

**CONTABILIDAD SOCIAL:
EJE INTEGRADOR DE LAS RAMAS CONTABLES
SOCIAL ACCOUNTING:
AN INTEGRATING AXIS OF ACCOUNTING BRANCHES**

Sergio Hauque¹

Leila Di Russo de Hauque²

Fecha de recepción: 21/07/2013

Fecha de aceptación: 07/11/2013

RESUMEN

El trabajo argumenta la necesidad de dar respuesta a los requerimientos de información social y ambiental que enfrenta la disciplina contable, planteando una hoja de ruta de los trabajos necesarios para su solución. Se sostiene que las diferencias entre los economistas y estadísticos trabajando en su mundo "macrocontable" y los investigadores contables constreñidos a su "microcontabilidad", tienden a desaparecer gradualmente. Se considera a la disciplina contable como una verdadera "Cartografía" de los hechos económicos. Como los mapas de los cartógrafos buscan brindar información útil a viajeros y navegantes, del mismo modo los informes contables deben brindar información útil para quienes toman decisiones en todos los niveles. Para este futuro posible imaginan contar con un *Google maps* de los flujos y stocks de valor económico, desde lo más general a lo más particular y viceversa.

¹ Universidad Nacional del Litoral (UNL) y Universidad Nacional de Entre Ríos (UNER). Facultad de Ciencias Económicas (FCE). Correo electrónico: sergiohauque@yahoo.com.ar

² UNL-UNER. FCE. Correo electrónico: lhauque@yahoo.com.ar

Palabras clave: Macrocontabilidad, Microcontabilidad, Armonización, Contabilidad Social y Ambiental

ABSTRACT

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

The authors make a general outline of various pending issues, suggesting a roadmap of actions aimed at their solution. They argue that differences between economists and statisticians working in their "Macro accounting" world and accounting researchers constrained to "Micro accounting" are tending to gradually disappear.

They also consider the accounting discipline as a true "mapping" of economic facts. In the same way as the maps of cartographers seek to provide useful information to travellers and sailors, accounting reports should provide useful information to decision makers at all levels. In this possible future we may have a "Google Maps" service of flows and stocks of economic value, from a general to a particular scope and vice versa.

Key words: Macroaccounting, Microaccounting, Harmonization, Social Accounting

Just as private companies look at assets and liabilities on their balance sheets, it is in a country's interests to keep an eye on its assets—and that includes natural capital. Wealth accounting—the balance sheet for a country—is a measure of all the assets that support human well-being. These include produced capital from manufacturing, human capital including the education of people, social capital including entrepreneurship and innovation, and natural capital” (. World Bank, 2012: Chapter 2 “The balance sheet of a country)³.

(...) The (...) premise is based on a more holistic view of accounting, organisations and the environment, seeing them as mutually independent, interconnected and interrelated systems all being mutually dependent. In essence, accounting favours some parts of the overall 'system' (i.e., specific financial events and transaction) at the expense of others (i.e., the environment). The organisation is viewed as a complex web of interactions drawing from, and contributing to, the economic and social environment in many ways.(Jones, 2010)⁴.

INTRODUCCIÓN

Especialmente desde que los físicos reconocieron la importancia del trabajo de Maxwell en la unificación del fenómeno eléctrico con el del magnetismo

³ Así como las empresas privadas miran sus activos y pasivos en sus balances, es interés de los países mantener su vista sobre sus activos, incluido el capital natural. La Contabilidad de la Riqueza –el balance de un país- es una medida de todos los activos que mantienen el bienestar humano. Esto incluye el capital manufacturado, el capital humano –incluida la educación de su gente, el capital social –incluido el emprendedorismo y la innovación y el capital natural” (Traducción de los autores)

⁴ La premisa se basa en una vision más holística de la Contabilidad, las organizaciones y el ambiente, vistos como sistemas mutuamente independientes, interconectados e interrelacionados, todos dependientes entre sí. La Contabilidad favorece algunas partes del sistema general como algunas actos financieros y transacciones en detrimento de otros como el ambiente. La organización es vista como una compleja red de interacción que recibe y aporta a la economía y el ambiente de diversas maneras (Traducción de los autores)

generando una única teoría para el estudio del electromagnetismo⁵, los científicos en general han aceptado las ventajas de construir teorías válidas para contener enfoques más amplios, sin perder por ello las características diferenciales de cada campo particular. Unir campos de estudio bajo esquemas teóricos o normativos comunes, sin por ello perder las características diferenciales de cada uno de los originales, determina claras ventajas para el desarrollo de cualquier disciplina. En esta línea, se ha intentado desde antaño construir para la Contabilidad esquemas comunes que permitan una “Teoría General de la Contabilidad”⁶ que rescate elementos comunes de todas sus ramas buscando conformar un sistema global.

Existen muchas visiones sobre las distintas ramas o segmentos que podemos diferenciar en nuestra disciplina, pero consideramos particularmente ilustrativas al respecto las palabras de Mattessich, cuando nos introduce a su visión de las ramas de la Contabilidad y sus interrelaciones en 1963⁷.

Un enfoque aceptado para construir una definición sólida consiste en partir del punto de vista generalmente aceptado acerca del contenido del asunto (...) El adherir a este procedimiento, implicaría en nuestra disciplina dejar de lado todos los sistemas macrocontables. En la práctica, y en grado considerable en la teoría, el término "Contabilidad" se emplea para designar solamente a la Microcontabilidad (...) los contadores, los hombres de negocios y muchos profesores de contabilidad – tal como lo demuestra la enseñanza impartida por los mismos – consideran los sistemas macrocontables como parientes lejanos de

⁵ Actualmente los físicos se encuentran en la búsqueda de una teoría que permita interpretar el conjunto total de las fuerzas que actúan en el Universo. A la fecha se han logrado importantes progresos para analizar la interacción de las diversas fuerzas en distintas escalas de energía, pero aún falta para acordar una teoría unificada que las abarque a todas. La posible detección del llamado “boson de Higgs” en el acelerador de partículas del CERN en junio de 2012, es un paso más hacia la comprobación empírica de estas teorías. Cfr entre otros http://en.wikipedia.org/wiki/Theory_of_everything.

⁶ En la Argentina especialmente Garcia Casella, 2001.

⁷ Sobre el tema entre otros cfr. Hauque y Di Russo de Hauque, 2004.

la Contabilidad, la cual por mero accidente tomó un nombre que resulta engañoso con respecto a los conceptos que esconde (...) (Mattessich, 2002: 15,16)

A pesar de ello sostiene que:

(...) existen fuerzas que han reconocido la conveniencia de integrar a la micro y a la macrocontabilidad a nivel teórico. Nuestro punto de vista es más radical aún: *no queremos expresar la conveniencia de tal integración, sino que planteamos su necesidad(...)* (Ibídem. Las cursivas son nuestras).

En 2002 el mismo autor reanalizaba críticamente su visión, manteniendo a pesar de ello una esperanza futura:

(...) es posible que haya sobreestimado el interés de los contadores académicos y prácticos en la macro y mesocontabilidad, y en los aspectos básicos que estos sistemas comparten con la Contabilidad empresarial y gubernamental... esta especialidad demostró poco interés perceptible. Pero, quién sabe si esta área relativamente relegada puede llegar un día (*quizás en relación con la contabilidad ambiental*) a convertirse en un *fénix que renace de sus cenizas, como ha ocurrido con otras previamente*" (Op.cit: XVI. Las cursivas son nuestras).

Una década después, creemos que el *fénix* de la integración de las distintas ramas contables está renaciendo impulsado, entre otras causas, por los trabajos de investigación relacionados con la Contabilidad Social y Ambiental, tal como predijo Mattessich⁸. En los últimos años, en este

⁸ El resurgimiento de la llamada Contabilidad Social y Ambiental, que en una versión preliminar había nacido en los sesenta, se observa recién a mediados de la década de los noventa: "Whilst social accounting enjoyed considerable experimentation and currency in the 1970s it fell off the public agenda in the 1980s, so much so that there was considerable hostility to the concept during the 1980s and beyond. Whilst environmental accounting and reporting experienced a much-overdue resurgence during the 1990s it was not until the mid-1990s that social accounting was rehabilitated".(Gray, 2001). Ahora bien, más allá de su antigüedad, es dable destacar que estos estudios se han visto impulsados o detenidos muchas veces por el auge o la decadencia de los enfoques sociales en el

camino, todos los campos de la Contabilidad han dado pasos hacia una armonización posible a partir de adecuaciones en sus reglas de medición y exposición conjuntamente con los, casi increíbles, avances en la tecnología de información y comunicaciones para la captación y procesamiento de datos⁹. Más allá de la tradicional división en segmentos de la disciplina contable¹⁰, consideramos que el desafío es encontrar hoy caminos comunes entre todos ellos para hacer frente a la importante función que tiene la Contabilidad en la actualidad: proveer de información económica¹¹ confiable y pertinente a

pensamiento económico y en la responsabilidad empresaria, afectándose la calidad y cantidad de la producción doctrinaria y normativa sobre el tema. (cfr entre otros Matthews, 2000 y Gray, 2001)

⁹ En la actualidad podemos decir que la “utopía negativa” de Orwell en 1984 es técnicamente posible en relación con el conocimiento permanente de las actividades de cada habitante. En la Argentina, la generalización de la “factura electrónica” y el control de cambios “en línea” implementados por la AFIP, son ejemplos de esta realidad. “One reason that may have impeded establishing a closer link between macro aggregates and micro concepts in the past is that there are limits to the detail macro systems can handle. However, this situation has changed with the improvements in computer capacity and communications. Nowadays, the management and analysis of very large micro-databases are feasible tasks (Gortes et al, 2004). El sistema de cuentas nacionales reconoce estos avances al señalar que “(d)adas las continuas mejoras en el campo de las computadoras y de las comunicaciones, la gestión y el análisis de las grandes bases de datos microeconómicos resulta cada día más fácil. Los datos pueden obtenerse de diferentes fuentes, como los registros administrativos y empresariales o los censos y encuestas realizados específicamente” (SCN 2008 1.59).

