidos, los cuales deben responder o vincularse aún más con la realidad económica actual, caracterizada por la globalización y el impacto de los mercados financieros internacionales.

En este contexto, la contabilidad debe ser flexible, tener la capacidad para responder en forma rápida a los cambios del entorno económico y tener las cualidades necesarias para informar objetivamente a los interesados.

Palabras clave

contabilidad, vinculación económica, macrocontabilidad, microcontabilidad, contabilidad social, teoría del caos, regulación, armonización, paradigma de utilidad.

Introducción

El objetivo de este análisis es efectuar algunas consideraciones para la construcción del concepto de contabilidad acorde con el presente siglo, adoptando una perspectiva teórico-práctica y tomando como punto de referencia el trabajo de Tua, "La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones" (1995, 121-185). Partimos de algunas definiciones re-

cientes de contabilidad, detectamos los principales elementos que las componen y, a continuación, analizamos las que consideramos ramas y vertientes actuales de la disciplina contable.

Básicamente, la contabilidad evolucionó de ser concebida como doctrina o ciencia de la rama de las matemáticas, por el simple hecho de utilizar el instrumental matemático como sistema registro, hacia una concepción científica y formalizada que da entrada a nuevas formas de representación del principio de la dualidad, o a nuevos requisitos y características de la información, en el sentido de ser útil para la toma de decisiones y para revelar la responsabilidad social de la administración.

En consecuencia, para definir hoy en día la contabilidad hay que destacar su naturaleza y objeto de estudio, reconocer sus propios métodos y justificar su existencia como disciplina.

* Este artículo es resultado de la investigación y reflexión de las autoras, quienes agradecen al profesor Jorge Tua Pereda, catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid, cuyas observaciones propiciaron esta reflexión. Se recibió en abril y se aprobó definitivamente en junio de 2003.

** Profesora, Escuela de Administración de Empresas y Contaduría Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia. E-mail: kllninog@bacata.usc.unal.edu.co

*** Profesora, Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina. E-mail: ifronti@econ.uba.ar

Por otra parte, la teoría del caos, que en un inicio se creó para explicar fenómenos científicos, actualmente es utilizada para dar cuenta de fenómenos de carácter económico y de la complejidad de las organizaciones. Al mismo tiempo, puede ayudar a exponer la posible evolución de la contabilidad, atendiendo a la vinculación de esta última con la realidad económica.

Definiciones actuales de la contabilidad

La finalización del siglo XX y estos primeros años del siglo XXI son un buen momento para reflexionar sobre la posición actual de la contabilidad, disciplina caracterizada por su permanente evolución y transformación.

En este artículo no incluimos el clásico debate en torno a si la contabilidad es una técnica o una ciencia porque consideramos, en coincidencia con algunos autores dedicados a la contabilidad, que el punto de partida imprescindible es la necesidad de un sustento científico para la disciplina contable.

A partir de este carácter científico resultan vitales las definiciones de la contabilidad, determinar qué elementos la componen, no de una forma estática e indiscutible, sino para analizarlos, cuestionarlos y modificarlos (así lo hacen algunos autores aquí citados), y contrastarlos con la realidad económica, como se hace en toda disciplina científica como camino natural para construir el conocimiento.

Es importante destacar que el tema de las definiciones de la contabilidad se considera fundamental por varias razones:

- En el plano teórico, se constituyen en un elemento fundamental a la hora de elaborar una *teoría general de la contabilidad*.
- En el ámbito de la realidad económica, son el marco de referencia tanto para las ramas asentadas como para las nuevas tendencias de la contabilidad que, a su vez, ponen a prueba la validez de las definiciones; es decir, existe una interacción entre las definiciones de contabilidad y sus ramas y tendencias.

- Al vincular las cuestiones teóricas y los aspectos de la realidad económica, las definiciones de la contabilidad —o al menos algunos de sus elementos— están presentes en los marcos conceptuales que se han elaborado, principalmente para la contabilidad financiera o patrimonial.

De las obras de los autores hispanoamericanos consultados, seleccionamos las definiciones más recientes de la contabilidad y, en lo posible, consultamos si para el presente incorporarían algún elemento adicional o matizarían algún concepto. A continuación exponemos las definiciones y los comentarios obtenidos.

Aunque Tua (1995, 182) no establece exactamente una definición de la **contabilidad**, para nuestro análisis resultan fundamentales los cuatro elementos que él estima deberían estar presentes:

1. Vinculación económica
2. Utilidad al servicio de los usuarios en la toma de decisiones
3. Contenido financiero y social como consecuencia de la responsabilidad social de la unidad económica
4. Carácter de disciplina formalizada y científica

La definición de contabilidad que aporta Cañibano (1997, 33) data de 1975. El autor considera que, con miras al presente siglo, habría que analizar en profundidad las cuestiones vinculadas al alcance de los métodos específicos mencionados en la definición:

(...) la contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, *mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas*, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas (la cursiva es nuestra).

La definición planteada por Gonzalo (1983, 107) es la siguiente:

La contabilidad, (...) como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a los usuarios una información objetiva, relevante y válida para la toma de sus decisiones.





Moisés García q.e.p.d. (1997, 15 y 55) plantea algunas ideas centradas en la circulación económica:

(...) la contabilidad entendida como disciplina científica al servicio del análisis económico básico (análisis de la circulación económica) y como herramienta auxiliar para la organización económica de las sociedades modernas (...).

La NUEVA CONTABILIDAD es hoy una disciplina que tiene por objeto el estudio y conocimiento del SISTEMA DE LA CIRCULACIÓN ECONÓMICA, empleando para ello como herramienta metodológica EL ANÁLISIS CIRCULATORIO.

