# EE 31 3

A continuación, les ofrecemos un programa sobre economía de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la UNED. Nuestro programa de hoy se centra en el tema las nuevas disciplinas contables y el panorama contemporáneo de la contabilidad. El texto que a continuación les ofrecemos ha sido redactado por don Ángel Saeb Torrecilla, director del Departamento de Contabilidad de la UNED.

En las páginas de uno de los cuentos más conocidos de la literatura universal El Principito, de Antoine de Saint-Exupéry, se lamenta el pequeño príncipe protagonista de esta manera. Citamos literalmente. Las personas mayores aman las cifras.

Si decís a las personas mayores He visto una hermosa casa de ladrillos rojos, con geranios en las ventanas y palomas en el tejado, no acertarán a imaginársela. Es necesario advertirles He visto una casa de cien mil francos. Entonces exclama.

¡Qué hermosa es! Quisiéramos, ante este pasaje de Saint-Exupéry, consolar al pequeño príncipe protagonista diciéndole que aunque el hombre se vea impulsado a hablar del valor económico de las cosas, no tiene por qué renunciar a la percepción de otros valores. Alguien podría pasarse a las filas del Principito argumentando que la sensibilidad por los valores económicos atrofia la sensibilidad por los demás, ya sean éticos, estéticos, morales, literarios o políticos. No lo creemos así.

Es más, somos conscientes de que el hombre precisa una sensibilidad hacia los valores económicos porque ha de ser responsable de la solución de los problemas de administración de recursos escasos en que se ve envuelto aunque no quiera. Y, en particular, el economista ha de estar especialmente preparado para detectar la situación y evolución del valor económico, porque de eso va a depender en buena parte su quehacer científico y profesional. Esa preparación que ha de lograr el economista para detectar las incidencias de los valores económicos no estaría fácil.

Exige el desarrollo de un sexto sentido entrenado en las múltiples disciplinas que en su conjunto componen su formación específica. En ese esfuerzo interdisciplinario por adiestrar al economista en la captación de todo lo que afecte al valor, hay que destacar la misión que desempeña la contabilidad. Para que esta tesis que acabamos de defender en torno a la preocupación de la contabilidad por el adiestramiento del economista en la medida y análisis del valor tenga una apoyatura válida, hemos de mostrar sus señas de identidad.

Dicho de otra manera, hemos aterrizado en esa molesta necesidad que es dar una definición de la contabilidad. Y ya entrados en harina, ofreceremos una definición detallada, que es quizás, en el fondo, una descripción de su concepto hecha por partes. Primera parte.

La contabilidad es un sistema para medir, registrar y transmitir información sobre la situación y evolución cuantitativa y cualitativa del valor del patrimonio de las unidades económicas

expresado en dinero, preferentemente. Segunda parte. La finalidad de esa información es fundamentar los juicios y las decisiones de los destinatarios de ella.

Nos parece conveniente examinar a dónde hemos llegado tras todo lo dicho. La trayectoria que hemos seguido hasta aquí nos ha llevado, casi sin quererlo, a describir el objeto en que se centra la actividad investigadora y docente del Departamento de Contabilidad de la UNED. Esa actividad académica se centra, pues, subrayémoslo, en la información sobre la situación y evolución cuantitativa y cualitativa del valor del patrimonio de las unidades económicas en los términos antes expresados.

En el centro aparece, pues, el valor. Situado en este punto, conviene destacar cuáles son las cuatro disciplinas en las que descansa la actividad del Departamento de Contabilidad de la UNED en su cometido de adiestrar al economista en la sensibilización sobre el valor del patrimonio. Esas cuatro columnas en que descansa el Departamento son Introducción a la Contabilidad y Contabilidad General de primer curso Contabilidad de Sociedades de segundo de Empresariales Contabilidad de Costes de tercero de Empresariales y Análisis Contable Superior de cuarto curso de Ciencias Empresariales.

No vamos a entrar ahora en la presentación de cada una de estas materias. Procederemos de otra manera. Intentaremos hablar de alguna de las ramas de la contabilidad que aún no han pasado espesamente, separadamente, a nuestros planes de estudio, pero que ya están llamando a sus puertas con insistencia.