¹⁰ Cfr. entre otros Garcia Casella, 2007. Sin perjuicio de la terminología que utilizamos, consideramos que debemos referirnos a un “sistema contable”; por lo tanto, de acuerdo a la teoría sistémica, nos resultaría imposible considerarlo como una fragmentación de sistemas o subsistemas sin relaciones entre sí.

¹¹ Dejamos aparte la discusión sobre si la Contabilidad es responsable de proveer información sobre aspectos distintos a los económicos. Seguramente esta discusión deberá iniciarse con mayores precisiones sobre el ámbito de lo económico, dentro del mundo de las ciencias sociales. Por ejemplo, si aceptamos una visión posible de una “Economía Humana” o “Economía Social y Solidaria”, el tradicional campo de análisis neoclásico de la Economía se ampliará sobremanera. El archicitado Kenneth Mac Neal decía en 1939: “La Contabilidad trata exclusivamente de cuestiones económicas. Excepto en sus implicancias económicas, no

quienes tienen que tomar decisiones para cualquier nivel de agregación, dentro del enfoque de sistemas (cfr.entre otros Garcia Casella, 2007 y Jones, 2010)¹².

Compartimos la idea de que muchas veces es necesario “distinguir para unir”. Llega un tiempo para discernir sobre los elementos comunes que permitan multiplicar las interacciones entre los distintos “segmentos”. Si bien las finalidades y destinatarios de cada una de las ramas o segmentos mantendrán sus diferencias, no se trata ya de enfatizarlas, sino de encausarlas dentro de un marco compartido .

Como lo demuestran los epígrafes que encabezan este trabajo, este camino se abre ante nosotros tanto en los escritos surgidos desde la visión ortodoxa del sistema económico como en los desarrollos de los autores de las corrientes críticas. Nuestro desafío será encontrar desde la Contabilidad un esquema que permita englobar estas visiones, produciendo así más y mejor información útil para la toma de decisiones.

¿CUÁLES SON LAS RAMAS O SEGMENTOS CENTRALES AFECTADOS POR ESTAS TENDENCIAS?

En un intento de resumen, podemos decir que las ramas más desarrolladas de la disciplina contable afectadas por estas tendencias son¹³:

trata cuestiones de filosofía, religión, derecho, medicina, física o ninguna otra disciplina: La función de la Contabilidad es registrar, confrontar y presentar realidades económicas” (Mac Neal en Hauque y Di Russo de Hauque, 2002: 16). Esta visión no implica rechazar la posición que incluye la provisión de información social dentro del objeto de la Contabilidad, sino privilegiar los avances respecto de la información esencialmente económica de base cuantitativa (cfr. Garcia Casella, 2007)

¹² Hace ya muchas décadas Arévalo nos recordaba las interrelaciones entre las distintas ramas descriptivas de los fenómenos económicos al decir: “La Economía Política investiga el mundo de la riqueza desde el punto de vista de la sociedad en general, para la determinación de las leyes que rigen sus movimientos, mientras que la Contabilidad estudia la riqueza desde un punto de vista particular (...)” (Arevalo, 1956: 134) y “(...) la Estadística es el *nosce te ipsum* aplicado a las naciones, y la Contabilidad, en lo que concierne a las registraciones, es el *nosce te ipsum* aplicado a la vida económica de las haciendas” (*Op.cit.*, 135).

- 1) **La tradicional Microcontabilidad Privada de las empresas**¹⁴: Con raíces muy antiguas, desarrolló desde hace siglos un sistema de registro sobre la base de la partida doble y el criterio de lo devengado. Sus esquemas de trabajo se concentran en la definición de stocks, más que en cualquiera de las otras ramas de la Contabilidad, a pesar de que sus desarrollos sobre flujos son muy completos.

Su relación directa con el Derecho, por resultar uno de los medios de prueba más importantes en el campo comercial, determinó la conformación de conceptos específicos ligados a cada derecho positivo. Así también, este acercamiento al Derecho, puso en el centro de la registración a la transacción voluntaria con terceros en el mercado.

Es esta Contabilidad la que Weber considera característica del capitalismo, ya que logra una “contabilidad racional del capital” (Weber, 1987: 237)¹⁵, tratando de separar racionalmente el flujo “rédito” del stock “capital” que lo genera, para no afectar la existencia misma de la unidad de producción¹⁶. A partir del Siglo XX la contabilidad privada pasa también a

¹³ Recordando las áreas de la Contabilidad detalladas por Mattessich en los años sesenta (cfr. Mattessich, 2002) podemos mencionar dentro de la Microcontabilidad a la contabilidad de la empresa tradicional, la del Sector Público, la de las organizaciones sin fines del lucro y las de las unidades de consumo. También aquí podemos encontrar a la llamada Contabilidad Gerencial o de Gestión, desprendida desde la contabilidad de la empresa. Dentro de la Macrocontabilidad, en cambio, se pueden mencionar la tradicional Contabilidad nacional o Sistema de Cuentas Nacionales, la Contabilidad de las transacciones interindustriales, de los flujos monetarios y crediticios y de la balanza de pagos.

¹⁴ La Contabilidad de las unidades consumidoras se encuentra muy poco desarrollada. En el caso de las entidades no gubernamentales sin fines de lucro (ONG u organizaciones del tercer sector) los desarrollos contables siguen en general las líneas de la contabilidad de empresas, con algunas particularidades.

¹⁵ Entre muchos otros que sostienen esta visión. Cfr. Jones, 2010.

¹⁶ Así sus avances tuvieron que ver con que debía tratarse como capital. Primero el “fondo de salarios” de los clásicos liberales y marxistas, luego los bienes de uso del capitalismo industrial y sus correlativos avances en Contabilidad de Costos y la medición de la depreciación de los bienes de uso (cfr. Gortes *et al.*, 192 y ssig). En la segunda mitad del siglo XX la complejización de los instrumentos de crédito

ser base para la determinación de tributos sobre renta, patrimonio y consumo, así como también elemento central para la regulación de las actividades económicas desde el Sector Público.

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

Esta responsabilidad social debe ser asumida por la organización, y se ve reflejada, en su misión, en los credos empresariales y en otras concreciones de la filosofía organizacional (...) Ahora bien, a través de los Estados Contables tradicionales se reflejan las consecuencias en el patrimonio del ente, entre otros, de hechos y acciones del entorno que lo afectan. Por consiguiente, debería informarse también sobre las consecuencias de las acciones de la Empresa tanto en los socios, empleados, etc. como en el resto de la sociedad. Y debe ser esa misma sociedad, que actualmente tiene una concepción de la empresa como ente social, la que debe demandar la mencionada información. Cada vez es más imperiosa la necesidad de informar sobre las consecuencias sociales del accionar de la empresa tanto interna como externamente. Pero, *¿cómo lograrlo?*(...) (Fernandez Lorenzo *et al.*, 1997 - Las cursivas son nuestras).

La investigación en este área intenta dar respuesta al *¿cómo?* dentro de las limitaciones del segmento. Las propuestas de soluciones hasta el momento, incluyen algunas respuestas sin aceptación generalizada que se

generó importantes desarrollos en el campo de la valoración de los instrumentos financieros como parte del capital de las organizaciones privadas.

mantiene dentro del esquema cuantitativo de la partida doble¹⁷, pero en mayor medida implican derivaciones hacia esquemas cuantitativos de partida simple o estrictamente cualitativos¹⁸.

- 2) **La Microcontabilidad Pública**, con raíces históricas tan antiguas como la Privada, se concentró en la búsqueda de una herramienta para el control esencialmente financiero de los recursos y gastos públicos, otrora intentado por los reyes y actualmente por la opinión pública, sobre el accionar de los funcionarios. La centralidad de los flujos de efectivo determinó un esquema que utilizaba el criterio de lo percibido y la partida simple en sus registraciones. El desarrollo y la complejización de las acciones públicas desde finales del siglo XIX obligaron a que los sistemas contables se transformen en verdaderos sistemas de información que tiendan a integrar el sistema presupuestario con el contable.

