



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

PROYECCIONES

**Publicación del Instituto de Investigaciones
y Estudios Contables**

**La Plata, Diciembre de 2013
Año VIII – Número 8
ISSN 1850-6542**

PROYECCIONES Nº 8 - Año VIII - 2013

PROYECCIONES
Publicación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables

Dirección

Ricardo J.M. Pahlen Acuña

Coordinación Científico Técnica

Liliana E. Fernández Lorenzo

Coordinación Editorial

Norma B. Geba

ISSN N° 1850-6542

*Publicación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata
Calle 6 e/ 47 y 48 – Piso 3ro. Oficina 320
(1900) La Plata, Argentina
Telefax. (54-221) 423-6769, 423-6771/72
Correo electrónico: iec@econo.unlp.edu.ar*



INSTITUTO DE INVESTIGACIONES Y ESTUDIOS CONTABLES

Director

Ricardo J. M. Pahlen Acuña

Coordinadora

Liliana E. Fernández Lorenzo

Investigadores

Marcela C. Bifaretti
María L. Catani
Hugo A. Collacciani
Liliana E. Fernández Lorenzo
Liliana B. Freire
Norma B. Geba
David Gulayin
Graciela M. Neira
Ricardo J.M. Pahlen Acuña
Ana M. Petti
Miguel E. Riglos
Mónica P. Sebastián

Becarios

Assín Sabrina
Daniela J. Gastañaga
Pamela S. Tellechea

Auxiliar Administrativo

Azul Carrasquera Dávila

**Autoridades
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano
Martín Aníbal López Armengol

Vicedecano
Marcelo Jorge Garriga

Secretaria de Asuntos Académicos
María Laura Catani

Secretaria de Extensión Universitaria
Liliana Cristina Galán

**Secretario de Investigación
y Postgrado**
Eduardo Andrés De Giusti

**Secretario de Consejo
Académico**
Martín Casares

**Secretaria de Relaciones
Institucionales**
Marina Dolores Gómez Scavino

**Secretaria de Planificación y
Control Institucional**
Laura María Persoglia

**Secretario de Gestión de Trabajos
a Terceros**
Carlos Alberto López

**Secretario de Supervisión
Administrativa**
Carlos Alberto Villalba

**Autoridades
UNIVERSIDAD NACIONAL
DE LA PLATA**

Presidente
Fernando Alfredo Tauber

Vicepresidente Área Institucional
Raúl Aníbal Perdomo

Vicepresidente Área Académica
Armando De Giusti

Secretaria de Presidencia
Betina Rolfi

Secretario General
Carlos Armando Guerrero

**Secretaria de Asuntos
Académicos**
María Mercedes Medina

**Secretario de Extensión
Universitaria**
Marcelo Belinche

Secretario de Ciencia y Técnica
Marcelo Fernando Caballé

**Secretario de Relaciones
Institucionales**
Edgardo Omar Nosetto

**Secretaria de Administración y
Finanzas**
Mercedes Beatriz Molteni

Comité Editorial: Ricardo Pahlen Acuña (U.N.L.P.), Luisa Fronti (U.B.A.), Liliana Fernández Lorenzo (U.N.L.P.), Ana Campo (U.N.L.P.), Norma Geba (U.N.L.P.), Carlos Giménez (U.B.A.).

Comisión de Árbitros

Profesor Juan Lanero Fernández	Universidad de León (España)
Profesor Carlos Luis García Casella	Universidad de Buenos Aires (Argentina)
Profesor Walter Rossi Bayardo	Universidad de la República (R.O. del Uruguay)
Profesor Jorge Túa Pereda	Universidad Autónoma de Madrid (España)
Profesora Ana María Campo	Universidad Nacional de La Plata (Argentina)
Profesor Adrián Flores Konja	Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima (Perú)
Profesor Francisco Borrás	Universidad de La Habana República de Cuba
Profesor Arturo Cerda Morales	Universidad de Santiago de Chile (Chile)

ÍNDICE

	Página
Prólogo	
Editorial	
Sección Artículos	
“La Contabilidad como Herramienta Estratégica de la Teoría de la <i>Legitimidad</i>”	13
<i>Ricardo J. M. Pahlen Acuña, Ana M. Campo</i>	
“El Patrimonio Cultural en el Modelo de la Contabilidad Socio-ambiental”	29
<i>Liliana E. Fernández Lorenzo, Pamela Tellechea, Rocío C. Gambaro</i>	
“El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales en los Modelos de Balances Sociales”	57
<i>Norma B. Geba, Marcela C. Bifaretti, M. Patricia Sebastián</i>	
“Deterioro del Valor de la Llave de Negocio, Primera Parte”	87
<i>María L. Catani</i>	
“Una Estrategia para la Proyección Sistémica de Interacción Social Universitaria en la Carrera de Contaduría Pública”	99
<i>Carmen R. Pereira Rodríguez, José A. Terán</i>	
“La Teoría Contable en la Enseñanza de Contabilidad en Argentina, Chile, Colombia y México. Una Primera Aproximación”	107
<i>Valeria G. Pérez, Germán R. Pinto Perry</i>	
“Guía de Información Financiera para Microempresas. Aplicaciones y Limitaciones en Sociedades Uruguayas”	127
<i>Marcia Barnech, Bruno Ceruzzi San Martín, Walter Rossi Bayardo</i>	
“Responsabilidad Social Corporativa en Empresas Transnacionales”	143
<i>José F. Ojeda Hidalgo, Eva Conraud Koellner, Emigdio Archundia Fernández</i>	
“La Información sobre Capital Intelectual: Aplicaciones en una Empresa Cubana”	163
<i>Francisco Borrás Atiénzar, Lisi Campos Chaurero</i>	
Índice por Número y Año de Publicación de Revista Proyecciones	177
Instrucción para Autores	181

Prólogo

El estatuto de la Universidad Nacional de La Plata, en su capítulo 2, artículo 15, reconoce como una de sus funciones básicas y primordiales el fomento de la investigación, acordando otorgar las máximas facilidades para su realización, así como poner a disposición de docentes, graduados y estudiantes todos aquellos vehículos que estimulen su desarrollo.

La tarea que viene realizando el Instituto de Investigaciones y Estudios Contables desde 1953, es un aporte al cumplimiento de esta finalidad estatutaria, pues es en este ámbito donde se genera una parte importante del conocimiento disciplinar, gracias al trabajo cotidiano de docentes-investigadores, graduados y alumnos del área contable.

Este nuevo número de la Revista Proyecciones se transforma en un vehículo de difusión de trabajos científicos y técnicos, colaborando de esta manera a que todos los lectores puedan participar de los principales aportes a la teoría y a la doctrina contable, contribuyendo a aclarar los criterios que les permitan fortalecer su posición en el ámbito académico, científico y profesional.

Como es tradición a esta altura del año, agradecemos desde la gestión a todos los docentes, investigadores, graduados y alumnos que contribuyen a la generación de conocimiento, encontrando respuestas o, mejor dicho, nuevas preguntas, a los desafíos que presenta una disciplina contable que, indudablemente, se sigue enriqueciendo en la interacción con un contexto complejo, cambiante y transformador.

Diciembre de 2013

Martín Aníbal López Armengol
Decano
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

Editorial

Nuestra revista "Proyecciones" pretende ser un reflejo del esfuerzo de investigadores que desde distintas latitudes trabajan en aras de mejorar la vida presente y con proyección futura, con respeto por la diversidad cultural y desde la disciplina contable y la relación disciplinal.

La presente edición también contribuye a afianzar y generar vínculos con investigadores nacionales y extranjeros, complementando las actividades de investigación contable con la transferencia de sus resultados, pilares necesarios para la docencia en la disciplina contable.

Agradecemos a quienes evalúan y adjudican los subsidios para Edición de Revistas Científicas en el ámbito de la Universidad Nacional de La Plata, enmarcados en el Programa General Promoción de la Investigación Científica, Tecnológica y Artística del Plan Estratégico 2010 - 2014, a los árbitros y a nuestra Facultad de Ciencias Económicas por el apoyo permanente a nuestro Instituto de Investigaciones y Estudios Contables y al suscripto quien conduce un equipo interdisciplinario de primer nivel. También agradecemos a nuestra comunidad universitaria por su permanente acompañamiento, su participación y su contribución a nuestra proyección futura. Asimismo, nos comprometemos una vez más a continuar la senda que oportunamente nos trazamos y que día a día tratamos de transitar.

Diciembre de 2013

Ricardo J. M. Pahlen Acuña
Director
Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

“La Contabilidad como Herramienta Estratégica de la Teoría de la Legitimidad”

Autores: Ricardo J. M. Pahlen Acuña (*), Ana M. Campo ()**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos 9º Simposio Regional de Investigación Contable y 19º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Argentina, Noviembre de 2013.

INDICE

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Teorías que Explican la Información de Sostenibilidad y el Medioambiente**
- 3. Teoría de la Legitimidad**
- 4. La Contabilidad como Herramienta Estratégica de la Teoría de la Legitimidad**
- 5. Conclusiones**
- 6. Bibliografía**

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). Especialista en Gestión Universitaria, Universidad Nacional de Mar del Plata. Master en Administración de Negocios, Merrick School of Business, University of Baltimore (EE.UU). Doctor en Ciencias de Dirección, Universidad Argentina de la Empresa. Profesor Titular Ordinario Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Director del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Profesor Emérito (FCE-UBA). Docente Investigador Categoría I. rpahlen@uolsinectis.com.ar

(**)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). MBA (Escuela Europea de Negocios España). Profesora Titular Regular (FCE-UBA). Profesora Titular Ordinaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Coordinadora, Profesora y Directora de carreras y cursos de posgrado en el país y el exterior. Docente Investigador Categoría III. federacion2005@yahoo.com.ar

RESUMEN

La rendición de cuentas implica la responsabilidad de llevar a cabo ciertas acciones como también dar cuenta de ellas. El núcleo de la contabilidad de los factores sociales y ambientales, que consiste en la comunicación de la información sobre el impacto de una entidad y de sus actividades a la sociedad, se encuentra receptado en una concepción amplia de la contabilidad.

La mayor parte de las empresas mineras presentan su compromiso social con valores relacionados con la sostenibilidad en sus declaraciones de visión de negocio y políticas organizacionales, sin embargo, no muchas logran una integración eficiente de esos valores en sus niveles operacionales. El compromiso corporativo es condición esencial, pero no suficiente, para lograr la sostenibilidad, la otra condición esencial es una cultura empresarial en la que la sostenibilidad sea un valor profesional, de modo que esté motivada por el compromiso personal, más que por cumplir una norma.

Las empresas mineras se presentan ante la sociedad por medio de sus estados financieros, en ellos revelan el desarrollo de su actividad empresarial y dan a conocer su accionar económico, social y ambiental y la información que hacen pública es el resultado de haber gestionado los recursos naturales de una zona. En ese sentido, se vislumbra un crecimiento económico, pero las comunidades de los alrededores no aprecian los avances que las empresas mineras presentan en sus estados financieros y en sus informes de sostenibilidad, debido a sus habitantes se mantienen dentro de los niveles de pobreza y aún de indigencia.

Consideramos que es relevante tener en cuenta que los entes mejoran su desempeño social y ambiental por medio de iniciativas que contribuyen a edificar eficientes sistemas de gestión ambiental, es decir de Responsabilidad Social (RS). Las empresas y en especial las mineras, deben brindar información sobre su colaboración con el desarrollo sostenible.

La contabilidad patrimonial (financiera), cuyo producto final son los estados contables (financieros), permite que las empresas se valgan de ellos para presentarse ante la sociedad como socialmente responsables. El acuerdo existente entre las organizaciones y la sociedad trata de legitimar mediante la divulgación de información social y medioambiental su actuación, proyectando una imagen de empresa socialmente responsable.

En nuestra opinión, una de las motivaciones por las cuales las empresas - en especial las mineras - revelan información social y medioambiental es para lograr la aprobación de la comunidad con la cual conviven. Es el afán por legitimar su existencia, en función de la credibilidad social, lo que provoca en las organizaciones - en ocasiones incluso escondiendo la verdadera naturaleza de la relación que mantienen con su entorno natural- a emitir información medioambiental. La Teoría de la Legitimidad (TL) investiga la reacción de la empresa ante lo que la sociedad espera de ella: en este caso, una actitud social y medioambientalmente responsable. En este sentido, entre las teorías sociales, es la que goza de mayor aceptación en el mundo académico, constituyendo el marco teórico utilizado en numerosos estudios realizados en el área de la Contabilidad Social y Medioambiental, para explicar las razones que llevan a los directivos del ente a divulgar voluntariamente este tipo de información.

El continuo interés por cuestiones relacionadas con el deterioro ambiental, motiva a la sociedad a exigir a las empresas de sectores críticos o sensibles, como las mineras, causantes de pasivos ambientales, comportamientos responsables en su desempeño ambiental.

Uno de los objetivos para la preparación del Balance social es demostrar la forma en la que contribuye la organización, o pretende contribuir en el futuro, a la mejora, o incide en el deterioro de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional y/o mundial. Si bien la Resolución Técnica 36 FACPCE resulta de aplicación voluntaria, consideramos de significativa importancia que empresas con actividades que impacten sobre el medioambiente presenten a terceros "Balances Sociales" exteriorizando- a partir de normas establecidas por la profesión contable – información de dichos entes relacionada con el resultado de sus políticas en lo relativo a las aristas económica, social y ambiental, pero siempre reflejando "fielmente" su accionar. Serán los profesionales en Ciencias Económicas quienes deberán actualizar permanentemente los contenidos normativos que dan origen a informes que claramente reflejen los impactos medioambientales y así lograr la "utilidad" que con ellos buscan sus usuarios y no solo revelando sus logros y silenciando sus fracasos.

Palabras Clave: Teoría de la Legitimidad - Contabilidad Ambiental - Rendición de Cuentas - Balance Social.

ABSTRACT

Accountability means the responsibility to carry out certain action and to account for them, as well. Social and Environmental Accounting are based on a broad conception of the Accounting discipline. The Sustainability reports, final product of the Social Accounting segment, enables to communicate the community as a whole the impacts of the reporting entity's actions.

Although many mining companies are used to reporting on sustainability as well as integrating sustainability principles into both their business model and vision, most of them do actually not put into practice such praiseworthy philosophy in their business transactions. Though corporate commitment is an essential part when talking about Sustainability, it must be necessarily accompanied by a strong corporate culture in which Sustainability should be embedded as a material professional value. As a result, every single action developed by the reporting entity related to this matter should be motivated by a deep commitment rather than a compliance issue.

Mining companies are introduced to society through their Financial Statement, which reveal the corporate activity as well as socialize the economic, social and environmental actions developed. This is the result of natural capital management in specific areas. Although there are visible evidences of economic growth, communities do usually not appreciate the achieved goals informed by the reporting entities in both their Financial Statements and Sustainability Reports. The reason for that can be found in the fact that many of their inhabitants are still living in poverty and even indigence conditions.

Reporting entities improve their social and environmental performance by developing efficient environmental management systems, i.e. Social Responsibility

Systems. Companies in general and Mining enterprises, in particular, should reveal their contributions to the sustainable development.

We consider that the Financial Accounting segment through the Financial Statements enables some [reporting] entities to develop a good reputation regarding Sustainability issues which is far from reality. So, Accounting revelations turn out to be the means used by the entity to create towards community the image of a socially responsible company.

The reason that underlies social and environmental revelations of mining companies is the approval of the community in which they operate. The desire of legitimizing their existence in terms of social credibility –sometimes even hiding the true nature of their relationship with their natural environment–is the key factor which leads reporting companies to submit environmental information. The Theory of Legitimacy (TL) which investigates the reaction of a reporting entity regarding the community expectations is considered the favorite one among many other social theories in the academic field. As a result, it is the framework used in academic papers on Social and Environmental Accounting to explain the underlying reasons that motivate corporate directors to voluntarily reveal this kind of information.

The community Interest on environmental damage is one the reasons why environmental damaging companies in general –and mining companies, in particular– are expected –and also demanded by society as a whole– to behave responsibly.

Social Balances should display the way in which reporting enterprises contribute to improve economic, environmental and social conditions –or are responsible for their damage– at a local, regional or global level. Although companies are not obliged to publish Social Balances according to RT 36, we consider that entities which develop activities with economic, environmental and social impacts should reveal their performance through the mentioned report in a faithful and transparent way.