Sin intentar ser idealistas, sólo apuntaremos dos de esos candidatos a ocupar un lugar en nuestros planes de estudios. La Contabilidad de Gestión y la Auditoría. Qué duda cabe de que la lista podría ser más amplia.

Pero estas son las materias más maduras que están siendo impartidas con independencia en las universidades más avanzadas del mundo. Harvard, Stanford, Londres y París son una muestra indiscutible. En el Departamento de Contabilidad de la UNED estas ramas de la contabilidad no han pasado desapercibidas y se ha atendido a ellas desde otras asignaturas.

A la Contabilidad de Gestión se presta atención desde la Contabilidad de Costes. A la Auditoría se la estudia en la primera parte del análisis contable superior. En el tiempo que nos queda nos ocuparemos de la Contabilidad de Gestión a título de muestra.

Y para ello tenemos que volver a la segunda parte de la descripción que hicimos más arriba, donde, como se recordará, decíamos que la finalidad de la información contable es fundamentar los juicios y las decisiones de los destinatarios de ella. Porque ahí está la clave precisamente de la Contabilidad de Gestión tal y como se concibe en la mayoría de los tratados. Digamos de paso que son ya legión los manuales anglosajones de introducción a la contabilidad que dedican sus primeras páginas a distinguir la contabilidad general o financiera de la Contabilidad de Gestión.

Y son numerosos también los manuales dedicados exclusivamente a la Contabilidad de Gestión, escritos por auténticas autoridades en nuestra ciencia. Hagamos un pequeño homenaje a estas autoridades en la materia pidiéndoles prestadas las ideas fundamentales que nos interesan en nuestro propósito de presentar la Contabilidad de Gestión. Robert Anthony, profesor de la Universidad de Harvard, escribió uno de los tratados más difundidos de Contabilidad de Gestión, donde deja claramente establecido que la Contabilidad General tiene como finalidad suministrar información a los terceros interesados en la actividad empresarial, entre los que se encuentran los accionistas, bancos y otros acreedores, la administración pública y la sociedad en general.

En cambio, la Contabilidad de Gestión tiene como destinatarios los responsables de la dirección de la unidad económica de que se trate. Robert Joe Dicke, profesor de la Universidad de Stanford, entiende que la Contabilidad de Gestión trata específicamente de la información contable y de otros datos financieros en cuanto puedan ser utilizados en la adopción de decisiones en las empresas o en otras entidades. Charles Ungren, famoso profesor de la Universidad de Stanford, también distingue dos tipos de decisiones hacia los que puede dirigirse la Contabilidad de Gestión.

Por un lado, la información contable facilitada a los responsables es susceptible de emplearse en la planificación y control de las operaciones corrientes o normales, por ejemplo, compras de materias primas, adquisición de energía eléctrica. Por otro lado, la información contable es susceptible de utilizarse en la planificación de las operaciones especiales, tales como adquisición de maquinaria que va a ampliarse durante varios años. Hemos tomado así tres ideas básicas de la Contabilidad de Gestión de estas tres autoridades contemporáneas.

Con Anthony hemos subrayado qué tiene como finalidad suministrar información a los responsables de la empresa. Con Joe Dicke hemos puesto el énfasis en que esa información ha de servir para adoptar decisiones. Y por último, con Jorn Gren hemos hecho hincapié en que tales decisiones pueden ser normales o especiales, lo que significará diferentes exigencias de información para su planificación y control.

Coinciden estos y otros autores en que la Contabilidad de Gestión contempla la información sobre el estado y evolución cuantitativa y cualitativa del valor del patrimonio de las unidades económicas de diferente manera a como lo hace la Contabilidad General. El sistema de medición, registro y transmisión de la información se asientan sobre distintos principios. Así, el principio de especificación de ejercicio, que por razones legales viene impuesto a la Contabilidad General, no encuentra argumentos para imponerse en la Contabilidad de Gestión.

Esta considerará períodos acordes con una adecuada planificación y control de las decisiones a corto y largo plazo. Lo mismo ocurre con el principio de valoración al coste histórico o precio de adquisición. Las terceras personas interesadas en la marcha de las empresas ven con agrado la obediencia a este principio porque, aunque desvirtúe las cantidades, es fácil de vigilar y contrastar.