El proceso de acercamiento con la Microcontabilidad Privada vivido en la última década¹⁹ intenta agregar a su antiguo esquema las ventajas del

¹⁷ Además del conocido Estado del Valor Agregado (cfr. entre otros Torres, 1993-1998a y b; Mandal y Goswami, 2008).y del menos difundido Estado del Excedente de la Productividad Global (cfr. entre otros Torres, 1998b), existen en la doctrina internacional otros intentos para avanzar en este sentido (Cfr. entre otros Matthews y Lockardt, 2001)

¹⁸ En particular, en el proyecto de norma profesional argentino para los llamados balances sociales, la solución propuesta incluye además de la obligatoriedad del Estado del Valor Agregado una batería de indicadores de partida simple tradicionales cuali y cuantitativos: Estos indicadores se basan sobre las llamadas "Guías del GRI" ("Sustainability Reporting Guidelines" provenientes del "Global Reporting Initiative") (cfr. Proyecto 23 de Resolución de la FACPCE convertido luego en Resolución Técnica Nro. 36):

¹⁹ Seguramente tratando de hacer realidad el deseo de Jefferson con 200 años de demora: "Deseamos ver las finanzas de la Unión tan claras e inteligibles como se encuentran en los libros de un comerciante, para que cada congresal y cada ciudadano pueda comprenderlas, investigar abusos y controlarlas. Nuestros predecesores intrincaron el sistema para cubrirse de cualquier detección. Deseo que vayamos en la dirección contraria y a través de una honesta reforma podamos volver las cosas al sistema simple e inteligible en el que siempre debieron estar" (Thomas Jefferson 1802 – La traducción es propia)

criterio de lo devengado, del registro de activos y pasivos distintos a los estrictamente financieros y de la partida doble. Sus desarrollos más originales se encuentran en el campo de la información prospectiva, motorizados por siglos de utilización del presupuesto como herramienta central de trabajo.

A pesar de que la totalidad de las acciones del Sector Público deberían estar dirigidas a producir efectos externos positivos en el sistema económico y social de un país, el reconocimiento y valoración presupuestaria y contable de estas acciones en particular apenas si se ha desarrollado a la fecha²⁰.

- 3) **Las Cuentas Nacionales** desde el *Tableau Economique* del siglo XVIII constituyen el campo central de la Macrocontabilidad. Los modernos manuales de cuentas nacionales emitidos por las Naciones Unidas cuentan hoy con una versión actualizada a 2008²¹ que muestra un esquema ordenado y aparentemente completo de la actividad económica a nivel agregado.

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

El marco del SCN contiene cuentas que son: a. completas, ya que abarcan todas las actividades económicas especificadas y las consecuencias para todos los agentes económicos; b. coherentes, ya que se utilizan idénticos valores para determinar las consecuencias que conlleva una acción individual para todas las partes implicadas, empleando las mismas reglas contables; c. integradas, ya que todas

²⁰ Cfr., entre otros, Hauque, 2011.

²¹ Sus versiones fueron presentadas en 1947, 1953, 1968, 1993 y 2008. Al momento de redactar este trabajo aún no estaba disponible la versión oficial en castellano del SNA 2008, por lo que utilizamos la traducción propuesta por la CEPAL disponible en www.cepal.org.

las consecuencias de cada acción individual de cada agente se reflejan necesariamente en las cuentas correspondientes, incluidos sus efectos sobre el cálculo de la riqueza que figura en los balances. (SCN 2008).

El sistema se basa en el esquema de partida doble para cada una de las unidades institucionales involucradas²² y reconoce al devengamiento como la regla básica para la creación y modificación del valor económico. Sus principales logros se observan en la valoración de los flujos, ya que la medición de stocks a nivel agregado resulta aún muy dificultosa.

Aparentemente la Macrocontabilidad debería tener menores problemas para integrar el enfoque social y ambiental. Sin embargo, su visión tradicional limitada, también ha sido puesta en crisis a partir de los desarrollos en el campo ambiental. Entre otros problemas, el límite de la propiedad se aplica aún en el marco del sistema macrocontable por lo que muchos activos naturales no son considerados como tales, considerándose como “bienes libres” sin costo alguno de utilización. Del mismo modo, las externalidades no son reconocidas en sus efectos sobre el sistema dentro del conjunto central de la información provista²³.

En distintos niveles, estas ramas suponen en su base una relación biunívoca de propiedad entre entes o unidades institucionales y sus patrimonios, compuestos por activos y pasivos, conforme el ordenamiento jurídico. Son las transacciones que llevan adelante estos agentes dentro del mercado las que producen flujos que alteran los stocks iniciales y van afectándolos a lo largo del tiempo. Todo hecho que se aparte de este esquema y que intente ser reflejado por alguno de estos segmentos contables pondrá en tensión a las reglas de registro existentes. Los recursos y bienes sin propietario jurídico determinado, los procesos productivos naturales, el

²² Por lo que al registrarse transacciones entre dos unidades se habla de “partida cuádruple”

²³ “3.22 *El SCN no reconoce ninguna entidad que no tenga un propietario jurídico, ya sea de tipo individual o colectivo*”. (SCN 2008. Las cursivas son nuestras). Es destacable en este segmento la adopción de las llamadas “cuentas satélites” (cfr. entre otros Ortuzar, 2001), que manteniendo las ventajas de la partida doble, permiten ampliar o modificar los conceptos que se miden a través del sistema.

patrimonio de entes colectivos considerado como activo de otros entes, las alteraciones del valor económico producidas sin que existan transacciones formales entre distintos agentes económicos y las acciones que afectan el patrimonio de entes distintos al realizador de la acción, siempre resultarán problemas de difícil solución dentro de cada uno de estos marcos aisladamente.

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

The relationship between human beings and the natural environment has always been complex. Humans are at once both part of, and apart from, the natural world. *An increasing recognition of the impact of humans on the environment has led to a radical questioning of traditional economic, ethical, and accounting assumptions.* (La relación entre los seres humanos y el ambiente natural siempre ha sido compleja. Los hombres son a la vez parte y se encuentran separados del mundo natural. *El creciente reconocimiento del impacto de los seres humanos sobre el ambiente ha conducido a un reanálisis radical de nuestros tradicionales supuestos económicos, éticos y contables*) (Jones, 2010 - La traducción y las cursivas son nuestras).

La necesidad de tener en cuenta la realidad ambiental actual determinó, entre otras acciones, el desarrollo de grupos de trabajo que buscan alternativas a conceptos tan tradicionales como el Producto Bruto Interno²⁴.

²⁴ Cfr. www.worldbank.org/programs/waves. Robert Kennedy dijo sobre el producto norteamericano en 1968, en la anterior "ola" de difusión de la visión social de las mediciones contables: "Nuestro PIB tiene en cuenta, en sus cálculos, la contaminación atmosférica, la publicidad del tabaco y las ambulancias que van a recoger los heridos de nuestras autopistas. Registra los costes de los sistemas de seguridad que instalamos para proteger nuestros hogares y las cárceles en las que encerramos a los que logran irrumpir en ellos. Conlleva la destrucción de nuestros bosques de secuoyas y su sustitución por urbanizaciones caóticas y descontroladas. Incluye la producción de napalm, armas nucleares y vehículos

Gross domestic product, the leading economic measurement, is outdated and misleading (...) It's like grading a corporation based on one day's cash flow and forgetting to depreciate assets and other costs. – J. Stiglitz, Nobel prize, economics (El Producto Bruto Interno, la medida económica más importante, está desactualizada y es engañosa. Resulta como calificar una empresa sobre la base de flujo de caja de un día, olvidándonos de amortizar los activos y del resto de los costos) (World Bank, 2012: 1 – La traducción es nuestra).

Las críticas se multiplican especialmente desde las visiones alternativas al capitalismo, al sostener que la Contabilidad es incapaz de servir como herramienta para enfrentar el problema ambiental de nuestros días²⁵:

blindados que utiliza nuestra policía antidisturbios para reprimir los estallidos de descontento urbano. Recoge...los programas de televisión que ensalzan la violencia con el fin de vender juguetes a los niños. En cambio, el PIB no refleja la salud de nuestros hijos, la calidad de nuestra educación ni el grado de diversión de nuestros juegos. No mide la belleza de nuestra poesía ni la solidez de nuestros matrimonios. No se preocupa de evaluar la calidad de nuestros debates políticos ni la calidad de nuestros representantes. No toma en consideración nuestro valor, sabiduría o cultura. Nada dice de nuestra compasión ni de la dedicación a nuestro país”

Estas ideas se retoman en la actualidad: “(t)he concept of gross domestic product first emerged out of crisis. The world was still mired in the Great Depression and another war was imminent. Governments wanted an annual measure of their economies' output so that they could manage their wartime planning needs. If crisis was a trigger to adopt GDP in the 1940s, there is a crisis now that is calling out for a different measure. Our climate is changing, our fisheries are depleted, our soils are degraded, our water supplies are overextended. We now need a measure that goes beyond just the annual output of a country. *We need a measure that looks at wealth in its entirety – combining produced, social, human, and, importantly, natural capital. Both developed and developing countries are looking beyond GDP to help them address today's challenges*” (World Bank, 2012 – Las cursivas son nuestras)

²⁵ “Tradicionalmente, las líneas de pensamiento crítico subrayan tres características negativas de las economías capitalistas. En primer lugar, que produce sistemáticamente desigualdades de recursos y de poder... En segundo lugar, las relaciones de competencia que exige el mercado capitalista producen formas de socialidad empobrecidas, basadas en el beneficio personal y no en la solidaridad... En tercer lugar, *la explotación creciente de los recursos naturales en todo el mundo pone*

(...) *conventional accounting is not suitable for environmental accounting.* Conventional accounting is not designed to and, consequently, does not capture human beings' impact upon the natural environment. ((...)la contabilidad tradicional no es adecuada para la contabilidad ambiental. La contabilidad tradicional no está diseñada para capturar los impactos que provocan los seres humanos sobre el ambiente natural) (Jones, 2010 - la traducción y las cursivas son nuestras).