Certified Public Accountant as well as professionals of other economic disciplines should be responsible for keeping up-to-date the statements regarding this issue. Information related to sustainability initiatives becomes useful when it faithfully reflects the multiple environmental impacts. As a result, revealing the mentioned impacts implies communicating not only the corporate achieved goals, but their failures, as well.

Keywords: Theory of legitimacy - Environmental Accounting - Accountability Accounts - Social Balance.

1. Introducción

La minería metalífera causó graves daños ambientales en el pasado que en la actualidad se tratan de disminuir, con cambios tecnológicos, procedimientos de evaluación del impacto ambiental, técnicas de mitigación de impactos y cierre final de minas. No obstante, la realidad mundial muestra que a pesar de ello, la minería metalífera sigue causando variados impactos sobre el agua, el suelo, el aire, los seres vivos, el paisaje y en las distintas comunidades.

Por otra parte, desde hace unos años se verifican cambios en el entorno competitivo, donde los aspectos éticos y de sostenibilidad han ganado importancia y la conciencia moral de las organizaciones se ha ido acrecentando. A los objetivos tradicionales de maximizar las ventas con una prestación de servicios amigable con el medio ambiente pero además rentable (generando valor para los accionistas) se ha agregado la responsabilidad social. Todo ello se plasma en la integración de la triple cuenta de resultados: económicos, sociales y medioambientales, que constituye la base de la Responsabilidad Social (RS).

Esta novedosa perspectiva empresarial toma singular importancia en las actividades mineras que, aunque tienen gran relevancia e importancia para la economía local de zonas ricas en yacimientos minerales, tradicionalmente han sido apreciadas por la sociedad como actividades con un elevado impacto negativo, tanto en el entorno como en los niveles de salud laboral de los trabajadores de dichos entes.

La mayor parte de las empresas mineras presentan su compromiso social con los valores de la sostenibilidad en sus declaraciones de visión de negocio y políticas organizacionales, sin embargo, no muchas logran una integración eficiente de esos valores en sus niveles operacionales. El compromiso corporativo es condición esencial, pero no suficiente, para lograr la sostenibilidad, la otra condición esencial es una cultura empresarial en la que la sostenibilidad sea un valor profesional, de modo que esté motivada por el compromiso personal más que por cumplir una norma.

La elevada presión en temas normativos relacionados con el tratamiento de residuos, contaminación o prevención de accidentes laborales en actividades de especial peligrosidad; junto con las exigencias de administraciones y de la sociedad en general, han hecho que se tome más conciencia acerca de estos temas, es así que, a través del cumplimiento de la legislación vigente y de la mejora continua, se ha tratado de conseguir, aunque tenue, un giro de la situación.

En este sentido, la gestión ha desarrollado un papel esencial, y distintas empresas mineras han implementado sistemas de gestión de calidad, medioambiental o de seguridad y salud laboral y ahora es el turno de la responsabilidad social (RS) que debería integrarse en la misión, valores y estrategia de la corporación.

Las empresas mineras se presentan ante la sociedad por medio de sus estados financieros, en ellos revelan el desarrollo de su actividad empresarial y dan a conocer su accionar económico, social y ambiental y la información que hacen pública es el resultado de haber gestionado los recursos naturales de una zona. En ese sentido, se vislumbra un crecimiento económico, pero las comunidades de los alrededores no aprecian los avances que las empresas mineras presentan en sus estados financieros y en sus informes de sostenibilidad, dado a que sus habitantes se mantienen dentro de los niveles de pobreza y aún de indigencia.

Las comunidades regionales se ven obligadas a competir con las empresas mineras para usar recursos, como el agua y la tierra y también para conservarlos, por ello el paso de la minería por las zonas pobladas ha creado conflictos, pues con el transcurso del tiempo se ha demostrado que el manejo ambiental de las empresas no siempre es eficiente. La desconfianza generada gira alrededor de la remediación de pasivos ambientales y una eficaz inversión sostenible, así como la implementación de un sistema de información ambiental que permita tomar decisiones sostenibles.

2. Teorías que Explican la Información de Sostenibilidad y el Medioambiente

Son los estudios de Carroll (1979), Wartick y Cochran (1985), Wood (1991) y Clarkson (1995), los que desarrollaron el modelo que da respuesta al concepto de desempeño social responsable, fundamentado en la gestión de las relaciones con los grupos de interés, cuya actitud estratégica solo puede demostrarse con un desempeño responsable hacia los mencionados grupos de interés.

Al modelo tridimensional (económico, social y ambiental), Carroll incorpora el concepto de grupo de interés que personaliza la responsabilidad social, delimitando los grupos de personas que el ente considera en su actuación responsable.

Los grupos de interés no solo son los administradores de las empresas, sino también se agregan los accionistas, los trabajadores, clientes y proveedores, es decir diferentes personas con las cuales la empresa interactúa. Quien promueve un mayor desarrollo de esta teoría es Freeman (1984), basado en el estudio de los grupos e individuos que pueden afectar las organizaciones, así como en el comportamiento de los directivos del ente como respuesta a esos grupos e individuos que tienen legítimos derechos.

Asimismo, quienes hacen un análisis de las perspectivas descriptiva, instrumental y normativa de la teoría de los grupos de interés son Donaldson y Preston (1995). Desde un punto de vista descriptivo, la teoría de los grupos de interés permite conceptualizar la naturaleza de las empresas y el comportamiento de sus administradores a partir de su desempeño. Desde el aspecto instrumental, se relaciona el desempeño de los grupos de interés con los objetivos tradicionales de rentabilidad y crecimiento del ente. Finalmente desde la óptica normativa, se identifican las pautas morales para la operación, dirección y gestión de la empresa y si bien los enfoques normativos e instrumentales pueden parecer contrapuestos, en realidad, deben considerarse complementarios, pues pueden soportarse mutuamente, es así que un enfoque instrumental requiere de una base moral como justificación última de la teoría de los grupos de interés como señalan Donaldson y Preston (1995).

Atento que los estudios sobre la aplicación de esta teoría en el desempeño responsable, han tenido múltiples perspectivas sobre qué grupos de intereses se deben atender y satisfacer, es que hemos considerado las perspectivas instrumental y normativa de la RS.

Consideramos que es relevante tener en cuenta que los entes mejoran su desempeño social y ambiental por medio de iniciativas que contribuyan a edificar eficientes sistemas de gestión ambiental, es decir de RS. Las empresas y en especial las mineras, deben brindar información sobre su colaboración con el desarrollo sostenible.

Doctrinariamente, encontramos trabajos que hacen referencia a la práctica regular, por parte de las empresas mineras, sobre la publicación de informes anuales de RS mediante la utilización de indicadores de desempeño de sostenibilidad propuestos por la guía GRI. La información sobre sostenibilidad recoge la gestión de la RS, así como también el grado de rendición de cuentas (accountability) a los grupos de interés.

La rendición de cuentas se ha sido definido por Lloyd, Blagesu y de las Casas (2005) como "los procesos a través del cual una organización se compromete a responder a y balancear las necesidades de las contrapartes en sus procesos de toma de decisión y sus actividades, y responde de acuerdo a este compromiso", es decir que se ven reflejados simultáneamente un derecho (a recibir información) y un deber (el de suministrarla). La rendición de cuentas entonces implica la responsabilidad de llevar a cabo ciertas acciones como también dar cuenta de ellas. El núcleo de la contabilidad de los factores sociales y ambientales, que consiste en la comunicación de la información sobre el impacto de una entidad y de sus actividades a la sociedad, se encuentra receptado en una concepción amplia de la contabilidad.

El papel de la RS es un tema controversial que no resuelve - tampoco intenta solucionar- todas las cuestiones relacionadas con el desarrollo sostenible, aunque tanto ella como la contabilidad socio-ambiental tienen elementos en común: impactos sociales y ambientales de la actividad empresarial, que transversalmente atraviesan los segmentos de la contabilidad financiera y de gestión.

Cabe destacar que la RS se relaciona con cada ente, mientras que los intentos del desarrollo sostenible se verifican sobre el conjunto de la sociedad, sin considerar una empresa específica. La RS encaja mejor con el concepto de rendición de cuentas, aunque tiene un alcance más reducido- actúa dentro de la empresa- y no implica juicios de valor, a diferencia del desarrollo sostenible que sí lo hace, en relación con el mundo tal como es y cómo debería ser.

En nuestra opinión, una de las motivaciones por las cuales las empresas - en especial las mineras- revelan información social y medioambiental es para lograr la aprobación de la comunidad con la cual conviven. Es el afán por legitimar su existencia, en función de la credibilidad social, lo que provoca en las organizaciones - en ocasiones incluso escondiendo la verdadera naturaleza de la relación que mantienen con su entorno natural- a emitir información medioambiental. Serán los profesionales en Ciencias Económicas quienes deberán actualizar permanentemente los contenidos normativos que dan origen a informes que claramente reflejen los impactos medioambientales y así lograr la "utilidad" que con ellos buscan sus usuarios y no solo revelando sus logros y silenciando sus fracasos.

3. Teoría de la Legitimidad

En la actualidad existe una teoría que goza de la mayor aceptación en el mundo académico. Esta teoría reconoce la existencia de un "contrato" entre la sociedad y las organizaciones, de forma que la comunidad requiere los servicios de las organizaciones, las que a su vez, reciben la aprobación de la sociedad. Este "contrato", que cumple las expectativas de ambas partes, se dice que presenta un carácter dinámico y puede ser modificado o revocado cuando alguna de las partes no cumpla las expectativas de la otra.

Esta presunción nace de la existencia de un contrato social entre la empresa y la sociedad y es el resultado de la aplicación del estudio de los negocios éticos cuya legitimación subsiste en la organización cuando sus objetivos y modos de operar están acorde a las normas sociales y la fortaleza de la comunidad.

A diferencia de los postulados económicos que circunscriben el rol de las empresas asociados exclusivamente a la obtención del máximo beneficio para el accionista, hay doctrina que vislumbra una visión alternativa: las empresas operan en la sociedad en virtud de «un contrato social».

Ello lleva a la empresa a actuar de acuerdo con el agrado de la sociedad, teniendo que justificar su existencia constantemente, demostrando que sus servicios siguen siendo necesarios y los grupos sociales que los disfrutan siguen siendo del agrado de la sociedad. Si a este rol que las empresas desempeñan en la sociedad se les suma la posibilidad de que ellas no solo se adapten a las normas y valores sociales, sino que también intenten influirlos, nos encontraríamos ante los pilares únicos del marco conceptual que años más tarde se constituiría en la Teoría de la Legitimidad.

La principal distinción entre la Teoría de la Legitimidad y la Teoría de los Stakeholders hace referencia a la perspectiva desde la cual son contempladas y verificadas. Así, mientras que la Teoría de los Stakeholders estudia quiénes son los destinatarios de la información social y medioambiental divulgada por las empresas, la Teoría de la Legitimidad (TL) se centra en el tipo de información exteriorizada y en el mensaje que el ente pretende transmitir.

A su vez, de acuerdo con Suchman (1995), el concepto de legitimidad utilizado en esta teoría “es la percepción o asunción generalizada de que las acciones de una entidad son deseables o apropiadas en el seno de un sistema de normas, valores, creencias y definiciones elaboradas socialmente”. En consecuencia, una empresa obtiene legitimidad cuando existe una congruencia entre los valores y reglas establecidas y aceptadas por la sociedad, que son seguidas por la organización y que se reflejan en sus actividades, produciéndose la quiebra del contrato social cuando ello deja de suceder. Sin embargo, esta teoría no explica cómo se logra dicha congruencia ni cómo se desarrollan las acciones para conseguirla.

La Teoría de la Legitimidad investiga la reacción de la empresa ante lo que la sociedad espera de ella: en este caso, una actitud social y medioambientalmente responsable. En este sentido, entre las teorías sociales, es la que goza de mayor aceptación en el mundo académico, constituyendo el marco teórico utilizado en numerosos estudios realizados en el área de la Contabilidad Social y Medioambiental, para explicar las razones que llevan a los directivos del ente a divulgar voluntariamente este tipo de información.

Las empresas ganan legitimidad, cuando su actuación con respecto al medio ambiente se ajusta a las expectativas de las partes interesadas y los entes con baja legitimidad pueden atenuar ese efecto mediante la exteriorización de compromisos con el entorno natural.

En cuanto a la legislación y los acuerdos que establecen sus propios principios y valores, la empresa se adapta a su entorno social en busca de legitimación, de no hacerlo así, su conducta le puede acarrear una serie importantes problemas (legales o

sociales), que podrían ir desde la pérdida de confianza y credibilidad hasta el pago de multas o sanciones por su falta de lealtad y compromiso para con la sociedad.

Hay estudios que consideran que son las empresas las que utilizan los medios de comunicación como una principal fuente de información y por medio de ellos dan a conocer sus políticas y estrategias ambientales.

Las organizaciones deben manifestar su legitimación a través de la emisión de los resultados de su gestión a efectos de que puedan ser por todos conocidos. Así, los estados financieros y los informes de responsabilidad social, son estrictamente esenciales para refrendar su actuación con legitimidad.

Las empresas mineras cuando buscan el permiso de la comunidad para iniciar un nuevo proyecto ejercerán una presión considerable sobre la infraestructura física existente, y requerirán el desarrollo de otra nueva. Los principales problemas de infraestructura comunitaria en los países en desarrollo se relacionan con la provisión de agua potable y saneamiento, gestión de residuos sólidos, transporte y sistemas eléctricos, redes de telecomunicaciones y vivienda familiar con los respectivos servicios públicos, escuelas y centros de salud.

El esfuerzo por ganar legitimidad local en los países en desarrollo, hará que las empresas trabajen con las comunidades locales para identificar y satisfacer las principales necesidades de infraestructura. La reputación y legitimidad local incluyen, por un lado el análisis de necesidades de la comunidad y de los problemas de las empresas y socios de la comunidad, por otro la planificación y la inversión en desarrollos para mejorar el tejido social de las comunidades, y por último la planificación y la inversión en la infraestructura física necesaria, tales como sistemas de agua y saneamiento, transporte, electricidad, redes de telecomunicaciones y servicios de educación y salud.

El tema "reputación" es utilizado por muchas empresas mineras para justificar las iniciativas de RS pues ello impacta sobre su imagen, fortaleciendo su marca, incluso incrementando el valor de sus actos, lo que las lleva a legitimarse. Suele afirmarse que cuando una disparidad actual o potencial aparece entre los dos sistemas de valores: entre lo que la sociedad espera de la empresa y lo que realmente percibe, la legitimidad del ente y, por ende su supervivencia, se verán amenazadas, y esto puede suceder sin que las actividades de la empresa hayan cambiado.

La contabilidad patrimonial (financiera), cuyo producto final son los estados contables (financieros), permite que las empresas se valgan de ellos para presentarse ante la sociedad como socialmente responsables. El acuerdo existente entre las organizaciones y la sociedad trata de legitimar mediante la divulgación de información social y medioambiental su actuación, proyectando una imagen de empresa socialmente responsable.

4. La Contabilidad como Herramienta Estratégica de la Teoría de la Legitimidad

La contabilidad patrimonial/financiera tiene como objetivo primordial generar información básicamente histórica sobre las relaciones económicas, sociales y ambientales de las organizaciones con el exterior. Los informes contables obligatorios que brinda son los estados contables/ financieros, expresados en unidades monetarias

que se confeccionan y exponen de acuerdo con normas legales vigentes en cada país. Ellos deberán permitir responder a distintas cuestiones, entre ellas podemos citar, las deudas que surgen por incumplimiento de leyes ambientales, las contingencias por juicios pendientes de sentencia cuantificables y altamente probables, los costos de los bienes vendidos, las inversiones realizadas en activos fijos para la preservación, protección y recuperación ambiental, las erogaciones en investigación y desarrollo ambiental, los incentivos ecológicos obtenidos y gastos en gestión de residuos tóxicos y peligrosos.

En los informes financieros deberán tenerse en cuenta las implicancias de los contratos explícitos en términos de derechos, obligaciones o beneficios, entre partes conocidas como son los clientes, proveedores/acreedores, accionistas, como así también las obligaciones sociales.