Por eso, la Contabilidad General lo sigue como norma, aunque en las épocas de inflación habilite soluciones de emergencia. En cambio, la Contabilidad de Gestión procura ajustarse a unos esquemas de valoración que conecten con las condiciones actuales del mercado. Igual que la Contabilidad de Gestión no puede aceptar ni el principio de especificación de ejercicio ni el principio del coste histórico, tampoco debe admitir ciertos criterios que no causan trastornos en Contabilidad General.

Por ejemplo, en la información a terceras personas, la Contabilidad General dará por buenas unas tablas de amortización en las que a una maquinaria se la considera depreciada en un 15%. Sin embargo, la Contabilidad de Gestión ha de investigar cuál es la depreciación auténtica y no la que se deriva de la aplicación de unas tablas que no contempla las circunstancias del caso particular. No insistiremos más en estas características o rasgos de la personalidad de la Contabilidad de Gestión.

Sólo añadiremos, desde una perspectiva general, que la información preparada para la adopción de decisiones puede venir a dar operatividad a los interesantes modelos de decisión que se diseñan en las diferentes disciplinas integradas en el Departamento de Economía de la Empresa. En este sentido, observamos con frecuencia que modelos de decisión eficaces no se aprovechan por falta de información o por los costes que implica su elaboración esporádica. En cambio, si se dispone de una adecuada Contabilidad de Gestión a la que trasladar las necesidades de información provocadas por los modelos de decisión, los datos se obtendrán mucho más fácilmente y a un coste menor.

No hay que olvidarse de que la Contabilidad es un sistema de información que está siempre de guardia y, además, trabaja en serie, no sobre pedidos. Así pues, y con esto terminamos, la Contabilidad de Gestión está llamando la puerta del Departamento cargada de razón. Por eso tiene nuestro voto para instalarse en el Plan de Estudios con todos los honores, con los mismos honores que recibe hoy en las principales facultades de Ciencias Empresariales del mundo.

...actual y perspectivas de futuro va a girar el tema de fondo del programa de hoy. Para ello nos acompañan don Ángel Sáez Torrecilla, Catedrático de Teoría de la Contabilidad y Director del Departamento de Contabilidad de la UNED y don Sixto Álvarez Melcón, Profesor Agregado de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes y encargado de Análisis Contable Superior en la UNED. Vamos a comenzar preguntando al Profesor Sáez Torrecilla que nos explique qué transformaciones ha experimentado la Contabilidad a grandes rasgos desde 1960 hasta la actualidad y, además, pues que nos hable un poco de su futuro, del futuro de la Contabilidad.

Mire, si yo tuviera que trasladar a... a un papel en blanco, a un folio, un esquema en el que sintetizar esta cuestión que usted me ha planteado, cuestión que exige una contestación en cualquier caso subjetiva, yo dividiría ese folio en tres partes, una parte superior, una parte inferior y una parte intermedia. En la parte superior colgaría todo lo referente a las teorías de vanguardia o de investigaciones de punta. En la parte inferior colocaría todo lo referente a la aplicación a la realidad económica cotidiana.

Y en la parte central situaría una franja en la que hablaría de la doctrina generalizada que suele tomar cuerpo en los manuales y en las revistas de nivel científico o de tipo medio. Quizá la tónica de la evolución real de la contabilidad la marca la franja media y a ella me voy a referir expresamente. Y me voy a referir en dos puntos concretos, en la situación referente a las disciplinas nuevas y en la situación referente a los capítulos nuevos de las disciplinas que siempre han existido.

Dentro de las disciplinas nuevas yo haría una especie de esquema del tiempo y este esquema del tiempo lo dividiría en tres segmentos. Por un lado, la década que va del año 60 al año 70. Después la década de los 70.

Y por último, el poco tiempo que ha transcurrido desde el comienzo de la década de los 80. Pienso que en cuanto a disciplinas nuevas hay que hablar en la década de los 60 de la contabilidad de gestión como acertadamente se expuso en la introducción a este diálogo. Después, en la década de los 70 pienso que la disciplina nueva protagonista es la contabilidad económico-social.