No anatematizamos las visiones críticas, pero consideramos que la Contabilidad es más que un "símbolo del capitalismo"²⁶. No desdeñamos los mecanismos de información cualitativos, ni los cuantitativos de partida simple que se han propuesto para integrar el enfoque social y ambiental, pero los consideramos complementarios del esquema central de un sistema contable.

En suma, consideramos valiosos todos los esfuerzos que se desarrollan en estos campos. Sin embargo consideramos también necesario, por sus evidentes ventajas, intentar agotar las posibilidades del esquema cuantitativo integrado de partida doble para reflejar la realidad social y ambiental. Un requisito para lograrlo es contar con un sistema contable que logre una integración razonable del enfoque micro con el macrocontable. Es este camino, no exento de dificultades, el presentado a través de este trabajo.

en peligro las condiciones físicas de vida en la Tierra" (De Sousa Santos, 2011: 19. El destacado es nuestro.)

²⁶ "Some have gone so far as to see in double-entry bookkeeping a symbol of capitalism. Sombart (1979), the most extreme advocate of double-entry bookkeeping, saw an intimate connection between capitalism and double-entry bookkeeping: questioning which came first capitalism or double-entry bookkeeping. Yamey (1949, 1964) contests Sombart's views, but the constitutive role of accounting and its relationship to capitalism have caused much debate (e.g., Miller&Napier, 1993). Weber identified rational (i.e. double-entry) bookkeeping "as a prerequisite for capitalism" (Weber, 1976, p. 92). Finally, Bryer (2000) argues that the introduction of double-entry bookkeeping played a part in the introduction of capitalist accounting to the English East Indian Company in the 1640s." (Jones, 2010). Sobre el desarrollo de la contabilidad en economías no capitalistas cfr. Armenteros et al, 2003.

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

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

Estas ventajas tradicionalmente reconocidas, en el contexto de la revitalización del enfoque social y ambiental en los estudios contables, se vieron reforzadas por factores coyunturales que permitieron los avances en este proceso de armonización en los esquemas de presentación y en las convenciones utilizadas para la medición de flujos y stocks.

Es así que en 2004 ya se podía decir que “los tiempos parecen maduros para la armonización” por al menos cuatro razones interrelacionadas:

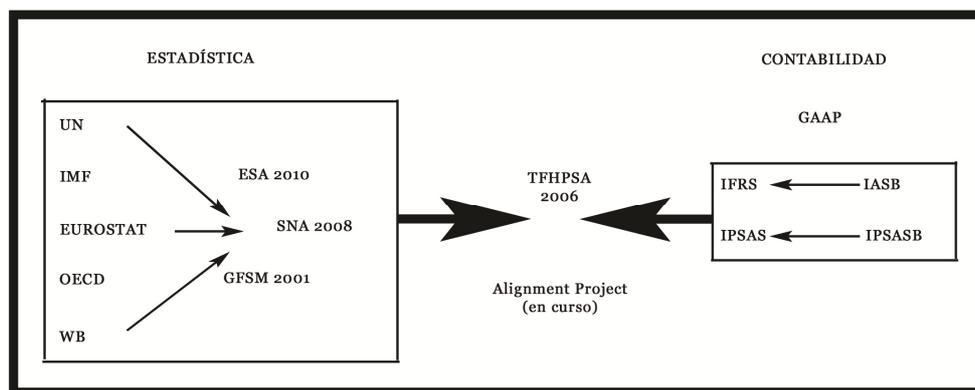
- 1) Los importantes cambios en los lineamientos estadísticos y en las normas contables.
- 2) La investigación desarrollada en los campos de las finanzas, la contabilidad y la estadística macroeconómica permite comprender más cabalmente el fenómeno de la valuación de activos.
- 3) La adopción por parte de los contadores de prácticas fundamentales para compatibilizar con el sistema estadístico como la adopción del *fair value*²⁷, la generalización de los reportes que diferencian las transacciones de otros eventos económicos.
- 4) La globalización de las economías junto a las crisis financieras de los noventa y los escándalos empresarios, obligaron a los

²⁷ La introducción del *fair value* en Contabilidad marcó, sin lugar a dudas, uno de los pasos más importantes para el acercamiento de los métodos de valuación contables hacia la Economía ni siquiera imaginado por los más osados a finales del siglo XX (Cfr. Di Russo y Hauque, 2002: Capítulo 2)

formuladores de las políticas públicas a desarrollar herramientas de control que exigen mayor cantidad de información detallada²⁸.

El proceso de armonización internacional normativo interior a cada una de las ramas o segmentos de la Contabilidad ha resultado una condición previa para la integración entre ellas. Este proceso no es posible sino existen previamente avances de armonización dentro de cada segmento. Hoy es posible identificar cuerpos teóricos y normativos comunes con diferencias menores en su aplicación entre los países, lo que abre el camino al “alineamiento” de todas las ramas²⁹. Resulta importante entender que este proceso no implica automáticamente una unificación de todos los criterios posibles de imperar en cada rama. Implica simplemente contar con un “centro” básico común y posibilidades de planteamientos diversos sobre ese esquema.

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



Fuente: Elaboración Propia sobre la base del IPSAS *Research Report*, 2005 y www.ifac.org.

²⁸ Para un análisis más profundo de las causas cfr. Laliberte, 2004 y TFHPSA *Final Report*, 2006: 33.

²⁹ “It should be recognized that significant achievements have been made, even at the international level, to come to more uniform business accounting standards. Accordingly, disparities between individual micro accounts tend to gradually disappear” (Gortes *et al.*, 2004)

El esquema, en su parte izquierda, incluye las normas vigentes recomendadas para información de base estadística o Macrocontables. Producidas por las Naciones Unidas (ONU), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Oficina Europea de Estadísticas (EuroStat), la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCED) y el Banco Mundial (BM), los actuales cuerpos normativos armonizados son:

- System of National Accounts (SNA 2008).
- European System of Accounts (ESA 2010).
- Government Finance Statistics Manual (GFSM 2001)³⁰.

En la parte derecha aparecen las tradicionales normas contables internacionales. Actualmente es posible sostener un alto nivel de armonización en un conjunto de *General Accounting Accepted Principles* (GAAP) conformado por los IFRS y los IPSAS. Las diferencias significativas entre ambos cuerpos de normas, al momento de escribir este trabajo, son mínimas³¹:

En el centro del sistema se destacan los proyectos para la convergencia gradual del sistema³²:

- La *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting* (TFHPSA) que llevó adelante un proceso de detección de diferencias y

³⁰ Actualmente en proceso de revisión.

³¹ "There are approximately 180 differences between International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the present International Financial Reporting Standards (IFRS). Of these fewer than a dozen appear to have real implications, and of these the two with most significant and immediate impact are: 1. a new requirement to report revenue, expenses, assets and liabilities by segment ...2. a lack of a standard to guide the preparation of prospective financial information (SOLGM, 2012 - Las cursivas son nuestras).

³² Obsérvese que los proyectos de "alineamiento" se realizan sobre la base de la información estadística y contable ligada al Sector Público. Sin embargo, el Sistema de Cuentas Nacionales brinda información sobre todo el sistema económico, público y privado; mientras que como se señaló la normas para la Contabilidad del Sector Público se encuentran casi totalmente armonizadas con las del Sector Privado.

propuestas de convergencia entre 2004 y 2006 con la participación de casi todos los actores.

- El *Alignment Project* actualmente en curso, iniciado en junio de 2011 por la IFAC, en la búsqueda de armonización con la futura versión del GFSM. El borrador del primer documento de consulta fue aprobado en junio de 2012 en la reunión de Toronto³³.

Intentaremos analizar en los puntos siguientes, los aspectos que se consideran aún pendientes en este proceso de convergencia.

LOS ASPECTOS PENDIENTES. LA VISION DE LOS TRABAJOS DE ARMONIZACIÓN

Más allá de la visión armonizadora, los participantes de este proceso reconocen que existen diferencias entre los sistemas que, por lo menos, serán difíciles de “alinearse” totalmente

1.62 Puede concluirse, por tanto, *que por diversos motivos será difícil, si no imposible, conseguir en la práctica una compatibilidad total entre las bases de datos microeconómicas y las cuentas macroeconómicas*. No obstante, como objetivo general, los conceptos, definiciones y clasificaciones utilizados en la contabilidad económica deben, en la medida de lo posible, ser los mismos a nivel micro y macroeconómico, para facilitar con ello el intercambio entre las dos clases de datos. (SCN 2008. Las cursivas son nuestras)³⁴.