En el ámbito americano, encontramos la definición de contabilidad del autor brasileño Lopes de Sa (1992, 13):

(...) una *teoría del conocimiento contable*, jamás podría ser estructurada a no ser a través del establecimiento de las "relaciones lógicas" que abarcan el *fenómeno de la riqueza* (la cursiva es nuestra).

La contabilidad, desde su estado embrionario, como intuición de conocimiento, está siempre ligada a los hechos de la riqueza (considerada como acumulación de medios), suplidora de la falta de alguna cosa o perseguidora de nuevos medios.

En nuestras conversaciones con el autor antes citado, reafirma su pensamiento sobre contabilidad expresado en el libro que tomamos como base: una ciencia que tiene por objeto la riqueza de las células sociales y que tiene la visión de un objeto específico pero observado dentro de un mundo global.

La definición más reciente del autor argentino García Casella (1997, 23) data de su investigación de 1998-1999:

La contabilidad es una *ciencia factual, cultural, aplicada* que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente *cuantitativa*, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente u organización social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos.

Para complementar su definición, este autor tiene en cuenta el conjunto de supuestos básicos planteados por Mattessich R., a saber: existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias y para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo; existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, calidad, número, etc.) son susceptibles de cambio; existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas, y expresan sus preferencias acerca de ellos; existe al menos una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se van a describir; existe un conjunto de relaciones denominado "estructura de la unidad" que está representado por un sistema jerarquizado de clase llamado Plan de Cuentas; existe una serie de fenómenos que cambia la estructura y composición de los objetos; existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable; la elección de las reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados; existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determina qué valores deben ser utilizados en cada registro, el sistema de clasificación de las cuentas y los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos.

A modo de síntesis, en lo que respecta a las diferentes definiciones antes expuestas, interesa destacar que la contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es considerada una ciencia de carácter de empírico; su naturaleza es económica y se ocupa del análisis económico (circulación económica, fenómeno de la riqueza...); tiene sus métodos propios de captación, medida y valoración, y su finalidad es tanto de tipo económico-financiero como social.

Características de la definición de contabilidad

En este apartado comentaremos algunos aspectos vinculados con los elementos de la contabilidad. Al hablar de vinculación económica, haremos un análisis general de las condiciones actuales del entorno económico y los cambios que se espera ocurran en él durante los próximos años. Expondremos aspectos vinculados con la utilidad de la información, destacando su papel de paradigma de la contabilidad. Asimismo analizaremos su contenido financiero y social, a través de las tendencias micro y macrocontables en el presente.

Vinculación económica

Para concebir una definición íntegra y actual de contabilidad es indispensable hablar de su vinculación con la realidad económica, como uno de los elementos fundamentales que la constituyen. Esta realidad ha sufrido cambios importantes a través del tiempo y, asimismo, la contabilidad ha evolucionado para adaptarse a las nuevas realidades y poder seguir cumpliendo su objetivo de informar adecuadamente a sus usuarios.

En otros tiempos, cuando los comercios eran pequeños y funcionaban en un ámbito meramente local, ya se requerían hacer numerosos cálculos para poder sistematizar sus actividades; sin embargo, no eran sino operaciones aritméticas que de algún modo respondían a la realidad entonces existente.

En la actualidad, y siguiendo los fundamentos de la teoría del caos, se está gestando un movimiento interdisciplinar que cambiará de manera radical el orden establecido en cuanto a todos los aspectos de nuestras experiencias, incluyendo nuestro entorno económico.

Citando a Bueno (1994, 684), podemos decir que “cuando se habla de caos es evidente que se hace referencia a confusión y a desorden. Confundir es borrar o hacer desaparecer los límites o los perfiles de las cosas, y también es mezclar, equivocarse y trastocar. Caos y equilibrio son dos conceptos que se unen en los sistemas físicos, desde la concepción newtoniana clásica (mecánica y determinista) hasta la moderna en que el tiempo o la visión dinámica y no determinista es la nueva dirección del pensamiento”.

Según I. Prigogine (1997), uno de los pioneros de la teoría del caos, cuando los sistemas pierden su equilibrio, se producen una serie de fluctuaciones que terminan en un nuevo orden. La teoría del caos nos enseña que el futuro no será una línea recta, como todos habíamos asumido; de hecho, la vida es una serie de choques donde un evento puede cambiar aquéllos que le siguen, de manera totalmente impredecible.

A medida que nuestro mundo se hace más complejo e interdependiente, los cambios son, cada vez con mayor intensidad, discontinuos, impredecibles y no lineales. Este descubrimiento nos lleva a mirar de manera muy diferente el futuro de nuestras sociedades, nuestras organizaciones y de nuestras vidas en general.

Esta no linealidad también puede aplicarse a la realidad económica del presente, caracterizada por la globalización de los mercados, el trabajo en grupos o “redes”, las empresas virtuales, la flexibilidad en las organizaciones y la alta tecnología. De igual manera y debido a su clara vinculación con la nueva realidad, la contabilidad se verá afectada por el caos y tendrá que buscar la “homeostasis” o adaptación a su entorno, alcanzando un estado de equilibrio dinámico que le permita estar en constante retroalimentación con su medio ambiente.

Por otra parte, como señala Tua (1995, 131) “...la contabilidad y la actividad económica han estado íntimamente unidas desde el nacimiento de la primera...”, “...y, además, porque parece sobradamente demostrado su papel en la evolución y desarrollo del capitalismo, así como su función de motor de la economía y de impulsora del desarrollo económico”; por lo tanto, resulta atinado prever que existirá una influencia recíproca entre la contabilidad y lo que algunos autores han llamado “la nueva expresión del capitalismo”.

Efecto de la globalización de la economía en la contabilidad

Después de la Segunda Guerra Mundial, el escenario era completamente diferente al que ahora prevalece en el contorno del presente siglo. Los países industrializados eran una especie de “sistemas cerrados”, en los que había un intercambio mínimo de “energía”, que les permitía sobrevivir.