Podemos generalizar y manifestar que al considerar cuestiones ambientales, la contabilidad financiera-ambiental tendrá como objetivo la estimación, registro e información de los pasivos, activos y de los gastos e ingresos ambientales.

En los estados financieros, las empresas deberían informar toda la actividad económica, social y ambiental llevada a cabo a lo largo de un ejercicio económico. En ellos se exponen los recursos o activos que representan bienes que serán utilizados para la preservación, protección y recuperación ambiental. Su contabilización ha de darse por separado para permitir la revelación, análisis y evaluación de las actividades ambientales.

Es por ello que destacamos la utilidad de la información contable enunciada en el Marco conceptual pues así se permitirá que las empresas construyan su imagen acorde con las expectativas que la sociedad tiene de ellas. En este sentido, las fluctuaciones tanto en el contenido como en la cantidad de la información medioambiental revelada por parte de las organizaciones serían explicadas por la Teoría de la Legitimidad aludiendo a que responden a cambios en la preocupación social por estos temas.

La idea de legitimación a través de los códigos que facilita la contabilidad, pone de manifiesto que si se trata de informar sobre cuestiones medioambientales, estas habrán de ser la expresión de las acciones de la organización que han sido encaminadas a su preservación. De esta manera, las organizaciones se legitiman con su entorno, pero no podemos entender que el proceso de legitimación debe ser exclusivamente medioambiental.

La legitimación se convierte en necesaria cuando frente a una situación es posible tomar varias alternativas y de la elección de una u otra se derivan consecuencias importantes para los demás sujetos. Por ello las empresas son las llamadas a divulgar toda la información medioambiental por medio de sus informes.

Teniendo en cuenta que parte de la doctrina considera a la "Contabilidad" una tecnología social, al mencionarse dicha disciplina - en sentido amplio- se hace referencia a información y no solo a la financiera, condicionada por normas para el reconocimiento, medición y exposición de activos y pasivos en informes destinados a usuarios tipo, es así que surgen otras especialidades, como la de gestión, con otras soluciones a la medición o presentación de partidas en los informes contables.

Si bien se percibe que cada vez más empresas están adoptando la metodología de la guía GRI para elaborar sus informes de sostenibilidad, al mismo tiempo entendemos que el nivel de compromiso con el desarrollo sostenible es bajo. Por lo tanto, las directrices elaboradas por la GRI se utilizan como una nueva herramienta para legitimar las decisiones de los entes.

El continuo interés por cuestiones relacionadas con el deterioro ambiental, motiva a la sociedad a exigir a las empresas de sectores críticos o sensibles, como las mineras, causantes de pasivos ambientales, comportamientos responsables en su desempeño ambiental.

A este mayor compromiso empresarial con la sociedad, no son ajenas las recomendaciones que propicien un desarrollo basado en términos de sostenibilidad. Igualmente las recomendaciones de la Conferencia de Río (1992), y la adopción de la elaboración de informes de Sostenibilidad de acuerdo con los principios de la GRI, que incluyen importantes aspectos de gestión ambiental, consagran el derecho a divulgar información como una forma de avalar un desarrollo sostenible.

Más que para los mercados, las empresas mineras divulgan información social y medioambiental pensando en las comunidades donde operan, en los agentes sociales, organizaciones ecologistas y grupos de presión. Sin embargo, nos queda la duda - aunque pequeña- en que si el aumento de la información económica- social y medioambiental que divulgan las empresas mineras constituye una pantalla para presentarse ante la sociedad como social y medioambientalmente responsables o realmente exteriorizan una prueba de mayor compromiso social medioambiental, siguiendo las pautas de divulgación propuestas por organismos profesionales, en nuestro medio la Resolución Técnica 36 FACPCE.

El mayor interés mostrado por algunas de las empresas mineras, en informar acerca de su desempeño ambiental, podría originar modificaciones en su comportamiento, como la adopción de un nuevo modelo del sistema de gestión. Muchas veces se ha conceptualizado al segmento medioambiental como “la contabilidad para el cambio organizativo”, sin embargo, el hecho de que sean las propias empresas mineras las que decidan de acuerdo al GRI qué tipo de información divulgar y la temática para la rendición de cuentas, por lo general, la materia objeto de información pasa a ser fácilmente controlable por los administradores de las empresas mineras, sobre todo en relación con el nivel de emisiones, residuos, vertidos, derrames, donaciones, inversiones, gastos en infraestructura ambiental e información sobre certificación ambiental, sin entrar a valorar otros aspectos de mayor significatividad como los pasivos ambientales, desechos tóxicos, emisión de gases efecto invernadero, incluso considerando que surge normativa referida a la información medioambiental. Es así que cobran importancia los Estudios de Impacto ambiental, Planes de Protección ambiental, Pasivos ambientales emergentes y el Plan de Cierre de Minas, que consideran que debe expresamente brindarse información medioambiental y posibles consecuencias de las operaciones propias de la mina, para obtener así un retrato fiel del impacto de sus actividades sobre el medio ambiente.

En este sentido, el mayor volumen de información divulgado por las empresas mineras debería verse acompañado de modificaciones en su comportamiento operativo, de lo contrario, la rendición de cuentas y la divulgación de información socio-ambiental, podría ser utilizada para propósitos y fines radicalmente contrarios a los que motivaron su nacimiento.

Al respecto, se transcribe una nota de una publicación electrónica, elesqui.com, donde se indica que:

“El Informe de sostenibilidad 2012 de la empresa Minera Alumbraera refleja estadísticas más que interesantes sobre el trabajo de la compañía.

Al ir desgranando el extenso y detallado trabajo, se destacan indicadores que evidencian, entre otras cuestiones, la apertura de la minera hacia la comunidad, como ejemplo, las visitas a la mina realizadas por escuelas de los departamentos del Oeste. Durante las 52 semanas del 2012, fueron 55 las escuelas que conocieron el yacimiento.

Aquí, algunos números reflejados en el informe:

802 reuniones con los grupos de interés

En 2012, los diversos responsables de Minera Alumbraera mantuvieron 802 reuniones con integrantes de los grupos de interés.

Los grupos de interés están formados por juntas de vecinos, representantes de instituciones educativas, directores de instituciones de la salud, educadores, vecinos en general, autoridades municipales y titulares de juntas de regentes, entre otros.

Esas reuniones permitieron conocer, de primera mano, sus inquietudes y necesidades.

Visitas de escuelas

En las 52 semanas de 2012, Minera Alumbraera recibió 55 visitas de escuelas de Andalgalá, Belén y Santa María, provincia de Catamarca.

Al finalizar el recorrido por el yacimiento, los participantes fueron invitados a dejar sus comentarios y sugerencias acerca de la experiencia.

Total de salarios abonados

Los pagos en concepto de salarios a los empleados de Minera Alumbraera, en 2012, totalizaron \$ 273.7 millones.

Los empleados en relación de dependencia de la empresa, en ese año, fueron 1.489. Esto implica un aumento de 5% respecto de 2011. El 7,4% de estos empleados son mujeres.

Más agua reciclada

En los 12 meses de 2012, se incrementó el volumen de agua reciclada en Minera Alumbraera.

Esto se consiguió luego de la instalación de una cañería que transporta el agua recuperada por el Sistema de Retrobombeo, hasta la torre de bombeo de la laguna del Dique de Colas.

La instalación actúa evitando la evaporación”.

Los informes de sostenibilidad se han convertido en la principal herramienta de comunicación de la Responsabilidad Social (RS) y el auge que han experimentado durante los últimos años ha ido en paralelo a la expansión de un nuevo paradigma empresarial. Se trata de uno de los canales de comunicación más potentes por su capacidad de llegar a diferentes grupos de interés y por la implicación de todas las áreas de la empresa.

Uno de los objetivos para la preparación del Balance social es demostrar la forma en la que contribuye la organización, o pretende contribuir en el futuro, a la mejora, o incide en el deterioro de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional y/o global. Si bien la RT 36 resulta de aplicación voluntaria, consideramos de significativa importancia que empresas con actividades que impacten sobre el medioambiente presenten a terceros Balances Sociales exteriorizando- a partir de normas establecidas por la profesión contable – información de dichos entes relacionada con el resultado de sus políticas en lo relativo a las aristas económica, social y ambiental, reflejando fielmente su accionar. Serán los profesionales en Ciencias Económicas quienes deberán actualizar permanentemente los contenidos normativos que dan origen a informes que claramente reflejen los impactos medioambientales y así lograr la “utilidad” que con ellos buscan sus usuarios y no solo revelando sus logros y silenciando sus fracasos.

5. Conclusiones

El objetivo de la responsabilidad social es contribuir al desarrollo sostenible y en todo el mundo y cada vez más, las organizaciones son conscientes de la necesidad y los beneficios de un comportamiento socialmente responsable, impulsando como estrategia del negocio la cadena de valor.

La gestión ambiental genera una ventaja integral tanto para las organizaciones como para la sociedad:

- para la organización: mejora su imagen incrementando sus ventas, considerando que los consumidores eligen los productos que no afectan al medio ambiente,
- la sociedad y el ambiente tendrán menos impactos negativos por la actividad empresarial.

La idea de legitimación a través de los códigos que facilita la contabilidad, pone de manifiesto que si se trata de informar sobre datos medioambientales, estos habrán de ser la expresión de las acciones de la empresa encaminadas a su preservación. De esta manera, las organizaciones se legitiman con su entorno, pero no podemos entender que el proceso de legitimación debe ser exclusivamente medioambiental.

La legitimación se convierte en necesaria cuando frente a una situación es posible tomar varias alternativas y de la elección de una u otra se derivan consecuencias importantes para los demás sujetos. Por ello las empresas son las llamadas a presentar toda la información medioambiental a través de sus informes. Teniendo en cuenta que la “Contabilidad” es considerada por parte de la doctrina una tecnología social y al mencionarse dicho término se hace referencia a información-en sentido amplio- (no solo a la financiera condicionada por normas) es que surgen los

segmentos, con otras soluciones a la medición o presentación de partidas en los informes contables.

El Balance social debe demostrar la forma en la que contribuye la organización o pretende contribuir en el futuro, a la mejora de las condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional y/o mundial o a su deterioro. Si bien la Resolución Técnica 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) resulta de aplicación voluntaria en Argentina, consideramos de significativa importancia que empresas con actividades que impacten sobre el medioambiente presenten a terceros “Balances Sociales” exteriorizando- a partir de normas establecidas por la profesión contable – información de dichos entes relacionada con el resultado de sus políticas en lo relativo a las aristas económica, social y ambiental, pero siempre reflejando “fielmente” su accionar. **Son los profesionales en Ciencias Económicas quienes deben actualizar permanentemente los contenidos normativos que dan origen a informes para que claramente reflejen los impactos medioambientales y así lograr la “utilidad” que con ellos buscan sus usuarios, no solo revelando sus logros y silenciando sus fracasos.**

6. Bibliografía

Campo, A., Provenzani, F. y Hortas, D. (2011). El contador público y su compromiso responsable. *XXXII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Facultad de Ciencias Económicas del Rosario, Universidad Católica Argentina. *Revista Enfoques N° 11*, 22-29.

Carroll, A. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4, 497-505.

Clarkson, M. (1995). A Stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, vol. 20, 92-117.

Donaldson, T., y Preston, L. (1995). The Stakeholders Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *Academy of Management Review*, vol. 20, 65-91.

Freeman, R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder approach*. Boston: Pitman.

Lloyd, R., Blagescu M. y De Las Casas L. (2005). *Pathways to Accountability: The Gap Framework*. Editor One World Trust.

Pahlen, R., Campo, A., y Sosisky, L. (2012a). La contabilidad generadora de información económica, social y ambiental. *XIII Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC)*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (pp. 1-24). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Pahlen, R., Campo, A., y Sosisky L. (2012b). Influencia de la teoría contable en los proyectos de inversión sostenibles. *18° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 8vo. Simposio Regional de Investigación Contable*,

La Contabilidad como Herramienta Estratégica de la... pp. 13 - 27

Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas – Universidad Nacional de La Plata (pp. 1-22). La Plata, Argentina.

Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: strategy and institutional approaches, *Academy of Management Review*, vol. XX, n. °3, 571-610.

Wartick, S. y Cochran, P. (1985). The Evolution of the Corporate Social Performance Model, *Academy of Management Review*, vol. 10, Nro 4, 758-769.

“El Patrimonio Cultural en el Modelo de la Contabilidad Socio-ambiental”

Autoras: Liliana E. Fernández Lorenzo (*), Pamela Tellechea (), Rocío C.Gambaro (***)**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Santa Fe, Argentina, Octubre-Noviembre de 2013.

INDICE

Resumen

Abstract

- 1. Fundamentos y Objetivo**
- 2. Marco Teórico**
- 3. Método**
- 4. Desarrollo**
 - 4. 1 Aproximación histórica del concepto de patrimonio cultural**
 - 4. 2 Definición de patrimonio socio-ambiental y patrimonio cultural**
 - 4. 3 Valoración**
 - 4. 4 Inventario**
 - 4. 5 Protección de los derechos medioambientales**
- 5. Resultados**
- 6. Conclusiones**
- 7. Bibliografía**

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE-UNLP). Master en Dirección del Control, IDE-CESEM, España. Profesora Titular Ordinaria (FCE-UNLP). Directora de Proyectos de Investigación y Extensión. lfernand@isis.unlp.edu.ar

(**)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina. (FCE-UNLP). Colaborador de Cátedra “C” Contabilidad Superior I, FCE-UNLP. Integrante de Proyectos de Investigación. pamelatellechea@hotmail.com

(***) Licenciada en Antropología, Facultad de Ciencias Naturales y Museo, Universidad Nacional de La Plata (FCNYM-UNLP). Pasante del Instituto de Genética Veterinaria (IGEVET). Becaria CIN 2012-2013, 2013-2014 Integrante de Proyecto de Investigación. Premio al mérito académico 2012. Mail: rociogambaro@outlook.com.

RESUMEN

El contenido de la información socio-ambiental emitida por las distintas organizaciones fue evolucionando en función de sus propias necesidades y la de los distintos partícipes sociales que con ellas se relacionan (stakeholders). Éstos reclaman y presionan que minimicen los impactos negativos que ocasionan con su actividad en el ambiente natural y social, que incrementen los positivos y *que informen al respecto*.

La información sobre estos impactos producidos en el medioambiente, suele ofrecerse a través de informes que presentan variadas características y que por el enfoque que adoptan los podemos agrupar como:

- *Información referida al medio-ambiente con enfoque financiero* referida a los impactos generados en el patrimonio económico-financiero de un ente, concebido en su concepto tradicional. Como ejemplo de estado contable realizado con este enfoque, puede citarse el *Estado del Valor Agregado o Estado de Valor Económico Generado y Distribuido*, como lo denomina en la Resolución Técnica N° 36 de la FACPCE sobre Balance Social.

- *Información referida al medio-ambiente con enfoque socio-ambiental* suele exponerse bajo la forma de memoria, donde generalmente se describen los impactos generados por el ente en su medioambiente considerado en sus dos elementos esenciales: la naturaleza y la sociedad/cultura y sus interrelaciones. Estos reportes, memorias de sostenibilidad o balances sociales ofrecen además de información narrativa, gráficos, fotos y algunos datos cuantificados en variadas unidades de medida. *Generalmente se presentan sin una estructura fija*.

Según investigaciones empíricas anteriores, las Memorias de Sostenibilidad elaboradas en base a GRI y los informes socio-ambientales adoptan en general la forma de una memoria amigable, relativamente extensa, principalmente narrativa, ordenada en base a distintos criterios rectores, y con escaso contenido cuantificado. *Es decir que no se realizan en base a un modelo que reúna las características de toda buena información contable. Esto dificulta su comparabilidad, su posibilidad de acumulación y las tareas de evaluación o auditoría*. Por ello consideramos que esta información debiera exponerse en el marco de la especialidad contable socio-ambiental.

Tanto en la información contable financiera como en la socio-ambiental se informa sobre variaciones en los respectivos patrimonios a través de los resultados generados o de las variaciones provocadas respectivamente.

Cuando hablamos de *impacto patrimonial*, nos referimos según el Diccionario de la Real Academia Española, a la *"huella o señal que deja" un hecho o acto en el patrimonio de un ente*. Así entonces las *variaciones patrimoniales* son las modificaciones cualitativas pero esencialmente cuantitativas producidas en el patrimonio de un ente a causa de esos impactos. *Surgen de comparar el patrimonio antes y después del impacto*. Estas variaciones se califican como positivas o negativas según aumenten o disminuyan los derechos de los propietarios o titulares del patrimonio, respectivamente.