³³ Cfr. www.ifac.org.ar.

³⁴ En el mismo sentido se expide la *Task Force* dirigida a la armonización de los sistemas: “Accounting and statistical bases for reporting financial information have different objectives, focus on different reporting entities and treat some transactions and other events differently. However, both accounting and statistical bases adopt accrual accounting principles, have many similar requirements for the recognition and measurement of financial information, deal with similar transactions and other events and in some cases have a similar report structure (...) those involved in the preparation of this Report also recognize that some differences reflect the different objectives and focuses of the accounting and

Veamos a continuación los elementos pendientes desde la visión de la doctrina y de los informes institucionales de “alineamiento”:

ANÁLISIS DOCTRINARIOS

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

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

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

Existe además la necesidad, especialmente en las cuentas nacionales de registrar “transacciones internas” a los entes no reflejadas en los mercados, como la producción de bienes y servicios por parte del Sector Público que provistos gratuitamente a los usuarios y de considerar “flujos imputados” como el alquiler supuesto de la vivienda por parte de sus propietarios.

Otro campo de diferencias surge en los mecanismos para registrar los flujos positivos o negativos originados por hechos distintos a las

statistical bases, and these differences will remain over the long term. (Las bases contables y estadísticas de la información financier (...)) (IPSASB, *Research Report* 2005).

transacciones. La Microcontabilidad tiene más desarrollados estos análisis³⁵, mientras que las cuentas nacionales tienden a “abusar” de la expresión “Otros cambios en el valor de los activos”.

Las diferencias de enfoque, presentación y detalle de los reportes resultan aún bastante evidentes, sumadas a la utilización de conceptos y reglas contables no comunes³⁶. Finalmente siempre debemos recordar que a pesar de que la Macrocontabilidad intenta englobar la totalidad de cada sistema económico, a nivel micro no está asegurado que todos los agentes mantengan registros contables, ni que aquellos que lo hagan registren la totalidad de los hechos económicos significativos³⁷.

ESTUDIOS INSTITUCIONALES DE ACERCAMIENTO

Dado que a la fecha no se han emitido documentos conclusivos del *Alignment Project* en curso, resultan destacables:

1.- El *Research Report* IPSASB TFHPSA de 2005 que en su *Table 3: Expected Remaining/Longer-Term Reconciling Items due to Differences in Objectives/Focus* (Items de conciliación que se espera se mantendrán en el largo plazo en razón de las diferencias en los objetivos y enfoques) define los aspectos pendientes a dicha fecha.

El documento utiliza para las diferencias existentes que se esperan se mantengan en el mediano y largo plazo, expresiones que en todos los casos intentan mostrar que el acercamiento es difícil pero posible.

³⁵ Lo que demuestra a través de su depurado análisis de los créditos incobrables y de las amortizaciones de los bienes de uso.

³⁶ Por ejemplo los conceptos de Producto e Ingreso que solo son considerados en la Macrocontabilidad y las diferencias en las reglas contables para considerar los efectos de las variaciones en el nivel general de precios.

³⁷ Sobre el tema de la economía oculta y las transacciones no registradas cfr. Hauque y Haquin, 2010.

Aspectos - Puntos conforme el Cuadro III del <i>Research Report</i>	Diferencias posible de armonizar recién en el mediano o largo plazo entre los sistemas de registro
Reportes contables relacionados con entes controlados (1.3. - 2.1 - 5.6. Cuadro III)	Representación de la participación en entidades controladas con acciones que cotizan en bolsa y de la participación de accionistas minoritarios en dichos entes.
Determinación del capital y los dividendos de entes de propiedad colectiva (2.2. - 2.3.)	Definición clara de los límites entre aportes de propietarios y resultados. Tratamiento de los dividendos.
Costos de investigación y desarrollo (3.1)	Consideración como gasto del período o como activo intangible
Obligaciones no contractuales surgidas de conductas permanentes del ente (<i>constructive obligations</i>) (4.1.)	Consideración o no como pasivo o pasivo contingente
Costos futuros de retiro, restauración o desinstalación (4.2.)	Consideración o no como pasivo.
Activos o pasivos por impuestos diferidos (4.3.)	No consideración por parte del sujeto activo del tributo.
Activos biológicos (5.8.)	Diferentes momentos para su reconocimiento
Ajustes de periodos anteriores. Formato, presentación y clasificación (7.1.-8.4.)	Diferentes tratamientos en los sistemas.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de *Table III* y *Matrix* del IPSASB - *Research Report*, 2005.

2.- El *Final Report* TFHPSA de 2006 que es su *Appendix II: Difference and convergence between statistics and accounting standards* (Diferencias y convergencia entre las reglas estadísticas y contables) mantiene como diferencias estos aspectos:

1. *Reporting entity scope*. (Enfoques sobre la entidad que debe informar)
2. *Equity ownership in reporting entity* (La propiedad de acciones en la entidad que informa)
3. *Recognition of nonfinancial assets* (Reconocimiento de activos no financieros)
4. *Counterparty/symmetry and recognition* (Simetría en el reconocimiento)
5. *Measurement of assets/liabilities* (Medición de ciertos activos y pasivos)

6. *Financial instruments*. (Instrumentos financieros)
7. *Time series*. (Series de tiempo)
8. *Financial statements*. (Estados financieros)
9. *Terminology and definitions*. (Terminología y definiciones)

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

UNA VISIÓN GLOBAL DE LOS PROBLEMAS QUE RESTAN ENFRENTAR

Necesitamos ordenar los aspectos que están pendientes para conformar un sistema contable coherente. No solo para armonizar, sino también para que pueda considerar elementos que hasta ahora no pudo o no quiso reflejar, ligados al medio ambiente y los recursos naturales. Plantearemos aquí los problemas a los que nos enfrentamos. Será responsabilidad de todos proponer distintas soluciones para estos problemas.

El esquema contable está preparado para modelos tradicionales de relación entre personas, bienes, derechos y obligaciones. Se basa en el contenido de los conceptos de “propiedad” y “valor económico”³⁸ de raigambre neoclásica, por lo que muchas veces los análisis que provienen desde dentro del propio sistema no nos permiten ampliar estos enfoques. Proponemos entonces al lector iniciar un proceso de análisis a partir de

³⁸ Si nos basáramos por ejemplo en el contenido del “valor económico” considerado por los fisiócratas, habrá que aceptar que solamente la actividad agropecuaria genera un *produit net*, mientras que el resto de las actividades económicas solo generan transformaciones que no acrecientan el valor en el sistema. Un economista clásico aceptaría que la industria genera valor, pero no aceptaría fácilmente que los servicios implican creación de valor económico.

supuestos simples y sencillos, para que al momento de “complejizarlos” acercándonos a la realidad podamos descubrir los problemas que persisten para lograr el objetivo de un reflejo contable a todos los niveles.

Supongamos a Robinson Crusoe intentando mantener un sistema contable en su isla³⁹. No ha conocido aún a Viernes, por lo que tenemos solo un posible “ente emisor”. La Micro y la Macrocontabilidad coinciden. Tampoco hay diferencias entre Microcontabilidad Privada y Pública. Tenemos a Robinson con sus bienes naturales de la isla, más los bienes culturales que pudo salvar del naufragio del barco. Todos ellos conforman su Activo inicial. No tendrá Pasivo ya que no existe otro sujeto a quien deberle. Él se considera el único rey de su isla y todos los bienes son de su propiedad, en el especial sentido que podemos darle a la palabra en ese caso.

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

Analiza Robinson si considerar dentro de su Activo a la madera de los árboles de la isla. Dado que el bien se renovará siempre mucho más rápido que su posibilidad máxima de utilización no vale la pena reflejarlo en el sistema contable porque resulta un bien “libre”, como la energía solar para nuestra sociedad⁴⁰. Primer problema. El sistema contable tiende a no

³⁹ Mientras tuvo tinta o sus sucedáneos Robinson mantuvo un diario de su vida en la isla que discursivamente entremezclaba todas sus acciones. Aquí la Contabilidad no tiene una utilidad como prueba jurídica de transacciones, sino solo como sistema informativo para tomar decisiones económicas. Utilizar a Robinson como el ejemplo paradigmático es una costumbre de la economía ortodoxa (cfr., entre otros, Mc Fadden, 2003). A pesar de que parece un contrasentido utilizar a un “solitario” para ilustrarnos en una ciencia social, nos permite presentar el caso más simple, mostrando luego la complejidad que implican las relaciones con el resto de los sujetos. Utilizándolo para esquemas contables. (cfr. Gore, 2012).

⁴⁰ Imagina también que si tuviera un ejército de hombres con hachas, la madera dejaría de ser un bien libre y entonces habría que incluirla en el recuento para

considerar determinados stocks de recursos o bienes, y los flujos que los mismos generan, por no tener precios en el mercado y/o no poseer un propietario en el sentido jurídico tradicional⁴¹.