A partir de la década de los setenta, los sistemas cerrados fueron transformándose en “sistemas abiertos”, dando paso al fenómeno conocido como globalización. En la primera fase de la globalización, lo más importante era generar ventajas a nivel doméstico, que proporcionarían a las organizaciones la capacidad de movilizar sus bienes o servicios a través de las fronteras.

Sin embargo, más tarde se fueron tomando ventajas competitivas de otros países y las unidades económicas comenzaron a buscar materias primas en los lugares donde eran más baratas, su fuente de financiación ya no era sólo capital nacional sino en mayor medida capital internacional y establecieron sus plantas en donde la mano de obra tenía un costo mucho más bajo.



Actualmente la globalización no es sólo competencia económica, sino también cooperación global en circunstancias comunes. Esto significa que si queremos prosperar, el único camino es la cooperación para crear una economía global que funcione; significa que tenemos que crear nuevas reglas que obliguen, de alguna manera, a que cada uno de los participantes se ajuste a las últimas formas de organización.

Por lo tanto, la contabilidad se ha encontrado con el inicio de una nueva etapa pues tiene el deber de adecuar las normas y principios de las diferentes partes que conforman su "globalización". Se puede decir que ha sido el inicio del caos en contabilidad, pues la normalización contable se ha visto enfrentada a una serie de problemas de carácter político, económico y social, que la han llevado a buscar un nuevo orden en las instituciones encargadas del proceso armonizador.

La regulación contable, según Tua (1995, 64), y haciendo alusión a Chambers (1972), ha sido "una serie de episodios discontinuos, más que la historia de un desarrollo equilibrado, de manera que la armonización se presenta como un conjunto de ciclos sucesivos de encanto y desencanto en torno tanto a la epistemología contable, como a las instituciones encargadas de elaborar las normas armonizadoras".

Por ejemplo, es incuestionable la presencia de organismos profesionales preocupados por la armonización. De hecho, el Financial Accounting Standard Board (FASB, 1999) ya emitía un reporte, en el que intentaba vislumbrar el sistema contable internacional del futuro, estableciendo objetivos y metas para alcanzar la calidad en la emisión internacional de normas.

El International Accounting Standards Committee (IASC)¹, por su parte, venía ejerciendo cada vez una mayor influencia en la contabilidad internacional; hoy en día tiene muchos más retos, los cuales son asumidos por el IASB, que posee capacidad para lograrlos, pues a finales de los años noventa el número de miembros que tenía el IASC ascendía a 103 países, a través de 142 organizaciones. Esta alta representatividad es un buen comienzo para elaborar normas que alcancen el mayor consenso posible de aceptación e implementación.

Por lo tanto, la contabilidad debe prepararse para hacerle frente a esa necesidad de armonización, buscando la forma de que su objetivo de informar adecuadamente a sus usuarios responda también al propósito

de comparabilidad y, al mismo tiempo, termine con los efectos imparciales en los sujetos de la regulación. Tarea nada fácil, pero indispensable, en la nueva realidad económica.

Mercados financieros internacionales

Uno de los fenómenos más importantes en la economía de finales del siglo XX fue la modernización de Asia, que ha afectado no solamente a los asiáticos, sino a todo el mundo.

Según Naisbitt (1995), existen numerosas razones para creer que Asia dominará el mundo de los negocios y los mercados financieros internacionales en el siglo XXI: las alianzas entre los países asiáticos, en donde antes predominaba únicamente Japón; el hecho de que el nivel de vida esté aumentando en esos países gracias a las exportaciones, creando un auge en el consumismo y desarrollando por ende la economía doméstica; la creciente apertura de Asia (excepto en Japón) a las inversiones extranjeras, que contribuyen notablemente al desarrollo de sus economías; y la ventaja adicional de la mano de obra barata, especialista en productos de manufactura y de alta tecnología.

Asia será entonces, para Naisbitt, "el centro gravitacional de la economía, la política y la cultura y será la parte más importante en todas esas categorías en el siglo XXI".

Aunque muchos otros autores están de acuerdo con estas afirmaciones, otros las consideran meramente especulativas. Para Thurow (1996) sería muy prematuro hablar de una influencia tan aplastante por parte de la zona asiática y, sin embargo, considera que Europa escribirá las nuevas reglas de los mercados internacionales del siglo XXI.

De cualquier manera, es interesante imaginar lo que sucedería en uno u otro caso, en relación con la contabilidad y el efecto que tendría en la armonización contable internacional.

Cabe recordar que cuando se fundó el IASC, el único país asiático miembro de dicha asociación era Japón; por otra parte, la representación de países europeos era mucho más significativa. A finales del siglo pasado eran miembros del IASC: Malasia, Taiwán, Tailandia, Singapur, China y Vietnam. Esto significa que estos países ya iniciaban el camino de la regulación contable internacional, al mismo tiempo que iban expandiendo su influjo económico en el mundo occidental.

Europa ha sido el primer bloque económico en sentarse a escribir las reglas del intercambio económico en

¹. Denominado International Accounting Standards Board (IASB) a partir del 1o. de abril de 2001.

todos sus aspectos, incluyendo el relativo a la armonización contable. Las Directivas de la Unión Europea cumplen un papel primordial en esa armonización, al exigir a los países miembros el compromiso de trasponer sus reglas y disposiciones a la legislación estatal.

Sin embargo, para todos es sabido que las Directivas no han alcanzado el primer objetivo planteado y se han contrapuesto en diversas ocasiones a las normas emitidas por el IASC, que en muchos casos son más aceptadas y más comúnmente aplicadas a nivel internacional. Es probable que una de las causas más importantes de la mayor difusión de las normas IASC, haya sido la exigencia por parte de algunos inversores internacionales de que las empresas interesadas en su financiación preparen sus estados financieros, de acuerdo con los principios contables inspirados en el IASC, para poder comparar la contabilidad de empresas de distintos países.

