

Enthoven, A.J.H. (1986). Mega tendencias contables. Contaduría Universidad de Antioquia, 9, 47-104.

MEGA TENDENCIAS CONTABLES

(Dimensiones Contables Derivadas en las Pautas Sociales Cambiantes).

Monografía de Investigación Contable No. 5.

Por: Adolf J. H. Enthoven - Profesor de Contabilidad y Ciencia Administrativa - Director del Centro para el Progreso Internacional de la Contabilidad - The University of Texas at Dallas.

Editado por: Center for International Accounting Development, The University of Texas at Dallas, 1985.

Traducción:

León González Sierra

Economista y Contador Público

Profesor Asesor Consultoría Contable

Universidad de Antioquia

PREFACIO

Durante los últimos veinticinco años la interacción entre los sistemas y procedimientos contables, de un lado, y las actividades y métodos económicos, del otro, han captado mi profundo interés. En mi opinión, la contabilidad, como sistema de identificación, medición y comunicación de datos compuesto de varias estructuras y procesos, podría cumplir un papel más provechoso en el contexto del análisis, política y resolución económico-financiera a nivel de empresas y nacional, en naciones desarrolladas como en las de desarrollo.

Por consiguiente, se justifican esfuerzos más vastos para hacer de la contabilidad una disciplina más aplicable y efectiva en nuestras respectivas sociedades y en un marco transnacional.

La falta de una interacción acertada entre las dos disciplinas de contabilidad y economía se había evidenciado durante mis estudios universitarios y de grado y en micro y macro economía y contabilidad en Holanda, y en adicionales estudios de postgrado en administración de negocios y contabilidad en Norteamérica. Investigación adicional en el Instituto de Estudios Sociales Avanzados (La Haya) en 1956-57 me dio más profundo discernimiento en las metodologías necesarias para hacer la producción, medición y entrega de la información más efectiva para fines micro y macro económicas y contables. El cuerpo técnico del Instituto en esa época incluía eruditos tan prominentes como Jan Tinbergen Frisch, quienes ganaron los primeros nobeles laureados en Economía en 1970. Su vasto conocimiento, su sabiduría e intención social en áreas multidisciplinarias, incluyendo la micro y macro contabilidad, ayudaron a modelar mis propios conceptos. Bajo su dirección, escribí mi disertación sobre la interfase entre 1) los sistemas y modelos de contabilidad y 2) la metodología y política económica. Algunas ideas afines fueron concebidas cuando serví como Director para Europa en Coopers & Lybrand (CPA Internacional) y como Director Principal de Inversiones en el Banco Mundial. Exámenes y estudios más vastos fueron realizados por mí bajo los auspicios de la Fundación Ford, el Banco Mundial y las Naciones Unidas, que dieron por resultado una serie de libros y artículos que tratan de las interrelaciones entre los sistemas y operaciones contables y el análisis y política económica (desarrollo), así como los papeles afines de la educación y la investigación. La gradual transición de vuelta a la academia me permitió enfocar más claramente el eslabonamiento de los elementos estructurales y procedimentales entre las dos expansivas disciplinas de contabilidad y economía, reconociendo, empero, que los propósitos y medios de estas disciplinas tienden a ser algo diferentes.

Esta monografía investigativa del Centro para el Progreso Internacional de la Contaduría de la Universidad de Texas en Dallas, reúne algunas apreciaciones y conceptos bajo un denominador común: "Mega tendencias contables".

Básicamente yo acuñé el término después de leer *Megatrends* de John Naisbitt, no obstante, el contenido de la monografía refleja éstos y anteriores estudios de tendencia ecotécnicos por Daniel Bell, John Kenneth Galbraith, y otros. Estos estudios dieron origen a la pregunta

de *si* neo-tendencias o direcciones están modelando o recusando nuestra sociedad, y cuál ha de ser la respuesta de la contabilidad? Esto es, no deberíamos intentar repensar y adaptar algunos de nuestros conceptos contables, y la metodología de medición y comunicación, para proveer efectivamente a ciertas reestructuraciones socioeconómicas?

Cuando fui invitado y honrado en el otoño de 1985 a dar la serie anual de conferencias De La Cruz en Filipinas, que había de tratar de "importantes temas contables para la sociedad", me dio una excelente oportunidad de reunir mis conceptos sobre algunos de estos temas e integrarlos en desarrollos de tendencia contable en el contexto de las direcciones o pautas sociales. Esta monografía representa un compendio del material.

El título de esta monografía investigativa no debe dar la impresión de que existe una "mega estructura contable". Yo creo que simplemente tenemos ciertas *mega tendencias contables* conectadas con algunas tendencias *sociales* imaginadas. Estas tendencias contables pueden fácilmente afectar nuestros sistemas, patrones y procedimientos afines contables, y están supeditadas a más extensa evaluación e investigación. En mi opinión, bien hemos de tener en cuenta las así llamadas mega tendencias contables si la contabilidad ha de jugar un papel útil, desarrollado y efectivo en nuestras sociedades.

Nuestra sociedad no es estática, y los cambios en las estructuras y procesos sociales han de ser analizados y estudiados, dirigiendo los esfuerzos a actualizar y adaptar nuestra disciplina contable a tales cambios socioeconómicos. Los retos planteados por la sociedad y las respuestas contables a ello requeridas pueden determinar la eficacia y el progreso futuro de la disciplina contable. Las respuestas adecuadas pueden gradualmente ser vertidas en la teoría, la estructura conceptual y las prácticas contables.

En gran manera hemos omitido comentar en nuestro examen la función de auditoría o las mega tendencias de auditoría. Tal evaluación será el tema de un informe subsiguiente.

CAPITULO I

NOCIONES GENERALES

Los rápidos cambios económicos, técnicos y sociales que han ocurrido, y están ocurriendo, en nuestras sociedades durante las últimas décadas han recibido mucha atención conceptual de economistas, sociólogos y algunos administradores de negocios. J. K. Galbraith, el bien conocido economista de Harvard, escribió hace veinte años acerca de la revolución post-industrial en su *New Industrial State*¹. Daniel Bell, el sociólogo de Harvard, identificó cambios importantes y perdurables que están ocurriendo en nuestra economía en *The Coming of post-industrial Society*². Varios otros eruditos han intentado luchar a brazo partido con las modificaciones socioeconómicas y estructurales neo o post-industriales.

Además, diversos "pensadores populares" y futuristas han reflexionado también sobre nuestra era de rápido cambio socio-eco-técnico, y sus observaciones, análisis e ideas han cautivado a la gente alrededor del mundo. Me refiero, por ejemplo, a *The Third Wave* por Alvin Toffler³ y a *Megatrends* por John Naisbitt⁴. El último trata de las así llamadas diez nuevas direcciones que transforman nuestras vidas. Entre estos respectivos escritos pueden trazarse ciertos paralelos.

El enfoque inicial de nuestro artículo será sobre el más reciente libro, *Megatrends*^{*}. Analizaremos algunos de los contenidos del libro relacionado con la contabilidad y otras previstas implicaciones derivativas basadas en desarrollos socioeconómicos. El libro *Megatrends* señala, por ejemplo, que en Estados Unidos más del 60 por ciento de los trabajadores están empleados en oficios relacionados con la información, bien el sector de información primaria (tal como la manufactura de computadores, telecomunicaciones, imprenta, medios masivos, publicidad, contaduría y educación) o bien en el sector de información secundaria (oficios relacionados con industrias de información y no información). Se espera que esta proporción crezca más a medida que los países del Tercer Mundo atraigan una creciente porción de funciones manufactureras básicas y a medida que los adelantos tecnológicos y la consiguiente declinación adicional en los costos de computación hagan la información aún más asequible para los usuarios potenciales. Virtualmente, todos tienen una necesidad de más información que ocasiona

* *Megatrends. Diez nuevas direcciones que transforman nuestras vidas*. Por John Naisbitt, Warner Books, Inc., New York, 1982.

costo. Respecto de los países en desarrollo, el Consejo de Gobierno de la internacionalmente orientada Sociedad para el Desarrollo Internacional (SID) adoptó las siguientes directrices en su reunión de Tokyo en 1982⁵.

Puede afirmarse que la tendencia a largo plazo en el mundo es pasar de una sociedad de producción a una sociedad de conocimientos —esto es, una sociedad de información. La expansión geométrica del conocimiento y la creciente complejidad de los temas de desarrollo han dado un papel trascendental a la producción, almacenamiento, procesamiento y actualización de la información aplicable, un papel que se está volviendo tan importante como el del capital. . . La informática no es un lujo, ni es un artilugio de moda. Se ha convertido en un instrumento esencial para el desarrollo.

La preocupación del Consejo de Gobierno del SID es corroborada por los siguientes hechos:

1. Más de la mitad de la población trabajadora del mundo industrializado está empleada por la industria de la información y sus campos afines; la información responde del 60 por ciento del PBN en E.U. y más 55 por ciento del total del PBN en la Comunidad Económica Europea (CEE).
2. La rotación de la industria de la información en el mundo no estará este año lejos de US\$200 billones; el año próximo será la industria más grande del mundo. En el año 2.000 responderá de cerca del 40 por ciento de la producción industrial mundial.
3. La participación real del Tercer Mundo en esta industria es bien por debajo del 10 por ciento y sus inversiones en la investigación científica y tecnológica en esta área no excede el 3 a 4 por ciento del total mundial.
4. Para 1990 se espera que sólo dos países industrializados tengan una balanza comercial favorable en el área de la información (Japón: US\$40-45 billones y Estados Unidos US\$20-25 billones). Es probable que los miembros europeos de la CEE alcancen un déficit total de más de US\$15 billones, si bien tuvieron una balanza comercial favorable durante el decenio de 1970⁶.

El propósito de citar estos guarismos es recalcar el grado hasta el cual la industria de la información está reforzando la hegemonía eco-

nómica en un área en que afecta todos los aspectos de las relaciones internacionales y el desarrollo nacional. Ningún otro campo está contribuyendo más fuertemente a aumentar la brecha dentro del Norte y entre el Norte y el Sur como los sectores de la información y las comunicaciones.

Conforme a la SID:⁷

El dilema que suscita la revolución de la información se puede expresar así: De un lado, ningún proceso de desarrollo de ninguna especie puede tener lugar sin una fuerte dependencia de las tecnologías de información y comunicación; de otra parte, estas tecnologías y la información que conllevan son de altísimo valor, rompen las pautas de desarrollo y seriamente afectan el ámbito sociocultural de los países industrializados como el de los en desarrollo. La elección es con todo muy limitada. Ningún país puede dejar de unirse a la revolución de la información ni puede ningún país resistir todo su impacto penetrante. El único problema válido que queda es si optar por una actitud pasiva y aceptar la invasión de estas tecnologías y sus productos u optar por una posición activa y por la elaboración de estrategias y políticas que tengan en cuenta los modelos de desarrollo deseados y aseguren la aplicabilidad social así como la coherencia cultural.

Por consiguiente, asumimos que la revolución de la información tendrá también un impacto más grande en los países del Tercer Mundo.

La mejor disponibilidad y necesidad de información barata tendrá implicaciones radicales para los preparadores y usuarios de la información y, a su turno, para los contadores y auditores, en todos los sectores de la economía. Los preparadores de cuentas podrán captar, desarrollar, resumir y analizar más información más rápidamente que nunca antes. Los usuarios podrán tener acceso a más información, compararla, analizarla y adaptarla a sus procesos de planeación, decisión y control. El mejorado rendimiento económico que esto hace posible puede conducir al crecimiento y desarrollo socioeconómico expandido. Se requiere experticia para: Determinar qué información es pertinente; identificar los criterios idóneos de medición; coleccionar información completa; diseñar un adecuado sistema de identificación de información, procesamiento y presentación y procedimientos afines; evaluar estructuras y procesos de información; medir la eficiencia y efectividad, y establecer y cumplir a otros programas y estimaciones micro y macro económico-contables.

Las técnicas que los contadores poseen para identificar, medir, procesar y difundir información financiera son generalizables; ellas pueden aplicarse a cualquier flujo de información. Sin embargo, muchos contadores han sido lentos para comprender la generalidad de su conocimiento y técnicas adquiridas y en potencia, la necesidad de ampliar su educación y habilidades, y sus acrecentados campos de acción y valor en la nueva edad de la información. Reconociendo la trascendencia de la contabilidad en esta nueva edad de la información, cuestionaremos si podemos también hablar de "mega tendencias contables", esto es, aquellas dimensiones (direcciones) y la doctrina requerida en contabilidad que tratan de los aspectos combinadores de la contabilidad para servir tendencias y necesidades sociales integradas más amplias y profundas*.

Debe quedar claro que las *mega tendencias contables*, como las imaginamos, no son sinónimos de *mega contabilidad*. La última supone una estructura de contabilidad. Que las mega tendencias contables (esto es, las dimensiones o direcciones) ayuden a construir una más efectiva estructura y teoría contables, está sujeto a un estudio más profundo. Sin embargo, las mega tendencias contables basadas en ciertos medios y propósitos, se anticipan a influir gradualmente en nuestra estructura conceptual.

El problema que por consiguiente estamos planteando es si es posible que los contadores tengan, y hasta dónde, qué visualizar y practicar la contabilidad como un sistema de información contable más amplio y dinámico, más efectivamente enlazado a tendencias y aspectos de determinaciones socioeconómicas de índole micro y macro económica.

En este artículo hemos intentado correlacionar algunas de las principales tendencias sociales concebidas en las mega tendencias contables, que a su vez reciben el impacto de las evoluciones e influencias infraestructurales contables. Estas tres dinámicas esferas de actividad pueden ser reflejadas por círculos (o discos) giratorios de acción recíproca, como se presenta en la Demostración I. Cada una de estas esferas de actividad tiene subelementos. Nuestra investigación para esta presentación examinará consecuentemente los tres discos de acción recíproca y sus subelementos.

* Mega (del griego Mega-Megas) pertenece a una forma lingüística combinada que significa extenso, grande, poderoso. La contabilidad (accountancy) comprende la doctrina, la teoría y la esencia; en tanto que la contaduría (accounting) tiende a comprender la actividad o práctica. Emplearemos ambos términos intercambiabilmente aunque en esencia nos referimos a la contabilidad (accountancy).

CAPITULO II

MEGATENDENCIAS

Las "diez nuevas direcciones" mencionadas por Naisbitt se basan en tendencias sociales que todavía no han evolucionado del todo (aunque por lo general pensando en la economía de Estados Unidos). Sin embargo, la reestructuración en estas direcciones puede estar cambiando ya nuestras vidas internas y externas. Se esbozan estas reestructuraciones críticas siguiendo ciertas (diez) nuevas direcciones.