El resultado del ejercicio con enfoque económico-financiero, puede dimensionarse al relacionarlo con el patrimonio del ente en cuestión. Pero resulta que

los balances sociales, por lo general ofrecen información sobre los impactos o variaciones producidos o generados por el ente en un período, pero no brindan información sobre el patrimonio socio-ambiental en el que impactan o al que modifican. Ergo, *no es posible determinar las variaciones por diferencias patrimoniales antes y después de los impactos y tener una idea de la importancia relativa de las mismas, por no tener información sobre la composición y cuantía del patrimonio socio-ambiental al que se refieren.* Por ejemplo, si se informa sobre discriminación por género, es necesario conocer como mínimo la cantidad total de trabajadores de la organización clasificados por esa variable y por cargos, y así poder dimensionar dicho impacto.

Para poder describir y cuantificar un patrimonio socio-ambiental, primero es necesario contar con una definición del mismo, saber qué elementos lo integran y cuáles no. *Como la especialidad o rama contable socio-ambiental, es de reciente data, aún reclama el desarrollo de un marco teórico-conceptual que logre cierto consenso y en base al mismo el desarrollo de modelos de exposición contable socio-ambiental.*

*Por estas razones consideramos necesario desarrollar el concepto de patrimonio con enfoque socio-ambiental. Habida cuenta de la complejidad del mismo, se plantea como **objetivo** del presente trabajo profundizar este concepto a fin de poder definir sus variables relevantes, incorporarlas al marco teórico de la especialidad y en base a ellas poder llegar a elaborar modelos de Balances Sociales con las características de la información contable.*

En aras de lograr el objetivo antes planteado, a partir de interrogantes o cuestiones sin definir de investigaciones previas, realizamos una investigación teórica sobre definiciones de patrimonio socio-ambiental y conceptos *relacionados (aproximación histórica, valoración, inventario, protección jurídica, etc.)*, primero en forma genérica, para luego, debido a su complejidad, centrarnos en su dimensión cultural.

Definimos el encuadre teórico de esta investigación partiendo de una concepción jurídico- contable del patrimonio socio-ambiental, que se conforma con derechos de uso y goce del medioambiente, que tienen valor para sus titulares, junto a las obligaciones con él relacionadas. El valor no es en el sentido económico del término, sino como grado de utilidad, bienestar o deleite que le proporcionan a su titular. Distinguimos el *patrimonio socio-ambiental público del privado.*

Luego organizamos una búsqueda bibliográfica. Como la Antropología aborda específicamente el patrimonio cultural con una perspectiva diferente, siendo la cultura y el hombre el eje central de su objeto de estudio, incluimos su perspectiva.

Posteriormente seleccionamos definiciones y conceptos relacionados, entendidos como relevantes a los fines de la conceptualización del patrimonio socio-ambiental en sentido amplio y específicamente del patrimonio cultural. Finalmente, realizamos un análisis crítico y comparativo de sus contenidos, a partir del cual obtenemos resultados.

Todo este proceso lo realizamos incorporando al equipo de trabajo el aporte de una persona versada en el nuevo enfoque, el antropológico. Luego de desarrollar procesos de razonamiento inductivo-deductivo y por analogía, discutimos los resultados. De ello surgen similitudes y diferencias a partir de las cuales inferimos las variables relevantes.

Palabras Clave: Contabilidad Socio-ambiental - Patrimonio Socio-ambiental - Patrimonio Cultural - Modelos Contables Socio-ambientales.

ABSTRACT

The socio-environmental information issued by various organizations evolved according to their own needs and the needs of various social partners that are related to them (stakeholders).

The information about the impacts on their environment is usually provided through reports submitted with varied characteristic. According to the approach adopted those can be grouped as:

- Information related to the environment with financial approach which refers to the impacts on economic-financial assets of an entity, conceived in its traditional concept. As an example of balance sheet made with this approach, we can cite the Statement of Added Value or State Economic Value Generated and Distributed, as referred to in the Technical Resolution No. 36 of the FACPCE (Argentine Federation of Professional Councils in Economic Sciences) about Social Balance.

- Information related to the environment with socio-environmental approach which is usually exposed in the form of memory, where the impacts generated by the entity in its environment are considered in its two essential elements: the nature and society / culture and their interrelationships. Those reports, called sustainability reports or social reports, also provide narrative information, graphics, photos and some quantified information in various units of measure, without a fixed structure.

From previous empirical research on GRI Sustainability Reports, and other kind of socio-environmental reports we can conclude that in general they take the form of a "friendly memory", relatively large, mostly narrative, based on different guiding principles, and with little quantified content. This means that those reports are not based on an accounting model with the characteristics of good accounting information. This information should be exposed in the context of social and environmental accounting specialty. This hampers comparability, potential information accumulation, and the assessment tasks or audit.

The socio-environmental reports information changes in the respective heritage is provided through result generated or the impacts produced.

When we talk about heritage impact, we refer to the "mark or sign that leaves" an object, event or action in the heritage structure of an entity. So then the heritage variations are produced as quantitative changes in the heritage of an entity. These variations arise from comparing the heritage status before and after the impact.

But it turns out that social balances, usually provide information about the impacts or changes produced by the entity at a time, but they do not provide information on the socio-environmental heritage that the entity is impacting or modifying. Ergo, it is not possible to determine differences before and after the shock, having no information on the composition and amount of the socio-environmental heritage to which they relate to.

In order to describe and quantify the socio-environmental heritage, it is necessary to have a clear definition, especially by knowing what relevant elements are part of it. Due to the fact that the specialty or socio-environmental accounting branch is recent, still calls for the development of a theoretical framework that achieves some consensus to develop a model of social and environmental accounting exposure.

For these reasons we consider necessary to develop the concept of heritage in socio-environmental approach. Given its complexity, this study aims to define this concept and identify its relevant variables, incorporating this development into the theoretical framework of the specialty.

To achieve this objective, we conducted a theoretical investigation to define the socio-environmental heritage and its related concepts (historical approach, assessment, inventory, legal protection, etc.). First we defined it in general terms, then, due to its complexity, we focused on the cultural dimension. Trying to broadening our study we analyzed the anthropological perspective, specifically addresses in the cultural heritage with a different view, the culture and the man as the center of the object of its study.

We define the theoretical framework of this research, taking base on the legal and accounting concept of socio-environmental heritage, which conceived the heritage as a group of rights of use and enjoyment of the environment, and have a value to its holders together with the obligations related to it. The value of it is not perceived in the economic sense, but as degree of utility or comfort that provide to its holder. We distinguish the public socio-environmental heritage private.

From the literature consulted we selected definitions and related concepts, understood as relevant the purpose of conceptualizing the socio-environmental heritage in the broadest sense and specifically relate the concept to the cultural heritage. Finally, we performed a critical and comparative analysis of its contents.

This entire process was conducted with the contribution of a person skilled in the new approach, the anthropological. After developing processes of inductive-deductive reasoning and by analogy, we discuss the results. Similarities and differences arise from which we infer the relevant variables: the holder, the rights and obligations, and the value of cultural heritage.

Keywords: Socio-environmental Accounting - Social-environmental Heritage - Cultural Heritage - Socio-environmental Accounting Models.

1. Fundamentos y Objetivo

Tradicionalmente las organizaciones informan prioritariamente a los propietarios e inversores, sobre la composición de sus patrimonios y los resultados económico-financieros de su gestión. En la década del 50 las propias empresas, adicionan a la anterior información, otra referida a la responsabilidad que asumen respecto de sus trabajadores, luego sobre otros impactos en la sociedad, y hace relativamente poco tiempo, han sumado los impactos de su actividad en el ambiente natural. Es decir que el contenido de la información emitida fue evolucionando en función de sus propias necesidades y la de los distintos partícipes sociales que con ellas se relacionan (stakeholders). Éstos reclaman que minimicen los impactos negativos que ocasionan con su actividad en el ambiente natural y social, que incrementen los positivos y *que informen al respecto*.

Así los destinatarios de la información contable se fueron ampliando desde propietarios e inversores hacia los trabajadores y organismos sindicales, y más tarde a clientes, acreedores, etc. hasta llegar a reconocer, hoy en día, *a la sociedad toda como titular del derecho a ser informada*.

Estos partícipes, que reclaman y presionan por lograr información socio-ambiental, pueden ser, tanto internos al ente (p.e. empleados, directivos, etc.) como externos (p. ej. organizaciones no gubernamentales, inversores, bancos, estado, etc.).

La información sobre impactos producidos por las organizaciones en el medioambiente, suele ofrecerse a través de informes que presentan variadas características y que por el enfoque que adoptan los podemos agrupar como:

- Información referida al medio-ambiente con enfoque financiero referida a los impactos generados en el patrimonio económico-financiero de un ente, concebido en su concepto tradicional (recursos económicos y sus fuentes de financiación), expresados en unidades monetarias. Esta información, tradicionalmente se incluye en los estados contables tradicionales. En el Estado de Situación Patrimonial por ejemplo, suele exponerse en el Activo, los bienes relacionados como equipos depuradores de efluentes y en el Pasivo cierto o contingente, obligaciones legales de reparar daños ambientales causados por el ente. El Estado de Resultados suele informar sobre costos y gastos socio-ambientales (sueldos devengados, gastos por depuración de efluentes, multas, impuestos, etc.); Como ejemplo de estado contable realizado con este enfoque, puede citarse el Estado del Valor Agregado o Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, como lo denomina en la Resolución Técnica N° 36 de la FACPCE sobre Balance Social. El objetivo de este estado es evidenciar el valor económico generado por la entidad y revelar simultáneamente cómo se distribuye dicho valor entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación (p.e. a los trabajadores a través de los salarios, al estado a través de los impuestos, etc.). Los datos a considerar para su confección los provee del sistema contable tradicional y cuando se refieren a resultados se toman los devengados en el período. Estos informes se realizan en el marco de la especialidad contable económico financiera, que dispone al presente de modelos de estados contables a los fines de su exposición, basados en un marco conceptual.

- Información referida al medio-ambiente con enfoque socio-ambiental suele exponerse bajo la forma de memoria, donde generalmente se describen los

impactos generados por el ente en su medioambiente considerado en sus dos elementos esenciales: la naturaleza y la sociedad/cultura y sus interrelaciones. Estos reportes, memorias de sostenibilidad o balances sociales ofrecen además de información narrativa, gráficos, fotos y algunos datos cuantificados en variadas unidades de medida. Generalmente se presentan sin una estructura fija.

Un avance para sistematizar este tipo de información lo constituye la guía para elaborar memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (más conocida por sus siglas GRI). En estas memorias se exponen los mencionados impactos a través de indicadores expresados en distintas unidades de medida, incluida la monetaria. Ellos se refieren al desempeño económico, ambiental y social de la organización.

Estos informes se realizan en el marco de la especialidad contable socio-ambiental. Pero en investigaciones empíricas anteriores sobre Memorias de Sostenibilidad elaboradas en base a la Guía GRI (Fernández Lorenzo, Larramendy y Tellechea, 2011, pp. 17-18), y de variados informes socio-ambientales (Fernández Lorenzo, Larramendy y Tellechea, 2012, pp.17-18) hemos comprobado que los reportes analizados adoptan en general la forma de una memoria amigable, relativamente extensa, principalmente narrativa, ordenada en base a distintos criterios rectores, y con escaso contenido cuantificado. Es decir que no se realizan en base a un modelo que reúna las características de toda buena información contable. Esto dificulta su comparabilidad, su posibilidad de acumulación y las tareas de evaluación o auditoría.

Tanto en la información contable financiera como en la socio-ambiental se informa sobre variaciones en los respectivos patrimonios a través de los resultados generados o de los impactos provocados respectivamente.

Cuando hablamos de *impacto patrimonial*, tomamos como referencia la segunda acepción del primer término del diccionario de la Real Academia Española, y lo concebimos como *la "huella o señal que deja" un objeto, hecho o acto en el patrimonio de un ente.*

Así entonces las *variaciones patrimoniales* son las modificaciones cuantitativas y/o cualitativas producidas en el patrimonio de un ente a causa de esos impactos (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2008, p. 8). *Surgen de comparar el patrimonio antes y después del impacto.*

Las variaciones patrimoniales cuantitativas, se califican como positivas o negativas según aumenten o disminuyan respectivamente, los derechos de los propietarios o titulares del patrimonio.

Así si nos referimos al patrimonio económico-financiero denominamos resultados a esas variaciones esencialmente cuantitativas generadas, cuando no provienen de la relación del ente con sus propietarios. Estos resultados positivos o negativos que se exponen en el Estado de Resultados son los que conforman el Resultado del Ejercicio, el que puede dimensionarse al relacionarlo con el patrimonio del ente.

Pero resulta que los balances sociales o memorias de sostenibilidad, por lo general ofrecen información sobre los impactos o variaciones producidos o generados por el ente en un período, sin distinguir unos de otros. Y lo que es aún más grave, es que no brindan información sobre el patrimonio socio-ambiental en el que impactan o

al que modifican. Ergo, no es posible determinar las variaciones por diferencias patrimoniales antes y después de los impactos y tener una idea de la importancia relativa de las mismas, por no tener información sobre la composición y cuantía del patrimonio socio-ambiental al que se refieren. Por ejemplo, si se informa sobre discriminación por género, es necesario conocer como mínimo la cantidad total de trabajadores de la organización clasificados por esa variable y por cargos, para poder dimensionar dicho impacto.

Para poder describir y cuantificar un patrimonio socio-ambiental, primero es necesario contar con una definición del mismo, saber qué elementos lo integran y cuáles no. *Como la especialidad o rama contable socio-ambiental, es de reciente data, aún reclama el desarrollo de un marco teórico-conceptual que logre cierto consenso en base al cual se desarrollen modelos de exposición contable socio-ambiental.*

*Por estas razones consideramos necesario desarrollar el concepto de patrimonio con enfoque socio-ambiental. Habida cuenta de la complejidad del mismo, se plantea como **objetivo** del presente trabajo profundizar este concepto a fin de poder definir sus variables relevantes, incorporarlas al marco teórico de la especialidad y en base a ellas poder llegar a elaborar modelos de Balances Sociales que reúnan las características de la información contable.*

El presente trabajo se desarrolla en el marco del proyecto “Información Contable Socio-ambiental” acreditado y financiado por la Universidad Nacional de La Plata, cuyo *objetivo general* enuncia: “Contribuir a precisar el objeto de estudio y objetivos de la especialidad contable socio-ambiental, a integrarla orgánicamente con el resto de los conocimientos contables en un marco conceptual común, y a ampliar su campo de aplicación práctica”.

2. Marco Teórico

Tal como lo reconoce Mayoral L. (2010, p. 51) “no se investiga desde un vacío de conocimiento, dejando que los hechos simplemente impacten y la experiencia se explique a sí misma”, por ello resulta necesario explicitar algunos conceptos y avances previos a partir de los cuales se desarrolla la presente investigación.

Según el enfoque de captación reconocemos en la disciplina contable dos grandes especialidades: la económico-financiera y la socio-ambiental. Dentro de cada una de ellas existen sub-especialidades: así por ejemplo tendremos contabilidad pública/gubernamental, o gerencial, con ambos enfoques.

Concebimos a la especialidad mencionada en segundo término, del siguiente modo:

Contabilidad Socio-ambiental: Disciplina social que “se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de la actividad de los entes en el todo social (y ambiental) y viceversa” (Fernández Lorenzo y Geba, 2009, p. 275). El todo socio-ambiental hace referencia al patrimonio socio-ambiental; y los impactos, a sus variaciones.

Objetivo de la contabilidad socio-ambiental: “obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-

ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno.” (Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián, 2007, p. 9).

Partimos por considerar que el “*ambiente* no es una mera suma de elementos, sino un sistema integrado que tiene un punto natural de equilibrio. El hombre integra ese sistema y soporta separadamente la influencia de cada uno de esos componentes...” “El hombre está inserto y se desarrolla en un medio que lo condiciona y, a su vez, es condicionado y modificado por su acción” (Valls M., 2001, pp. 23-24). Suelen usarse como sinónimos ambiente y medioambiente y sus dos *dimensiones principales* son la natural (ríos, bosques, aire, etc.) y la cultural o social (arte, educación, trabajo, folklore, marco jurídico, etc.).