Ahora bien, si en su acepción más general los sistemas contables se han dividido en "continental" y "anglosajón", y, como apuntan algunos autores, la influencia de Asia llegara a ser tal, quizás tuviéramos que estudiar sus sistemas contables e incluirlos implícita o explícitamente en las normativas internacionales, lo cual significa que tendríamos que introducir un tercer bloque denominado probablemente "oriental".

Lo cierto es que, quien quiera que predomine en los mercados internacionales del presente Siglo, la armonización contable jugará uno de los papeles más importantes en el éxito de las relaciones económicas a nivel mundial.

Utilidad para los usuarios

Este elemento de la definición se refiere a que la contabilidad debe atender los intereses de sus múltiples usuarios y, a su vez, debe orientarlos en el proceso de toma de decisiones.

Para entender este cambio disciplinar, se debe analizar la evolución de la teoría contable y observar cómo esta ha llegado a orientarse hacia un nuevo objetivo de informar con sentido de utilidad a los usuarios. Para ello, nos basaremos en el enfoque metodológico de los estudios de la disciplina contable, en el marco de la influencia norteamericana. Y es bajo este enfoque que surge la escuela de la utilidad para la toma de decisiones que, posteriormente, se transforma o configura en un paradigma contable, del que emergen varias teorías preocupadas por dar los nuevos lineamientos a la disciplina, en materia de información y su implicación en el proceso de toma de decisiones.

Bajo este paradigma o matriz disciplinar el criterio de utilidad se constituye en el punto de partida para la determinación de las reglas contables y, en consecuencia, para la construcción de la información contable. No es extraño, entonces, que en perspectiva este paradigma sea el orientador de la naturaleza de la información contable, tanto pública como privada.

El paradigma de la utilidad refleja cómo existe una transición del propósito de registro con una finalidad legalista (dar cuenta al propietario de su situación acreedora o deudora), hacia un segundo propósito, el de vincular la información al conocimiento de la realidad económica, sin perder por supuesto la función de registro; existe ahora otra finalidad más amplia de naturaleza socioeconómica, cual es la de suministrar información útil, relevante y con la capacidad de predecir futuras situaciones, así como de orientar a los usuarios hacia la toma de decisiones en forma más eficiente y eficaz.

Autores como Tua (1995) plantean que se sustituye esa verdad única por una verdad orientada al usuario, con la pretensión de proporcionarle la mayor utilidad posible en la toma de decisiones, con los criterios tradicionales de verificabilidad y objetividad, pero incluyendo el criterio de relevancia.

El eje central de este paradigma gira en torno a la necesidad de que la disciplina contable brinde una respuesta a la existencia de unos intereses y objetivos específicos como consecuencia de los múltiples usuarios que exigen necesidades específicas de información; es decir que la disciplina debe cubrir estas necesidades de la coalición de intereses, a través de un sistema de información contable concreto.

Siguiendo los desarrollos de Tua (1995), las consecuencias del paradigma de la utilidad se pueden asociar a cuatro aspectos importantes, que a continuación se enuncian:

- evolución del concepto de usuario de la información;
- posibilidad de establecer diferentes tipos de información, no sólo financiera sino de otra naturaleza, llevando por supuesto a discusiones sobre la importancia y necesidad de replantear los objetivos de la información;
- cuestionamiento sobre los requisitos que debe contener la información;
- incremento de la información y los nuevos ámbitos de la regulación.

Frente a la evolución del concepto de usuario, la American Accounting Association define como uno de

Los objetivos de la contabilidad darle un tratamiento preferencial y de protección informativa a los acreedores e inversionistas, es decir, facilitar el uso de los estados financieros a las personas que tengan interés en una empresa individual o en los problemas relativos a la economía nacional. Sin embargo, la regulación norteamericana se orienta principalmente a la protección del inversor bursátil, relegando a un nivel secundario las restantes necesidades de los usuarios.

El caso británico es algo diferente al norteamericano, pues se trata de llegar a un acuerdo o trato equitativo de los múltiples usuarios. La regulación británica, a través del Corporate Report, ha tratado de encontrar un punto de intersección o área común de las posibles necesidades de los principales usuarios de la información. Para ello considera, de manera muy general, cuatro tipos de usuarios:

- los inversores en acciones, acreedores, empleados y asesores;
- los comerciales, que reúne a los clientes, proveedores y a la competencia;
- las autoridades gubernamentales;
- el público en general, que reúne a usuarios como los consumidores, los contribuyentes, las asociaciones de defensa de los consumidores, etc.

Debido a la posibilidad de establecer diferentes tipos de información, se requiere el replanteamiento de los objetivos de la información, es decir que el desarrollo se centre en un sentido utilitarista para que pueda dar respuesta y satisfacer los intereses de los usuarios. En esa medida, cobra sentido el planteamiento de que ahora el objetivo que la contabilidad debe satisfacer no es determinar cuál es la renta o el beneficio, sino cuál de todos los beneficios es el más adecuado y las razones de dicha adecuación.

Como consecuencia de este paradigma es necesario plantear unos requisitos que debe cumplir la información con el fin de asegurar su utilidad, lo cual implica construir unas pautas para la comunicación de los mensajes contenidos en la información. Cañibano (1997) afirma que la utilidad de la información puede contemplarse como una función de su habilidad para reducir la incertidumbre, lo cual se logra guardando los requisitos de relevancia, verificabilidad, insesgabilidad y cuantificabilidad; frente a estos requisitos, agrega que existirán diferentes grados de adhesión a ellos dependiendo de los destinatarios de la información.