Y por último en la década nueva en la que se acaba de estrenar aparecen la contabilidad multinacional, la contabilidad y la inflación con unos planteamientos nuevos y la contabilidad de las organizaciones sin fines de lucro. Esto, repito, en cuanto a disciplinas nuevas. En cuanto a capítulos nuevos de disciplinas ya consagradas yo hablaría por ejemplo de la preocupación de la contabilidad por el análisis de los ingresos.

Aquí ha ocurrido un fenómeno complementario en cierto modo de lo que ha ocurrido en la Hacienda Pública. La Hacienda Pública empezó preocupándose de los ingresos y poco de los gastos. La contabilidad empezó preocupándose mucho de los gastos o de los costes y poco de los ingresos.

Y ahora la contabilidad trata de recuperar el tiempo perdido preocupándose extraordinariamente del análisis de los ingresos. Si queremos hacer mención a otros capítulos nuevos de materias ya consagradas yo hablaría, por ejemplo, de la teoría de la asignación de los costes conjuntos. Pienso que esta franja central en la que nos hemos extendido de alguna manera se proyecta hacia la franja superior de teorías de vanguardia o de investigaciones en punta y por otro lado recoge las preocupaciones de la aplicación a la realidad económica.

Profesor Sáenz Torrecilla, ¿ese esquema tripartito que usted acaba de señalar, de dividir un folio en tres partes, obedece a algo personal suyo o realmente responde a un esquema metodológico claro? Y aparte de eso, nos gustaría que comentase un poco lo de la franja superior, es decir, lo de las investigaciones en punta. Pienso que esta exposición que acabo de realizar es una exposición eminentemente subjetiva porque la contabilidad está moviéndose con un dinamismo tal que cualquier esquema que quiera reducir de alguna manera su evolución es siempre un esquema subjetivo. Y yendo a la otra cuestión de lo que entiendo por investigaciones de punta, es decir, la franja superior, ahí debo de hablar de componentes de investigaciones de punta tales como los emanados de las autoridades reconocidas en la

materia.

No hemos de olvidar los nombres propios de Matthesi, Yigidi, Orren, Chamber, Anthony. También en esta franja ha de tener su sitio reservado todo el panorama científico montado por quizá investigadores no tan consagrados pero llenos de entusiasmo y que continuamente están ofreciéndonos ideas nuevas, sobre todo dentro del marco de las tesis doctorales. Y por último, ahí en esa franja también tiene su sitio otros trabajos como son los que aparecen en revistas científicas de altísimo nivel, entre las que hay que destacar, sin duda o duda, el Journal of Accounting Research.

Es decir, que cuando usted habla de las investigaciones de punta, se refiere a las últimas investigaciones realizadas por los intelectuales de la contabilidad, por los investigadores. ¿Y existe una fuerte dicotomía en relación a cómo avanza la teoría científica en la contabilidad con respecto a su aplicación supuesta en práctica en la empresa? Bueno, pienso que los investigadores de vanguardia se mueven por dos inquietudes. Por un lado, una inquietud muy natural, muy laudable, derivada de cuáles son sus preocupaciones intelectuales.

Y por otro lado, también se mueven por las exigencias que arrancan de la aplicación a la realidad económica de la contabilidad y que, a través de la doctrina generalizada, les llega a ellos como exigencias de investigación. Pienso que estos son los dos móviles de su trabajo. El profesor Saéz Torrecilla ha hecho referencia a la contabilidad económico-social.

Vamos a preguntar al profesor Álvarez Melcón que nos explique en qué consiste esta rama de la contabilidad. Bueno, como termina de apuntarlos el Saéz Torrecilla, realmente es la aportación más importante a la contabilidad sin lugar a dudas de la década de los 70, es la social accounting, que el profesor Saéz Torrecilla ha traducido como contabilidad económico-social, pero realmente esta traducción pues puede tener otras denominaciones como contabilidad social propiamente con una traducción literal o con cualquier otra expresión análoga, pero referida a la micro-contabilidad, aunque indudablemente el concepto de contabilidad social, de esta terminología, pues está tomada de la macroeconomía. Pues bien, concretando la pregunta en la contabilidad social referida a la microeconomía, realmente lo que existe es el fin esencial de la microeconomía social es contestar a una serie de preocupaciones que hay en el momento actual.