Los derechos de uso y goce de ese medioambiente, junto a las obligaciones con él relacionadas conforman el *patrimonio socio-ambiental*. Estos derechos tienen valor para sus titulares (Fernández Lorenzo, Carrara y Larramendy, 2009a, p. 17). Cabe aclarar que el sentido otorgado al término “*valor*” se está refiriendo al “grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite” (Real Academia Española, Diccionario).

Distinguimos el *patrimonio socio-ambiental público del privado*. Toda persona puede hacer uso y disfrutar del primero, compartiéndolo con el resto, como en el caso de una calle, un monumento, un parque público, el mar, etc.

Los derechos de uso y goce del *patrimonio socio-ambiental público*, están jurídicamente protegidos (Art. 41 de la Constitución de la Nación Argentina y Ley General del Ambiente) e implican la protección de intereses difusos. En nuestro derecho positivo, por imperio constitucional, los derechos difusos adquieren el rango de derechos subjetivos difusos, supraindividuales o colectivos. Éstos tienen como correlato obligaciones socio-ambientales.

Coincidiendo con Arcocha y Rubino (2007, pp. 206-207), en los últimos lustros ha sido intensa la labor en materia ambiental, tanto por parte de los estados como de organismos supranacionales. Ello ha dado origen a una profusa normativa y a una extensa serie de convenciones multilaterales. Surge así el *derecho ambiental*. Según estos autores es “el conjunto o sistema de Principios Generales y de normas jurídicas subordinadas, tanto de derecho público como de derecho privado, que con finalidad esencialmente protectora o tuitiva, regulan la conservación del medio ambiente – esto es, el uso racional de los recursos naturales y la preservación del patrimonio cultural y natural- tanto a través de la prevención como de la reparación, con el fin de lograr el mantenimiento del equilibrio ecológico”. Además consideran que el derecho ambiental, más que una rama es una especialización del derecho, que interactúa activamente con las restantes.

Toda esta normativa se fundamenta en el concepto de *desarrollo sostenible o sustentable*. Este concepto, que forma parte de la declaración de Río 1992, apunta a satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las de generaciones futuras. Esto realmente puede lograrse si cada persona, física o jurídica, asume la *responsabilidad socio-ambiental (RSA) que le compete y que obviamente incluye el respeto a las normas legales*.

En el caso del *patrimonio socio-ambiental privado*, el ente titular del mismo, hace uso de esos recursos con cierto grado de exclusividad, según el tipo de bien (cosa y/o derecho) y la normativa vigente referida al mismo. Por ejemplo, tal como lo plantean Fernández Lorenzo y Larramendy (2010), el ente puede valerse de la *capacidad de su gerente* durante el horario de trabajo; puede crear condiciones para que haya un buen *clima organizacional*, lo que no garantiza que lo logre; puede ofrecer ciertos beneficios a su *clientela* a fin de incrementarla, pero en definitiva es ésta quien decide; puede permitir que su personal utilice *el parque* del predio de la empresa para estacionar sus vehículos, pero puede no autorizar lo mismo a personas ajenas; etc.

Ahora bien, el patrimonio económico-financiero se describe cuali y cuantitativamente a través de *indicadores expresados en unidades monetarias*. Mientras que con respecto al patrimonio socio-ambiental y sus variaciones, su descripción cuantitativa puede realizarse a través de *indicadores expresados en variadas unidades de medida* como por ejemplo para el caso de los cuantitativos: la cantidad de miembros de la organización con nivel de estudios universitarios; o cualitativos como el grado de satisfacción de los usuarios de un servicio público.

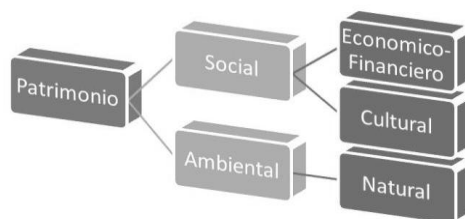
Consideramos que el patrimonio socio-ambiental es objeto de estudio de la especialidad contable homónima y como tal debe caracterizarse adecuadamente y definir sus variables relevantes a fin de diferenciarlo del captado con enfoque económico-financiero, de poder establecer sus interrelaciones, de poder incluirlo en su respectivo marco teórico-conceptual, y en base al mismo generar modelos contables de balance social.

3. Método

En aras de contribuir a mejor precisar el concepto de patrimonio socio-ambiental y sus elementos componentes como objeto de estudio de la especialidad Contabilidad Socio-ambiental, y su interrelación con el patrimonio económico-financiero, realizamos una investigación teórica sobre definiciones y conceptos *relacionados (aproximación histórica, valoración, protección jurídica, etc.)*, primero en forma genérica, para luego centrarnos en su dimensión cultural o social.

Dado que la dimensión social o cultural es muy amplia y abarcativa de la económico- financiera, y que la contabilidad tradicionalmente se ha desarrollado con este último enfoque, sumado a motivos de orden metodológico, las consideramos separadamente. Es decir que a los fines de este trabajo consideramos por separado el patrimonio socio-ambiental del económico-financiero.

Imagen N° 1: El patrimonio y sus dimensiones



Fuente: Elaboración propia.

A partir de interrogantes o cuestiones sin definir de investigaciones previas con enfoque jurídico, organizamos primeramente una búsqueda bibliográfica bajo las pautas antes descriptas.

Paralelamente, como la Antropología se refiere, en su primera acepción, al estudio de la realidad humana y en su segunda, a la ciencia que trata de los aspectos biológicos y sociales del hombre (RAE: diccionario) nos pareció pertinente complementar el enfoque anterior con el de esta disciplina. En ella se aborda específicamente el patrimonio cultural con una perspectiva diferente, siendo la cultura y el hombre el eje central de su objeto de estudio.

Luego, seleccionamos definiciones y conceptos relacionados, entendidos como relevantes a los fines de la conceptualización del concepto de patrimonio en sentido amplio y específicamente del patrimonio cultural. Posteriormente, realizamos un análisis crítico y comparativo de sus contenidos, a partir del cual obtenemos resultados.

Todo este proceso lo realizamos incorporando al equipo de trabajo el aporte de una persona versada en el nuevo enfoque, el antropológico. Luego de desarrollar procesos de razonamiento inductivo-deductivo y por analogía, discutimos los resultados. De ello surgen similitudes y diferencias a partir de las cuales inferimos las conclusiones.

4. Desarrollo

De la búsqueda bibliográfica realizada, agrupamos el material seleccionado en cuatro ítems: Aproximación histórica del concepto de patrimonio cultural, Definiciones de patrimonio y patrimonio cultural o social, Valoración, Inventario, y Protección de los Derechos Medioambientales

4.1 Aproximación histórica del concepto de patrimonio cultural

A partir del desarrollo realizado por Gaspar Mairal Buil (2000, pp. 217-228), rescatamos los siguientes comentarios respecto del patrimonio como concepto antropológico:

“La noción de patrimonio tiene sus antecedentes históricos en el coleccionismo de obras de arte y un momento histórico relevante es el Renacimiento. Entonces, y por primera vez, se reúnen objetos a los que se confiere la capacidad de evocar el pasado. Esto es posible porque hay ya conciencia histórica... (p. 217).

El coleccionismo incorporaba la intención de que lo atesorado durara para siempre y esta es una condición inexcusable para todo aquello que se patrimonializa. (p. 218).

La Revolución Francesa supuso un giro espectacular que condujo finalmente a lo que hoy llamamos patrimonio. El concepto básico de la soberanía popular incluyó también aquellos objetos o bienes histórico-artísticos que pasaron a ser en su sentido más pleno patrimoniales o, lo que es lo mismo, patrimonio del pueblo. Solo la nación, entendida como la expresión política de la soberanía popular, podía legítimamente poseer y atesorar aquellos bienes que tenían autoridad para evocar un pasado que ahora pertenecía a todos los ciudadanos”. (p. 219).

En 1975 el Museo de los Monumentos Franceses es el primer ejemplo histórico de la constitución de un patrimonio en su sentido moderno, sentido que incluye la soberanía popular. (p. 220).

“El romanticismo influyó decisivamente en varias direcciones. En primer lugar activó de un modo extraordinario el interés por el mundo medieval y por la conservación de sus múltiples testimonios históricos-artísticos” (...) y a su vez daba los primeros pasos para su restauración y conservación. En segundo lugar, reclamaba atención hacia las tradiciones populares y entre ellas hacia el folclore, la artesanía, la música, la literatura popular, la arquitectura, etc.

A partir de los años 60 la “patrimonialización de la naturaleza es otra dimensión fundamental y tiene sus primeros antecedentes en la creación de los parques nacionales”, impulsada por la conciencia ecológica y la extensión de los principios conservacionistas. “Recientemente, y bajo la influencia de una perspectiva que reclama atención hacia la interrelación de la naturaleza y la cultura, ha dado lugar a otras formas de conservación y exhibición del patrimonio, como son los parques culturales o los ecomuseos”. (pp. 221-222).

El post-industrialismo, con la crisis y el desmantelamiento de viejas industrias obsoletas forzaron una nueva mirada, generando lo que se denomina “arqueología industrial”. La decisión de impedir el derribo de antiguas chimeneas, viejas estaciones de ferrocarril o el mantenimiento de antiguas minas para ser visitadas, constituyen algunos ejemplos para caracterizar un ámbito relativamente reciente de creación patrimonial.

Este recorrer histórico nos permite visualizar cómo fueron influyendo los distintos contextos socio-históricos hasta arribar a la conceptualización moderna del patrimonio, la cual analizaremos desde diversas perspectivas.

4.2 Definición de patrimonio socio-ambiental y patrimonio cultural

Previo a indagar sobre diferentes definiciones del patrimonio cultural, consideramos relevante dar a entender qué se entiende por el concepto de patrimonio en sentido amplio. A estos fines lo abordaremos desde diversas perspectivas:

Patrimonio en sentido amplio:

Perspectiva jurídica

El patrimonio “en una concepción amplia, representa al conjunto de derechos jurídicamente protegidos, sobre recursos que el ente puede usar o disponer para cumplir sus fines, como así también sus compromisos y obligaciones al respecto” (Fernández Lorenzo et al., 2013, p. 26). Esta concepción abarca al patrimonio económico-financiero tradicional y al socio-ambiental. A éste último, lo conciben como:

“El patrimonio con enfoque socio-ambiental es una universalidad jurídica conformada por el conjunto de derechos de uso y goce sobre el medioambiente con valor para los habitantes de una comunidad (pueblo, ciudad, nación, humanidad, etc.) de los que son titulares y las obligaciones que sobre ellos recaen.” (Fernández Lorenzo, Carrara y Larramendy, 2009a. p. 4).

En base al derecho ambiental, Fernández Lorenzo, Carrara y Larramendy (2009a. p. 19) distinguen como *elementos constitutivos del patrimonio con enfoque socio-ambiental*, los siguientes:

Sujeto o titular: toda persona ya sea física o ideal o jurídica (con o sin fines de lucro, del ámbito privado o público), es titular de un patrimonio medioambiental o socio-ambiental.

Derechos patrimoniales socio-ambientales: La Constitución Nacional Argentina (CNA) en su segundo párrafo, menciona como los elementos constitutivos del medioambiente: el patrimonio natural y patrimonio cultural. Estos patrimonios reciben los siguientes *derechos-deberes:* a un ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano, a realizar actividades productivas sustentables, la preservación de la biodiversidad, a la pública información sobre la situación ambiental, a la educación ambiental y la herramienta procesal del amparo, para defender judicialmente los anteriores derechos.

Obligaciones patrimoniales socio-ambientales: de los artículos 41 y 43 de la CNA surgen determinadas obligaciones a saber: la preservación de la biodiversidad (como correlato al derecho antes citado), el deber de recomponer el daño ambiental causado (además de las sanciones civiles y penales que correspondan), el deber de la nación de dictar las leyes ambientales que garanticen el principio protectorio del medioambiente y el deber de las provincias de dictar leyes ambientales complementarias.

Perspectiva Antropológica

De Carli, G., 2007 (en ILAM, p.1): "El conjunto de bienes culturales y naturales, tangibles e intangibles, generados localmente, y que una generación hereda / transmite a la siguiente con el propósito de preservar, continuar y acrecentar dicha herencia."

Perspectiva de la UNESCO

UNESCO a: Patrimonio de la Humanidad o Patrimonio Mundial es el título conferido por esta organización a sitios específicos del planeta (sean bosque, montaña, lago, cueva, desierto, edificación, complejo arquitectónico o ciudad) que han sido nominados y confirmados para su inclusión en la lista mantenida por el Programa Patrimonio de la Humanidad, administrado por el Comité del Patrimonio de la Humanidad. Éste está compuesto por 21 estados miembros que son elegidos por la Asamblea General de Estados Miembros por un período determinado.

El objetivo del programa es catalogar, preservar y dar a conocer sitios de *importancia cultural o natural excepcional para la herencia común de la humanidad.* Bajo ciertas condiciones, los sitios mencionados pueden obtener financiación del Fondo para la conservación del Patrimonio de la Humanidad para su conservación.

Al año 2013, el catálogo consta de un total de 981 sitios, de los cuales 759 son culturales, 193 naturales y 29 mixtos, distribuidos en 160 países. (UNESCO b y c).

Cada sitio Patrimonio de la Humanidad pertenece al país en el que se localiza, pero se considera en el interés de la comunidad internacional y debe ser preservado para las futuras generaciones.

Patrimonio cultural

Ahora bien, ya centrándonos en el Patrimonio Cultural lo concebimos a partir de diversas fuentes:

Arcocha y Allende Rubino (2007, p. 111): “aquella parte del ambiente artificial que es comprendido por la sociedad como inherente a su `cultura`, en sentido amplio. Esta expresión incluye las expresiones artísticas, el patrimonio histórico, y en general las expresiones culturales que identifican y definen a una sociedad como tal, considerada en un ámbito determinado”.

Durham Ribeiro E. (1998, p. 134): debemos tratar concebir al patrimonio cultural “en función del significado que posee para la población, reconociendo que el elemento básico en la percepción del significado de un bien cultural reside en el *uso* que de él se haga por parte de la sociedad”.

Florescano E. en Zabala y Galtés (2008, p. 5): “El patrimonio cultural de una nación no es un hecho dado, una realidad que exista por sí misma, sino que es una construcción histórica, una concepción y una representación que se crea a través de un proceso en el que intervienen tanto los distintos intereses de las clases que integran la nación, como las diferencias históricas y políticas que oponen a los países.”

García Canclini N. (1999, pp. 16-18): Observa un triple movimiento de redefinición y reconcentración de los discursos referidos al patrimonio cultural:

- “a) Se afirma que el patrimonio no incluye sólo la herencia de cada pueblo, las expresiones ‘muertas’ de su cultura – sitios arqueológicos, arquitectura colonial, objetos antiguos en desuso-, sino también los bienes actuales, visibles e invisibles – nuevas artesanías, lenguas, conocimientos, tradiciones-.”
- “b) También se ha extendido la política patrimonial de la conservación y administración de lo producido en el pasado, a los usos sociales que relacionan esos bienes con las necesidades contemporáneas de las mayorías.”
- “c) Por último, frente a una selección que privilegiaba los bienes culturales producidos por las clases hegemónicas -pirámides, palacios,...-, se reconoce que el patrimonio de una nación también está compuesto por los productos de la cultura popular: música indígena, escritos de campesinos y obreros, sistemas de autoconstrucción y preservación de los bienes materiales y simbólicos elaborados por grupos subalternos.”

...“la reformulación del patrimonio en términos de capital cultural tiene la ventaja de no presentarlo como un conjunto de bienes estables neutros, con valores y sentidos fijos, sino como un proceso social”. Dificultad de inventariarlo, comparar patrimonio a distintos momentos.

García García J. (1998),...“el sujeto agente del patrimonio cultural es un colectivo que, aunque forme parte de la cultura a la que se refiere el patrimonio, se erige en gestor del mismo...”

El patrimonio cultural tiene esta dimensión metacultural, que es un fenómeno social, histórico y concreto, podemos discutir sobre él de la misma forma que lo hacemos sobre otros objetos de intervención social." (p. 19).

