

La influencia del entorno social en el sistema contable. La imposibilidad de trasladar el modelo contable privado al público

REALIZADA POR Rafael André Fernández.

DIRIGIDA POR Belén Fernández-Feijóo Souto.

LUGAR DE CELEBRACIÓN Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Vigo.

FECHA DE LECTURA 12 de diciembre de 2008.

TRIBUNAL José Antonio Gonzalo Angulo (Presidente).

Asunción Ramos Stolle (Secretaria).

María del Carmen Norverto Laborda (Vocal).

M.ª del Carmen Norverto Laborda (Vocal).

Daniel Carrasco Díaz (Vocal).

José Melchor Martín Bueno (Vocal).

RESUMEN

Existe una corriente de opinión en el ámbito académico y profesional que percibe la información financiera aportada por la contabilidad pública como un mal menor. Intuitivamente, esta percepción negativa, se puede explicar por la existencia de dos entornos diferentes y separados pero que equivocadamente son tratados con el mismo modelo contable. No obstante, este no es un motivo para, necesariamente, pensar en la no-transportabilidad de la contabilidad comercial al entorno público, tal como sugiere el título de esta tesis, porque, aún siendo distintos, nada a priori impide que se use el mismo modelo o marco conceptual. No es un debate nuevo, sino vuelto a reanudar una vez más, señalando así la urgencia de una solución.

En el capítulo primero se pretende saber si estos marcos conceptuales son válidos para proporcionar una información financiera de utilidad en un escenario caracterizado por decisiones colectivas con repercusiones financieras y económicas, también colectivas. A tal objeto se profundiza en los rasgos determinantes de la estructura y dinámica de estos modelos para averiguar cómo

funcionan e interactúan con entornos económicos y sociales diferentes.

La metodología empleada a estos propósitos se tomó de la teoría general de la representación significativa de Brent Mundy, que basada en el análisis de los sistemas de representación numéricos, ha servido de guía en la descripción y comparación de los distintos modelos contables. Si las condiciones que dominan el sistema de proposiciones y relaciones establecidas en los diferentes marcos conceptuales contables son invariantes tanto en entornos comerciales como públicos, esos modelos serán aplicables en ambos, mientras que al contrario, se debe concluir que no es posible realizar la traslación. La exposición de esta metodología y una breve revisión de las teorías, modelos o corrientes de pensamiento contables abarcó el contenido del capítulo primero.

En el capítulo segundo se elabora una sucinta genealogía de los modelos contables americanos desde principios del siglo veinte hasta el presente, y así aproximarse a los procesos, momentos y actores que propulsaron las diferentes teorías contables para realizar una evaluación más

consciente y completa de los marcos conceptuales de contabilidad, acompañándose además por algunas críticas que en su momento se hicieron a esas renovaciones contables. Este desarrollo también se aplica a los marcos públicos y los planes de cuentas europeos.

En la contabilidad pública las últimas renovaciones consisten en asumir plenamente el modelo de los marcos conceptuales comerciales, si bien modificándose con las particularidades debidas del entorno público para que el encaje en este entorno se realice con más suavidad. Pero este proceso de adaptación descubre el olvido de algunos conceptos que dificultan el acoplamiento desde una estructura lógica diseñada para proporcionar una información financiera para la toma de decisiones privadas de tipo comercial a un área de acción en donde la información requerida es de orden colectivo.

En definitiva, un tropiezo que propone la necesidad de una comparación estructural, es decir, fundamental, entre los marcos de la contabilidad pública y comercial, y una genealogía de la historia que desconfia de las innovaciones de los marcos orientados por objetivos en relación a la teoría de la contabilidad tradicional.

El capítulo tercero examina los marcos conceptuales a la luz de la teoría de la representación. El primer modelo analizado fue el del *Informe Trueblood*, para después hacerlo con los del FASB e IASB. De su estudio se desprende la convergencia de objetivos hacia unos propósitos de la información que ya fueran contemplados en la contabilidad tradicional guiada por principios: la determinación y revelación de la riqueza de la empresa. En consecuencia, se puede considerar que estos marcos conceptuales no son sino versiones de un modelo de valoración de la riqueza de la empresa pero que en sus fundamentos es similar a la contabilidad tradicional.

Los marcos conceptuales públicos del GASB, FASAB, IFAC o el del plan de contabilidad público español, aunque pretendiendo objetivos distintos, no modifican la estructura contable con respecto al modelo comercial, como cabía esperar al inspirarse en él y tomarlo como punto de referencia para mostrar la situación financiera y económica del sector público.

No obstante, aunque la pretensión fue mantener un sistema similar al del marco privado, la re-

presentación falla, al no cumplirse las condiciones de representación establecidas en la teoría general de la representación, de información completa y fiel. Completa en el sentido de que todos los elementos de los estados financieros, conceptualmente considerados en los marcos públicos, estén representados en su imagen, las cuentas del sector público; y fiel, en el sentido de poder inferirse la situación financiera y económica del sector público a partir de dichas cuentas.

El motivo de estos fallos de representación se aborda en el capítulo cuarto, titulado *El entorno*. Se considera un entorno determinado por las características que condicionan o inducen el modelo de contabilidad, y no uno basado en las especiales peculiaridades legales u organizacionales de los entes públicos.

Como argumentaron algunos autores clásicos, la transacción de intercambio, imitada por la partida doble, es el elemento inductor de las proposiciones que rigen en la contabilidad y que determina la arquitectura de la contabilidad comercial actual. Cabe así preguntarse si ésta, aún sin cumplirse la condición de intercambio, es válida para aplicarse en el sector público, porque si el intercambio no es la característica predominante en el sector público no se puede derivar de ésta las premisas, proposiciones o postulados que debieran regir en los marcos conceptuales públicos. Siendo así, resulta difícil justificar que la contabilidad comercial se puede trasladar al entorno público sin pérdida significativa de representación.

Si el entorno comercial, resultado de la conjunción de múltiples transacciones de intercambio, no proporciona los conceptos necesarios para catapultar un modelo bien estructurado para el uso en el ámbito colectivo, la pregunta consiguiente es cuál es ese entorno.

En el quinto capítulo de la tesis se hace una propuesta de entorno que podría considerarse al propósito de elaborar un modelo contable metodológicamente conectado a tal entorno. La propuesta se inspira en la teoría de la elección pública al entender que el entorno propio del sector público es el mercado político porque aquí, en paralelismo con el mercado libre de bienes y servicios, éste se define por el lugar en dónde se producen los acuerdos entre las partes para

organizar la vida colectiva. En consecuencia, la transacción pública, en simetría con la dinámica explicada en el sistema contable privado, se describe como la norma, regla o contrato surgido de la negociación política.

En definitiva, los marcos conceptuales comerciales no son válidos para utilizarse en el entorno público. La contextualidad e interacción de la

contabilidad constituyen dos conceptos clave en la tesis, que entiende el entorno social como el mercado en el que se realizan las transacciones entre los agentes que pretenden un acuerdo, y, en ausencia de una teoría general de la contabilidad que homologue las aplicaciones, el lugar en donde deben encontrarse las características que diseñen el modelo contable.