1. Aunque continuamos pensando que vivimos en una sociedad industrial, de hecho nos hemos cambiado a una economía basada en la creación y distribución de la información.
2. Estamos avanzando en la dirección dual de alta tecnología/alta maestría, igualando cada tecnología nueva con una respuesta humana compensatoria.
3. Ya no se da Estados Unidos el lujo de operar dentro de un sistema económico nacional aislado, autosuficiente; debe reconocer que es parte de una economía global. Hemos empezado a abandonar la idea de que los Estados Unidos son y deben seguir siendo el líder industrial del mundo y pasará a otros cometidos.
4. Estamos reestructurando a partir de una sociedad regida por consideraciones y recompensas de corto plazo en pro de tratar asuntos a más largo plazo.
5. En ciudades y estados, en pequeñas organizaciones y subdivisiones, hemos redescubierto la capacidad de actuar innovativamente y lograr resultados de la base hacia arriba. De la centralización a la descentralización, esto es, la economía de escala no es aplicable en la sociedad de información; están emergiendo pequeñas plantas eficientes. Los cambios económicos, sociales y políticos no ocurren ya de "arriba hacia abajo", sino de la "base hacia arriba".
6. Estamos cambiando de la ayuda institucional a más independencia en todos los aspectos de nuestras vidas. El Estado ha intervenido por muchos años, pero ahora hallamos una tendencia hacia una mayor ayuda propia, y la actividad empresarial ha aumentado.

7. Estamos descubriendo que el sistema de la democracia representativa se ha vuelto obsoleto en un área de información instantáneamente compartida.
8. Estamos renunciando a nuestra dependencia de estructuras jerárquicas en favor de sistemas interconectados informales. Esto será especialmente importante para la comunidad mercantil.
9. Más (estadineses) están dejando atrás las viejas ciudades industriales, y se están mudando a nuevos sitios.
10. De una sociedad de miras estrechas, con un reducido número de alternativas personales, estamos irrumpiendo en una sociedad irresponsable de múltiples opciones. Los elementos clave del futuro serán la gente, la información y los sistemas que reúnen a ambas.

No apreciaremos aquí si todas esas diez direcciones tienen también inmediatas implicaciones para los países del Tercer Mundo; sin embargo, generalmente hallamos que ciertas tendencias sociales tienen una propensión a difundirse internacionalmente con rapidez.

Varias de las direcciones mencionadas tienen, en nuestra opinión, implicaciones particulares para la contabilidad, y pueden requerir una adecuada respuesta de tendencia contable: (1) el cambio a una sociedad de información (2) una tendencia de una economía nacional hacia una economía mundial, (3) un cambio del corto plazo al largo plazo, (4) un cambio de estructuras jerárquicas a redes de información. Evaluaremos más específicamente estas cuatro:

1. El cambio a una sociedad de información

La sociedad post industrial se está volviendo una sociedad de información. La producción de información no sólo se aplica al área (sistema) de contabilidad de empresa sino también a la contabilidad gubernamental y nacional o macro. Estos tres sistemas de contabilidad son interactuantes. Además, la información tiene que servir a una multiplicidad de interesados en una sociedad. El vínculo entre la microeconomía y la micro contabilidad, y entre la macro economía y la macro contabilidad, tenderá a estrecharse más. Por consiguiente, la información contable tendrá que ser cada vez más útil y aplicable socioeconómicamente, y también atender a las necesidades contables de responsabilidad social. Podemos ver un enfoque relativamente mayor en los sistemas y procedimientos para producir información en contraste con la verificación de infor-

mación, si bien mejores sistemas y procedimientos de planeación y control tienden a tener una relación inversa en cuanto a verificación (ejemplo, el auditaje).

2. De una economía nacional hacia una economía mundial

Hemos experimentado el crecimiento y propagación de la empresa multinacional (EMN), algunas de las cuales ya no son EMN de países puramente desarrollados. Cada vez vemos más empresas principales de países en desarrollo (por ejemplo, las de India, Brasil, etc.) extendiendo sus alas al exterior. Un importante impacto contable será el acrecentamiento del conjunto de conocimientos conocido como contaduría internacional o multinacional. Las actividades de la Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.) y del Comité Internacional de Normas Contables (IASB), complementadas por las actividades de las Naciones Unidas (U. N.) y el Banco Mundial, presumiblemente tendrán un impacto en la contabilidad en los años venideros. La contabilidad como disciplina científica y conjunto de conocimientos puede, dentro de semejante economía mundial, inclinarse también a volverse más homogénea.

3. Un cambio del corto al largo plazo

Históricamente la contabilidad se ha alejado con temor de las mediciones e informes a largo plazo; sin embargo, las necesidades y exigencias sociales, con la ayuda de mejores redes informativas, pueden requerir nuestra disciplina para ser mejor orientadas hacia el futuro. De modo especial, la "contabilidad de toma de decisiones" (planeación y control) puede que tenga que medir e informar futuras implicaciones planeadas. Encontramos ya, en el presupuesto de capital, que tenemos que hacer estudios de factibilidad incorporando las proyecciones y pronósticos de largo alcance. También admite un requerido cambio de la exactitud financiera comprobable a la aplicabilidad económica.

4. Cambio hacia las redes de información

Las necesidades de información más integrada y orientada al futuro tienen un impacto en el diseño de sistemas y en el reflejo de variables, oportunas y aplicables.

Por consiguiente, podríamos imaginarnos estas cuatro megatendencias socioorientadas como parte del disco Megatendencia (Demostración I), y dejar que aquellas interactúen con el más pe-

queño disco Mega tendencia contable. Esta se compondría de la siguiente manera:

- (1) El vínculo entre empresa, gobierno (sector público) y contabilidad nacional, y las metodologías de medición afines de índole privada y social, lo que constituye el sistema de medición de la información en una sociedad.
- (2) El cambio hacia datos más aplicables y proyectados, por ejemplo, datos de valor agregado, datos proyectados y de variación de nivel de precio, y los análisis sociales de costo-beneficio, que son útiles para la toma de decisiones y análisis económicos en el sector privado y público*.
- (3) La necesidad de mediciones de rendimiento y eficacia. Interactuando con el "disco" de mega tendencias contables están las influencias contables infraestructurales (Demostración I), que sirven al papel que se concibe más amplio y dinámico de la contabilidad en la sociedad. Los principales elementos infraestructurales para servir efectivamente a las mega tendencias contables serían: (1) Requisitos legales y estatutarias, (2) organizaciones contables profesionales e institucionales, (3) educación, capacitación e investigación, y (4) estructuras y ámbitos socioeconómicos.

Debe ser claro que las mega tendencias contables multidimensionales no son un marco conceptual sino tendencias dinámicas dentro de este marco o sistema para servir más efectivamente las necesidades económicas en una sociedad influenciada por las "megatendencias". Por consiguiente, las megatendencias contables reflejan los aspectos multidimensionales y multidisciplinarios para servir a la contabilidad en la "sociedad de megatendencia". Sin embargo, es posible que primero tengamos que evaluar lo que concebimos ser el papel e impacto futuros de la contabilidad en una sociedad dinámica (mega) y cómo estas tendencias contables son enlazadas a ello; y luego vincular los elementos infraestructurales necesarias (ejemplo, organizaciones educativas, legislativas y profesionales) a estas mega tendencias contables.

* Pueden distinguirse cuatro sectores de producción económica — los tres primeros de índole privada y/o pública, (1) el sector primario: Agricultura, minería y selvicultura; (2) el sector secundario; la industria; (3) el sector terciario: Los servicios de rápido crecimiento, y (4) el sector cuaternario: El gubernamental, que en muchos países constituye una gran parte de la economía.

En el apéndice hemos presentado la parte esencial de una charla dada por el profesor John (Sandy) Burton, exjefe de Contabilidad de la S.E.C.*, en el Simposio de Moret & Limperg/Arthur Young en 1983. Nos pareció que había aludido a algunas direcciones críticas para la contabilidad y la auditoría que concuerdan bastante bien con nuestras apreciaciones dadas aquí.

CAPITULO III

MEGA TENDENCIAS CONTABLES

En nuestra opinión, las así llamadas mega tendencias contables en una moderna sociedad de información pueden clasificarse en tres distintas tendencias de acción recíproca con muchos subelementos. La Demostración I esboza aquéllas en forma circular, y ellas comprenden las siguientes porciones circulares:

1. Integración contable, esto es, vínculo entre la empresa, el gobierno y la macro contabilidad (nacional), y sus funciones en el proceso de análisis, política y planeación económica.
2. Identificación, Medición y Presentación de Información Pertinente, incluyendo datos de valor agregado, datos de variación de nivel de precio; datos de recursos humanos, y proyecciones de información, para servir a las funciones socioeconómicas.
3. Apreciaciones de eficiencia y productividad para realzar los análisis y decisiones micro y macro económico-contables.

Tendencia 1 – Integración contable

Dentro de la primera mega tendencia contable podemos enumerar seis subtendencias o direcciones que serán mencionadas.

1. La función y necesidades macro contables.
2. Contabilidad para análisis, política y planeación económicas.
3. Estudios de proyección (factibilidad).
4. Mediciones de rentabilidad económica nacional.
5. Contabilidad para la formación de capital.
6. Direcciones en la contabilidad gubernamental.

1. La fundación y necesidades macro contables

Nuestra primera mega tendencia contable concebida es la estructura y función de la macro contabilidad y su interacción con la micro

* N. del T.: Securities and Exchange Commission.

contabilidad (véase Demostración I). Nos referimos primero a la naturaleza de la macro contabilidad. La macro contabilidad (también conocida como contabilidad económica, nacional o aún social) pretende describir sistemática y cuantitativamente la estructura y actividades de una economía o región/sector durante cierto espacio de tiempo y de sus activos y pasivos en determinado tiempo. Similarmente la macro contabilidad abarca la posición económica y las operaciones de un conjunto de entidades en una comunidad. Se incluyen las transacciones económicas entre grupos de individuos (familias), empresas de negocios, agencias del gobierno, el mundo exterior, y todas sus respectivas subinstituciones. La masa de datos cuantitativos es registrada, medida, procesada y consolidada en varios subsistemas destinados a exhibir en cuentas y tablas los principales acumulados nacionales (ejemplo, el producto e ingresos nacionales) y sus interrelaciones. Las entidades (unidades) —una industria, un sector o la economía en su conjunto— son mayores allí que en la contabilidad de empresa o gubernamental. Las cuentas forman un medio efectivo por el cual se valora el desempeño económico pasado, presente y futuro de un país o región. Las cuentas son esenciales para diseñar el análisis, la planeación y la política económica electiva. Las macro cuentas son también necesarias para evaluar las operaciones mercantiles.

Las diversas macro cuentas se obtienen en su mayor parte de los estados de ganancias y pérdidas y las hojas de balance de la contaduría de empresa mercantil, aunque el macro contador debe ordenar los datos e incorporar información adicional de índole cuantitativa y evaluativa para reflejar las actividades corrientes y las variaciones en las existencias (inventario y capital) para las entidades en conjunto.

Un aspecto importante en la aplicación de series de datos de contabilidad de empresa a cuentas nacionales, es que los datos se expresan en las mismas unidades, y se aplican similares procedimientos de valuación, medición y consolidación. Complementar la empresa de negocios y otros micro datos para fines macro, incluyendo análisis según conceptos contables nacionales, puede ser un primer paso hacia la mejor integración de los dos sistemas.

La relación entre la micro contabilidad y la macro contabilidad señala además la urgente necesidad de desarrollar un sistema y teoría contables uniformemente válidos, incluyendo un mejor grupo de conceptos, normas e instrumentos, de los cuales se puedan derivar varios tipos de micro y macro subsistemas contables. Un entendimiento de la contabilidad social (nacional) estimulará la evolución del muy necesi-

tado acercamiento interdisciplinario y un unificado marco de referencia que comprende la empresa, el gobierno y las actividades contables sociales y los requerimientos de datos.

2. Contabilidad para análisis, política y planeación económica

La mayoría de los países, especialmente los en desarrollo, tienen varias formas de planeación o programación encajada con la efectiva utilización de los recursos y actividades económicas que requieren herramientas e instrumentos contables.

La planeación o programación económica es el proceso preparatorio de evaluación y determinación de carácter futurista para una economía en que las alternativas deben ser medidas, ponderadas y trazadas; y establecidas las prioridades para la utilización de los recursos. Es más que una descripción y análisis de transacciones y existencias económicas como se reflejan en las cuentas sociales, aunque éstas constituyen un elemento muy importante de planeación de desarrollo.

Un sistema contable (y estadístico) bien organizado es esencial para la adecuada formulación, evaluación y realización de los planes y proyectos de desarrollo que suministran información de naturaleza pasada, corriente y futura. La información ha de ser exacta, realística, completa, eficientemente presentada y oportuna.

Dentro del proceso de planeación de desarrollo encontramos ciertas importantes herramientas de medición, esto es, la relación capital-producción, el análisis insumo-producción y la fijación de precio-sombra, que estrechamente se ajustan a la metodología contable. Aludiremos a aquéllas para formarnos una mejor idea de los requerimientos presentes y futuros de la "tendencia contable".

Análisis de capital-producción (coeficiente de capital)

Las relaciones capital-producción describen las inversiones y por lo tanto las economías requeridas para lograr un deseado ritmo de crecimiento en la producción; para fines de programación económica son herramientas muy efectivas. Pueden distinguirse tres tipos de relaciones de capital-producción.

1. Relación promedio neta capital-producción, que refleja el valor depreciado de la existencia total actual de inversiones (principalmente activos fijos e inventarios, incluyendo el trabajo en proceso) en

relación con la producción anual. En otras palabras, la relación entre el patrimonio neto nacional y la producción pueden diferir mucho, ya que presentan dificultades para la medición o estimación confiable.

2. La relación promedio bruta capital-producción, que representa el valor no depreciado de los susodichos activos y su resultante producción anual.
3. Relación marginal capital-producción, neta o bruta, que describe el valor de la inversión de capital adicional en relación con la producción adicional.

En el cómputo de las relaciones capital-producción bruta, neta o marginal, son de trascendental interés la composición y valor de partidas tales como equipo de producción y otros activos fijos, inventarios y producción. Donde se considere la inversión bruta de capital, deben medirse los movimientos brutos de producción; en el concepto neto, la producción debe reflejarse en una base post-deducción de depreciación. Las inversiones de capital y los flujos de productos deben preferiblemente medirse de acuerdo con la información contable de variación de nivel de precio.

Análisis insumo-producción

Los análisis insumo-producción son importantes en la política económica a mediano y largo plazo, y en la investigación de su trascendencia para la infraestructura mediante detallados pronósticos del producto nacional por sector e industria. Sin embargo, los coeficientes de insumo pueden variar a mediano o largo plazo debido, por ejemplo, a nuevos progresos tecnológicos. A fin de mejorar la exactitud de los pronósticos, habrá que preparar modelos dinámicos de insumo-producción. Aunque la contabilidad es más aplicable al cuadro estático de operaciones, creemos que la elaboración concisa de cuadros dinámicos es útil para un entendimiento de las nuevas implicaciones de los análisis insumo-producción y las matrices para contabilidad y para apreciar el empleo de la contabilidad en estas importantes áreas.