La transformación que este paradigma ha dado a la disciplina contable parte de la exigencia de un cambio radical en la contabilidad para el presente. La contabilidad se debe adaptar a las nuevas necesidades de información de la sociedad y reflejar la situación real de una empresa y de la sociedad en sí. Se pretende no sólo informar cifras que muestren una determinada situación financiera sino que a través de ellas, siguiendo un proceso de análisis y construcción de nuevas formas de representación y reexpresión de esta situación, se llegue a conclusiones de tipo económico y social sobre la actuación de aquellas unidades económicas o de aquellos responsables del manejo de los recursos. Estos aspectos deben permitir la realización de las proyecciones de mejoramiento financiero, económico y social en procura del bienestar de la comunidad.

Marques, E. (1981, 382) plantea que de una verdad técnica, entendida como la simple información que describe un patrimonio y un resultado (dirigida exclusivamente a los que aportan capital), se pasa a una verdad más superior de naturaleza económica y social que dependerá de las concepciones propias de cada grupo de usuarios. En otras palabras, como bien lo afirma la Confederación Española de Cajas de Ahorro (1980) que la primitiva información contable que se ciñe a datos financieros, a través de un balance y una cuenta de resultados, con destino únicamente a los propietarios de una unidad económica, debe ceder su lugar a una información contable que reúna aspectos socioeconómicos, a través de la construcción de múltiples sistemas de información contable, con destino a una gran gama y variedad de usuarios, lo cual implica iniciar procesos de investigación hacia el replanteamiento de los objetivos de la contabilidad y sus sistemas de información, mostrando la incidencia social de la actuación, no sólo de las empresas sino de todas las instancias que conforman la estructura de cualquier sistema económico que refleje la adecuada asignación de los recursos para generar riqueza y una mejor distribución del ingreso, mejorando el bienestar y la calidad de vida de sus habitantes con el fin de atender esta responsabilidad social.

Contenido de la contabilidad

La contabilidad, como eje común, tiene varios segmentos o ramas con objetos y métodos bien diferenciados. Dicha división se fundamenta en que el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sec-

tor que le corresponde y, además, en que consideramos que no existe información contable multipropósito. Para analizar este tema, muy vinculado a las tendencias en contabilidad, tomamos como punto de referencia las apreciaciones hechas por algunos autores sobre el tema.

No hay divisiones rígidas para la disciplina contable, pero como punto de partida nos ubicamos en una visión amplia. Nos parece adecuada la clasificación que presenta Cañibano (1995, 44), en la que resulta fundamental la inclusión de aspectos tanto micro como macroeconómicos:

Microcontabilidad

- Contabilidad de la empresa
- Contabilidad del sector público
- Contabilidad de las unidades de consumo y organizaciones sin fines de lucro

Macrocontabilidad

- Contabilidad de la renta nacional
- Contabilidad de las transacciones interindustriales
- Contabilidad de los flujos financieros
- Contabilidad de la balanza de pagos

Aunque hay pocos trabajos al respecto, la temática de la división de la contabilidad ya viene siendo tratada desde hace tiempo. Gonzalo (1982, 115-135) establece una clasificación muy similar a la que realiza Cañibano, pero resulta interesante destacar su perspectiva de lo que eran las nuevas tendencias en 1982: los aspectos no monetarios de la contabilidad; la contabilidad de las organizaciones no lucrativas (públicas y privadas), dentro de la microcontabilidad; la contabilidad de la renta nacional, dentro de la macrocontabilidad.

Con respecto a la contabilidad social, Tua (1995, 170) opina que hasta el momento es únicamente información social, pero que se está produciendo un desarrollo similar al que en su época tuvo la contabilidad nacional. También Moisés García, Lopes de Sa y García Casella mencionan el contenido social de la contabilidad, por lo que sus opiniones se incluyen en el punto 3.3.3 dedicado al tema en el presente artículo.

En el punto 3.3.2 son tratados algunos aspectos vinculados a la macrocontabilidad. En el punto 3.3.1 incluimos algunas nuevas tendencias de la microcontabilidad, y en especial de la contabilidad de la empresa, la cual, como bien lo afirma Cañibano (2001, 45), se considera como el sistema contable que posee el mayor grado de



desarrollo y al que más se le ha prestado atención desde el punto de vista profesional y doctrinal a lo largo del tiempo.

No es nuestra intención establecer una clasificación rígida dentro de la contabilidad sino, por el contrario, dejar constancia de su amplia división —abarcando cuestiones tanto macro como micro— y de las nuevas ramas que se han ido incorporando en los últimos años, dejando la alternativa para la inclusión de nuevas tendencias.

Microcontabilidad

La contabilidad puede abarcar muchas áreas, considera desde un punto de vista global. No obstante, existe una diferencia muy precisa, que distingue la contabilidad financiera de la contabilidad analítica o de gestión. La primera trata del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; la segunda trata de la atribución de ingresos y costes a unidades predeterminadas con vistas a analizar rentabilidades, por ejemplo, de productos o líneas de productos. La trascendencia pública y generalizada de la contabilidad financiera, no la tiene la contabilidad analítica o de gestión, cuyo ámbito natural y uso exclusivo queda reservado al seno de la compañía.

Su conexión, es decir, los campos donde confluyen ambas contabilidades, no es extremadamente extensa. Al final, las cifras que se obtienen de la contabilidad analítica deben ser coherentes con las existencias, cifras de ventas, coste de ventas, gastos de explotación, etc., pero al tener objetivos diferentes no tienen por qué ir por vías convergentes.

La contabilidad financiera es la más comúnmente utilizada y la de mayor grado de desarrollo, aunque cabe señalar que en los últimos años la contabilidad de gestión ha tenido un auge muy importante, por las implicaciones que tiene en la correcta dirección y control de las organizaciones.

Para comprender mejor las nuevas tendencias en microcontabilidad es necesario hacer un análisis sobre el tipo de organizaciones que surgirán en los próximos años y su influencia en el desarrollo de nuestra disciplina.