La contabilidad, indudablemente, cada época se le exigen determinados requerimientos y hoy los requerimientos que priva por parte de la sociedad a exigir a los profesionales de la contabilidad son requerimientos de carácter social. En este sentido, podemos decir que hasta época reciente la contabilidad fundamentalmente se preocupaba de el análisis de los costes, pero de los costes privados, no entrando a estudiar los costes sociales, en definitiva. En esa línea es por donde apunta la contabilidad social, en el sentido de que la empresa debe informar de una responsabilidad que tiene frente a la colectividad, es decir, debe considerar cuál es la incidencia que su producción tiene por ejemplo en el deterioro del medio ambiente, cuál es la incidencia que su actividad tiene en otras cuestiones como puede ser por la venta de armas,

por ejemplo, u otras análogas.

En definitiva, es no sólo informar del número de personas que trabajan, de la formación dentro de la empresa, que ha sido normalmente y hasta ahora lo que probablemente ha tenido más impacto, en el sentido de que los ensayos que se han hecho, fundamentalmente en Estados Unidos, pues han ido encaminados en esa línea, es decir, en informar sobre determinadas cuestiones, eminentemente del personal que trabaja dentro de la empresa, de lo que cuesta la formación de ese personal, etc. Y también este eco se ha dejado sentir en Europa, porque en contabilidad como en la mayoría de las ciencias, no hay duda que el predominio que tiene Estados Unidos o el resto de los países, es brutal. Actualmente, en contabilidad, yo diría que todos, todos los países, en mi opinión, tienen que seguir la trayectoria de investigación y de análisis que está realizando en Estados Unidos, que es donde más está avanzando en este sentido.

Pues bien, en algunos países, moviéndonos en el tema de la contabilidad social, como es el caso de Francia, por ejemplo, ya existe una norma que de alguna manera obliga a las empresas a tener informados a sus accionistas en cuanto a estas razones que les indicaba sobre pues las características que deben tener en cuanto al coste del personal, pero no solamente a la magnitud coste, sino al proceso de deformación, etc., que apuntábamos antes. Pero ninguna, hasta ahora ninguna norma ha ido más allá. En España, también se ha empezado a estudiar este tema, y concretamente en determinadas instituciones bancarias y en determinadas empresas del INE, que de alguna forma se han preocupado, como ha sucedido en algunas de ellas concretamente, en empresas del INE, en el estudio de estos factores, sin los cuales no se puede considerar que la contabilidad cumple los fines esenciales en el momento presente.

Por lo tanto, yo diría que no es ni más ni menos que una respuesta que se da por parte de los profesionales y que debe ser exigida en este sentido a los mismos a efecto de tener más informado a las personas que utilizan esa información que es la contabilidad. El profesor Sáenz Torrecilla quiere hacer alguna alusión a lo que usted acaba de decir con respecto a la contabilidad económico-social. Me parece enormemente interesante las consideraciones que ha hecho el profesor Álvarez Melcón a este respecto y yo no añadiría en términos generales nada más.

Pero, yendo a un campo más concreto, que de alguna manera enlaza con la parte final de su argumentación, yo sí tengo interés en aclarar el nuevo sentido que cabe atribuir a la contabilidad de las empresas públicas. Pienso que los especialistas en contabilidad, en cualquiera de sus ramas, ven en la contabilidad de las empresas públicas una posibilidad de apertura a los distintos planteamientos nuevos. Por una parte, en la contabilidad de las empresas públicas confluye la contabilidad económico-social en cuanto que la responsabilidad social tiene un especial relieve en las empresas públicas.