Los estados contables de empresa deben analizarse, reordenarse y combinarse cuidadosamente, reflejando adecuadamente la fuente de todos los insumos corrientes y el manejo que se hizo de la producción. Son de particular interés aquí el consumo y acumulación del inventario, la deducción por depreciación, la formación de capital y el sistema empleado de fijación de precio. Las compras por cuenta corriente y las

ventas entre industrias, como se reflejan en los flujos inter-industriales, pueden desviarse de los insumos; por ejemplo, las compras de inventario pueden utilizarse en un período subsiguiente, en tanto que el consumo corriente puede ser de compras anteriores.

Precios sombra o de equilibrio

Los precios sombra o de equilibrio son valores de productividad marginal de factores de producción cuando se ha hecho una selección de técnicas que producen el máximo volumen posible de producto, dada la disponibilidad de recursos, la pauta de la demanda final y las posibilidades tecnológicas de producción. La aplicación de precios-sombra, en sí mismos de índole prospectiva dinámica, ayuda a la estimación del ingreso social futuro (anticipado) de proyectos. Los ingresos individual y social pueden desviarse sustancialmente; por consiguiente, sin ningún esfuerzo para emplear los precios sombra, pueden ejecutarse programas o proyectos antieconómicos y malasignarse escasos fondos de inversión, dando por resultado un crecimiento menos que óptimo para una economía.

La contabilidad puede proveer mejores datos permitiendo análisis más confiable de valores intrínsecos, esto es, reales o verdaderos (ejemplo, costo corriente) de factores de producción, incluyendo las divisas extranjeras.

Son muy deseables los refinamientos en los precios sombra, pero no se deben subestimar los problemas envueltos en su cálculo realístico. Aunque no es posible ni realmente necesario hacer exactos los precios sombra, su cálculo podría bien facilitarse mediante estimaciones iniciales basadas en el "costo de oportunidad" de los insumos. La anterior segunda subtendencia, como parte de la integración contable, pone en posición destacada el requerido comportamiento dinámico de las mediciones contables.

3. Estudios de proyectos (factibilidad)

Dentro de la (macro) estructura del análisis, la política y la toma de decisión económicas los micro proyectos constituyen la base de la pirámide. Extensos diálogos han de ocurrir, en un país, entre el marco de la política macro económica y los micro proyectos (empresas). Estos últimos constituyen los "ladrillos" de la estructura y proceso económico de un país.

Los proyectos deben valorarse, por sectores, y fundarse en cálculo de costo-beneficio. Las apreciaciones comprenden todas las estima-

ciones que incumben a un "ciclo de proyecto", esto es, la identificación, formulación, evaluación, selección, ejecución y conservación.

La razonable medición (clasificación y valuación) de los datos constituye factores principales. Se asegura la valuación (costo) actualizada de los diversos datos de costo de capital y operacional. Esto se aplica a los diversos componentes de estudios de proyectos, esto es, micro análisis de insumo / producto; medición de ingresos de proyectos, y proyecciones financieras.

Los flujos de los insumos (costos) y los productos (beneficios o ingresos) económicos deben sujetarse a especificación y medición adecuadas. Por ejemplo, es posible que la inversión de capital se tome como capital tangible bruto empleado, a patrimonio. También es posible que el capital se ajuste a una base de insumo corriente para reflejar un concepto contable paralelo más equitativo para producidos afines, *esto es, ventas principalmente*. La base de valuación puede también tener un efecto importante sobre la rentabilidad, *por cuanto las entradas y salidas de rentabilidad han de medirse en valores corrientes o de precio ajustado*. Esto llega a ser especialmente importante bajo condiciones inflacionarias y cambio tecnológico. Los estudios de valuación de proyectos en un contexto mayor es, en nuestra opinión, otra mega sub-tendencia contable.

4. Mediciones de rentabilidad económica nacional (social)

El concepto de rentabilidad económica nacional ha encontrado amplia aceptación; sin embargo, están aún por perfeccionarse la base de cómputo, la metodología y el procedimiento. La medición de la rentabilidad económica nacional puede incluir la fijación de precios sombra de insumos, la importancia que se ha de dar a los resultados de varios objetivos y una tasa social de descuento.

La rentabilidad de empresa se fija evaluando producidos e insumos a precios de mercado. En un mercado pertinente, caracterizado por libre disponibilidad de insumos y productos, el precio de mercado de las mercancías puede reflejar el beneficio social para el comprador aunque los beneficios sociales son el verdadero índice del beneficio nacional. Sin embargo, las utilidades comerciales tienden a desviarse de los beneficios sociales, siendo necesario los ajustes de medición. También desempeñan un papel otros factores; por ejemplo, los go-

biernos pueden deliberadamente decidir fijar los precios de muchas mercancías y servicios esenciales a un nivel inferior al que el consumidor pueda estar dispuesto a pagar.

Hay varios costos que la nación tiene que soportar, aunque la carga del costo no se traslada a los inversionistas individuales / firmas. La rentabilidad económica nacional es, así, una medida de la tasa aproximada de rendimiento para la economía nacional por una inversión en un proyecto considerando todos los principales costos y beneficios económicos y no económicos. Nos imaginamos esto como una nueva subtendencia que requiere cálculos más profundos por los contadores.

5. Contabilidad para la formación de capital

Cualquier economía necesita una formación extensa de capital, siendo aquella parte de la producción e importaciones de un país que no se consume o exporta durante el período contable, sino que se reserva como adiciones a sus existencias de bienes de capital. (La formación de capital neto se distingue de la formación de capital bruto en que se mide después de hechas las deducciones por depreciación, obsolescencia y daño fortuito al activo fijo).

La formación de capital desde un punto de vista contable tiene dos aspectos principales que sobresalen para estimular esta formación en la forma más efectiva.

1. Información financiera satisfactoria y revelación significativa para fines internos y externos.
2. Garantía de que los fondos de capital se asignan a proyectos o programas de acuerdo con criterios de prioridad (esto es, individual y social) con lo cual la creación de superávit individual y social ayuda a promover la formación de capital. (La construcción de elefantes blancos impide la formación de capital nacional ya que ningún superávit económico tiende a ser creado).

Además, si las autoridades tributarias aceptaran datos de nivel de precio ajustado a costo corriente, existe la gran probabilidad de que más fondos sean empleados para expansión interna y mejoras de productividad. Bien puede ser una de las grandes desventajas en muchas economías desde un punto de vista de la productividad, la eficiencia y la formación de capital, que estas autoridades estén gravando con impuestos el capital, ya que parte del ingreso basado en el costo histórico medido incluía fondos que han debido utilizarse para reposición (formación de

capital). Una forma de contabilidad de variación de nivel de precio sería efectiva en la creación de un mejor ambiente para la inversión. El patrocinio del gobierno en la aceptación de una contabilidad de costo corriente o de índice general de precios puede tener un impacto benéfico en la información de capital y en el crecimiento / desarrollo económico. El impacto de la tendencia contable sobre la formación de capital parece considerable, pero está, por supuesto vinculado a nuestras otras sub-tendencias mencionadas.

6. Direcciones en la contabilidad gubernamental

La contabilidad gubernamental es parte integral de la infraestructura financiera pública y es una herramienta indispensable de la administración del sector público. Ella proporciona información para la toma de decisión económica en la planeación y el presupuesto, y constituye una base para el control y manejo de varias actividades operacionales y su auditaje. En muchos países se han hecho extensos esfuerzos para reestructurar y redirigir el sistema contable gubernamental y sus procedimientos.

Algunos de los puntos particulares que justifican atención, en el contexto de nuestros estimativos de tendencia contable, son como sigue:

1. La contabilidad gubernamental debe concebirse y practicarse como un sistema en un marco matriz general y amplio de contabilidad, en el que los tres sistemas contables (de empresa, nacional y gubernamental) estén mejor integrados desde un punto de vista estructural y de sistemas de información. Esto significa que las normas y procedimientos de medición deben ser efectivamente coordinados.
2. Los sistemas y datos de medición (incluyendo clasificación y valuación deben ser valorados a la luz de la aplicabilidad y provecho económicos además de la responsabilidad administrativa y legislativa.
3. La contabilidad gubernamental necesita desempeñar un papel más efectivo en la planeación y política económica. En este contexto será necesaria una integración más estrecha entre la contabilidad gubernamental y la contabilidad nacional. A su vez, la contabilidad de empresa pública necesita vincularse a la micro planeación, que es una unidad dentro de la macro planeación y programación.

4. Debe buscarse mayor uniformidad (normalización) de los conceptos y normas contables gubernamentales para proveer más efectivamente a las metas de la contabilidad gubernamental, y las de los sistemas y versiones de las macro-cuentas. Debe hacerse uso efectivo, donde sea factible de los procesos electrónicos.
5. Deben estimularse activamente nuevas técnicas presupuestales (ejecución de presupuesto), para ser introducidas gradualmente por departamento, agencia, industria, etc.
6. Deben tomarse mediciones del costo-eficiencia y costo-beneficio más vigorosamente y presentar el informe; por tanto deben tomarse medidas correctivas. Las evaluaciones de ejecución interesan a las agencias y empresas gubernamentales.
7. Los métodos y prácticas contables de la empresa pública son sometidos a revaluación. Las normas de cuentas y medición han de ser efectivamente vinculadas e integradas dentro de las cuentas y presupuestos generales del gobierno. Deben realizarse adecuados estudios de costo y prepararse estudios de factibilidad lógicamente concebidos, basados en métodos de contabilidad gerencial (costo).
8. Las mediciones de productividad y eficiencia, la información de valor agregado, los datos estimados, las mediciones de costo-beneficio social, etc., han de aplicarse igualmente al sector público.

En relación con la necesidad de integrar la contabilidad (gubernamental) en las economías del Tercer Mundo, el señor Francisco S. Tantuico, Jr. (Presidente de la Comisión Filipina de Auditoría, Presidente de la Junta de Gobierno de la Organización Internacional de Instituciones Supremas de Auditoría, y miembro de la Junta de Auditores Externos de Naciones Unidas), declaró en el Consorcio Internacional de Administración Financiera Gubernamental, en Washington, D.C. (octubre de 1984):

“Las deficiencias de los sistemas contables en países menos desarrollados es un tema que ha sido debatido hasta el cansancio. Publicaciones de las Naciones Unidas y simposios de expertos, seminarios de contadores profesionales y conferencias de auditores se han referido interminablemente a los problemas contables. ¿Pero qué han hecho individualmente los países sobre el particular? Algunos de los problemas que han sido identificados incluyen caren-

cia de integración de los sistemas contables con los sistemas de planeación y presupuesto; informes contables demorados; metodologías que se basan en decretos y leyes que pueden ser anticuados o abiertamente inaplicables; ausencia de conceptos de causación y costo en la contabilidad gubernamental; serias deficiencias en la educación contable para el desarrollo; ausencia de normas contables — la lista podría seguir indefinidamente. Esta es una vieja y larga lista cuyas recomendaciones han permanecido sin ejecutar por mucho tiempo”.

El señor Tantuico dijo también que mientras los países menos desarrollados prestaron miles de millones de dólares para construir represas y carreteras o para estudiar el ciclo de vida de los mosquitos y gambas, poca meditación se ha dedicado a los sistemas contables, los procedimientos de control interno y la tecnología de auditoría, que ayudarían a asegurar la responsabilidad.

Estas declaraciones indican claramente las deficiencias que se les plantean a los sistemas contables corrientes del sector público, que pueden parcialmente mejorarse dándole un enfoque más amplio a nuestra disciplina.

En la misma conferencia, Washington Syeip, Presidente de la Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.) declaró: “El campo de aplicación de los auditajes gubernamentales está creciente en proporción a las necesidades de los usuarios. El tipo de información ahora requerido de un auditaje es diferente del de hace unos pocos años. Los informes estrictamente financieros no son suficientes. Lo que se necesita es o bien un auditaje completo estilo canadiense o bien el auditaje convenido muy utilizado por el gobierno de U.S.A.

Tendencia 2. Identificación, medición y presentación de la información pertinente en la mega contabilidad

La Mega Tendencia Contable 1 aludía a la necesidad de más información aplicable para ayudar a los propósitos micro y macro contables y económicos. En la Tendencia de Conabilidad 2 ampliaremos los siguientes componentes específicos pertenecientes a la medición e información (cuyos métodos se interconectan con la Tendencia 1 y la Subsiguiente Tendencia 3 que abarca las evaluaciones de eficiencia y productividad):

1. Información de valor agregado.
2. Contabilidad para los datos de variación de precio.
3. Mediciones socioeconómicas.
4. Información de recursos humanos.
5. Datos proyectados y de flujo de caja.

El informe de Sociedades Anónimas⁸, publicado en el Reino Unido en 1975, bosquejaba un sistema contable intermedio que se proponía prescribir el contenido del informe de la sociedad anónima en entidades privadas y públicas. Su objetivo fundamental era "comunicar las mediciones económicas de información acerca de los recursos y desempeño de las entidades informantes, provechoso para los que tienen razonables derechos a tal información". De acuerdo con este estudio, los Informes de Sociedad Anónima deben contener seis estados adicionales: (1) un estado de valor agregado, (2) informe de empleo, (3) estado de conversión de monedas con los gobiernos, (4) estado de transacciones en moneda extranjera, (5) estados de perspectivas futuras y (6) estado de objetivos de la compañía.

El Comité de Investigaciones del Instituto de Contadores Titulados de Escocia encargó también un estudio acerca del estado de valor agregado y su utilización en los informes de sociedades anónimas⁹.

1. Información del valor agregado

El concepto de Valor Agregado es una imprescindible mega sustendencia contable y requiere un desarrollo más profundo; sirve a los propósitos tanto micro como macro contables y económicos. Al nivel micro económico, el valor agregado es una medida de desempeño e informa sobre la riqueza (ejemplo, ganancia) creada por una entidad mercantil durante un período de tiempo. El valor agregado mide la riqueza producida por los esfuerzos cooperativos de accionistas, trabajadores y gobierno (ejemplo, impuestos). Estos grupos han cooperado suministrando capital, trabajo e infraestructura (carreteras, instalaciones sanitarias, etc.) para uso de la entidad. Representa flujos comerciales de ingresos y gastos si bien ignora los flujos de capital.

La importancia del valor agregado se debe al hecho de que la "ganancia" per se no es aquella significativa desde un punto de vista socioeconómico. El valor agregado también da credibilidad al con-

cepto —especialmente en una sociedad orientada al individuo— de que una fuerza laboral mejor educada merece reconocimiento explícito como responsables partícipes en el proceso de agregar valor. Así, el informe de valor agregado dirige la atención a la contribución de los trabajadores en el valor agregado, y a las tendencias de esa contribución en el tiempo.