Mairal Buil G. (2000), lo conceptualiza como "versión autorizada del pasado de una colectividad que adquiere un conjunto de propiedades, como son su durabilidad, ser una posesión irrenunciable y la necesidad de su exhibición". (p. 222).

...“El término patrimonio activa un amplio campo semántico que alude primordialmente a tres propiedades: apropiación, transmisión y permanencia". (p. 223).

UNESCO define al patrimonio cultural de la humanidad por extensión, indicando taxativamente los recursos que lo integran:

“A los efectos de la presente Convención se considerará "patrimonio cultural":

- los monumentos: obras arquitectónicas, de escultura o de pinturas monumentales, elementos o estructuras de carácter arqueológico, inscripciones, cavernas y grupos de elementos, *que tengan un valor universal excepcional desde el punto de vista de la historia, del arte o de la ciencia,*
- los conjuntos: grupos de construcciones, aisladas o reunidas, cuya arquitectura, unidad e integración en el paisaje les dé *un valor universal excepcional desde el punto de vista de la historia, del arte o de la ciencia,*
- los lugares: obras del hombre u obras conjuntas del hombre y la naturaleza así como las zonas, incluidos los lugares arqueológicos que tengan un valor universal excepcional desde el punto de vista histórico, estético, etnológico o antropológico.”

Instituto Latinoamericano de Museos (ILAM): “el conjunto de bienes tangibles e intangibles, que constituyen la herencia de un grupo humano, que refuerzan emocionalmente su sentido de comunidad con una identidad propia y que son percibidos por otros como característicos”. El Patrimonio Cultural como producto de la creatividad humana, se hereda, se transmite, se modifica y optimiza de individuo a individuo y de generación a generación.

El mismo se subdivide en:

El *Patrimonio Tangible* está constituido por objetos que tienen sustancia física y pueden ser conservados y restaurados por algún tipo de intervención; son aquellas manifestaciones sustentadas por elementos materiales productos de la arquitectura, el urbanismo, la arqueología, la artesanía, entre otros.

- Bienes muebles: son los productos materiales de la cultura, susceptibles de ser trasladados de un lugar a otro. Es decir, todos los bienes materiales móviles que son expresión o testimonio de la creación humana o de la evolución de la naturaleza que tienen un valor arqueológico, histórico, artístico, científico y/o técnico. Ejemplo de ello son: pinturas, esculturas, libros, maquinaria, equipo de laboratorio, objetos domésticos, objetos de trabajo y objetos rituales, entre otros.

- Bienes inmuebles: son bienes amovibles que son expresión o testimonio de la creación humana o de la evolución de la naturaleza y por tanto tiene un valor arqueológico, histórico, artístico, científico y/o técnico. Ejemplo de ello son: un acueducto, un molino, una catedral, un sitio arqueológico, un edificio industrial, el centro histórico de una ciudad, entre otros.

El *Patrimonio Intangible* puede ser definido como el conjunto de elementos sin sustancia física, o formas de conducta que procede de una cultura tradicional, popular o indígena; y el cual se transmite oralmente o mediante gestos y se modifica con el transcurso del tiempo a través de un proceso de recreación colectiva. Son las manifestaciones no materiales que emanan de una cultura en forma de:

- saberes (conocimientos y modos de hacer enraizados en la vida cotidiana de las comunidades),
- celebraciones (rituales, festividades, y prácticas de la vida social),
- formas de expresión (manifestaciones literarias, musicales, plásticas, escénicas, lúdicas, entre otras) y lugares (mercados, ferias, santuarios, plazas y demás espacios donde tienen lugar prácticas culturales).

UNESCO (2003 d): patrimonio cultural inmaterial: usos, representaciones, expresiones, conocimientos, y técnicas – junto con los instrumentos, objetos, artefactos y objetos culturales que le son inherentes- que las comunidades, los grupos y en algunos casos los individuos reconocen como parte integrante de su patrimonio cultural. Este patrimonio cultural inmaterial, que se transmite de generación en generación, es recreado constantemente por las comunidades y grupos en función de su entorno, su interacción con la naturaleza y su historia, infundiéndoles un sentimiento de identidad y continuidad y contribuyendo así a promover el respeto de la diversidad cultural y la creatividad humana.

El *patrimonio cultural inmaterial* se presenta bajo muchas formas. La Convención para la Salvaguardia del Patrimonio Cultural Inmaterial (2003) explica que puede manifestarse en una serie de ámbitos, en particular los siguientes:

- a. Tradiciones y expresiones orales, incluido el idioma como vehículo del patrimonio cultural inmaterial.
- b. Artes del espectáculo.
- c. Usos sociales, rituales y actos festivos.
- d. Conocimientos y usos relacionados con la naturaleza y el universo.
- e. Técnicas artesanales tradicionales.

4.3 Valoración

Partiendo de la teoría jurídica clásica a la que adhiere el Código Civil Argentino, el patrimonio se define como un derecho, característica o atributo de la personalidad adquirido al nacer.

En términos económicos, dichos derechos poseen un valor, expresado a través de un indicador, que en el caso del patrimonio con enfoque económico financiero es de tipo pecuniario.

Siguiendo dicho concepto, en términos del enfoque socio-ambiental, el valor del patrimonio cultural no podría ser reducido a una unidad de medida única, ya que se compone de múltiples elementos que en general no están sometidos a transacciones comerciales y que no tienen un valor pasible de ser expresado en unidades monetarias.

Algunos autores indican que sus componentes deben tener un valor arqueológico, histórico, artístico, científico y/o técnico. La UNESCO considera como

integrantes aquellos bienes con *un valor universal excepcional desde el punto de vista de la historia, del arte o de la ciencia*, estético, etnológico o antropológico.

Durham Ribeiro E. (1998, p. 4), plantea el valor del patrimonio cultural de la siguiente manera:

“En esa perspectiva debemos tratar de definir el patrimonio en función del significado que posee para la población, reconociendo que el elemento básico en la percepción del significado de un bien cultural reside en el *uso* que de él se haga por parte de la sociedad. Debemos concebir al patrimonio cultural como cristalizaciones de un “trabajador muerto” que se vuelven importantes exactamente en la medida en que se invierte en ellas un nuevo “trabajo cultural”, a través del cual ese bien adquiere nuevos usos y nuevas significaciones.”

En el documento titulado, *¿Que es el patrimonio cultural inmaterial?*, la UNESCO define la importancia y valor del patrimonio cultural, en todas sus formas de la siguiente manera:

“Hay cosas que nos parece importante preservar para las generaciones futuras. Su importancia puede deberse a su valor económico actual o potencial, pero también a que nos provocan una cierta emoción o nos hacen sentir que pertenecemos a algo, un país, una tradición o un modo de vida. Puede tratarse de objetos que poseer o edificios que explorar, de canciones que cantar o relatos que narrar. Cualquiera que sea la forma que adopten, estas cosas son parte de un patrimonio y este patrimonio exige que nos empeñemos activamente en salvaguardarlo.” (UNESCO g, 2003, p. 3).

Así los bienes culturales o el patrimonio cultural, tienen un significado en función del uso que sus titulares dan a este trabajo cultural, que asimismo puede variar en su valorización según sea el espacio y en momento en que se la realice y a la vez que se descubran nuevos usos u aplicaciones. En este caso el valor está referido al grado de satisfacción o deleite que éste produce para la sociedad / comunidad / grupo que es su titular y en el caso de la concepción antropológica, que refuerzan emocionalmente su sentido de comunidad con una identidad propia y que son percibidos por otros como característicos.

4.4 Inventario

La descripción cuali y cuantitativa del patrimonio cultural supone recurrir al método de inventario, de manera de poder mejor precisar su composición.

Es así como el patrimonio cultural suele cuantificarse a través de indicadores pero expresados en variadas unidades de medida. Estos indicadores, ampliando lo ya comentado, pueden ser: cuantitativos (por ejemplo: cantidad de agua dulce disponible, o de piezas que componen un yacimiento arqueológico) o cualitativos (que reflejen el grado de utilidad o aptitud para satisfacer necesidades o brindar bienestar y deleite, que les otorga a sus titulares). Se podría decir que los indicadores de tipo cuantitativo suelen ser más apropiados utilizados para la contabilización del patrimonio cultural material mientras que los de tipo cualitativo ayudarían a valorizar el patrimonio cultural inmaterial, aunque dicha distinción no es estanca y ambos tipos de indicadores son de utilidad a la hora de satisfacer la necesidad de medición del mencionado patrimonio.

Al igual que el caso del patrimonio económico financiero un inventario supone contabilizar la cantidad de unidades existentes de los distintos recursos de un ente, describiéndolos cuali y cuantitativamente.

La real academia española de hecho brinda las siguientes definiciones sobre inventario:

(Del lat. inventarium).

1. m. Asiento de los bienes y demás cosas pertenecientes a una persona o comunidad, hecho con orden y precisión.
2. m. Papel o documento en que están escritas dichas cosas.

La UNESCO como el organismo de Naciones Unidas íntimamente ligado con la salvaguarda del patrimonio cultural en el año 2003, efectuó una convención en París con el fin de delinear las acciones a ejecutar para salvaguardar el patrimonio cultural inmaterial del mundo, ya habiendo iniciado las tareas pertinentes para proteger lo que se denomina el patrimonio cultural material.

La protección de dicho patrimonio, de acuerdo al mencionado documento, comienza por un proceso de inventariado, del que participan voluntariamente las naciones del mundo interesadas en salvaguardar su patrimonio. “Salvaguardar no significa fijar o fosilizar, supone transferir conocimientos, técnicas y significados (...) para su transmisión a las generaciones futuras”. (UNESCO e, 2003).

Según Durham Ribeiro E. (1998, p. 4) “puede concebirse que haya ciertos bienes privilegiados en virtud de los significados que acumularon durante su historia, los cuales merecen un esfuerzo especial en el sentido de preservarlos y colocarlos a la disposición de la población para usos futuros”.

Así se establece que los componentes de este inventario serán aquellos que la comunidad considere más importantes para sí, privilegiando de cara a la conservación aquellos bienes considerados significativos.

La realización de un inventario, a los fines de mejor precisar la composición del patrimonio cultural, de acuerdo al documento elaborado por la convención de la UNESCO supone la elaboración de una lista del patrimonio cultural con participación activa por parte de la comunidad titular del mismo, quien a su vez, deben dar consentimiento para la ejecución de dicho proceso. La lista puede tratarse de un *inventario único global* a nivel nacional o *un inventario por provincias o regiones*, presentándose como un *catálogo o registro* o bien como *artículos de enciclopedia*. Siempre debe contemplarse su *revisión periódica*.

La elaboración de dicha lista, puede involucrar a terceros que colaborarían con la actividad. En este caso, las personas involucradas que no pertenezcan a la comunidad titular del patrimonio deberán cumplir su tarea observando ciertos *principios éticos* vinculados con el manejo de información de tipo confidencial que pueda estar involucrada con el inventario, (p.e. recetas de medicina natural, que puedan ser utilizadas con fines comerciales fuera de la comunidad).

“Con objeto de adoptar las medidas oportunas de salvaguardia, el Comité creará, mantendrá al día y hará pública una Lista del patrimonio cultural inmaterial que

requiera medidas urgentes de salvaguardia, e inscribirá ese patrimonio en la Lista a petición del Estado Parte interesado. “ (UNESCO f, 2003, p. 7).

Resumidamente, la elaboración del inventario del patrimonio cultural, implica:

Imagen N° 2: Inventario del patrimonio cultural



Fuente: Elaboración propia.

Como ya se ha mencionado, esta lista, o inventario, supone la participación de las comunidades titulares en su identificación, aunque se podría decir también que el *inventariado del patrimonio cultural es sin duda una tarea de tipo interdisciplinaria*, ya que involucra derechos sobre bienes de diversa índole, que poseen un valor especial para las disciplinas que los estudian en particular. *El contador público, por sus propios conocimientos en cuanto a procesamiento, sistematización y exposición de datos puede colaborar en esta tarea valiéndose de la opinión de diversos expertos.*

Cabe destacar que la operación funcional del inventario es también utilizada por la contabilidad con enfoque económico financiero, formando parte del subproceso de descripción y explicación del patrimonio y sus variaciones, a través de la etapa de registración. Esta etapa consiste en “la anotación de datos en un registro contable, para almacenarlos y procesarlos sistemáticamente.” (Fernandez Lorenzo, L, 2013, p. 96). De esto surge la necesidad de habilitar un registro especial para el inventario del patrimonio cultural.

Se concluye así que la operación de inventariar el patrimonio es una tarea de tipo funcional que permite identificar sus elementos componentes, pudiendo éste expresarse en distintas unidades de medida, y debiendo exponerse de manera sistemática.

Consecuentemente, dadas las variaciones que se producen en los componentes del patrimonio cultural y a su reconocimiento jurídico, es imperioso que exista un sistema de información que contemple la registración de dicho patrimonio y sus variaciones.

4.5 Protección de los derechos medioambientales

Para que los derechos y obligaciones referidos al patrimonio cultural puedan hacerse efectivos en caso de ser vulnerados, deben tener protección jurídica. En este sentido, entendemos que a los fines del desarrollo sustentable se deben realizar todas las actividades necesarias para que la satisfacción de las necesidades presentes se realice sin afectar la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras.

Por tanto, la legislación vigente, debería proteger el patrimonio existente para poder brindar el mismo grado de satisfacción a las generaciones futuras, buscando evitar los daños o en su defecto obligar a que se los repare.

Arcocha y Rubino destacan tres dimensiones al referirse al desarrollo sustentable:

“El desarrollo sustentable debe ser por tanto económicamente viable, socialmente justo y ambientalmente sano. Cabe aclarar que entiendo que esta estructura tridimensional habrá de insertarse en un marco jurídico, o de derecho. En este último, el análisis es asimismo realizado desde la perspectiva de la teoría trialista del mundo jurídico, enlazándose las dimensiones sociológica, normológica y dikológica.” (Arcocha y Rubino, 2007, p. 367).

En este sistema complejo que implica el desarrollo sustentable se deben proteger las tres dimensiones al unísono, tal como lo planteará la declaración de Río:

“La protección del medio ambiente deberá constituir parte integrante del proceso de desarrollo y no debe considerarse en forma aislada. Los estados deberían reducir y eliminar los sistemas de producción y consumo insostenibles y fomentar políticas demográficas adecuadas.” (Arcocha y Rubino, 2007, p. 368).

Dicha definición nos demuestra que no sólo se deben articular las legislaciones para la protección en conjunto de las tres dimensiones del desarrollo sustentable sino que también dichas legislaciones deben traspasar las fronteras políticas para unificar las normativas a nivel global.

A nivel Mercosur, el Acuerdo marco sobre Medio Ambiente ratificado por la ley 25841 sancionada el 26 de Noviembre de 2003 afirma:

“Art. 4º El presente Acuerdo tiene por objeto el desarrollo sustentable y la protección del medio ambiente, mediante la articulación de las dimensiones económicas, sociales y ambientales, contribuyendo a una mejor calidad del ambiente y de la vida de la población.”

Por tanto, es obligación de los estados parte coordinar su accionar para cumplir con este acuerdo y así colaborar con el desarrollo sustentable de la región.

La protección del patrimonio cultural no sólo presupone evitar los daños que han de producirse al mismo sino también buscan establecer una serie de acciones de cara a reparar el posible daño que éste pueda sufrir.

El daño sobre el patrimonio cultural se identifica con el daño moral colectivo definido como:

“El daño moral tiene por objeto indemnizar el quebranto que supone la privación o disminución de aquellos bienes que tienen un valor fundamental en la vida del hombre y que son la paz, la tranquilidad de espíritu, la libertad individual, la integridad física, el honor y los más caros afectos” (Arcocha y Rubino, 2007, p. 402).

Por tanto toda acción que implique un daño sobre el patrimonio cultural recae sobre la cabeza del agente generador del daño y supone la necesidad de reparación al colectivo titular de los derechos sobre dicho patrimonio.

5. Resultados

En base a los desarrollos anteriores seleccionamos los principales aspectos que caracterizan a las variables que consideramos relevantes a fin de conceptualizar el patrimonio cultural y aspectos relacionados.

Aproximación histórica del concepto de patrimonio cultural: A partir de su aparente origen, el coleccionismo, distintos contextos socio-históricos influyeron en la perspectiva de abordaje del patrimonio cultural hasta la concepción de nuestros días.