Robinson elige como unidad de valor a la tortuga mediana. Suponemos que encontró también una tabla de equivalencias de valor en tortugas de todos los bienes existentes en su mundo sin tener un mercado a la mano. Segundo problema. Habrá que definir un elemento, tenga o no valor intrínseco, como unidad de medida de los valores e intentar confiar en su estabilidad como patrón de medida⁴². Avanza entonces en su sistema contable valorizado en tortugas medianas, por ahora analizando solo los stocks iniciales de bienes con valor económico. Robinson está solo, por lo que no hay consolidación posible entre dos o más "microcontabilidades".

considerar lo que se vaya perdiendo con su uso. Recordemos que actualmente todos los bienes que no están sujetos al derecho de propiedad individual o comunitaria no son rescatados por los sistemas contables, esencialmente porque no hay precio para ellos. Lo mismo sucedería con la energía solar en un mundo de ciencia ficción en el momento en que se comience a agotar esa fuente. Si Smith resucitara en el mundo de hoy se sorprendería del valor que ha alcanzado el agua, que otrora le había servido como ejemplo de la llamada paradoja del valor.

⁴¹ Los bienes culturales de propiedad común no se generalizan hasta muy entrado el siglo XX, con la aparición del "Estado de Bienestar". La primer gran inversión pública en el mundo para un recurso de utilización generalizada desde la vigencia de los sistemas de información contables fue el sistema de cloacas de Londres. La decisión sobre su construcción se definió a partir del "Gran Hedor de 1858" que obligó al Parlamento a destinar recursos a este sistema que se inauguró en 1865. Cfr. Krugman y Wells, 2006: 475.

⁴² Gore, 2012 hace que Robinson utilice las bananas como unidad de medida. Cuando al final del ejemplo el sistema se complejiza, la "moneda de la isla" pasaría a tener esa función. Sin embargo, los problemas con ella también existen. Normalmente los procesos de cambios significativos en el nivel general de precios alteran su poder adquisitivo, por lo que resulta razonable que el sistema contable se mantenga "a precios constantes" con un ajuste integral de sus flujos y stocks en relación con la fluctuación de la moneda (cfr., entre otros, Hauque, 2003). En la búsqueda de un patrón de valor constante y en la nostalgia de las teorías del valor objetivas del siglo XIX algunos economistas críticos se encuentran hoy analizando la posibilidad de utilizar a las unidades de energía como patrones de valor de los bienes. Sobre los desarrollos de Odum y otros en el tema confrontar ,entre otros, Hammond y Winnet, 2009.

Sin embargo, piensa que vale la pena llevar por separado la contabilidad de la mitad oriental de la isla, respecto de la mitad occidental. En la mitad oriental guarda municiones, mientras que en la mitad occidental guarda pólvora y armas. Le resulta difícil de entender pero cuando intenta “consolidar” los stocks orientales y occidentales se da cuenta que “ $1 + 1 > 2$ ”⁴³. El valor que puede atribuir a las pólvora y las armas por un lado más el valor que puede atribuir a las municiones por el otro, se torna mucho mayor a su simple suma, si los considera en conjunto. Tercer Problema. Agrupar, sumar o consolidar conjuntos de bienes implica una operación distinta a simplemente sumar valores. Hay que volver a determinarlos ante el fenómeno de la sinergia⁴⁴.

Cuando intenta analizar dinámicamente sus stocks iniciales para cuantificar el proceso de creación de valor económico, encuentra otros problemas. Dado que no hay otras personas, no existen transacciones “externas”. Conocedor de la tradición microcontable italiana Defoe hubiera hecho abandonar su intento a Robinson en este punto, pero en nuestro “juego” lo obligamos a continuar. En efecto, las variaciones patrimoniales tradicionales solo se producen por transacciones con terceros. A pesar de ello, podemos ver fácilmente que aunque estas no existan el stock de bienes puede crecer especialmente con el trabajo de Robinson. En efecto, en el último año pudo agregar a su “flota”, dos nuevos botes de vela guardados en distintas caletas de la isla. Cuarto problema. Tendemos a reconocer la creación o modificación en el valor económico solo cuando observamos transacciones con terceros. Hay también modificaciones patrimoniales, sin que existan transacciones.

Precisamente, cuando Robinson analiza sus “fortalezas” encuentra que uno de sus principales “bienes” es él mismo. Su educación en Inglaterra, sus años de prisión en Salé, su vida como marinero y plantador de tabaco lo capacitaron para enfrentarse a los problemas diarios de la isla. A pesar de ello, él no puede cuantificarse como Activo sino que solo cuenta los flujos de

⁴³ Cfr. Capella San Agustín en Torres, 2010: 5.

⁴⁴ Será necesario pensar que podrían existir efectos negativos que no puedan mentarse como “sinergias”. Nada asegura que la conformación de un conjunto de bienes produzca siempre un valor mayor y no menor a su suma simple.

creación de valor que determina con su trabajo. No entiendo como puede considerar dentro de su activo a sus armas, sus botes y aún a las cabras de la isla, pero no a sí mismo. Quinto problema. El factor trabajo, actor principal de los flujos económicos, resulta muy difícil de valorizar como stock.

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

También algunos podrán tener derecho sobre el patrimonio neto de otros. Podrán existir "protoacciones" que otorguen a sus tenedores derechos como en nuestras sociedades anónimas sobre patrimonios de entes colectivos. Séptimo problema. Los sujetos contables se entremezclan. Habrá sujetos colectivos controlados o no por otros sujetos. Los patrimonios se entrelazan y la información sobre ellos se hace mucho más compleja y difícil de agrupar sin repeticiones o lagunas⁴⁵.

Cuando la idílica isla se congestione con habitantes, las acciones de algunos podrán perjudicar o beneficiar a otros, sin que el autor cargue con

⁴⁵ "In some cases, it seems impossible that micro accounts be in harmony with each other. One of these relates to how company shares should be valued: at intrinsic values such as corporations themselves see it, or at prices quoted on the stock market, which investors prefer. The requirement of horizontal consistency may then force the macro system to make a choice even if that choice has awkward implications from an analytical point of view in parts of the overall system. For example, the choice made in the national accounts to record shares at market value has the consequence that corporations are attributed a net worth that tends to be the smaller, the higher is the companies' profit generating capacity" (Gortes *et al.*, 2004).

los costos o beneficios que su acción produjo. Si quien se asienta en las fuentes de un curso de agua arroja desperdicios a la corriente que tengan que ser soportados estoicamente por quienes se encuentran aguas abajo, la información contable del primero sobrevalorará los beneficios de su actividad, mientras que la del segundo informará sobre costos no producidos por sus acciones. Octavo problema. Los efectos externos significativos de las acciones de los sujetos deben ser medidos y atribuidos a quienes los generan, más que considerarse hechos exógenos para quienes los soportan o aprovechan, si deseamos contar con información sobre los verdaderos costos sociales

Como vemos mucho dependerá de los conceptos de “propiedad” y “valor” que utilicemos. Sobre la única base de la propiedad privada y la noción de valor neoclásica, el esquema resultante no permite captar todos los elementos que requieren los aspectos sociales y ambientales de la economía. Es importante comprender que algunos de los problemas que planteamos en la contabilidad de nuestro Robinson, no son considerados diferencias a armonizar entre la Macro y la Microcontabilidad. Sin embargo, creemos que su reflejo debe ser efectivo en un sistema contable útil para las decisiones sociales y ambientales.

Un ejemplo de ello son las externalidades, definidas como nuestro octavo problema. En ninguno de los catálogos doctrinarios o institucionales se observan como un elemento a conciliar entre la micro y la macrocontabilidad, esencialmente porque son ignoradas por los distintos sistemas en sus esquemas básicos, especialmente en cuanto a su atribución a los actores y actividades que efectivamente las generan⁴⁶.

Una de las principales limitaciones de los intentos tradicionales de integración entre “Responsabilidad Social” y “Contabilidad Financiera” es la falta de atribución a su actor de los efectos externos de las acciones de los

⁴⁶ La Macrocontabilidad considera factible de utilizar “cuentas satélites” para su reflejo (cfr. punto 3.95. SCN 2008). La Microcontabilidad ha desarrollado algunas propuestas para su consideración aún en los casos en los que no se apliquen las previsiones de Coase sobre la conveniencia de definir claramente los derechos de propiedad de los agentes económicos en el caso de externalidades positivas o negativas (cfr. Matthews y Lockardt, 2001).

entes, sean estos beneficios o costos, en los sistemas de registro contable. En efecto, al limitarse la contabilidad tradicional a considerar los efectos que pueden afectar el patrimonio del propio ente dentro de la normativa vigente; no se dispone de información sobre el resto de los efectos que producen las acciones de los entes en el conjunto de la sociedad que no se encuentran “internalizados”. (Cfr. ,entre otros, Matthews, 2000 y 2001). Es así que una “falla del mercado” detectada por la Economía recién en el siglo XX (cfr., entre otros, Krugman y Wells, 2006 y Stiglitz, 2003) debe buscar en la actualidad su reflejo en el lenguaje contable de los entes para poder formular informes que permitan evaluar correctamente el nivel de responsabilidad social. Más allá de las dificultades para su detección y valoración, desconocerlas no es razonable, ya que esta postura simplemente implica otorgarles un valor de cero, sin ningún análisis previo ⁴⁷.