El estado de valor agregado en los informes de sociedad anónima proporciona una buena medida de la magnitud e importancia de una compañía. El estado también informa acerca de la contribución de la compañía al ingreso nacional. Tiene por tanto un papel potencial en el manejo de la economía nacional, ya que una meta principal de política económica es el crecimiento y desarrollo económico. Otra ventaja de la inclusión de un estado de valor agregado en los informes de Sociedad Anónima es que se facilita por eso la introducción de los diagramas de productividad basados en el valor. Empero, el estado de valor agregado, sustentado en datos históricos, subestima la contribución del grupo laboral en el Valor Agregado. Cuando esta contribución se mide en términos "reales" o de inflación ajustada, es aún más alta que el aparente porcentaje histórico.

El valor agregado puede también emplearse como una efectiva medida de ejecución de una entidad. Muchos la consideran conceptualmente más lógica y más confiable que el rédito de inversión (R.O.I.), ya que el Valor Agregado descompone los elementos contribuyentes, esto es, trabajo, consumo de capital*, intereses, impuestos y ganancias.

Es un amplio estudio de los profesores Gray y Maunders¹⁰, los autores ven cuatro diferentes empleos de la información del valor agregado: (1) para predecir la "eficiencia administrativa", (2) para evaluar el "patrimonio relativo entre interesados dentro de las compañías", (3) como un indicador de "solventía" en relación con problemas de productividad que surgen en negociaciones laborales colectivas y (4) como una base para evaluar el "desempeño socioeconómico" de una compañía.

En cuanto a la metodología de aplicación, los autores resumen sus recomendaciones como sigue:

* N. del T.: Depreciación, pérdidas de activos fijos y bienes de capital, constituyen la deducción del producto nacional bruto para llegar al producto nacional neto.

1. La medición de valor agregado sobre una base de producción más bien que una de ventas parece deseable y digna de experimentación.
2. El valor agregado debe medirse y revelarse tanto sobre una base bruta como sobre una neta si ha de servir una amplia gama de utilización. La depreciación no debe tratarse como una distribución de valor agregado.
3. Los ajustes de inflación (variación de nivel de precio) son necesarios si el valor agregado neto ha de ser significativo.
4. No deben revelarse separadamente debajo del cálculo del valor agregado las partidas no operativas. Ellas no deben incluirse del estado de valor agregado. Hay una apremiante necesidad de una aproximación más amplia y sistemática a la revelación y presentación.
5. Es deseable la segmentación del estado del valor agregado y por lo menos debe implicar una segmentación geográfica entre actividades domésticas y externas de la firma.
6. La revelación de las contribuciones relativas en la distribución del valor agregado debe hacerse sistemáticamente. La contribución de los trabajadores y el gobierno debe revelarse sobre la base de importes realmente pagaderos. En el caso de accionistas el importe de ganancia atribuible, así como pagadero en la forma de dividendos, debe revelarse como su contribución.

2. Contabilidad para variaciones de precio

Actualmente estamos expuestos a una variedad de métodos de "contabilidad para variaciones de precio", y varios de ellos intentan lograr diferentes objetivos. Los objetivos contables en una micro sociedad orientada al mercado de capitales tienden a apartarse de economías más macro centralmente planeadas. Aunque serán diferentes los objetivos y recursos de la "contabilidad para variaciones de precios" esto no debe impedir que los países incorporen los métodos de variación de nivel de precios para servir los propósitos micro y macro.

En gran parte el grado de sofisticación depende de factores tales como (1) la disponibilidad de datos estadísticos y su confiabilidad, (2) inteligibilidad por contadores y empleados afines que trabajan con

datos de variación de precios, (3) aplicabilidad del costeo actual u otros métodos de variación de nivel de precio, esto es, la necesidad de tener disponible dicha información para la empresa y propósitos internos más globales, ejemplo, la macro contabilidad.

En la Mega Tendencia I de Contabilidad tratamos ligeramente de la necesidad de información al día, y será provechoso bosquejar brevemente el alcance y contenido de los datos de variación de precio para la macro contabilidad, cuya base de datos ha de ser también mejor vinculada a la medición de datos micro contables.

En la contabilización del ingreso nacional, la valuación de insumos y productos se hace principalmente a sus últimos valores (precios) de mercado, esto es, precios de mercado a la fecha de cierre del estado, o a costos (valores) actuales. El producto bruto nacional (PBN) generalmente se formula en valores actuales de mercado; consecuentemente sus componentes tienen que reflejarse en una base similar. Esto plantea problemas, especialmente respecto al consumo de capital y los inventarios. Por ejemplo, la valuación del inventario en existencia podría crear problemas particulares cuando los precios cambian rápidamente; por cuanto la valuación del inventario disponible en la contabilidad de empresa en su mayor parte será el más bajo entre el precio de adquisición y el de mercado. Aún el método de lo último en entrar lo primero en salir (líño) en la contabilidad de empresa es orientado al precio de adquisición y puede apartarse bastante de la base del costo actual cuando disminuyen las cantidades en existencia.

Respecto al consumo de capital en la contabilidad de empresa, donde la depreciación ha de ser tratada como un costo de operación, el retiro de bienes de capital se basa en dos criterios muy arbitrarios: (1) la vida probable de los activos, calculada de acuerdo con los principios contables, normas o leyes fiscales predominantes en la empresa; y (2) el costo original invertido del activo. Desde un punto de vista de cuenta de ingreso nacional, empero, una medición así de consumo de capital en la contabilidad de empresa, no es económicamente significativa y realística, aunque la vida estimada de los activos permanece igual. Para estimar exactamente la depreciación con base en los datos de la empresa, es posible que las empresas reflejen los costos actuales o valores presentes —u otros ajustes realísticos de nivel de precio— de las unidades de capital consumidas. Por consiguiente, vincular efectivamente las micro y macro cuentas requiere información de costo a la fecha, o actual ya que la medición conforme al principio de costo original (histórico, por ejemplo, en inventario, equipo y edificios) y las posibles ganancias y pérdidas de

capital resultantes en un período posterior podrían falsear los valores reales del producto actual y la riqueza nacional en las cuentas nacionales si tal información se obtuvo de estados de empresa mercantil históricamente basados. Por tanto, la valuación en la contabilidad de empresa de los inventarios y el consumo de capital (depreciación) debe preferiblemente ajustarse por medio de una "cuenta de revaluación" en una cuenta de reconciliación; y cualesquiera ganancias o pérdidas en libros deben ser eliminadas a fin de validar los datos de la empresa para los propósitos contables nacionales (macro).

Al consolidar la información para efectos macrocontables los datos de valores en libros habrán de ser ajustados a los actuales precios corrientes o precios de mercado. El valor de mercado puede obtenerse o por los precios en el mercado o aplicando uno u otro método de costo corriente depreciado o de sustitución. En estos casos, el costo original podría ajustarse con un índice general o específico de precios, deduciendo la depreciación acumulada. Sin embargo, estos importes de depreciación pueden ser más bien arbitrarios en cuanto a períodos y valor, aunque hay que determinar si son realísticas las tasas de consumo de capital y los procedimientos de valuación. Las variaciones en el nivel de precio, las variaciones en la demanda, y además el progreso tecnológico y las diferencias en el cálculo de depreciación pueden causar variados resultados de medición de capital. Puede entonces surgir una falseada relación, produciendo incorrectos análisis y decisiones. Por consiguiente, el cálculo del costo corriente depreciado puede desviarse sustancialmente del valor de mercado, si bien para valorar las partidas de la hoja del balance nacional habrá de observarse un procedimiento uniforme. Los contadores pueden ayudar a elucidar los problemas encarados al valorar activos por métodos diferentes, y también pueden ayudar a idear un procedimiento razonable para estos activos nacionales. (Donde no existe mercado de capitales, la capitalización de la capacidad de ganancias ha sido utilizada para evaluar activos, por ejemplo, en recursos minerales). Como una mega subtendencia contable la medición de los datos de variación de nivel de precio constituye un elemento importante para fines tanto micro como macro económicos y contables.

Debemos anotar que en la mayoría de países los costos corrientes u otros métodos de variación de nivel de precio son generalmente tratados como ajustes de fin de año a los estados financieros, en vez de integrarlos enteramente en el sistema contable total, esto es, para efectos contables tanto administrativos como financieros. Dicha aproximación integrada también facilita reflejar las macro cuentas y evaluaciones afines. Los costos corrientes tienden también a ser más efectivos para deci-

siones de inversión y presupuesto de capital, costeo, fijación de precio y reparto de utilidades (por ejemplo, dividendos), evaluación de la administración y otras políticas administrativas. Por consiguiente, en nuestra opinión, los datos de variación de nivel de precio o de costo corriente deben ser incorporados en las redes de información total, sirviendo los objetivos micro y macro.

3. Mediciones socioeconómicas en contabilidad

En la Tendencia 1 sobre integración contable tratamos ligeramente de los aspectos estructurales de la rentabilidad nacional, y ahora comentaremos más sobre su inherente metodología de medición.

En la mayoría de países la contabilidad tiene como su foco principal los intereses de los accionistas particulares, si bien se ha descuidado la trascendencia socioeconómica de la medición y presentación de la información contable. Por consiguiente, las labores contables dentro del ámbito socioeconómico es posible que sean extendidas a fin de hacer de la contabilidad una disciplina más útil y aplicable en nuestras respectivas sociedades. El bienestar social o función de bienestar social (por ejemplo, las mediciones de rentabilidad nacional mencionadas en la Tendencia 1) requiere atención más profunda, de acuerdo con lo cual la sociedad es más que una colección de intereses individuales, comprometiendo mediciones e informes nacionalmente orientados. Ciertamente requiere una serie diferente de mediciones e instrumentos corregidos, y a su vez la reorientación de la metodología contable puede influir provechosamente el bienestar social en las economías, por lo cual la contabilidad tiende entonces a convertirse en una fuerza económicamente activa en lugar de una pasiva.

La contabilidad es esencialmente una función de servicio, en gran parte orientada hacia el usuario (que suele ser una multiplicidad de personas y entidades), y que implica un proceso político para establecer normas y planes. Este proceso político requiere que las normas y cuentas sean significativas y aceptables para los usuarios, esto es, tienen que ser valiosas para los usuarios e implicar un concepto de lo que los usuarios necesitan y no de lo que a ellos se les impone. Infortunadamente la orientación al usuario tiende a ser interpretada en ciertas sociedades como a los inversionistas privados solamente. Gran parte de nuestra investigación académica en contabilidad tiende a enfocarse en esta dirección, por ejemplo, la atención dedicada a los estudios sobre "mercado eficiente". Aunque los estudios son intelectualmente "interesantes", el empleo de la respuesta de ese mercado a los métodos contables no parece tener gran trascendencia económica.

Nuestra concentración investigativa contable en general ha sido sólo sobre ciertos elementos y partes de la economía y no sobre el conjunto, el cual se compone de partes de acción recíproca. La contabilidad es a menudo investigada y tratada como operante en un vacío socioeconómico, y las ampliadas dimensiones e impactos de los datos y cuentas pueden carecer de la adecuada base de objetivos y recursos; el contenido de la información no concuerda suficientemente con los requerimientos económicos generales (análisis, políticas y decisiones). La "teoría" contable y aún nuestra "estructura conceptual" han sufrido una suerte muy similar.

En su forma corriente la contabilidad representa esencialmente un modelo de equilibrio parcial, sin un sistema más amplio y un enfoque de equilibrio general que implique consecuencias económicas en un ensanchado ámbito estructural e institucional en nuestras sociedades (véase Cooper and Sherer)¹¹. El "análisis de consecuencias económicas" en la opinión de estos autores ha surgido como aproximación alternativa para entender y evaluar el papel del informe contable en un contexto social más amplio, y parece tener el potencial para valorar una amplia gama de efectos de variaciones en el sistema de medición contable. Las consecuencias macroeconómicas y sociales de la contabilidad, y los informes conexos, no son tenidos en cuenta en nuestra teoría contable corriente y normas afines.

La medición de los costos y beneficios económicos-sociales (por ejemplo, costos/beneficios indirectos y secundarios) puede convertirse en una incumbencia principal para la contaduría ya que tales mediciones externas son necesarias para las valoraciones tanto micro como macro económicas. Estas mediciones requieren una profunda percepción económica, incluyendo análisis de datos contables nacionales. En lugar de responder a las variaciones, es posible que la contabilidad ayude a describir y aún dirigir las variaciones por medio de su más amplio marco de referencias. Esto puede ser contrario a la manera como los contadores quisieran ver y operar sus funciones, pero necesidades de más alta envergadura (nacional y económica de negocios) requieren una redirección o extensión, implicando aproximaciones interdisciplinarias. Es posible que sea ideado un "marco contable conceptual" de conformidad a su debido tiempo.

4. Contabilidad de recursos humanos

La contabilidad para recursos humanos constituye, en nuestra opinión, una mega subtendencia contable. Su medición implica mu-

chos aspectos contables de comportamiento, especialmente los relacionados con la eficiencia y productividad. La "contabilidad de recursos humanos" puede considerarse un intento de identificar, medir e informar sobre las inversiones y actividades humanas dentro de una entidad, hasta donde al presente no sean contabilizadas bajo las prácticas tradicionales. Las aptitudes humanas se vienen reconociendo como un recurso vital de un país; por ejemplo, la educación adecuada es de una trascendencia particular para el avance económico de los países en desarrollo.

La existencia de capital humano ha sido reconocida hace tiempo en economía por Alfred Marshall¹² e Irving Fisher¹³, por ejemplo; pero la inversión en capital humano ha sido enfocada en las últimas décadas a medida que la destreza y conocimiento adquiridos de la gente han sido considerados una forma vital de capital (y formación de capital) para estimular el progreso económico. Podemos considerar el valor real de un activo —especialmente activos humanos— como el valor presente descontado de los beneficios futuros. Los beneficios tienden a revaluarse con el tiempo, en contraste con otros activos.

Schultz¹⁴ subraya que el proceso de formación de capital humano debe considerarse una actividad de inversión económica del mismo orden que la formación de capital material. El capital humano consiste de técnicas, conocimiento y atributos similares que afectan la capacidad de realizar trabajo productivo. La más desplegada importancia del factor humano en el proceso socioeconómico demanda también una respuesta efectiva de la contabilidad, ya que estas inversiones y actividades humanas han de ser adecuadamente medidas contabilizadas.