Los cambios que se han gestado en los últimos años necesariamente han afectado a todas las entidades a nivel micro y macroeconómico. Estas transformaciones han dado lugar al nacimiento de nuevas formas de organización, que se pueden denominar organizaciones en red o empresas virtuales.

El modelo genérico para biología puede ser una metáfora que bien puede explicar el fenómeno de las organizaciones en red. La idea es que existen jerarquías de dependencia y jerarquías de interacción. Esencialmente, una organización en red es un organismo descentralizado que no tiene límites demasiado definidos, ni una lógica como la de los antiguos griegos, en donde A, precedía a B y B precedía a C. Es una organización que tiene un sentido diferente de grandeza, que tal vez tenga un impacto importante a nivel global, pero sin una superestructura como la que tendría una corporación industrial clásica del siglo XX.

En este tipo de organizaciones virtuales, la estructura material ha dejado de ser *sine qua non* y su máxima importancia radica, como señala Bueno (1994), "en su estructura borrosa o con relaciones organizativas y fronteras que se difuminan por la flexibilidad de la cooperación y las alianzas y por la subcontratación (ruptura de la cadena de valor tradicional)". Esto significa que su activo ha dejado de ser edificios, equipo y maquinaria, para convertirse en elementos netamente intangibles, como el conocimiento, las alianzas y la tecnología.

El ensayista Morrow (1993) escribía en la revista *Times*: "El auge de la economía del conocimiento ha dado lugar a que en menos de 20 años se produzca el paso de un sistema descomunal de grandes y lentas unidades económicas a un conjunto de centros económicos pequeños y muy dispersos, algunos tan pequeños como el empresario individual".

Por otra parte, por muchos años la idea de que la economía global sería dominada por grandes compañías multinacionales era casi una garantía. Ahora sabemos con certeza que estábamos equivocados y, de hecho, es necesario reexaminar nuestra definición de "empresa multinacional". Existen organizaciones que están presentes en más de 40 países y, sin embargo, no tienen activos tangibles que representen una cantidad considerable. Su patrimonio se basa en elementos intangibles, tales como la marca, el fondo de comercio, la propiedad intelectual, etc.

Este cambio en la consideración del patrimonio ha dado paso a una nueva problemática para la contabilidad financiera. Se dice que debe reflejar la realidad económica, atendiendo al principio de la "imagen fiel" y, sin embargo, es cada vez más lejana la congruencia de la información plasmada en los estados financieros y la realidad de nuestro ámbito económico. Hasta hace unos años, la mayor preocupación era la elaboración de

normas sobre valoración de elementos tangibles, por considerar que eran la parte más significativa de la empresa y que influía enormemente en el éxito o el fracaso de la misma. Podría considerarse que entonces eran suficientes para reflejar de manera cercana la realidad económica de una empresa.

Se presenta, por lo tanto, una segunda problemática: la contabilidad no se creó con pretensiones intelectuales sino que obedeció a la finalidad concreta de facilitar información. Esa misma finalidad prevalece hasta nuestros días, aunque habría que agregar que con el surgimiento del paradigma de utilidad, el propósito de los estados financieros ya no ha sido meramente informar, sino auxiliar en la toma de decisiones. En consecuencia, una información que pudiera medir sólo una parte de la realidad económica de una entidad no podría considerarse conveniente para tomar decisiones acertadas y, por lo tanto, el objetivo de la contabilidad no se cumpliría y tendrían que buscarse medios alternativos para alcanzar su propósito.

La nueva preocupación de la contabilidad, plasmada en la normativa del IASC (1999), es cómo valorar los bienes intangibles, teniendo en cuenta sus características peculiares. Estas características hacen precisa una extensa regulación, que intente sobre todo que el registro de estos activos se realice siempre bajo la perspectiva de prudencia valorativa. La NIC 38 se ocupa del tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo, publicidad, gastos de establecimiento y capacitación. Esta norma sustituye a la NIC 9, que únicamente trataba los gastos de investigación y desarrollo, con lo que se demuestra en parte el creciente interés por esta materia. Sin embargo, no se ha establecido claramente un método fiable y estándar para realizar la valoración de estos elementos intangibles.

En la actualidad, la contabilidad debe tener la capacidad de medir todo lo que hasta hoy no ha sido susceptible de valoración; debe hacerlo sobre bases firmes y con la convicción de que cada vez será mayor la importancia de los bienes intangibles en el patrimonio de las nuevas organizaciones virtuales y multinacionales.

Por último, es importante mencionar que en un mundo donde se está gestando un nuevo orden mucho más dinámico, la contabilidad debe ser capaz de responder rápidamente a los cambios que vayan presentándose en nuestro entorno, para seguir cumpliendo con su objetivo de informar oportunamente a los diferentes usuarios.



Macrocontabilidad

En el contexto de este entorno cambiante se abren nuevas dimensiones a la información que ofrece la contabilidad, especialmente a nivel macro, orientándose a la satisfacción de necesidades de los usuarios tanto a nivel nacional como supranacional.

En otras palabras, el contenido macro de la contabilidad corresponde básicamente a una serie de agregados de empresas y sectores, tanto públicos como privados, que desarrollan la vida económica y social de una nación, y su impacto en el contexto internacional.

La macrocontabilidad intenta agregar variables macroeconómicas –como las relacionadas con el ahorro, consumo, inversión, etc.– de la nación y a su vez posibilitar su vinculación con los diferentes países y bloques económicos, para determinar o conocer la situación de la economía mundial, orientar hacia la toma de decisiones en materia de endeudamiento y/o monitorear del desarrollo macroeconómico.

La macrocontabilidad representa hoy en día una fuerte alternativa, en la que la información juega un papel preponderante en la vida de los negocios y las naciones del mundo.