Por otra parte, todos los planteamientos de la contabilidad de las organizaciones sin fines de lucro tienen una especial repercusión en las empresas públicas cuya finalidad no es justamente

lucro, sino que nacen por algún objetivo sociopolítico y no, repito, puramente económico. Ello hay que admitirlo con independencia de la necesidad de seguir informando sobre el comportamiento estrictamente económico de las empresas públicas, que en ningún momento han de dilapidar los recursos que a ellas se asignan. En este sentido, qué duda cabe que cualquier información económico-contable referente a una empresa pública, cualquiera que sea la forma jurídica que adopte, porque quizá las empresas públicas han estado demasiado influenciadas por las empresas públicas por la forma jurídica que adopten.

En este sentido, pienso que no es relevante el hecho de que una empresa pública sea una sociedad anónima o no revista la forma de sociedad anónima. Lo importante es que sea una empresa pública que acometa unos objetivos sociopolíticos y no puramente económicos. Es decir, que en principio no hay grandes diferencias entre lo que pudiera ser la aplicación de la contabilidad en la empresa privada comparativamente a la empresa pública.

Es decir, los principios son los mismos. El profesor Álvarez Melcón había hablado de que la contabilidad social se fundamentaba en lo que pudiéramos llamar un enfoque microeconómico de la actividad de la empresa. ¿Es un absurdo plantear esto o quizá pudiera pensarse también en una rama de esta contabilidad con un enfoque macroeconómico? Yo diría que en el momento actual, independientemente de que pueda ser una pretensión el que la macrocontabilidad se obtenga directamente de las magnitudes microeconómicas, la verdad es que estamos todavía muy distantes a conseguir esos agregados tan deseados obtenidos directamente de la información empresarial.

Por lo tanto, esto no es ni más ni menos que un camino pendiente de andar y que de alguna manera existe esa preocupación esencial en cuanto a matizaciones y a educación en definitiva del inversor, de la accionista, etc., en esa responsabilidad que tiene la empresa frente a la comunidad y que debe suministrar esa información. Indudablemente, en un planteamiento de este tipo, la variable, por ejemplo, del beneficio, saldo de pérdidas y ganancias, pues no sería el mismo que la contabilidad contemplada con los principios generalmente aceptados de contabilidad. Probablemente sería inferior, en algunos casos excepcionales, mayor.

No creo. Pero indudablemente esto viene a variar esencialmente la información hasta ahora suministrada. De ahí que tenga que existir todavía y tenga que pasar muchos años hasta que las empresas faciliten normalmente esta información.

Hoy lo que se vienen dando es magnitudes en este sentido. Fundamentalmente relativas al personal que nosotros veíamos antes. Pero, por ejemplo, pues lo que indicábamos de actividades de peligrosidad social que tiene la empresa.

De qué manera en el coste privado habría que incluir determinados aspectos del coste social en el caso del deterioro del medioambiente. La verdad es que esto no es ni más ni menos, hoy por hoy, que una pretensión. Porque indudablemente pongámonos en el caso en nuestro país ante la situación normalmente definitaria que tienen las empresas en el momento actual no hay duda que ante una Junta General de Accionistas si todavía resulta que tenemos que deflactar

todavía más el beneficio verdaderamente en aquellas empresas que podríamos considerar punteras de alguna manera que son las que mueven la economía nacional, que no son demasiadas la posibilidad de obtener ampliaciones de capital nuevas ampliaciones de capital naturalmente sería que a vez más remota.

Ya es difícil en el momento actual en que en mi opinión la propia información que se da no es incorrecta y en la mayoría de los casos es hacia el alza, es decir yo entiendo que la mayoría de las empresas hoy, las importantes los beneficios que vienen dando todavía son superiores a los que normalmente se deberían dar con un cumplimiento estricto de los principios generalmente aceptados de la Junta. Fundamentalmente entre otras razones porque no se amortiza bien, entre otros aspectos y porque no se considera la obsolescencia, no se consideran unos factores que de alguna manera deben ser tenidos en cuenta. Entonces si todavía incluimos un factor más adicional que minimice ese beneficio, la verdad es que hoy por hoy quizás con que exista la preocupación, con que se dé una información adicional yo personalmente y como profesional de la Contraloría me considero satisfecho.

Nuestro tiempo lamentablemente termina y hemos de poner punto final a este coloquio. Agradecemos a los profesores Saez Torrecilla y Alvarez Melcón por su participación.