La "contabilidad de recursos humanos" abarca la valoración de los recursos humanos económicos. Dentro de la empresa y otras entidades, los recursos humanos (un elemento de poder y prestigio*), en los que se invierten grandes sumas de dinero, son casi nunca valorados en la hoja de balance o apropiadamente reflejados en los estados de operación. El costo de sustitución o corriente de los recursos humanos podría ser mucho más que los sueldos y jornales pagados, siendo estos últimos generalmente el único costo reflejado en las cuentas. (Sin embargo, en la hoja del balance podría mostrarse como una nota de pie de página, el valor asegurado de los funcionarios más altos). El exceso del valor real de la empresa sobre su valor en libros puede en gran parte consistir de valor de recursos humanos (prestigio*), y requiere analizarse y refle-

* N. del T., Goodwill.

jarse separadamente. Su valor realísticamente estimado en la hoja de balance entonces puede también requerir ser amortizado anualmente.

En una sociedad de información los recursos humanos proporcionarán un margen competitivo. Sin embargo, no medimos y valoramos estos recursos adecuadamente sobre una base de valor de servicio, esto es, capitalizando y depreciando dichos recursos adecuadamente sobre una base de valor de servicio, esto es, capitalizando y depreciando dichos recursos en el tiempo. Los recursos humanos, como los activos, necesitan ser adecuadamente valorados para las mediciones de eficiencia, determinación de ingresos y valuación de la compañía. En la edad de la información la inversión en recursos humanos se hace crítica, y los réditos (individuales y sociales) habrán de ser más efectivamente medidos en el contexto de esta inversión en recursos humanos. La educación y actualización de los empleados será una importante porción de la inversión.

En el futuro la inversión primaria puede no ser en terrenos planta y equipo, sino en personal. Esto bien puede dar más elevación a la contabilidad de recursos humanos en cuanto el personal se convierta en el "activo" más importante. Nuestra definición de "activos" puede estar sujeta a variación, o quizás nos ocupemos precisamente de ella en su revaluación en el estado de "valor agregado". En nuestra opinión debemos tratar a nuestro personal como una inversión. Tendremos que acostumbrarnos a tratar con información más dúctil e imputada.

La contabilidad de recursos humanos requerirá subcuentas separadas para registrar los activos —que comprenden el costo de reclutar, adiestrar y formar personal— y los retiros de estos costos en los años futuros. El asunto de valorar estas entradas sobre una base de costo histórico o corriente es de gran importancia; en nuestra opinión los costos corrientes u otra forma de valor razonable tienden a ser los más pertinentes. Sin embargo, es todavía necesaria una gran cantidad de investigación adicional para producir criterios adecuados en la valoración de recursos humanos y los servicios que prestan. Esta mega sub-tendencia contable, como todas las otras, está en una etapa dinámica.

5. Datos proyectados y de flujo de caja

Los estimativos económicos de índole micro y macro, y los estados financieros, requieren proyecciones financieras. Nuestros estimativos de flujo de caja anticipado (d.c.f.) descansan fuertemente ya en tales avalúos, si bien para diagramar el curso futuro de un país y una

compañía son necesarias las proyecciones del ingreso nacional, el insumo/producto y el flujo de fondos. Por consiguiente, por nuestras anteriores descripciones puede ser claro que el contador (y el auditor) tendrá que ser afectado en extenso grado con los datos pronosticados, requiriendo el perfeccionamiento de mejores técnicas de predicción y proyección.

También debe darse énfasis al micro flujo de estados de fondos, y los análisis y proyecciones de fuentes y ampliaciones de fondos deben convertirse en parte integral del informe financiero. También deben vincularse efectivamente los datos y proyecciones de flujo de fondos con los estados nacionales de flujo de fondos.

Tendencia 3: Mediciones de eficiencia y productividad

1. Naturaleza y necesidad de la eficiencia y productividad

Con nuestra tercera tendencia contable concebimos la muy grande importancia dada a la eficiencia y productividad a niveles micro y macro. Consideramos (1) su naturaleza, (2) su ámbito de medición y (3) la necesidad de tomar decisiones.

El concepto de eficiencia y productividad y su impacto económico no son nuevos. En el decenio de 1920 Stuart Chase, el evolucionario economista y contador, vio el despilfarro como un problema socioeconómico mayor; e instó a la industria, el público y el gobierno a rectificar este problema. Estuvo entre los primeros contadores sociales en U.S.A. y planteó muchos sugestivos interrogantes acerca de los objetivos económicos y sociales de los negocios y el gobierno.

La productividad es a la vez un micro (empresa) problema de la administración y los trabajadores, y uno macro económico en cuanto los políticos del gobierno pueden considerablemente tener impacto en la eficiencia y productividad, por ejemplo, por medio de la política fiscal. Los valores sociales de una sociedad tienen también un impacto principal, si bien los problemas económicos mundiales (como la crisis energética) también afectan la productividad. La productividad desempeña un importante papel en el crecimiento y desarrollo económico.

En un artículo, "Camino a nuestra declinación económica", en *Harvard Business Review*, Hayes y Abernathy¹⁵ afirmaron que el papel de crecimiento de la productividad en U.S.A. ha declinado rela-

tivamente y que nuestros principios de administración (incluyendo los principios contables) pueden *causar* en vez de *curar* ese mal desempeño. Indicaron que una de las causas es la "reducción de costo a corto plazo en vez del desarrollo de la competitividad tecnológica a largo plazo". Los autores declararon además: "De 1948 a 1973 el valor neto en libros de los bienes de producción por unidad de trabajo creció a una tasa anual de 3 por ciento. Sin embargo, desde 1973 bajas tasas de inversión privada han llevado a una declinación en esa tasa de crecimiento a 1.75 por ciento. Además, la reciente composición de inversión se ha desviado hacia equipo y proyectos a corto término, en abstracción de inversiones en edificios y permanentes". Otros estudios han mostrado que el aumento en la proporción entre los bienes adicionales de producción y el trabajo ha caído a cerca de un tercio de su valor en el decenio de 1960. La atención se ha enfocado en los réditos a corto término y la administración por guarismos. Los réditos financieros máximos a corto término se han convertido en los criterios predominantes en lugar de las medidas concernientes a productividad, valor agregado y negocios en marcha (continuidad a largo término).

Parcialmente responsables son los métodos y técnicas contables existentes. Los autores afirman en su artículo¹⁶.

A medida que más compañías descentralizan sus estructuras constitutivas, tienden a señalar centros de ganancias como la unidad primaria de responsabilidad administrativa. Esta evolución necesita, a su turno, mayor dependencia de mediciones financieras a corto plazo como el rédito sobre la inversión (ROI) para evaluar el desempeño de administradores individuales y grupos administrativos. Al aumentar la distancia estructural entre aquellos a quienes se confían las oportunidades competitivas reales de explotación y aquellos que deben juzgar la calidad de su trabajo, virtualmente asegura la confianza en criterios objetivamente cuantificables a corto término.

Aunque la innovación, el sustento de una empresa de primerísima importancia, se estimula mejor por un ambiente que no castigue indebidamente el fracaso, el resultado predecible de confiar mucho en las medidas financieras a corto plazo —una especie de control remoto administrativo— es un ambiente en el que nadie cree que puede permitirse un fracaso o aún una momentánea zambullida en el fondo.

Desde un punto de vista contable, la medición e informe de la productividad ha sido un área descuidada. Los contadores pueden calcular ciertas relaciones y hacer análisis pero el sistema de control contable

generalmente no ha ido más allá de eso. Históricamente la contaduría asumió un papel de administración o custodia, y su objetivo fue más llevar cuentas sobre activos y medir ingresos que evaluar y contribuir a la eficiencia y la productividad. Sin embargo, como en varios artículos lo indicó Robert S. Kaplan¹⁷ de Harvard Business School, nuestras actuales herramientas contables de costo no son adecuadas para la sociedad moderna. Además, no estamos midiendo efectivamente, por ejemplo, la producción y la ganancia en el contexto de "valor agregado", de importancia crucial la última para la empresa y la sociedad, ya que el PBN (y la macro contabilidad) refleja los elementos de "valor agregado".

Kaplan subrayó que la mayoría de sistemas contables y de control tienden a desfigurar los costos del producto, no producen los datos financieros clave requeridos para operaciones efectivas y eficientes, y los datos que producen reflejan mucho más necesidades de información externa que la realidad del nuevo ambiente manufacturero. El dice: "Sólo cuando los sistemas contables administrativos se acomoden al nuevo ambiente competitivo, resultarán genuinamente afortunados y permanentes los esfuerzos de mejorar la clasificación de la producción". En esencia, nuestras tradicionales técnicas contables de costo pueden no estar bien engranadas para las condiciones operativas actuales y futuras. Las distribuciones de costo y las mediciones de rentabilidad son a menudo desdibujadas por operaciones superiores a la capacidad normal, costos históricos y costos no distribuidos (tal como un factor de costo para el costo de oportunidad del capital empleado). A menudo los gastos de fábrica son mal distribuidos sobre la base de los costos de trabajo, aunque puede existir entre los gastos de fábrica y el trabajo empleado. El derrame de costos indirectos sobre una base de costo y trabajo directo distribuidos puede desfigurar la eficiencia de las operaciones. También puede ser en gran parte anticuado tratar el trabajo como un costo variable. Algunos de los items que Kaplan cree que están expuestos a mejores sistemas de medición no financiera (que tienen implicaciones financieras) son: Control de calidad e indicadores de calidad; reducción de los tiempos de preparación de inventarios; mejoras en la productividad total (la rentabilidad puede falsear las mejoras de productividad) y la innovación. El reflexiona¹⁸: "En síntesis, las medidas financieras producidas por los sistemas tradicionales de contabilidad de costos proporciona un inadecuado resumen de las operaciones manufactureras de una compañía. La competencia mundial de hoy requiere que en la evaluación del desempeño manufacturero de una compañía se utilicen también medidas no financieras sobre calidad, niveles de inventario, productividad, flexibilidad, disponibilidad de entrega y per-

sonal. Las compañías que logran satisfactorio desempeño estancado o deteriorado en indicadores no financieros no es probable que lleguen a ser —o resistirá serlo por largo tiempo— competidores de clase mundial". A propósito de inventarios, por ejemplo, el computador y los inventarios "oportunos" tendrán mucho impacto en mantener bajos los costos de inventario; en lugar de concentrarnos simplemente en los costos de inventario debemos dirigir nuestra atención a la eficiencia de inventario.

En adición a estos cambios recomendados, pueden requerirse mejoras en el sistema de control administrativo con respecto al rédito sobre la inversión que a menudo no incorpora los datos ajustados para la inflación y los cambios tecnológicos. Nuestro sistema contable, no refleja efectivamente el valor de los servicios ecotécnicos bien sean consumidos o aún incorporados en el equipo, sino que emplea el método histórico de distribución de costo. La depreciación es corrientemente tratada como una distribución de costo histórico en lugar de una valuación de servicios utilizados; la valuación también implica valorar los servicios disponibles en los activos fijos. El costo histórico ha conducido a distorsiones de costo y mala distribución de inversiones. Como lo expresa Kaplan, nuestro sistema contable administrativo emplea esencialmente criterios contables financieros.

En cuanto al costo de capital empleado, en nuestro más amplio concepto contable bosquejado, éste no debe basarse en un cargo de interés distribuido sobre la deuda a largo plazo sino en el costo de oportunidad del capital empleado, esto es, los recursos totales de capital empleado, que pueden sobreabsorber los gastos de interés incurrido. El costo de oportunidad es más realístico desde un punto de vista económico y de medición de eficiencia. Otro problema es si los costos de adiestramiento, iniciación y formación deben ser parte de los costos capitalizados en lugar de cargarlos a los gastos. Lo mismo se aplica a los costos de reclutamiento y formación, con su fuerte contenido de recursos humanos y beneficios futuros. Los retiros inmediatos de R y F no tienen mucho sentido administrativo y económico; por lo menos para fines contables administrativos y económicos la capitalización sería justificada. También deben incluirse en la base de capital otros activos intangibles. Las anteriores inversiones intangibles pueden nuevamente deformar el verdadero modelo de medición de información. El goodwill es en alto grado los recursos humanos empleados con base en su contribución pasada y actual a la entidad como un negocio en marcha.

En el área internacional podemos hallar, como lo menciona tam-

bién Kaplan, que a propósito de la conversión de moneda extranjera las compañías hacen lo que ordena la FASB* sin tener en cuenta el riesgo económico de ultramar.

2. La medición de la productividad

La productividad puede ser definida como la producción generada por unidad de insumo de recursos; producción que ha de ser reflejada (convertida) en términos monetarios. En la contabilidad del ingreso al producto nacional bruto es el "valor agregado" consolidado para la economía, y el valor agregado dividido por las horas laboradas nos da la productividad nacional. Por tanto la productividad es el valor agregado dividido por las horas laboradas. Por tanto la productividad es el valor agregado dividido por las horas laboradas a los niveles nacional y de empresa. Al nivel micro, como observaron Taussig y Shaw¹⁹: "Los guarismos de productividad, al contrario de los guarismos de ganancias, a menudo son un indicador más confiable de variaciones en la robustez financiera de una compañía. Las compañías pueden manipular las ganancias informadas por medio de variaciones en la depreciación, cambios en los métodos de causación, etc. La rentabilidad a corto plazo puede ser comprada aplazando el mantenimiento, reduciendo los desembolsos capitalizables, etc. Como resultado, la productividad puede estar deteriorada mientras los informes publicados muestran ganancias. La contabilidad de productividad revelará esta disparidad".

Cómo medir mejor la productividad e integrarla al sistema contable justifica mayor atención para hacer más útil la contabilidad. Taussig y Shaw²⁰ afirman que el concepto de contabilidad de productividad ha de satisfacer cuatro criterios:

- 1) La medición de productividad y la contabilidad de productividad han de ser totalmente integradas; dicha integración asegura la objetividad.
- 2) La contabilidad de productividad ha de motivar a trabajadores y administradores.
- 3) El concepto de productividad necesita ser bien entendido.
- 4) La contabilidad de productividad se conforma a los conceptos macro contables, esto es, están enlazadas la contabilidad de empresa y la contabilidad de ingreso nacional.

* N. del T. Financial Accounting Standards Board (Junta de Normas de Contabilidad Financiera).

La contabilidad de productividad, con implicaciones micro y macro contables, muestra cómo la productividad se compara con otros años e industrias; al mismo tiempo que recuerda a la administración y otros interesados que en el manejo de una entidad (privada o pública) hay más que ganancias. Por consiguiente, los estados de productividad son de gran provecho para la entidad como para la sociedad.

Sin embargo, la contabilidad de productividad debe ser ajustada para las variaciones de nivel de precio, pero en este punto también creemos que el costo corriente (que refleja las variaciones en los índices específicos de precio e incorpora el cambio tecnológico) es más aplicable que los "ajustes de nivel general de precios" para medir efectivamente las variaciones y mejoras de productividad. Además, para fines macro contables en los que el valor agregado se mide a precios corrientes, los insumos de costo corriente deben ser reflejados en términos sustantivos reales, y no simplemente en nominales (esto es, históricos) o términos nominales ajustados (esto es, contabilidad de nivel general de precios).