Conceptualización amplia del patrimonio socio-ambiental: consideramos que las tres perspectivas analizadas (jurídica, antropológica y UNESCO) son complementarias. Todas reconocen la existencia de un titular del patrimonio y si bien coinciden en que el titular es el ser humano, lo atribuyen a diferentes entidades sociales (ente, comunidad, generación, humanidad). A su vez focalizan en diferentes aspectos de la relación del sujeto con el patrimonio, algunas apuntando concretamente a la preservación y transmisión del mismo, mientras que otras poseen una visión más global de los derechos y obligaciones que implica dicho patrimonio. Por ende, las tres perspectivas se complementan y ayudan a construir la definición del mismo.

Patrimonio Cultural: Del análisis de las definiciones recopiladas en el trabajo se busca definir sus componentes mediante la selección de aspectos relevantes considerados en las mismas que con fines metodológicos y en base al marco conceptual antes descripto, los agrupamos en: elementos componentes, sujeto o titular, derechos y obligaciones.

Elementos componentes:

- parte del ambiente artificial de una sociedad inherente a su cultura,
- bien cultural reconocido por la población que hace uso del mismo,
- construcción histórica,
- herencia de cada pueblo más bienes actuales,
- bienes culturales producidos por las clases hegemónicas -pirámides, palacios,...-, más los productos de la cultura popular: música indígena, escritos de campesinos,...
- no presentarlo como un conjunto de bienes estables neutros, con valores y sentidos fijos sino como un proceso social,
- bienes tangibles (muebles e inmuebles) e intangibles que constituyen la herencia de un grupo humano,
- productos materiales (monumentos, construcciones y obras del hombre solo o con la naturaleza) e inmateriales (formas de conducta) de la cultura (p.e. usos, técnicas -junto con los instrumentos y objetos culturales que le son inherentes-)

Sujeto o Titular: haciendo referencia a un ámbito determinado (geográfico, civilización, etc.) se mencionan sociedad, población, nación, colectividad, comunidades, grupos y en algunos casos los individuos.

Derechos Patrimoniales: La mayoría de las definiciones no hacen mención a los mismos.

Obligaciones Patrimoniales: La mayoría de las definiciones no hacen mención a las mismas, o no las explicitan siendo su preocupación primordial el cuidado global del patrimonio para garantizar su conservación.

El patrimonio cultural en sentido estricto, a partir de las definiciones recopiladas, se conforma por bienes culturales tanto materiales/tangibles como aquellos inmateriales/intangibles. Algunas definiciones recaen en diferenciar dentro de los bienes materiales los muebles e inmuebles, e incluso algunas llegan a definirlos en base a ejemplificaciones (UNESCO). Podemos visualizar que desde una perspectiva antropológica se hace referencia a los componentes del patrimonio como bienes (no en sentido económico-financiero sino como cosas) y sin mencionar explícitamente las obligaciones relacionadas. Mayoritariamente estas definiciones coinciden en resaltar que para que un bien cultural sea patrimonial, tiene que ser reconocido por la comunidad como tal en función de su propia identidad. Éstos provienen del pasado, y atraviesan el presente para proyectarse hacia generaciones futuras.

Propiedades

Perspectiva antropológica:

- durabilidad, posesión irrenunciable, necesidad de su exhibición, apropiación, transmisión y permanencia,
- que refuerzan emocionalmente su sentido de comunidad con una identidad propia y que son percibidos por otros como característicos,
- se transmite de generación en generación, es recreado constantemente por las comunidades y grupos en función de su entorno, su interacción con la naturaleza y su historia, infundiéndoles un sentimiento de identidad y continuidad.

Perspectiva jurídica:

- *universalidad jurídica*

Otras perspectivas:

- dimensión metacultural, es un fenómeno social, histórico y concreto pasible de ser analizado como tal.

Valorización:

La valoración depende del *significado* que poseen los elementos componentes del patrimonio cultural *para su titular*, reconociendo que el elemento básico en la percepción del significado de un bien cultural reside en el *uso* que de él se haga por parte de la sociedad (si forma parte de su propia identidad). Tienen capacidad de satisfacer sus necesidades y/o producen bienestar o deleite. En función del valor

otorgado, se considera que debe transferirse a generaciones futuras y para que ello sea posible es necesario preservarlo.

Valor	Capacidad de satisfacer necesidades, o brindar bienestar o deleite	De acuerdo a su significación
--------------	---	--------------------------------------

Inventario

- Para preservar el patrimonio cultural, primeramente hay que identificarlo y luego describirlo.
- La descripción cuali y cuantitativa supone recurrir al *método de inventario*, de manera de poder mejor precisar su composición.
- En términos del enfoque socio-ambiental, la descripción cuantitativa del patrimonio cultural *debe realizarse en variadas unidades de medida. Para procesar y exponer sistemáticamente esta información se destaca el aporte del contador público con el aporte de expertos de distintas disciplinas.*
- La convención de la UNESCO supone la elaboración de una lista con participación de su comunidad titular. Dicha lista puede tratarse de un inventario único global a nivel nacional o por provincias o regiones. Puede presentarse como un catálogo o registro o bien como artículos de enciclopedia.

Descripción cuali-cuantitativa	Inventario	Lista elaborada con participación de la comunidad titular
---------------------------------------	-------------------	--

Protección de Derechos Medioambientales:

- Para que los derechos y obligaciones referidos al patrimonio cultural puedan hacerse efectivos en caso de ser vulnerados, deben tener protección jurídica.
- Existen marcos globales que demandan que la legislación local garantice el desarrollo sustentable, p.e. el art. 41 de la CNA.

6. Conclusiones

Consideramos que las tres perspectivas analizadas (jurídica, antropológica y UNESCO-ILAM) para abordar el concepto de patrimonio cultural son complementarias y enriquecedoras.

Desde sus orígenes con el coleccionismo, el contenido del concepto de patrimonio cultural se va ampliando incorporando diversos aspectos que se resumen en el siguiente esquema:

Desde:		Hacia:
Producto de clases hegemónicas	→	Producto de la cultura popular
Bienes materiales	→	Bienes inmateriales
Bienes pasados	→	Bienes presentes
Bienes estables fijos	→	Proceso social

La perspectiva antropológica hace hincapié en considerar al patrimonio como un proceso social dinámico, en continuo cambio y resignificación, el cual constituye la identidad colectiva de un grupo/comunidad. De este modo, pretende generar que aquellas personas ajenas a dicha identidad se apropien del mismo y participen activamente en su protección para futuras generaciones, apuntando a lograr, como plantea la UNESCO, *un patrimonio cultural de la humanidad*.

Observamos que la perspectiva jurídica y la antropológica difieren porque cada una enfatiza diferentes enfoques y diversas esferas de análisis, *pero ambas hacen referencia al patrimonio cultural público*.

Rescatamos como *variables relevantes del patrimonio cultural público* a las siguientes:

- *Elementos componentes*: bienes culturales relevantes, cosas: materiales (p.e. monumentos) o inmateriales (p.e. técnicas artesanales) que tienen valor para sus titulares, que tienen capacidad de satisfacer sus necesidades y/o producen bienestar o deleite. Forman parte de su identidad, se usan y recrean, y se transfieren de generación en generación. Poseen características de apropiación, transmisión y permanencia.
- Sujeto o titular: consideramos que pueden ser entes individuales o colectivos (comunidad, pueblo, nación, humanidad) los que tienen derechos sobre los elementos componentes del patrimonio cultural y a la vez deben asumir obligaciones.
- *Derechos*: toda persona, individual o colectiva tiene *derechos de uso y goce* sobre los elementos componentes del patrimonio cultural. Estos derechos tienen que estar jurídicamente protegidos para poder reclamar en caso de vulneración. En Argentina tienen estatus constitucional.
- *Obligaciones*: Si bien estas obligaciones en esencia debieran surgir de la responsabilidad socio-ambiental de cada sujeto, prácticamente es necesario que consten en el derecho positivo para poder reclamar ante un incumplimiento y así garantizar el derecho de generaciones futuras. Aquí distinguimos entre las obligaciones de los titulares, las siguientes: principalmente de salvaguarda o preservación del patrimonio cultural, de recomponer o reparar daños causados y de informar sobre las variaciones o impactos ocurridos en el mismo. También existen obligaciones del Estado, como gestor/tutor del patrimonio cultural público, de dictar las leyes ambientales que garanticen el principio protectorio del medioambiente (salvaguarda) y el deber de las provincias de dictar leyes ambientales complementarias, de realizar un inventario de los elementos que lo componen (sobre todo si es estado parte de organismos supranacionales), etc.

El *valor* del patrimonio reside la significación que tiene para su titular, en base al valor de uso, o al bienestar o deleite que le proporcione. Al igual que en la teoría contable tradicional, el aplicar el principio de relevancia, supondrá la inclusión o no de un nuevo componente en el inventario.

Existen marcos globales que demandan una legislación local a los fines de salvaguardar el patrimonio cultural en pos del desarrollo sustentable, sin embargo, estos marcos globales muchas veces son de aplicación voluntaria, y otras sólo aplicables a los estados parte (UNESCO/ Marco Global del Mercosur).

Para salvaguardarlo, resaltamos la necesidad de inventariar los elementos componentes en forma sistemática. Una primera aproximación podría incluir la distinción de la clasificación de los bienes en tangibles (muebles e inmuebles) e intangibles.

El inventariado del patrimonio cultural es sin duda una tarea de tipo interdisciplinaria, ya que involucra bienes de diversa índole, que poseen un valor especial para las disciplinas que los estudian en particular. El contador público, por su propio conocimiento en cuanto a procesamiento, sistematización y exposición de datos puede colaborar en esta tarea valiéndose de la opinión de diversos expertos.

7. Bibliografía

Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente del Mercosur. (2001). Obtenido el 1 de Septiembre de 2013 de

[www.mercosur.int/msweb/Normas/normas_web/Decisiones/ES/Dec_002_001_Marco_Med-Ambiente MCS Acta%201_01.PDF](http://www.mercosur.int/msweb/Normas/normas_web/Decisiones/ES/Dec_002_001_Marco_Med-Ambiente_MCS_Acta%201_01.PDF)

Arcocha, C. y Rubino Allende, H. (2007). *Tratado de derecho Ambiental*. Rosario: Nova Tesis Editorial Juridica S.R.L.

Código Civil de la Republica Argentina (1999). Supervisado por Greco R. Buenos Aires: Artes Grafica Candil.

Constitución Nacional Argentina: *Artículo 41*. Obtenido el 3 de Noviembre de 2013 de: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Durham, R. (1998, Julio-Diciembre). Cultura, Patrimonio, Preservación. *Alteridades, [en línea] Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Iztapalapa, México, vol. 8(16)*. Obtenido el 15 de agosto de 2013 de: www.redalyc.org/articulo.oa?id=74781611

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas FACPCE (2012). Resolución Técnica N° 36 sobre Balance Social.

Fernández Lorenzo L., Carrara C. y Larramendy E. (2009a). Posibles Enfoques para el Concepto de Patrimonio como Derecho Jurídicamente Protegido. *15to. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Misiones* (pp.1-23).Posadas, Misiones.

Fernández Lorenzo L., Carrara C., Larramendy E. (2009b). Una Aproximación Jurídico-Contable hacia el Concepto de Patrimonio Ambiental. *XXX Jornadas*

Universitarias de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional de Salta (pp.1-21). Salta, Argentina.

Fernández Lorenzo, L., Chianelli G., Geba N., Guarracino, A., Ibarra R., Neira G, Novello S. y Larramendy E. con la colaboración de Bonanno A. y Cid A. (2013). *Introducción a la Teoría y Práctica Contables*. La Plata: Ediciones HABER Ciencias Económicas.

Fernández Lorenzo L. y Geba N. con la colaboración de Ron G. (2009). *Lecturas sobre Elementos del Discurso Contable*. Incluye trabajos en co-autoría con García Casella, C., Barbei, A., Bifaretti, M., Carrara C. y Sebastián, M. La Plata, Buenos Aires: Ediciones HABER Ciencias Económicas.

Fernández Lorenzo L., Larramendy E. y Tellechea P. (2011). Avances en la Exposición Contable de CoPs y Memorias GRI. *XXXII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Católica Argentina* (pp. 1-24). Rosario, Santa Fe, Argentina.

Fernández Lorenzo L., Larramendy E. y Tellechea P. y Colaboradores. (2012). Avances de una Investigación Empírica Descriptiva de Informes Socio-ambientales. *18º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 8º Simposio Regional de Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata* (pp. 1-20). La Plata, Buenos Aires, Argentina.

García Canclini N. (1999). Los usos sociales del patrimonio cultural. En Aguilar Criado, E (Ed.), *Cuadernos Patrimonio Etnológico. Nuevas perspectivas de estudio* (pp: 16-33). Andalucía, España: Consejería de Cultura. Junta de Andalucía.

García García, J. (1998). De la cultura como patrimonio al patrimonio cultural. En *Política y Sociedad*. Madrid, 9 - 20.

Geba N., Bifaretti M. y Sebastián M. (2008). Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable Patrimonial Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales. *IIIas Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Contabilidad y Universidad: Nuevos Desafíos Facultad de Ciencias Económicas y de Administración. Universidad de la República Oriental del Uruguay* (pp.1-21). Montevideo, Uruguay.

Geba N., Fernández Lorenzo L. y Sebastián M.P. (2007). El proceso contable en la especialidad socio-ambiental. *13er Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 3er Simposio Regional de Investigación Contable Epistemología en Contabilidad Modelos Contables. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables* (pp. 1-19). La Plata, Argentina.

Instituto Latinoamericano de Museos (ILAM) (n.d.). Obtenido el 30 de Septiembre del 2013 de: www.ilam.org/component/content/943.html?task=view

Ley Nacional Nº 25.675 (2002). Ley General del Ambiente (R.A). Obtenido el 7 de Noviembre de 2013 de: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79980/norma.htm>

Mairal Buil, G. (2000). El patrimonio como concepto antropológico. *Revista Anales de la Fundación Joaquín Costa*, vol. 17, 217-228.

Mayoral L. (2001). *Metodología del Trabajo de Tesis*. Tandil, Argentina: CEAE, Centro de estudios en Administración y Economía.

Pérez, Ruiz, M. (1998, Julio-Septiembre). Reseña de "El patrimonio cultural de México" de Enrique Florescano (comp.) *Alteridades [en línea]*, Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Iztapalapa, México, vol. 8(16). Obtenido el 15 de agosto de 2013 de: www.redalyc.org/articulo.oa?id=74781619

Real Academia Española. Obtenido el 30 de Septiembre 2013 de [Web: www.rae.es](http://www.rae.es).

UNESCO a. *Ordinary Sessions of the World Heritage Committee*. Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: whc.unesco.org/en/sessions/

UNESCO b World Heritage Centre. *Lista del Patrimonio de la Humanidad*. Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: whc.unesco.org/en/list

UNESCO c World Heritage Centre, Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: whc.unesco.org/en/news/453

UNESCO d. Obtenido el 30 Septiembre de 2013 de: whc.unesco.org/archive/convention-pt.pdf

UNESCO, e. (2003). *Convención para la Salvaguardia del Patrimonio Cultural Inmaterial*. Obtenido el 30 Agosto de 2013 de: http://portal.unesco.org/es/ev.php-URL_ID=17716&URL_DO=DO_TOPIC&URL_SECTION=201.html

UNESCO, f. (2003). *Identificar e inventariar el patrimonio cultural inmaterial*. Obtenido el 30 de Agosto de 2013 de: <http://www.unesco.org/culture/ich/doc/src/01856-ES.pdf>

UNESCO, g. (2003). *¿Que es el Patrimonio Cultural?* Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: <http://www.unesco.org/culture/ich/index.php?lg=es&pg=00002>

Valls, M. (2001). *Manual de Derecho Ambiental*, (1ª. Ed.). Buenos Aires: Ugerman Editor.

Zabala, M., y Galtés, I. (2008). La Investigación Arqueológica en Relación con la Comunidad. Reflexiones Acerca de una Experiencia de Educación Patrimonial en el Departamento Minas. *Arqueoweb. Revista Sobre Arqueología en Internet 10*, Obtenido el 30 de Septiembre 2013 de: <http://pendientedemigracion.ucm.es/info/arqueoweb/pdf/10/zabalaroura.pdf>

“El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales en los Modelos de Balances Sociales”

Autoras: Norma B. Geba (*), Marcela C. Bifaretti (), M. Patricia Sebastián (***)**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, Argentina. Octubre-Noviembre de 2013.