⁴⁷ Tanto en la Micro, como en la Macrocontabilidad se empieza a detectar este problema: “Si se desea adoptar decisiones más complejas y, por lo tanto, mejores, estas externalidades deberían ser debidamente cuantificadas e incorporadas en el marco de un análisis coste-beneficio de las decisiones públicas o privadas de la sociedad. En ese caso, pueden ser contabilizadas como costes de nuestras decisiones (aumento en la morbilidad como resultado de la contaminación atmosférica, daños en propiedades inmobiliarias en zonas rurales como resultado de inundaciones por una prevención inadecuada, etc., por citar algunos ejemplos) o, en su caso, como beneficios de las mismas (i.e., la reducción de la contaminación de las aguas en la cabecera de los ríos)” (Delacámara, 2008: 1).

“3.93 Sin embargo, es preciso considerar si las citadas externalidades deben ser valoradas. Las cuentas económicas han de medir funciones económicas, como la producción o el consumo, en el contexto de un sistema jurídico y socioeconómico concreto, dentro del cual se determinan los correspondientes precios y costos. *En este sentido, existirían graves dificultades técnicas a la hora de asignar valores económicamente significativos a las externalidades, que intrínsecamente no son fenómenos de mercado. Como las externalidades no son transacciones de mercado en las que intervengan voluntariamente las unidades institucionales, no existe mecanismo alguno para garantizar la coherencia mutua de los valores, positivos o negativos, que les asignen las distintas partes implicadas.* Además, unas cuentas que incluyeran valores para las externalidades no podrían interpretarse como representativas de situaciones de equilibrio o económicamente sostenibles. Si esos valores se sustituyeran por pagos efectivos, el comportamiento económico de las unidades en cuestión cambiaría, quizá en un grado considerable. (SCN 2008. Las cursivas son nuestras).

A esta altura de nuestra labor, creemos suficiente proponer una lista de ocho problemas centrales que debemos enfrentar. No la consideramos definitiva ni siquiera en su cuantificación. Cada uno de ellos muestra un amplio campo para la investigación y nada obsta para que surjan nuevos problemas al avanzar sobre aquellos. Profundizar distintos esquemas para un futuro sistema contable coherente y armónico, es una tarea ineludible de la investigación contable para las primeras décadas del siglo XXI.

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

Poco o casi nada une a la disciplina contable con la física, pero la analogía esbozada al inicio de este trabajo resulta pertinente. Las diferencias existen entre una ciencia experimental que busca la unificación de sus teorías sobre la existencia de la materia y la energía, y una disciplina que aún no tiene decidido su estatus epistemológico, pero creemos que la comparación es posible: ¿Será posible consensuar un marco coherente para todas las ramas contables, así como la Física busca una “teoría del todo”? Y si esto es así: ¿Será esto útil o conveniente?. Muchos autores consideran no sólo que el objetivo es razonable, sino también que el proceso de su búsqueda permitirá descubrir nuevas preguntas y sus respuestas. Sin embargo, la discusión sigue abierta⁴⁸.

Es importante entender que no es necesario conocer la respuesta a todas las preguntas, para imaginarnos el resultado final. Cuando Mendeléyev buscaba con sus colegas químicos una “Tabla Periódica de Elementos”, esta

⁴⁸ Así como los físicos tienen su límite cuántico para los fenómenos del mundo de lo infinitamente pequeño con reglas por ahora incompatibles con las de los macrosistemas, los economistas, los contadores y los sociólogos desesperan por lograr armonía entre lo macro y lo micro, utilizando a veces el concepto de lo meso.

fue formulada sin haber sido descubiertos la totalidad de los elementos que hoy la conforman⁴⁹:

Imaginemos entonces algunas líneas de un sistema futuro totalmente armonizado:

- Los estados contables del conjunto de todos los entes de la Tierra⁵⁰ será bastante sencillo, en comparación con los de algunos de sus subconjuntos. No tendrá más que Activos, ya que mientras no existan “sujetos extraterrestres” el conjunto de la Tierra no podrá ser deudor de nadie. Todos los bienes naturales y culturales se incluirán en ese Activo, pudiendo discutirse la unidad y sistema de valoración más convenientes para ello, en la búsqueda de homogeneidad con los microdatos. Los informes contables en sus aspectos dinámicos, deberá incluir los procesos de generación de valor conducidos por el hombre, tanto como los naturales e incluir en ellos todos los costos de la afectación del ambiente por su realización.
- Habrá un nuevo estado contable de cada país en el que se reflejen, no solo los activos y pasivos involucrados en las transacciones en el mercado, sino también el capital humano, el social y el natural conjuntamente con los flujos que estos generan.
- Los microentes mantendrán sistemas contables que resulten compatibles con sus objetivos de información interna, pero que también sirvan para tornar coherente un sistema de información mundial. Podrán sostener subsistemas contables que privilegien el registro de las transacciones con terceros con efectos jurídicos u otros que sean

⁴⁹ “El gran mérito de Mendeléyev consistió en pronosticar la existencia de elementos. Dejó casillas vacías para situar en ellas los elementos cuyo descubrimiento se realizaría años después...” (www.wikipedia.com).

⁵⁰ Nada impide pensar luego en un “estado patrimonial” del Universo. Sin embargo, mucho debemos avanzar para que sean significativos los recursos naturales aprovechables por los terráqueos situados fuera de su planeta. ¿Llevarán contabilidad los extraterrestres con los que nos encontremos en este proceso?.

definidos por determinadas necesidades gerenciales de información particularmente desagregada.

- La información contable sobre el valor económico habrá mejorado con creces⁵¹. En ese camino:
 - Tendremos reglas más coherentes para atribuir los cambios en el valor económico a los distintos entes y los diferentes períodos.
 - Tendremos reglas generales para considerar la “sinergia” en la acumulación de bienes. Los fenómenos de la “componentización” y de la “consolidación” de bienes y entes podrán ser abordados con un sistema teórico consistente.
 - Definiremos la posibilidad de considerar un determinado valor como “stock” de capital humano, sin que esto implique que los hombres sean dueños de otros hombres.
 - Tendremos reglas claras para ordenar el entrelazamiento de los sujetos contables ante el fenómeno de la posesión de partes del patrimonio neto de unos por otros. Esto será así, más allá de las normas de derecho positivo de cada país sobre conjuntos empresarios.
 - Habremos mejorado nuestras herramientas teóricas para definir un patrón de valor más estable.
 - Tendremos reglas para separar y mostrar conjuntamente los efectos tradicionales sobre el patrimonio y los efectos externos actualmente desdeñados.
 - Los análisis podrán mostrar el pasado y/o proyectar el futuro. Al mismo tiempo, podrán mostrar los desvíos entre lo proyectado y lo ocurrido. Otras disciplinas intentarán explicar el porqué de esas diferencias.

⁵¹ Así la Contabilidad podrá dedicarse con más fuerza a avanzar en la conformación de sistemas de información referidos a otras variables sociales.

El inicio del siglo XXI mostraba a los economistas y estadísticos trabajando en su mundo "macrocontable", y a los investigadores contables constreñidos a su "microcontabilidad"; sin que ninguno de los grupos aproveche de los avances que pueda lograr el otro. Esto está cambiando y esta tendencia ya no se detendrá⁵².

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

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

BIBLIOGRAFÍA

- Arévalo, Alberto (1956). *Elementos de Contabilidad General*, Buenos Aires: Selección Contable.
- Armenteros Diaz, M y Vega Falcon, V. (2003). "Evolución y perspectivas de la Contabilidad de Gestión en Cuba", *Revista Interamericana de Contabilidad de Gestión*, año 1, n° 1, enero-junio.
- Atchabahian, Adolfo (1996). *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*, Buenos Aires: Depalma.

⁵² Los cambios culturales se consolidan a través de modificaciones en los procesos educativos. Proponemos entonces revisar rápidamente nuestros contenidos y secuencias de enseñanza para los futuros profesionales en Contabilidad involucrándolos en este proceso de cambio y armonización, transformándolos en sus actores centrales.

- Crouch, Colin y Marquand, David (1993). *Ethics and Markets: co-operation and competition within capitalists economies*, UK: Blackwell.
- Cuadrado Roura, Juan R.; Mancha, Tomás; Villena, José E.; Casares, Javier y Gonzalez, Miguel (1995). *Introducción a la Política Económica*, 1ra. Edición, Madrid: Mc.Graw Hill.
- Cullen, D. y Whelan, C. (2006). "Environmental Management Accounting: the state of play", *Journal of Business and Economic Research*, vol. 4, n° 10, octubre, pp.98-104
- D'atri, Antonio y Badia, Francesco (2001). "La teoría de creación del valor: un encuadramiento histórico", *Revista Costos y Gestión*, tomo XI, n° 41, septiembre, pp. 393-411.
- Darwin, Solomon (2007). "The balance sheet of Earth", consultado en http://openinnovation.berkeley.edu/Solomon_Darwin_Balance_Sheet_Earth_Executive_Summary.pdf.
- De Sousa Santos, Boaventura (coord) (2007). *Producir para vivir. Los caminos de la producción no capitalista*, México: Fondo Cultura Económica.
- Del Barco, Juan Pablo (2011). "Balances Sociales Herramientas para rendir cuentas en RSE", en *Anales de las XVII Jornadas Nacionales de Jóvenes Profesionales en Ciencias Económicas*.
- Delacámara, Gonzalo (2008). "Guía para decisores. Análisis económico de externalidades ambientales", *Documento de Proyecto LCW 200 CEPAL - Naciones Unidas*, Santiago de Chile.
- Di Russo de Hauque, Leila y Hauque, Sergio (2007). *Capital intelectual y llave de negocio: cara y ceca de una misma moneda contable*, Santa Fe: Ediciones Universidad Nacional del Litoral.
- Di Russo de Hauque, Leila y Hauque, Sergio (2004). "La Macrocontabilidad de Mattessich: un campo virgen para la investigación interdisciplinaria en las Facultades de Ciencias Económicas", en *Anales del 10mo Encuentro de Investigadores del Área Contable*, Paraná.
- Di Russo de Hauque, Leila y Hauque, Sergio (2002). *Fundamentos Económicos de la disciplina contable*, Santa Fe: Cívica.