Es un concepto erróneo que la productividad se relaciona con el trabajo solamente; los progresos tecnológicos (por ejemplo, las innovaciones e invenciones) tienen el mayor impacto en la productividad. Por consiguiente, la medición de los desembolsos capitalizables para tecnología tiende a aumentar el componente de valor agregado, pero requiere una clara (ecotécnica realística) valoración de los servicios capitalizables anuales o totales que han de ser prestados como parte del valor agregado en el contexto de la productividad. Infortunadamente, el concepto de medición de "valor agregado" no ha sido de gran interés para los contadores en la mayoría de los países.

Un problema encontrado en el sistema contable de hoy es que tiende a ser cerrado —es maquinal; contrapesa ecuaciones e intenta estandarizarlas. Por el contrario, la mayoría de organizaciones actúan en un sistema abierto con ambientes y condiciones inciertas— tienden a ser orgánicas y no tan maquinales. La estandarización puede no ser conveniente bajo todas las condiciones ya que puede ahogar la innovación y las invenciones. Por tanto, la información que ha de recogerse debe engranarse con los objetivos (y decisiones) por realizarse, y no viceversa.

Una tendencia positiva es que la investigación actual en la contabilidad administrativa tiende a incorporar más campos externos tales como la economía y la sociología, emplea extensamente las evaluaciones de computador que ayuda a las mediciones de eficiencia, y ha

implicado dos o más disciplinas académicas (véase *Prospects for Research in Management Accountancy*, American Accounting Association News & Views/Management Accounting, Vol. 7, No. 2, 1983).

Sin embargo, la contabilidad administrativa debe ser más que una descripción de los actuales procedimientos y prácticas, y debe dedicarse puntualmente a la investigación que pueda llevar a mejores sistemas, normas y prácticas de contabilidad; al mismo tiempo tener en cuenta las tendencias ambientales (socioeconómicas). En el decenio de 1960 la contabilidad administrativa se concentró generalmente en la aplicación de la ciencia administrativa (esencialmente los modelos matemáticos) a la contabilidad administrativa. Esta aproximación fue muy estrecha y esotérica, y afortunadamente hemos ampliado nuestro alcance y contenido.

3. Necesidad de la contabilidad (administrativa) de toma de decisiones

Se justifican algunos comentarios adicionales sobre la contabilidad de toma de decisiones, en cuanto la contabilidad de mega tendencia pueda dar mayor atención a esta área.

La clave para el proceso administrativo en el futuro bien puede ser la función de planeación en lugar de la función de control en sí misma. La toma de decisión administrativa está encajada en proyectos que incluyen la función de planeación; y es posible que tengamos que buscar mejores métodos, técnicas y herramientas para facilitar esta función de planeación. El plan de un año (presupuesto) puede también no ser ya satisfactorio en cuanto tengamos que mudarnos a una continua planeación avanzada; con esto habrá de asociarse la producción de información adecuada. Se ha hecho una tarea razonablemente buena en el proceso de control (esto es, ejecución, retroevaluación y verificación), aunque esencialmente se utilizan datos con base financiera. Tendemos a ser hábiles en los tradicionales costeos estándar, análisis de variaciones de costo, presupuesto y evaluación de desempeño —aunque no viéndolos en un contexto económico y de productividad más amplio. Una interrogación importante es si hemos tenido aptitud para las evaluaciones de alternativa que incumben al proceso de planeación, y la optimización de los recursos financieros, económicos y humanos. Creo que fue Robert S. McNamara (expresidente del Banco Mundial) quien una vez dijo: “Los contadores no son muy aptos para pensar en alternativas”.

El énfasis en el control y el suministro de datos orientados al inversionista es posible que sean redirigidos hacia un proceso de planea-

ción y control más amplio e integrado entre, de un lado, la contabilidad financiera de empresa y la contabilidad administrativa de empresa; y del otro lado, la micro contabilidad y los varios sistemas y versiones de la macro contabilidad (esto es, ingreso nacional, análisis insumo-producción, flujo de fondos; balance nacional y cuentas de la balanza de pagos para sectores económicos y países).

La estructura de planeación también debe basarse en evaluaciones macro y sectoriales, y las micro decisiones para las actividades de empresa han de tener a su comienzo sólidos marcos de referencia macro-económicos y contables. Como lo expresamos previamente, la medición y registro de estas macro cuentas y su utilización para micro (empresa) planeación aún no han sido áreas de trascendental interés para los contadores (excepto India donde el Instituto de Contadores Titulados de India incluye la materia como un tema requerido en su plan de estudios). Estas macro cuentas requieren información de "valor agregado"; infortunadamente, nuestros sistemas de planeación y control no están reflejando estos datos efectivamente. Las medidas cuantificables que hemos desarrollado no están cumpliendo del modo más efectivo y eficiente las necesidades de engranaje de la planeación y la decisión. Se necesita más investigación para producir las necesidades medidas, métodos y sistemas de cuantificación para servir los requerimientos contables de acción mutua en la sociedad. En nuestra opinión el centro de atención en contabilidad ha sido muy estrecho, muy tradicional (histórico), muy corto y no suficientemente inclinado a la decisión; en tanto que algunas imputaciones (por ejemplo, el costo de capital) han escapado a nuestra atención al no ser "verificable". Además, tenemos que acostumbrarnos a trabajar con datos no financieros, y donde sea posible traducir éstos a datos financieros para nuestros modelos de decisión. Además, no hemos apreciado adecuadamente qué tipos de información y decisiones son necesarias y cómo proveer a ello en la manera más efectiva y pertinente; más bien, nos hemos concentrado en cómo puede utilizarse —si de alguna manera— la información que suministramos. Es posible que tengamos que prever futuras necesidades y requerimientos estimando las tendencias en la sociedad, sea que llamemos éstas tendencias normales o "megatendencias".

También encontraremos una mayor urgencia por la utilización de activos del modo más efectivo, presumiblemente midiendo los activos a su valor de servicio (corriente). No adhiriendo a dichas normas y criterios afines de desempeños, puede perjudicar la viabilidad de la entidad, y puede conducir a presiones de "reestructuración" y absorción de compañías, como actualmente las afrontan varias industrias principales en U.S.A. y el exterior.

En el proceso de planeación administrativa nos hemos inclinado a examinar las tradicionales comparaciones de costo y no las evaluaciones de productividad/eficiencia en la decisión administrativa en el contexto de alternativas. Tales evaluaciones pueden requerir una operación con prescindencia de las tradicionales normas y técnicas contables, y hacia una metodología y conceptos más integrados, multidisciplinarios y previsiones (planeación).

Los estados financieros y administrativos basados en el costo histórico tienden a volvernó menos aplicables para el principal propósito de la contabilidad, esto es, facilitar el análisis económico y la toma de decisiones. Sin embargo, los organismos que promulgan normas contables hallarán fuerte la presión de contadores para aferrarse a la base de costos históricos (como en el Reino Unido), a pesar de que la sociedad moderna tiene importantes necesidades generales y extensas. Si bien una base aplicable de valor razonable podría conducir a una creciente combinación entre la contabilidad financiera y la administrativa, hasta aquí no hemos visto las dos trabajando desde la misma base de información. En efecto, parece ocurrir cierto distanciamiento entre las dos áreas de contabilidad; una divergencia similar tiende a existir entre la empresa y la macro contabilidad.

La proyectada conversión a una economía y sociedad basada en la información requiere la reconsideración y reestructuración de algunos de los conceptos y aplicaciones de contabilidad. Ello puede requerir herramientas y técnicas analíticas y de políticas más sólidas para proveer a los procesos administrativos/sociales en un ambiente variable. Asociada a las tendencias variables está la creciente demanda por trabajadores altamente adiestrados, especialmente en la disciplina de la información, por ejemplo, contadores y auditores.

CAPITULO IV

INFLUENCIAS CONTABLES INFRAESTRUCTURALES

Habiendo esbozado la interacción dinámica entre ciertas megatendencias y megatendencias contables, consideramos útil dar un paso más e intentar juzgar cuáles influencias infraestructurales principales afectan las aludidas megatendencias contables en la sociedad. En nuestra opinión, estos elementos infraestructurales tienen un mayor impacto en las "mega tendencias contables". Un juicio concienzudo de todas las influencias infraestructurales esenciales estaría más allá del alcance de este estudio, y por tanto sólo se incluyen cuatro fuerzas de primera im-

portancia (aunque pueden citarse muchas otras). En nuestra opinión, estas cuatro fuerzas son:

- Estructura y condiciones socioeconómicas y culturales.
- Requisitos legales, estatutarios y otros.
- Pautas contables profesionales e institucionales.
- Educación, adiestramiento e investigación.

1. Estructuras y condiciones socioeconómicas y culturales

Las condiciones sociales (por ejemplo, socioeconómicas, culturales y religiosas) ejercen impacto en la naturaleza como en la actividad de la contabilidad. Cada vez más se reconoce que la contabilidad puede desempeñar un papel activo en el proceso del desarrollo económico, aunque exactamente lo que genera desarrollo económico está aún sujeto a amplio debate. Definiremos el desarrollo económico como integrante del crecimiento económico más el cambio estructural social y económico; componiéndose el cambio estructural de toda una serie de factores sociales, políticos, legales, administrativos, organizacionales, educativos, institucionales, psicológicos y ético-culturales. Los factores no económicos tienden a tener un mayor interés en el proceso de desarrollo.

2. Requisitos legales, estatutarios y otros

En muchos países la teoría, metodología y práctica contables son fuertemente influenciadas por estipulaciones rígidas o tolerantes en leyes de compañías o sociedades anónimas, o por decretos legales y tributarios. Los estatutos contables, que exponen las normas (principios) contables y las normas de auditoría, pueden reflejar solamente las estipulaciones estatutarias. Generalmente las normas reflejadas en los estatutos de contabilidad expresan una orientación tradicional (desembolsos), que pueden conducir a ciertas deformaciones en la información. Las normas y reglas contables a menudo tienen también directrices extranjeras con no clara aplicabilidad doméstica. Diversos países carecen totalmente de legislación efectiva que ampare las normas y procedimientos contables y de auditoría, y las prácticas contables pueden discrepar al servicio de quienes preparan los estados. La ausencia de aspectos regulativos, por ejemplo, limita la comparabilidad y utilidad de la información, en tanto que las funciones de mercados de capital y formación de capital pueden ser estorbadas, y los usuarios de estados financieros pueden ser privados de protección adecuada. De otro lado, la rígida observancia de las leyes de compañías o tributarias, con sus onerosos aspectos de responsabilidad, puede causar inadecuado desarrollo de una disciplina sólida y económicamente aplicable, basada

en conceptos y normas útiles. Existe una necesidad de actualizar las leyes y estatutos en muchos países y hacerlos más aplicables a los requerimientos socioeconómicos y financieros del país/región interesados. La actualización de las leyes sería una fundamental influencia infraestructural contable.

Una ley de compañías o de contabilidad debe exponer el significado, alcance y contenido socioeconómicos de los estados financieros, y la clasificación, valuación y otros procedimientos de medición que han de aplicarse, preferentemente con sugerencias de informes de muestra para sectores industriales y comerciales. La medición, clasificación e información contables posiblemente sean estandarizadas o por la industria o en una escala más amplia, y las normas conexas trazadas en una ley relativa a la contabilidad y/o las compañías. La información producida ha de ser vinculada efectivamente a las cuentas nacionales (macro) y otros propósitos estadísticos y económicos. Sin embargo, la mera promulgación de una ley no garantiza la obediencia.

Una ley de contabilidad puede especificar las necesidades contables y definir: (1) conceptos y normas contables, por ejemplo, su aplicabilidad económica, (2) normas de auditoría, (3) un código de ética, (4) aptitudes y pruebas contables, (5) requisitos de inscripción y (6) criterios de regulación referentes a mediciones e información.

En adición a la ley de compañías o de contabilidad, o ambas, una ley o decreto debe especificar las funciones del contador general y del auditor general.

Por ley o decreto se puede crear una oficina central de cuentas como parte de la oficina del contador general, para diseñar y ejecutar los procedimientos contables para las operaciones gubernamentales y semigubernamentales. Ello implicaría procedimientos concernientes a la tesorería, el banco central, empresas públicas y otras agencias, y el enlace —por medio de diseños uniformes y criterios de medición— de todas las entidades públicas y semipúblicas. Por ley el auditor general puede también extender sus actividades a otros auditores diferentes de los financieros, esto es, auditajes operacionales (eficiencia), económicos y legales.

La profesión y la institución educativa contables requieren también reconocimiento legal en la forma de una ley que dé la jerarquía necesaria y exponga los reglamentos que rigen la ley, incluyendo la protección de la práctica y el título de "contador". El último puede comprender varias designaciones y niveles de competencia; por ejemplo:

Contador diplomado o titulado (contador profesional o público).

Contador matriculado o licenciado (un nivel general de competencia para varias funciones, pero no apto para practicar auditajes externos).

Contador administrativo o de costos.

Contador gubernamental.

Además, debe darse denominaciones a los técnicos contables, esto es, tenedores de libros calificados, administradores contables y contadores de nivel medio.

3. Pautas contables profesionales e institucionales

La mayoría de países reconocen la necesidad de mejorar el plan organizativo institucional (por ejemplo, la secretaría) y las funciones de intercambio de información. Además, en muchos países prevalece una creciente conciencia de la necesidad de sólidos institutos contables en funcionamiento que establezcan normas en contabilidad y auditoría, esbocen un código de práctica, dirijan programas de adiestramiento y educativos, entreguen pruebas de calificación, hagan investigación e intercambien información con otros organismos contables. A menudo los grupos existentes de profesionales y practicantes en contabilidad financiera, administrativa y gubernamental forman organizaciones independientes, en tanto que los contadores de ingreso nacional también pueden tener sus propios grupos. En muchos países el campo de contabilidad de costo o administrativa no ha sido (sub) profesionalizado, y mayor atención puede prestarse a la contabilidad administrativa, los sistemas contables y las mediciones de costo-beneficio. (Por ejemplo, existe una relación inversa entre (1) mejores sistemas y procedimientos, (2) evaluaciones contables (3) y (3) auditoría, en la medida en que el análisis contable y el trabajo de auditoría sean facilitados cuando existan buenos sistemas de planeación y control, y control y verificación internos).

Vinculaciones profesionales entre los diversos campos de contabilidad tienden a ser inadecuadas, estorbando sus funciones potenciales en el marco total socioeconómico. Además, el plan de organización contable institucional adolece frecuentemente de interés profesional insuficiente, estímulo gubernamental inadecuado y carencia de apoyo y consentimiento de las instituciones públicas y privadas. También, pueden ser mínimos el diálogo y coordinación efectivos entre la profesión contable de empresa y la gubernamental y de agencias económicas. Coordinación o integración más estrecha entre los gremios o grupos contables sería de interés nacional y regional.