La utilidad de la información radica en la posibilidad de desarrollar labores de planeación, programación, ejecución y control de la riqueza de una nación o del público en general, especialmente en la lucha contra los flagelos (como la corrupción, la ineficiencia, el despilfarrero, el desempleo, etc.) que atentan contra el desarrollo de la sociedad.

La información contable a nivel macro debe ser un medio de comunicación entre los diferentes usuarios que conforman el entorno y, a partir de los nuevos estilos de organización y administración, debe atender al ritmo de las transformaciones económicas y sociales del mundo, respondiendo a las necesidades de conocer y determinar la riqueza generada por una nación y su reparto en el marco del desarrollo de una actividad, que refleje esa circulación económica y distribución de la riqueza, e involucre dentro de sus objetivos, además del de relevancia, la característica y propósito especial de informar no sólo contenidos financieros, sino aspectos económicos y sociales.

En síntesis, el contenido macro de la información contable debe buscar desarrollar una contabilidad socioeconómica para superar las limitaciones presentadas por la contabilidad estrictamente presupuestal, patrimonial y/o financiera, permitiendo hacer énfasis en la medición de la productividad y rentabilidad social, como

expresión que permite ligar aspectos económicos y sociales, y como medidor de la gestión social de las unidades económicas que conforman una nación. Además, debe integrar y combinar aspectos contables con aspectos de naturaleza no contable, que reflejen con suficiencia aspectos cualitativos y cuantitativos de la gestión de cualquier organización y que permitan apreciar cuál ha sido el manejo de los recursos que las empresas han recibido de la sociedad. Este análisis ha de extenderse a la capacidad de determinar cuál ha sido su contribución al desarrollo económico y social de la comunidad o sociedad a la que pertenecen.

Contenido social

Consideramos el contenido social un elemento imprescindible de la contabilidad, aunque como rama independiente no haya alcanzado el grado de desarrollo de los otros segmentos.

Creemos, en la línea de pensamiento de Lopes de Sa (1999), que así como se registran las relaciones jurídicas, es necesario que se registren, estudien y den a conocer las relaciones sociales de las empresas. Moisés García (1997, 25-26) comenta que «la información es hoy una información de interés social y que, al mismo tiempo, debe elaborarse con criterios rigurosamente científicos y técnicos». Además, García Casella (1997, 497) llega al punto de establecer objetivos y métodos propios para la contabilidad social.

Los aspectos sociales involucrados en la contabilidad abarcan cuestiones tanto de índole micro como macrocontable y, al no tener aún una identidad propia, las cuestiones sociales se solapan en las divisiones de la contabilidad más asentadas. Al intentar caracterizar las cuestiones sociales, destacamos que no sólo se debe pensar en problemas económicos ni depender únicamente de la partida doble y de las cuestiones patrimoniales.

Un tema que adquiere cada vez mayor importancia –y que seguramente será cada vez más relevante– es el del impacto de las cuestiones medioambientales en la contabilidad. El tema en debate es si el medio ambiente tiene implicancias contables que encuadren en las ramas o segmentos de la contabilidad existentes o si, por el contrario, esta nueva tendencia excede las ramas conocidas y se constituye en una con identidad propia, que ya recibe diversos nombres: contabilidad medioambiental, contabilidad ecológica, contabilidad verde...

En lo que respecta al medio ambiente y la contabilidad de la empresa, ya existe cierto grado de desarrollo: en la contabilidad de costos deberán seguir enfrentando-

se a las dificultades de determinación y medición de los costos ambientales; a nivel de las decisiones tácticas y operativas, la determinación y análisis de la información medioambiental será competencia de la contabilidad de gestión; a nivel de las decisiones estratégicas, los temas ambientales serán competencia de la contabilidad de dirección estratégica. Hablamos también de la contabilidad financiera, que está dando sus primeros pasos para intentar incluir activos, pasivos y resultados ambientales en las Cuentas Anuales. Al respecto, algunos organismos internacionales y nacionales han emitido unas pocas normas.

Evidentemente no pondremos fin a este debate en este documento, pero sí nos interesa destacar que el período de evolución actual de la contabilidad, caracterizado por la elaboración de marcos conceptuales a diferentes niveles regionales, se presenta como el escenario idóneo para que las cuestiones ambientales encuentren un camino de desarrollo, ya sea insertándose en marcos conceptuales existentes o demandando un marco conceptual propio.

Las prácticas contables actualmente existentes no fundamentan adecuadamente la existencia de la contabilidad medioambiental como una rama aparte, con identidad propia. Las cuestiones ambientales han sido resueltas con bastante consenso, al presente, vinculándolas con la contabilidad social, la contabilidad nacional y/o la contabilidad de la empresa.

Consideramos que las cuestiones sociales y medioambientales se consolidarán en un futuro próximo, reforzadas por planteamientos teóricos y estudios empíricos que se continúen emprendiendo y desarrollando.

Conclusiones

En lo que respecta a las diferentes definiciones de la contabilidad, nos interesa destacar que, en general, como un cuerpo de conocimientos, es considerada como una ciencia, de carácter empírico; su naturaleza es económica y se ocupa del análisis económico (circulación económica, fenómeno de la riqueza...); tiene sus métodos propios de captación, medida y valoración, y su finalidad es tanto de tipo financiero, como económico y social.

La contabilidad, bajo su consideración como disciplina de naturaleza económica cuyo objeto de estudio es precisamente la realidad económica de los entes en to-

dos sus niveles, debe reflejar cómo es la actividad de intercambio, y cómo se puede apreciar toda una circulación de la renta, la generación y distribución de una riqueza, a través de la utilización de los diferentes elementos propios de la disciplina, como son los métodos contables de medición y ordenación.

Es importante mencionar que dada la realidad económica del mundo actual, donde se busca un nuevo orden en un universo sin fronteras, la contabilidad debe ser flexible, con capacidad para responder de forma rápida a los cambios del entorno económico y con las cualidades necesarias para informar objetivamente a todos los interesados.