- Efford, D. (1996). *The case for accrual recording in the IMF's GFS system*, IMF Working Paper, julio.
- Fernandez Lorenzo, Liliana y Barbei, Alejandro (2003). "Contabilidad Social. Una investigación exploratoria sobre su definición y variables relevantes", en *Anales XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad Area Técnica*, tomo I, La Plata.
- Fernandez Lorenzo, Geba; Montes y Schaposnik (1997). "Tipología del denominado Balance Social", en *Anales de las XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Universidad Católica de Santa Fe.
- Fondo Monetario Internacional (2006). *Task force on harmonization of Public Sector accounting. Final Report*, marzo.
- Fondo Monetario Internacional (2004). *Revisión del Manual de Balanza de Pagos*, 5^{ta}. edición, Reseña Comentada, Departamento de Estadística, abril.
- Fondo Monetario Internacional (2001). *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas*.
- Fowler Newton, Enrique (2011). "Opinión sobre el Proyecto n° 23 de Resolución Técnica sobre "Balance Social", consultado en www.fowlernewton.com.
- Fowler Newton, Enrique (2001). *Cuestiones Contables Fundamentales*, 3^{ra}. Edición, Buenos Aires: Macchi.
- García Casella, Carlos Luis (2008). *Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial*, consultado en www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/libro/Libro_de_4_Etapa.pdf#page=13.
- García Casella, Carlos Luis (2007). "El enfoque científico de la Contabilidad como aporte al desarrollo de la Economía Humana a nivel internacional", en *"Contabilidad y Auditoría"* n° 26, año 13 consultado en www.econ.uba.ar/www/servicios/Biblioteca/revista_cya/26/garciacasella.pdf.
- Casella, Carlos Luis (director) (2001). *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*, Buenos Aires: La Ley.
- Global Reporting Initiative (2011). *Sustainability Reporting Guidelines – 3.1. Version, 2000 – 2011*, consultado en www.globalreporting.org.

- Gore, Richard (2012). *Searching for the Fundamental Element of Accounting*, consultado en: http://aaahq.org/AM2012/display.cfm?Filename=SubID_401.pdf&MIMEType=application%2Fpdf.
- Gortes y Shrestha (2004). "Bookeeping conventions and the Micro-Macro Link", *Review of Income and Wealth*, vol. 50, n° 2, june, pp. 181-201.
- Gray, Rob (2001). "Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?", *Business Ethics: an European review*, vol. 10, n° 1, january, consultado en: <http://www.cs.unitn.it/~andreaus/bs1011/gray.pdf>.
- Hammond y Winnet (2009). *The Influence of Thermodynamic Ideas on Ecological Economics: An Interdisciplinary Critique en Sustainability*, 1, pp. 1195-1225; doi:10.3390/su1041195
- Hauque, Sergio (2011). "La exposición de los costos ocultos de la tributación en el sistema de presupuesto y contabilidad públicos", *Anales de la Conferencia Interamericana de Contabilidad*, San Juan de Puerto Rico.
- Hauque, Sergio y Di Russo, Leila (2003). "El sistema de precios y ajuste por inflación contable en Argentina: las enseñanzas que nos dejó el año 2002", *Revista Enfoques*, agosto, Buenos Aires: La Ley.
- Hauque, Sergio (2009). "El registro de los recursos tributarios del sector publico: campo de prueba para la armonización entre micro y la macrocontabilidad", *Revista del Magister en Administración Pública*, n° 10, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral.
- Hauque, Sergio y Haquin, Gabriel (2010). "El registro contable de las transacciones no exteriorizadas", *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral*, vol. 8.
- International Federation of Accountants (2002). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, Study 14, abril.
- International Monetary Fund. (2006). *Task force on harmonization of Public Sector accounting, Final Report*, marzo.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2005). "International Public Sector Accounting Standards and Statistical Bases of Financial

- Reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence”, *Research Report*, January, consultado en <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/international-public-sector.pdf>.
- Jones Michael, John (2010). “Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting”, en *Accounting Forum* 34, pp. 123-138.
- Krugman y Wells (2006). *Introducción a la economía Microeconomía*, Barcelona: Reverte.
- Laliberte, Lucie (2004). *The Relationship Between Macroeconomic Statistics Guidelines and Accounting Standards*, Working Paper 04/233 International Monetary Fund., December.
- Las Heras, José María (2004). *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental Un enfoque sistémico*, Buenos Aires: Buyatti.
- Mac Fadden, Daniel (2003). *Robinson Crusoe meets Walras and Keynes*, Department of Economics, University of California, consultado en: http://emlab.berkeley.edu/~mcfadden/eC103_f03/Robinson2.pdf.
- Mandal, Niranjana y Goswami, Suvarun (2008). “Value Added Statement – A critical analysis – A case study of Bharat Heavy Electricals Limited”, en *Great Lakes Herald*, vol. 2, n° 2, pp. 98-120.
- Mathews, M. R. (2009). “Mega-Accounting And Reporting; A Proposal For Further Development”, en *International Review of Business Research Papers*, vol. 5, n° 2, pp. 329-339.
- Mathews, M. R. (2001) “Some thoughts on social and environmental accounting education” en *Accounting Education: An International Journal* Volume 10, Issue 4, 335-352.
- Mathews, M. R. (2000). *The development of social and environmental accounting research 1995-2000*, consultado en: <http://h.dl.handle.net/10179/2548>.
- Mathews, M. R.; Lockhart, J. A. (2001). “The use of an environmental equity account to internalize externalities”, *Aston Business School Research Papers*, ISBN 1 85449 511 9.

- Mathews, M. R.; Lockhart, J. A. (2000). *Externalities revisited: the use of an environmental equity account*, consultado en: <http://hdl.handle.net/10179/2545>.
- Mattessich, Richard (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Macroeconomía y la Microeconomía*, Buenos Aires: La Ley.
- Núñez Miñana, Horacio (1998). *Finanzas Públicas*, 2^{da}. edición, Buenos Aires: Macchi.
- Ortuzar Ruiz, Marcelo (2001). *El concepto de cuenta satélite y la generación de normas y orientaciones por los organismos internacionales*, consultado en: http://www.pdfdownload.org/pdf2html/view_online.php?url=http%3A%2F%2Fwww.paho.org%2FSpanish%2FHDP%2Fhdw%2Fchile-mor.PDF.
- Postner, Harry H. (1988). "Microbusiness accounting and macroeconomic accounting: The limits to consistency", *Review of Income and Wealth*, 32 (3), pp. 217-244 doi:10.1111/j.1475-4991.1986.tb00538.x, 1988.
- Postner, Harry H. (1988). "Linkages between macro and micro business accounts: implications for economic measurement", *Review of Income and Wealth* 34 (3), pp. 313-335 doi:10.1111/j.1475-4991.1988.tb00573.x.
- Propatto, Juan C.A. (2004). *El Sistema de Cuentas Nacionales*, 2^{da}. edición, Buenos Aires: Macchi.
- Society of Local Government Managers (SOLGM) - New Zealand (2012). "Much Ado About Very Little: Differences Between IFRS and IPSAS", consultado en: http://www.solgm.org.nz/Folder?Action=View%20File&Folder_id=130&File=IPSAS%20vs%20IFRS.pdf.
- Stiglitz, J. (2003). *La Economía del Sector Público*, 3^{ra}. Edición, Barcelona: Antoni Bosch.
- Torres, Carlos F. (1993). "Aspectos contables de la responsabilidad social de las empresas" en *Anales de las XIas. Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Trelew.

- Torres, Carlos F. (1998a). "Los Estados Contables de la Contabilidad Social", en *Anales del 4to Encuentro de Investigadores del Area Contable*, Universidad de Morón.
- Torres, Carlos Federico. (1998b). "El Estado del excedente de la productividad global: un aporte a la información contable de base social", en *Anales XIX Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Mendoza.
- Torres, Carlos (2010). *Agrupamientos de empresas. Aspectos Contables*, Santa Fe: Ediciones Universidad Nacional del Litoral.
- Weber, Max (1987). *Historia Económica General*, 6^{ta}. reimpresión, México: Fondo Cultura Económica.
- World Bank (2012). *Moving beyond GDP*, consultado en: www.wavespartnership.org.