Establecer o mejorar una profesión contable doméstica requiere evaluar los objetivos y metodologías de contabilidad, y no simplemente copiar programas extranjeros. El examen de calificación profesional puede justificar una nueva evaluación y ha de programarse de acuerdo con las aptitudes y necesidades del país. El examen debe ser preferentemente coordinado en un contexto regional y gradualmente en uno internacional.

Debe estimularse las asociaciones o institutos vigorosos de contadores y deben tener sus propios estatutos de constitución, reglas de manejo, normas de desempeño y requisitos de afiliación. Varios grados de afiliación son factibles y convenientes, si bien sería provechoso fundar una "organización matriz" para diversos intereses y compromisos contables. Una ley de contables. Una ley de contabilidad puede promulgar las calificaciones necesarias, las normas contables y de auditoría, el ingreso como afiliado y códigos de manejo. El título o títulos de contabilidad han de ser protegidos por dicha ley.

En relación con las estrategias para el mejoramiento profesional e institucional, Gloria Mangoba, refiriéndose específicamente al contexto asiático, hizo los siguientes comentarios válidos en un discurso en Washington, D.C., Hace varios años²¹.

El progreso de la profesión contable en las áreas en desarrollo puede ser muy acelerado y acrecentado con la existencia de un mecanismo a través del cual pueda acometerse un esfuerzo organizado y cooperativo. Este mecanismo es proporcionado más efectivamente por una organización profesional contable. Una organización profesional es indispensable para elevar la jerarquía de los contadores, para establecer y mantener elevadas normas de manejo y práctica, y para difundir información de interés común para todos los contadores. Es un vehículo a través del cual sus miembros podrían realizar, sobre una cooperativa, lo que no podría ser realizado por individuos o firmas actuando aisladamente.

Las necesidades contables de los países en desarrollo generalmente incluyen tres categorías principales: (1) normas contables y de auditoría más aplicables, (2) adiestramiento efectivo de contadores, y (3) reconocimiento de la función contable como una herramienta para el desarrollo económico nacional. Organizaciones profesionales dinámicas y poderosas pueden ayudar a servir estas necesidades.

Las agencias gubernamentales pueden contribuir sensiblemente a la modelación de las políticas, prácticas y métodos contables de informa-

ción. La influencia de la práctica contable gubernamental se extiende a áreas tales como los tipos de libros que hay que llevar, así como los requisitos de forma, contenido y revelación en los estados financieros. Esta situación exige una relación más estrecha entre la organización profesional contable y las diversas agencias del gobierno. Estando en estrecha conexión con las agencias gubernamentales responsables de establecer requisitos contables, la organización profesional puede ayudar a modelar dichos requisitos para que se ajusten a los principios (normas) contables generalmente aceptados, y para que dichos requisitos armonicen con las necesidades de información de los principales usuarios de los estados financieros. También incrementará la conciencia por las agencias gubernamentales de la importancia de la contabilidad y el valor del informe de un auditor.

4. Educación, adiestramiento e investigación

La educación e investigación contables desempeñan un decisivo papel en el flujo circular de las influencias contables infraestructurales y las Mega Tendencias Contables (Demostración I). La actividad y dirección dinámicas de la contabilidad tendrán un extenso impacto por parte de la "educación", por lo cual las estructuras y actividades educacionales contables han de tener en cuenta los objetivos socioeconómicos.

A fin de atender efectivamente las mega tendencias contables, es posible que los programas educacionales contables tengan que concentrarse más en los sistemas de información para la toma de decisiones (orientada al plan), el presupuesto de activos fijos, el análisis de costo-beneficio, evaluaciones de proyectos, auditoría interna, contabilidad de ingreso nacional, contabilidad y presupuesto gubernamental y otros aspectos de planeación y control para permitir a los futuros contadores ser más útiles en los micro y macro sectores económicos. Nuestras anteriores apreciaciones bosquejan esencialmente dichas direcciones o tendencias.

Los módulos educacionales contables engranados a las mega tendencias y subtendencias contables pueden exigir: (1) Una fundación socioeconómica conceptual de educación y adiestramiento contables, (2) especialización complementaria en las diversas áreas —ramas— de contabilidad, (3) vinculación más estrecha entre los programas institucionales, profesionales y educacionales, y la educación continua, y (4) un mayor centro de atención hacia las técnicas de pronóstico, de naturaleza tanto interna como externa. Esto también incluye la aptitud de *auditar* efectivamente dichas áreas, incluyendo la medición, comunica-

ción y verificación de desempeño, los aspectos sociales y económicos, por ejemplo, los efectos externos (externalidades).

Los contenidos educacionales requieren énfasis teórico (conceptual) como práctico (aplicado). La investigación en los diversos campos de contabilidad exige mejora también; la buena enseñanza sin investigación contable de índole básica y aplicada, es más bien fútil. Tiende a ser retrospectiva. Además, la coordinación educacional, de adiestramiento e investigativa entre las instituciones de aprendizaje y los institutos profesionales serviría todo el marco contable futuro. En muchos países se asegura una aproximación educacional contable más efectiva para atender a las necesidades presentes y futuras, y se debe prestar atención a la reevaluación de la estructura y contenido de la educación contable. Esto puede requerir, por ejemplo, que un estudiante tenga un programa de grado con una amplia base en economía, sociología y métodos cuantitativos, con especialización subsiguiente en áreas mayores de contabilidad.

Los futuros programas contables, en los países en desarrollo como en los desarrollados, es posible que sufran cambios en el plan de estudios y la estructura debido a desarrollos socioeconómicos variables nacionales e internacionales. Más énfasis habrá de darse a los enfoques orientados hacia los resultados, una doctrina interdisciplinaria y una vigorosa orientación pragmática. Como el adiestramiento contable se verá más porte del panorama socioeconómico total, también necesita responder a los cambios (tendencias) progresistas y ser orientado hacia el futuro. La investigación de índole básica y aplicada en contabilidad habrá de ser vista como la clave de los desarrollos y mejoras del futuro. La educación continua llegará también a ser una fuerza mayor en la educación contable; por consiguiente, las instituciones de aprendizaje estarán proporcionando una base general como específica. Los programas continuos de educación pueden ser ofrecidos en la forma de cursos especializados a corto término por instituciones profesionales y otras agencias. También habrá de ser más estrecha la cooperación entre las instituciones de aprendizaje, las profesiones, la industria y el gobierno. Habrá una tendencia a ensanchar e intensificar el plan académico de estudios y otros programas de aprendizaje.

Intimamente relacionada con la mencionada interacción entre la educación y la práctica es la descripción de una "doctrina común" que los contadores deben poseer. Esto ha sido discutido entre académicos, y entre éstos y las instituciones profesionales. La "doctrina común" puede ser mencionada como el complejo de sistemas, procedimientos

y datos de información que sirven de base a la profesión y la disciplina de contabilidad.

En cuanto a las áreas educacionales de especialización o concentración, esto bien puede ser cumplido de acuerdo con lo siguiente, teniendo, sin embargo, una extensa base común. Primero, las diversas organizaciones profesionales (preferiblemente bajo una corporación matriz), en conjunto con las instituciones educacionales, habrán de desarrollar una doctrina común. La concentración verdadera puede llegar en los últimos años en programas en instituciones de aprendizaje, o como especializaciones de postgrado. Actualmente hay aún mucha concentración en graduar un contador general —como experto en todos los campos— sin haber prefigurado y desarrollado claramente las distintas áreas de contabilidad (tales como la contabilidad gubernamental, la contabilidad administrativa y sistemas y procedimientos) para las cuales un país necesita personas calificadas en los años por venir. El campo contable ha llegado a ser muy vasto y muy complejo para ser un experto en todo. La concentración educacional puede desarrollarse en centros de adiestramiento y educacionales, institutos profesionales, y aún en el oficio.

Muchos países sólo reconocen un tipo de contador "autorizado", esto es, contador/auditor titulado orientado hacia la contabilidad financiera, en tanto que otros contadores profesionalmente adiestrados no son (aún) considerados "contadores". Esto parece irreal en el presente y para el futuro. Se podrían dar varias denominaciones contables oficiales para varios niveles de destreza de acuerdo con la especialización atribuida y el nivel de sofisticación. Por ejemplo, al nivel superior están los contadores titulados o matriculados (financieros), los contadores administrativos titulados, los contadores gubernamentales titulados y los auditores internos titulados, mientras al nivel medio (diploma) están los contadores financieros, de costo y del sector público licenciados (diploma) o aprobados. También deben recibir un diploma o certificado de niveles inferiores de teneduría de libros —para profesionales y técnicos. Habrá que incrementar en gran medida el adiestramiento a nivel de diploma llevado a cabo en politécnicos u otras instituciones, con base en una apreciación de los requerimientos futuros enlazados a pautas económicas proyectadas.

Por tanto, la educación no debe atañer solamente el adiestramiento a nivel superior en las instituciones académicas; los niveles medios e inferior también necesitan vasta mejora. Especialmente en

los niveles inferiores, habrán de remodelarse o perfeccionarse cursos de correspondencia y otros tipos de programas institucionales, por ejemplo, la educación constante.

Cada área de concentración en contabilidad debe también trazar sus necesidades de adiestramiento y práctica basadas en los requerimientos futuros. (En el pasado se observó un sólido método de administración y cumplimiento en la contabilidad financiera como en la gubernamental).

Las áreas de especialización deben también desarrollar su propia investigación y metodología de investigación de naturaleza básica y aplicada. La importancia de una combinación de libros de texto e investigación es que aquellos pueden conducir a mejorar la práctica y los materiales de instrucción. Los materiales buenos pueden tener un efecto multiplicador que facilita más desarrollo en mejor aprendizaje (adiestramiento), investigación aplicada y básica, y práctica. Tal proceso interactivo debe conducir a la intensificación de nuevos y mejores conocimientos. La investigación debe también incluir la integración entre los diversos sistemas contables, por ejemplo, entre la micro y la macro contabilidad, y abarcar el desarrollo de la teoría, incluyendo conceptos y normas.

Una base común requiere continuar, y a los estudiantes se les debe descubrir adecuadamente los fundamentos generales de la contabilidad y su interacción con economía, finanzas, sociología, métodos cuantitativos, etc. Esta base habrá de recalcar primero que todo los procesos de conocimiento y razonamiento lógico. En este punto se hace importante recalcar los conceptos y sus fundamentos a niveles básicos (comunes), en lugar de aspectos técnico-procedimentales solamente. Una vez que estos conceptos y estructuras fundamentales sean bien entendidas, puede empezar la especialización.

Las especializaciones contables y la certificación potencial podrían ser de la siguiente naturaleza, examinando el conocimiento como la destreza.

1. a) Contabilidad financiera externa: Contabilidad financiera y auditoría financiera públicas más vasto contenido de tributación y leyes.
- b) Contabilidad financiera interna: Medición e información internas más auditoría interna y operativa.

2. Contabilidad administrativa: Contabilidad para planeación y control, incluyendo sistemas y procedimientos, y tecnología de computador.
3. Contabilidad y auditoría gubernamental: Administración pública; presupuesto; y política y administración tributarias.
4. Contabilidad para el desarrollo económico: Contabilidad para cuentas nacionales, análisis, micro y macro planeación, y política económica.

En esencia la educación, el adiestramiento y la investigación juegan un papel importante en el proceso de movimiento circular de acción recíproca entre las influencias infraestructurales contables y las megatendencias contables, y a su vez respecto de las "megatendencias". Educación, adiestramiento e investigación son una fuerza primaria en el desarrollo de la micro y macro contabilidad efectiva —y su integración— para servir las tendencias y necesidades socioeconómicas futuras.

CAPITULO V

CONCLUSION

Nuestras apreciaciones han versado sobre un área de contabilidad que creemos ha sido muy olvidada, y es la interacción entre nuestra disciplina contable y las dinámicas estructuras y tendencias socioeconómicas. Muchos de nuestros estudios e investigaciones en contabilidad se ocupan del análisis vertical, a menudo de una naturaleza muy esotérica, sin tener mucho significado práctico. Infortunadamente no nos hemos concentrado lo suficiente en las necesidades de la contabilidad en el contexto de las pautas y direcciones socioeconómicas, esencialmente de una naturaleza horizontal o interdisciplinaria. Además, nuestra misma disciplina contable no ha sido concebida y practicada como una medición de información y sistema de informe para facilitar el micro como el macro análisis, las políticas y las decisiones, requiriendo también una mejor integración entre la micro y la macro contabilidad.

En este estudio hemos tratado de esbozar qué clase de respuestas dinámicas, desde un punto de vista del sistema de medición de información, son justificadas para ciertos cambios de tendencia que ocurren en la sociedad. Que nosotros convengamos enteramente con la naturaleza exacta de las "megatendencias" tal como las esbozó Naisbitt, está un poco más allá de la cuestión; lo esencial es que estamos en una sociedad

post-industrial que implica extensos cambios económicos-técnicos que se desplazan hacia una sociedad de información que tiende a transformar nuestras vidas cotidianas. Estas nuevas direcciones necesitan ser cuidadosamente estudiadas globalmente por contadores, por lo cual debemos determinar qué cambios pueden necesitarse en nuestra estructura, teoría, normas y prácticas contables.

Nuestro estudio se ocupó de la aparición de estas "neo tendencias", a que hemos aludido como "mega tendencias contables" que son requeridas para servir efectivamente nuestra más extensa y variable estructura social (o socioeconómica) en naciones desarrolladas como las en desarrollo. Estas mega tendencias contables han sido mencionadas al principio como estas dimensiones y la doctrina que trata de los aspectos combinados de contabilidad para servir las necesidades y tendencias sociales integradas y extendidas (más amplias y más profundas). Esto no significa que haya una extensa doctrina contable de este tipo llamada "mega contabilidad", simplemente queríamos describir las tendencias contables de naturaleza mega o forma lingüística combinada. (Mega pertenece a la forma lingüística combinada).

En este estudio se señalaron tres "mega tendencias contables" principales, cada una con varias subpartes.

1. Integración contable, esto es, integración entre sus sistemas y sub-sistemas.
2. Identificación, medición y presentación de información aplicable, incluyendo datos de valor agregado; información de nivel de precio; datos de recursos humanos; mediciones socioeconómicas, datos proyectados y de flujo de caja.
3. Mediciones de eficiencia y productividad, para propósitos micro y macro económico-contables.