Además, cumpliendo con la finalidad de la disciplina, debe elaborar información que cubra las múltiples necesidades de los usuarios y revele tanto las interrelaciones financieras como las económicas y sociales que se dan entre las diferentes unidades económicas.

No es nuestra intención establecer una clasificación rígida dentro de la contabilidad; con fines orientativos señalamos la amplia división que posee —abarcando cuestiones tanto macro como microcontables— y las nuevas ramas que se han ido incorporando en los últimos años, dejando alternativa para la inclusión de nuevas tendencias.

La contabilidad del presente siglo debe encontrar el camino para resolver las dificultades que hasta hoy ha planteado la valoración de los bienes intangibles, como respuesta a la nueva realidad económica en la que los elementos patrimoniales de las organizaciones son cada vez menos palpables y evidentes.

Los procesos de armonización contable tienen un grado importante de avance en lo concerniente a la contabilidad financiera y su auditoría; asimismo, estos procesos se están desarrollando a nivel internacional (IASB, IFAC) y regional (UE, Mercosur, Nafta, etc.) La asignatura pendiente de la armonización es impulsar el resto de los segmentos que componen la contabilidad.

El contenido macro de la información contable debe buscar desarrollar una contabilidad socioeconómica, para superar las limitaciones presentadas por la contabilidad estrictamente presupuestal, patrimonial y/o financiera, permitiendo hacer énfasis en la medición de la productividad y rentabilidad social, como expresión que permite ligar aspectos económicos y sociales, y como medidor de la gestión social de las unidades económicas que conforman una nación.



Además, debe integrar y combinar aspectos contables con aspectos de naturaleza no contable, que reflejen con suficiencia aspectos cualitativos y cuantitativos de la gestión de cualquier organización y que permitan apreciar cuál ha sido el manejo de los recursos que las empresas han recibido de la sociedad. Este análisis ha de extenderse a la capacidad de determinar cuál ha sido su contribución al desarrollo económico y social de la comunidad o sociedad a la que pertenecen.

Los aspectos sociales involucrados en la contabilidad incluyen cuestiones tanto de índole micro como macrocontable y, al no tener aún una identidad propia, las cuestiones sociales se solapan con las divisiones de la contabilidad más asentadas. Al intentar caracterizar las cuestiones sociales, destacamos que no sólo se debe pensar en problemas económicos ni depender únicamente de la partida doble y de las cuestiones patrimoniales.

Las prácticas contables actualmente existentes no fundamentan adecuadamente la existencia de la contabilidad medioambiental como una rama aparte, con identidad propia. Las cuestiones ambientales han sido resueltas con bastante consenso, al presente, vinculándolas con la contabilidad social, la contabilidad nacional y/o la contabilidad de la empresa.

Referencias bibliográficas

- Belkaoui, A. (1980). "Contabilidad. Una ciencia paradigmática", en: Traducción Serie de Teoría Contable. Santafé de Bogotá: Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Económicas, 1991.
- Bueno, E. (1994). "La empresa como organización: Teoría de la complejidad y nuevas formas de organización", VIII Congreso AEDEM, Cáceres, España.
- Cañibano, L. (2001). *Contabilidad: Análisis contable de la realidad económica*, 7ª ed. Madrid: Ed. Pirámide, pp. 690.
- _____ (1997). *Teoría actual de la contabilidad: Técnicas analíticas y problemas metodológicos*, 2ª ed. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Confederación Española de Cajas de Ahorro (1980). "Modelos provisionales de balance social para las cajas de ahorro". Madrid.
- Financial Accounting Standards Board (1999). Report. International Accounting Standard Setting: A vision for the future. USA.
- García Casella, C.L. (1997). *Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: Modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos*. 2 tomos. Argentina: Conicet.
- García, M. (1997). *Ensayos sobre teoría de la contabilidad (origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio)*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Gonzalo Angulo, J. A. (1983). *Memoria de la teoría de la contabilidad (concepto, método, fuentes y programa)*. Madrid.
- _____ (1981). "Tendencias de la información financiera empresarial", en: *Revista Técnica Contable*, diciembre, No. 4, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- International Accounting Standards Committee (1999). *Marco conceptual y normas internacionales de contabilidad No. 1 a No. 39*. Traducción de J.A. Gonzalo Angulo, Madrid.
- Lopes de Sa, A. (1999). "Recursos naturais e empresa", en: *Jornal de Contabilidade*, enero, No. 262, Lisboa, p. 2.
- _____ (1992). *Teoría general del conocimiento contable*. Brasil: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Marques, E. "De la contabilidad financiera a la contabilidad social", en: Banco de Bilbao, Jornadas de estudio sobre economía y sociedad: el balance social de la empresa y las instituciones financieras, Madrid, Banco de Bilbao. Artículo de consulta. Madrid.
- Morrow, L. (1993). "The Knowledge Economy", in: *Revista Times*. USA.
- Naisbitt, J. (1995). "From Nation States to Networks", in: *Rethinking the Future*. London: Nicholas Brealey Publishing, p. 225.
- _____ (1994). *Megatrends Asia: Eight Asian Megatrends that are reshaping our world*. USA: William Morrow Editions.
- Prigogine, I. (1997). *Las leyes del caos*. USA.
- Thurrow, L. (1996). *The Future of Capitalism: How today's economic forces will shape tomorrow's world*. London: Nicholas Brealey Publishing.
- Tua Pereda, J. (1995). "La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones", en: *Lecturas de teoría e investigación contable*. Medellín: Centro Interamericano Jurídico-Financiero.
- _____ y J. A. Gonzalo Angulo (1986). "La responsabilidad social del auditor", III Congreso Latinoamericano de Investigación Contable, Santafé de Bogotá, Universidad Central.