Estas fueron vistas como interactuantes con al menos 4 de las 10 direcciones sociales presentadas en las "megatendencias" mientras que a su turno la eficacia de las mega tendencias contables depende de, y ayudada por, ciertas influencias infraestructurales contables. Con influencias principales enumeramos las siguientes, cada una de nuevo con varios subcomponentes:

1. Requerimientos legales y estatutarios.

2. Organizaciones profesionales e institucionales.
3. Educación, adiestramiento e investigación.
4. Estructuras y ambientes socioeconómicos y culturales.

La demostración I refleja todas estas "fuerzas" circulares interactuantes (llamadas tendencias, direcciones o dimensiones); ellas no solamente son interdependientes sino que también se motivan y alimentan mutuamente en una sociedad progresivamente variable. En nuestra opinión, la contabilidad y sus normas, tienen que armonizar con estos requerimientos de tendencia a fin de que la contabilidad se convierta en una actividad efectiva y dinámica en la sociedad. La contabilidad habrá de asumir tal papel más extenso o mega para ser en nuestra opinión una disciplina y profesión viables en los años venideros.

Nuestras apreciaciones tienen igual validez para naciones desarrolladas y en desarrollo, ni importa mucho que sean sociedades así llamadas de régimen capitalista o socialista; las tendencias en cada una son de naturaleza similar aunque la magnitud sea diferente. Por consiguiente, cada país o región habrá de estimar tales movimientos de tendencia, y tendencias contables afines, para propósitos presentes y futuros.

Estas dimensiones neo-contables o mega tendencias contables están sujetas a más profunda apreciación de naturaleza disciplinaria como interdisciplinaria. Cuando las normas que han de ser aplicadas se consideran científica y prácticamente válidas, pueden llegar a ser incorporadas gradualmente en nuestro marco contable. La función de auditoría también habrá de tenerse en cuenta, aunque nuestra atención se ha concentrado primero que todo en los aspectos contables.

APENDICE DESARROLLO DE LA INFORMACION EN EL FUTURO* (Profesionalismo y responsabilidad)

Profesor John C., Burton, Decano, Columbia University y Excontador Jefe de la S.E.C.

La profesión contable tiene claramente un papel de considerable potencial en la imposición de disciplinas profesionales a nuestra socie-

* Moret & Limperg (Arthur Young & Co.) Symposium 1983 (Moret & Limperg) Rotterdam, The Netherlands.

dad. Probablemente las dos dimensiones en que tiene más pericia son en el desarrollo de técnicas mejoradas de medición y en el desarrollo de sistemas de responsabilidad.

Tradicionalmente, los esfuerzos de medición de los contadores se han concentrado principalmente en la medición de la ganancia para la empresa mercantil. Sin embargo, de modo creciente se ha reconocido que no es suficiente una tal medida de aproximación unidimensional aplicada a una sola parte de la economía. Hemos visto considerable literatura especializada que explora dimensiones más amplias en el informe de sociedades anónimas. La medición de los flujos de caja es necesaria pero no suficiente en una sociedad con objetivos multidimensionales.

- A. Un esfuerzo sistemático para estimular el "informe social" fue *The Corporate Report*** publicado por el Comité Directivo de Normas Contables en el Reino Unido en 1975. Este informe sugería que además de los estados financieros tradicionales, la sociedad anónima debía también incluir un estado de valor agregado, un informe de empleo, un estado de conversión de divisas con el gobierno, un estado de transacciones en moneda extranjera, un estado de perspectiva del futuro y un estado de objetivos de la sociedad anónima.

Si bien no han sido aún preparadas normas formales para un informe social de sociedad anónima, hay amplia evidencia de que las empresas mercantiles están presentando datos que sobrepasan su hoja de balance y su estado de ganancias y pérdidas. Un reciente examen por Ernst & Whirney, por ejemplo, halló que cerca de 90% de las 500 compañías de Fortune en los Estados Unidos estaban haciendo alguna forma de revelación de responsabilidad social. Esta revelación comúnmente abarcaba asuntos tales como el impacto de la sociedad anónima en el ambiente, la actividad, las prácticas mercantiles honestas, los recursos humanos y la participación de la comunidad. Una gran parte de esta revelación era cualitativa, pero también había una considerable cantidad de información cuantitativa presentada.

Le incumbe a la profesión contable ayudar en el proceso desarrollando algunas mediciones regularizadas que pueden usarse a través

** N. del T.: El Informe de la Sociedad Anónima.

de las industrias o quizás a través de una amplia representación de sociedades anónimas.

Además de las revelaciones relativas a asuntos sociales, es conveniente para las sociedades anónimas aumentar la información suministrada referente a la efectividad y eficiencia de sus operaciones. La productividad es un asunto de reciente importancia para las empresas mercantiles y en esta área se necesitan mediciones mejoradas. Además, requiere atención la eficacia de las actividades de la sociedad anónima en el logro de los objetivos previamente concertados. Muchas de las técnicas desarrolladas para la contabilidad administrativa podrían ser ampliadas y utilizadas para más amplia revelación de intenciones. La comparación entre los resultados planeados y los realmente logrados, junto con un análisis del motivo de las diferencias, podría ser una útil presentación de la efectividad administrativa.

- B. Además de las empresas mercantiles, se ha presentado creciente atención al segmento no mercantil de la economía. Aquí nos incumbe el sector sin ánimo de lucro como el sector gubernamental, pareciendo ambos destinados a jugar gran papel en las economías del futuro. La profesión contable en los Estados Unidos comienza a dedicar más atención a estos segmentos. La creación de una Junta de Normas de Contabilidad Gubernamental (GASB) en los Estados Unidos ha estado publicando, partiendo de la base de un prototipo, un estado financiero consolidado del gobierno de U.S.A. para mostrar el conjunto de sus actividades económicas. Si bien las técnicas de medición en el gobierno y el sector sin ánimo de lucro no están tan bien desarrolladas como en el mundo privado, estas son áreas que requerirán estudio adicional antes de que puedan desarrollarse técnicas de medición provechosas y concertadas.

Sistemas concertados de medición en los sectores privado y público, y en dimensiones extra financieras puramente, son sin duda un primer paso en el desarrollo de una aproximación más profesional de parte de administradores y líderes políticos.

Las normas de desempeño, sin embargo, no son la respuesta total. Debe haber también normas de responsabilidad, y aquí nuevamente la profesión contable tiene un serio e importante papel que jugar. La responsabilidad implica objetivos, normas de medición y revisión. En su sentido más amplio este es el papel del auditor. Tradicionalmente, la profesión contable se ha concentrado en una de-

finición relativamente estrecha de responsabilidad y ha concentrado sus esfuerzos en lo que podría llamarse auditoría de cumplimiento más bien que auditoría en el sentido genérico de la palabra. Realmente, a medida que las obligaciones legales se han expandido particularmente en los Estados Unidos, los auditores se han inclinado a reducir más bien que expandir su papel. Si hemos de ver la profesión contable desempeñar un importante papel en la responsabilidad en nuestra sociedad, este criterio debe ser cambiado. El más amplio concepto del papel de la auditoría contempla mucho más que cumplimiento. Requiere un examen averiguar si los administradores son o no eficientes como efectivos en la satisfacción de sus objetivos, y en sus mejores circunstancias este papel de la auditoría puede aplicarse no sólo después del hecho, sino también en una forma orientada hacia el futuro.

Varios nombres se han dado a los expandidos conceptos de auditoría, incluyendo la auditoría operacional, la auditoría por contrato y la auditoría global. Si bien cada una tiene implicaciones ligeramente diferentes, todas ellas contemplan una importante expansión de la función de auditoría más allá de su papel de cumplimiento. Si bien hemos visto alguna actividad de parte de la profesión contable pública en estas áreas, ha sido ante todo la especialidad de los auditores gubernamentales y los auditores internos, y parecen ser estos grupos los que están creando hoy nuevas fronteras en el mundo de la auditoría. Si la auditoría de responsabilidad ha de proporcionar significativa disciplina profesional tanto para el sector público como para el privado, debe evolucionar más allá de su condición actual. Para hacer esto, debe hallar una manera de atraer una más extensa clase de personas hacia la función de auditoría y debe hallar maneras en que pueda hacer sentir su presencia de modo que pueda lograr el objetivo de proporcionar responsabilidad. Para que esto suceda, la profesión contable debe ganarse el derecho de ser vista como auditores de responsabilidad. La legislación puede ser una parte del proceso, pero también es un riesgo ya que no sería imposible que la auditoría de responsabilidad termine en una enorme estructura burocrática que crea ineficiencia en lugar de eficiencia y efectividad.

Actualmente la profesión contable es una coyuntura crítica. El papel tradicional del auditor —el auditaje de los estados financieros— ha llegado a ser más y más orientado hacia el cumplimiento. Vemos cada vez más reglas referentes a lo que debe ser el estado financiero, y de modo creciente el papel del auditor es asegurarse

de que los estados financieros cumplan estas reglas. Si bien un auditor debe tener un conocimiento del negocio para saber cómo aplicar la regla, los aspectos creativos del auditaje financiero han estado disminuyendo más bien que aumentando en los últimos años. Si la profesión ha de cumplir un más amplio destino, debe alistarse para pasar a áreas no tradicionales asociadas con administración financiera en el más amplio sentido. Esto es difícil para contadores que han sido adiestrados en el papel de cumplimiento.

Además, los auditores carecen de tolerancia para la imprecisión. A menudo confunden la precisión con la exactitud. Si ellos han de desempeñarse más ampliamente en un papel relacionado con la administración financiera y la política pública, deben reconocer que la satisfacción de la exactitud no será prolongada, y deben prepararse para manejar esta realidad de una manera profesional.

Además, la educación y adiestramiento de los dirigentes de la profesión de hoy están profundamente arraigados en las tradiciones de la auditoría de cumplimiento. La profesión contable, si define estrechamente su papel y crea una regulada secuela de auditaje al cumplimiento, cada vez más va a hallar que ni las sociedades anónimas ni los gobiernos están preparados para pagar las clases de honorarios que tradicionalmente han sido pagados por esta función. El papel reglamentado conducirá inevitablemente a una competencia de honorarios y esto ejercerá presión económica sobre la profesión. Hasta cierto punto, esto puede ser una manera de lograr eficiencia en auditoría lo que no es malo, pero de otra parte, también creará interrogantes en cuanto al desarrollo y potencial económico de la profesión. Aún más significativo, sin embargo, es la función social implicada en un papel de cumplimiento. ¿Puede la profesión contable atraer el talento que necesita y debe tener si ha de definir su papel simplemente como el de asegurar cumplimiento?

Hasta la fecha, la auditoría de responsabilidad tiene un mejor expediente de trayectoria en el sector público. Elmer Staats, recientemente retirado como Contralor General de los Estados Unidos, y Jim Macdonnell, como antiguamente Auditor General de Canadá, promovieron ambos el auditaje gubernamental en la dirección de amplias definiciones de responsabilidad, y sus sucesores han continuado el proceso. Este es un indicio alentador.

Hay varios objetivos que podrían ser áreas eficaces para la aplicación al sector privado. Por ejemplo, puede necesitarse un auditaje

de responsabilidad en el área de productividad. ¿Cómo creamos un proceso que intensifica la productividad? ¿Es orientado hacia los resultados el sistema de información? ¿Podemos comparar la producción del sistema de información con el de otras organizaciones? ¿Cómo podemos identificar objetivos específicos de oportunidad por los cuales se pueda conseguir mayor productividad? Hay mucha auditoría de responsabilidad que puede hacerse en esta área.

También vemos auditoría completa aplicada en los sistemas de información y áreas de control. Una vez más, la pregunta es si los sistemas de información y áreas de control. Una vez más, la pregunta es si los sistemas de información están suministrando la clase apropiada de datos para la toma de decisiones y si hay controles sobre su uso.

Están suministrando la clase apropiada de datos para la toma de decisiones y si hay controles sobre su uso.

El desarrollo de un nuevo profesionalismo en sistemas de medición como de responsabilidad no es una labor fácil. Es un reto que someterá las técnicas y cometido de la profesión contable a una severa prueba, por cuanto ello requerirá cambio y redefinición de papel. No obstante, la oportunidad es enorme. Existe una necesidad social importante. Si la profesión avanza, puede contribuir significativamente a la revitalización de nuestros sistemas económico y político por medio de un proceso de evolución y la reconstrucción más bien que por la revolución destructiva. El reto debe ser aceptado.

REFERENCIAS

1. J.K. Galbraith, "The New Industrial State" (New York, Signet Books, 1967).
2. Daniel Bell, "The Coming of Post Industrial Society" (New York, Basic Books, Inc., 1976).

CENTRO PARA EL DESARROLLO INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD

El Centro para el Desarrollo Internacional de la Contabilidad fue creado por la Universidad de Tejas en Dallas (UTD) en 1976 para responder a las crecientes necesidades de entidades internacionales privadas y públicas —y de la comunidad de Dallas— en materia de investigación, adiestramiento y desarrollo en el área de la administración financiera internacional. El Centro, que forma parte de la Escuela de Admi-

nistración de la UTD, recalca la difusión, investigación y desarrollo de la educación, adiestramiento y práctica contables para los países del Tercer Mundo.

OBJETIVOS DEL CENTRO

- Dirigir cursos regulares y seminarios especiales para estudiantes y para personal de compañías y del gobierno interesados en operaciones contables internacionales en los sectores privado y público.
- Ejecutar un programa especial para adiestramiento contable del sector privado y público a niveles universitario y de grado para estudiantes de países extranjeros, principalmente países en desarrollo.
- Ofrecer programas de adiestramiento a corto y mediano plazo para personal de compañías residenciados en el exterior, pero que están en los Estados Unidos por períodos de tiempo.
- Ayudar a las entidades de Estados Unidos —y del exterior— a organizar adecuados sistemas y procedimientos de contabilidad, y realizar otras labores de planeación y control en conexión con operaciones internacionales.
- Ayudar a instituciones académicas, comerciales y otras en el exterior a preparar programas educacionales y formas afines de asistencia técnica.
- Ejecutar, en unión de organizaciones foráneas, evaluaciones orientadas hacia la contabilidad, exámenes, investigación y actividades de desarrollo referentes a las actividades del sector privado y público de índole internacional para países y regiones desarrollados y en desarrollo; esto puede implicar, entre otras cosas, trabajar en unión de organizaciones profesionales, industriales e internacionales/regionales en la apreciación de efectivos sistemas y métodos contables para operaciones internacionales, en los sectores privado y público de las entidades de Estados Unidos y extranjeras.
- Integrar conocimientos disponibles referentes a los aspectos contables internacionales en el sector micro y macro económico para utilización doméstica y extranjera.

- Expedir con regularidad publicaciones en el área del desarrollo contable internacional de beneficio potencial para utilización doméstica y extranjera.

Solicitud de informes a: Doctor Adolf J. H. Enthoven, Director
Center for International Accounting Development
The University of Texas at Dallas
P. O. Box 830688, GR 32
Richardson, Texas 75083-0688 U.S.A.