INDICE

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Desarrollo**
 - 2.1 Balance social cooperativo, mutual, metodología o sistema Grameen**
 - 2.2 Pacto Global y las comunicaciones de progreso (COPs.)**
 - 2.3 Consejo Internacional de Informes Integrados**
 - 2.4 La guía de la Global Reporting Initiative (GRI)**
- 3. Conclusiones**
- 4. Referencias Bibliográficas**

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE-UNLP). Postgrado de Entrenamiento para la Investigación en el campo Profesional (U.C.A.L.P.) (C.P.C.E.P.B.A.). Doctoranda Doctorado en Ciencias de la Gestión (FCE-UNLP). Diversos posgrados aprobados. Profesor Adjunto Ordinario (FCE-UNLP). Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría II. normageba@econo.unlp.edu.ar

(**)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Magister en Dirección de Empresa (MBA) (FCE-UNLP). Profesor Adjunto Ordinario (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Regular, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría IV. mbifaretti@hotmail.com

(***)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Docente universitaria autorizada (UNLP). Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría en curso (FCE-UNLP) (C.P.C.E.P.B.A.). Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP) Docente (UBA – UADE). Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría IV. mpatriciasebastian@gmail.com

RESUMEN

En el presente trabajo se rescata que el tratamiento de la problemática ambiental es abordado desde distintas disciplinas en aras de solucionar y/o mitigar sus efectos negativos y elaborar políticas de sustentabilidad para la puesta en marcha de acciones inherentes, profundizando la concientización de los actores involucrados. Para lograrlo, la información periódica que incluya la medición de los aspectos que integran la citada problemática es indispensable a la hora de tomar decisiones.

Entre varias disciplinas, se destaca la importancia de la disciplina contable para brindar información sistematizada, cuantificada y evaluable de entes individuales y colectivos y en dimensiones espacio-temporales determinadas.

Se menciona que en el ámbito nacional, desde lo doctrinario y hacia una sinergia con el paradigma de desarrollo sostenible, o sustentable, se ha trabajado en una entendida especialidad contable socio-ambiental que permite adaptar ciertas particularidades de las variables fundamentales de los históricos modelos contables económico-financieros a dicho paradigma. Así, es posible comprender que en la compleja realidad patrimonial de los entes se encuentran aspectos ambientales y sociales, además del económico financiero, en una interacción mutua.

Resumidamente se manifiesta que la Contabilidad permite obtener y brindar conocimiento, el proceso contable posibilita captar la realidad de los entes a través de distintos enfoques y que los informes contables socio-ambientales son necesarios para quienes deciden, planifican y controlan en aras de lograr una gestión más sustentable. En cuanto al proceso contable, el mismo es un elemento concreto que junto a la documentación, registros, planillas auxiliares, servicios y conocimientos de personas involucradas, normativas y procedimientos y otros procesos menores, entre otros, componen el Sistema de Información Contable (SIC), existente en los entes.

De lo expresado y de considerar que el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito, constituye el objetivo de este trabajo: *contribuir para que el SIC instaurado en las organizaciones económicas aporte al proceso de elaboración del Balance Social referido a los indicadores ambientales y a la verificación o evaluación contable de los mismos.*

En aras de cumplir con el citado objetivo, se realiza una breve descripción de los modelos globales y nacionales de información socio-ambiental más reconocidos y, de considerar que los indicadores de GRI son los más utilizados a nivel internacional y que la versión G3.1 es por el momento la versión vigente (y por ende la versión considerada por la RT 36): se seleccionan doce (poco más del 70%) de los diecisiete indicadores ambientales principales incluidos en G3.1. Se realiza un análisis crítico de los mismos y, teniendo en cuenta los enfoques de la disciplina contable y su aplicabilidad práctica a través del proceso contable, se obtienen conclusiones.

Entre las conclusiones es posible mencionar que en los modelos de Balances Sociales considerados se proponen indicadores socio-ambientales y que existen elementos y potencialidades para cada uno de los doce indicadores ambientales seleccionados dentro de los siguientes subprocesos del proceso contable: *1 - el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: 1.1 Captar hechos, actos y*

fenómenos socio-ambientales, 1.2 Clasificar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales, 1.3. Medir, Valorar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales, y 1.4. Registrar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales; 2 - el Subproceso de Comunicación referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: Exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos; y 3 - el Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: Aplicar pautas y procedimientos en la organización económica, así como en la evaluación, verificación y/ o auditoría de los informes contables socio-ambientales emitidos.

Así, es posible reconocer la pertinencia de la aplicación de los conocimientos contables en las organizaciones económicas para contribuir con un proceso metódico, sistemático, cuantificado y evaluable del Balance Social referido a los indicadores ambientales. Se entiende que el resultado del presente trabajo puede contribuir para que: el Profesional Contable al utilizar el SIC instaurado en las organizaciones económicas aporte al proceso del Balance Social, reduciendo con ello los costos de su elaboración.

Palabras Clave: Balance Social - Sistema de Información Contable - Proceso Contable - Indicadores Ambientales.

ABSTRACT

In this paper it rescues the treatment of environmental problems is approached from different disciplines in order to solve and / or mitigate their negative effects and develop sustainability policies for the implementation of actions inherent, deepening awareness of stakeholders. To achieve this, the periodic information including measurement of aspects that make up the aforementioned problems is essential when making decisions.

Among various disciplines, the importance of the accounting discipline stands to provide systematic, quantified and measurable information about individual and collective entities and certain space-time dimensions.

It is mentioned that at the national level, from the doctrine and toward a synergy with the paradigm of sustainable, or sustainable development, has worked in a socio-understood environmental accounting specialty that can adapt certain features of the fundamentals of historical accounting models economic and financial to this paradigm. Thus, it is possible to understand that in the complex economic reality of beings environmental and social issues are also economic financial, in mutual interaction.

Briefly appears that allows you to obtain and provide accounting knowledge, accounting process enables to capture the reality of the entities through different approaches and socio-environmental accounting reports are necessary for those who decide, plan and control in order to achieve management more sustainable. Regarding the accounting process, it is a concrete element with documentation, records, auxiliary sheets, services and knowledge of people involved, regulations and procedures and other minor processes, among others, comprise the Accounting Information System (AIS) existing in the bodies.

Of the expressed and of thinking that the Countable Information system (SIC)

plays a role fix in the organizations and that in the same one is a due countable process that provides tacit and explicit knowledge, it constitutes the aim of this work: to contribute in order that the SIC restored in the economic organizations reaches to the process of production of the Social Report referred to the environmental indicators and to the check or countable evaluation of the same ones.

In order to meet this objective, a brief description of global and national models of most renowned socio-environmental information is made, and considering that the GRI indicators are best used internationally and the G3.1 version it is at the moment the current version (and therefore the version considered by the RT 36), twelve are selected (just over 70%) of the seventeen major environmental indicators included in G3.1. A critical analysis of them is done and considering approaches to the accounting discipline and its practical applicability through the accounting process, conclusions are obtained.

Among the conclusions that may be mentioned models considered in Social Balance socio-environmental indicators are proposed and existing and potential elements for each of the twelve selected environmental indicators within the accounting process threads: 1 - the Sub Description Qualitative and Quantitative Explanation and referring to resources, obligations and socio-environmental impacts: 1.1 Capturing facts, events and socio-environmental, 1.2 Sort Resources, Obligations and socio-environmental impacts 1.3 phenomena. Measuring, Valuing Resources, Obligations and socio-environmental impacts, and 1.4. Register Resources, Obligations and socio-environmental impacts; 2 - The Thread Communication referred to Resources, Obligations and socio-environmental impacts: Exhibit or communicate social and environmental accounting information across internal and external reporting; and 3 - the Thread Control Evaluation and referral to resources, obligations and socio-environmental impacts: Apply guidelines and procedures in economic organization, and in the evaluation, verification and / or auditing of environmental socio-issued accounting reports.

Thus, it is possible to recognize the relevance of the application of accounting knowledge in economic organizations to contribute to an orderly, systematic, quantified and measurable Social Report environmental indicator based on process. It is understood that the result of this work can contribute to: the Accounting Professional using the SIC contribution I introduced in the economic organizations of the Social Reporting process, thereby reducing the costs of processing.

Keywords: Social Balance - Accounting Information System - Accounting Process - Environmental Indicators.

1. Introducción

El tratamiento de la problemática ambiental, que abarca aspectos tales como la población ante el cambio climático, la pérdida de biodiversidad (animal y vegetal - exceso de pesca, deforestación, otros), el desgaste y agotamiento del suelo (ciclos de fósforo, nitrógeno, otros) el mal uso de agua (contaminación, despilfarro, acidificación de océanos), la pérdida de calidad del aire (contaminación, desgaste de la capa de ozono) es abordado desde distintas disciplinas en aras de solucionar y/o mitigar sus efectos negativos y elaborar políticas de sustentabilidad para la puesta en marcha de acciones inherentes, profundizando la concientización de los actores involucrados. Para lograrlo, la información periódica que incluya la medición de los aspectos que integran la citada problemática es indispensable a la hora de tomar decisiones.

La importancia de la disciplina contable para brindar información sistematizada, cuantificada y evaluable de entes individuales y colectivos y en dimensiones espacio-temporales determinadas es reconocida desde hace tiempo. Así, Concepción Rey Mejías¹ (2002) en su desarrollo sobre indicadores ambientales (si bien enfoca a la contabilidad ambiental en su esfera macro y entiende a la contabilidad nacional como una “técnica de síntesis estadística”), pone de manifiesto que:

“El crecimiento de la producción como medida de la Renta Nacional es denominado generalmente crecimiento económico, se identifica como un aumento en el bienestar y es aceptado como un indicador de éxito económico.

Es necesario considerar el problema de la escasez de los recursos naturales y la degradación de la calidad ambiental en términos de salud y en términos de bienestar, e integrarlo en la contabilidad para que ésta sea más realista.” (Rey Mejías, 2002, p. 79).

En cuanto a los espacios, es importante considerar que contablemente pueden informarse espacios mega, macro, meso y micro, y podrían diferenciarse los ecosistemas naturales y artificiales, como el rural y el urbano. Desde la arquitectura, Gerardo Luengo² en su propuesta teórico-metodológica respecto de “la calidad ambiental urbana”, clasifica conceptos, dimensiones, componentes e indicadores para su medición, estableciendo procedimientos y su respectiva definición, entendiendo por:

“‘calidad ambiental’, las condiciones óptimas que rigen el comportamiento del espacio habitable en términos de confort asociados a lo ecológico, biológico, económico-productivo, socio-cultural, tipológico, tecnológico y estético en sus dimensiones espaciales. De esta manera, la calidad ambiental urbana es por extensión, producto de la interacción de estas variables para la conformación de un hábitat saludable, confortable y capaz de satisfacer los requerimientos básicos de sustentabilidad de la vida humana individual y en interacción social dentro del medio urbano”... (Luengo, n/d, p. 1).

En el ámbito internacional, desde lo normativo contable, es posible mencionar que para los recursos naturales también se ha incluido la utilización de otras unidades de medidas, además de las monetarias. La NIC 41 considera cantidades físicas de activos biológicos, y **respecto de los gases efecto invernadero, se expresa que el**

¹Concepción Rey Mejías con Tesis propuesta para el “doctorado Interdepartamental en Medio Ambiente: Instrumentos socioeconómicos, Territoriales, Jurídicos y Educativos para el Desarrollo Sostenible”. Instituto Universitario para Ciencias Ambientales. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Geografía e Historia, 2006. (<http://biblioteca.ucm.es/tesis/ghi/ucm-t29573.pdf>).

²Gerardo Luengo F “Arquitecto. Profesor Titular de la Facultad de Arquitectura de la Universidad de Los Andes. Profesor de la Maestría en Desarrollo Urbano Local y Coordinador del grupo de investigación en Calidad Ambiental Urbana” (http://www.perfilciutat.net/fitxers/IVSL_A4.pdf).

“Protocolo de Gases de Efecto Invernadero (GHG Protocol) es el instrumento internacional de contabilidad más utilizado para líderes gubernamentales y empresariales para entender, cuantificar y gestionar las emisiones de gases de efecto invernadero.” (GreenHouse, n/d).

En el ámbito nacional argentino, desde lo doctrinario y hacia una sinergia con el paradigma de desarrollo sostenible, o sustentable, se ha trabajado en una entendida especialidad contable socio-ambiental que permite adaptar ciertas particularidades de las variables fundamentales de los históricos modelos contables económico-financieros a dicho paradigma de desarrollo sustentable. Así, es posible comprender que en la compleja realidad patrimonial de los entes se encuentran aspectos ambientales y sociales, además del económico financiero, en una interacción mutua. Es posible sintetizar que:

-La Contabilidad permite obtener “conocimiento metódico y sistemático, esencialmente cuantificado, de una parte de la realidad de los entes, en un lugar y tiempo determinados. Para ello, es necesario distinguir su marco teórico conceptual y un proceso contable que opera sobre distintos elementos concretos (tangibles o intangibles) que conforman su discurso. El proceso contable, en sentido genérico, se compone por tres subprocesos (subproceso de descripción, subproceso de comunicación, en su etapa de exposición, y subproceso de evaluación y control)” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2010, p. 58).

-El “Proceso Contable permite captar la realidad a través de distintos enfoques, entre los que se destacan el económico-financiero tradicional y el socio-ambiental, y elaborar informes contables o representaciones de porciones de la realidad de los entes y de su entorno, dando origen a las denominadas especialidades o ramas contables: contabilidad financiera y socio-ambiental respectivamente.” (p. 58).

-los informes contables socio-ambientales, son necesarios y “acompañan a concientizar a quien procesa y sistematiza los datos, a quien decide, planifica y controla, contribuyendo a una gestión más inteligente de los recursos naturales y de los procesos socio-ambientales. Asimismo, expertos en administración, ecólogos, filósofos, economistas, biólogos, sociólogos, entre otros, pueden contar con un instrumento de información que les posibilite conocer de manera sistematizada, metódica y auditable aspectos sociales y naturales muchas veces dispersos, contribuyendo a conocer sus interacciones.” (Pahlen, Geba, Bifaretti y Sebastián, 2011, p.4).

En cuanto al proceso contable, el mismo es un elemento concreto que junto a la documentación, registros, planillas auxiliares, servicios y conocimientos de personas involucradas, normativas y procedimientos y otros procesos menores, entre otros, componen el Sistema de Información Contable (SIC), existente en los entes. En sentido genérico, dicho proceso contable, a partir de García Casella (1998), puede comprenderse por procesos o sub-procesos. En el presente trabajo se considera que por lo menos tres (o cuatro, según como se los clasifique) subprocesos interrelacionados forman parte del proceso contable, y que en el aspecto socio-ambiental puede contribuir desde:

1 - el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: 1.1 Captar hechos, actos y fenómenos socio-ambientales, 1.2 Clasificar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales, 1.3. Medir, Valuar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales, y 1.4. Registrar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales;

2 - *el Subproceso de Comunicación referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales*: Exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos;

3 - *el Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales*: Aplicar pautas y procedimientos en la organización económica, así como en la evaluación, verificación y/ o auditoría de los informes contables socio-ambientales emitidos.

Desde lo normativo contable, en Argentina, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprueba en noviembre de 2012 la Resolución Técnica N° 36 referida a Balance Social (BS). En esta resolución se reconoce que “la sociedad en su conjunto necesita información socio-ambiental que, con las características de toda buena información, permita conocer relaciones existentes entre las necesidades sociales y el ambiente natural (como fuente, medio y escenario para la vida). Las organizaciones económicas, cualquiera sea su tipo, no son ajenas a dicha necesidad, más aún cuando son sus grupos de interés quienes observan su conducta social.” (Geba, Accifonte, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2013, p. 28). También se expresa que para permitir cierta equidad y comparabilidad entre entes radicados en diversos países, se consideran los lineamientos de GRI para el BS, pues son los más utilizados internacionalmente. El BS se compone de las Memorias de Sostenibilidad, o Sustentabilidad, y el Estado de Valor Generado y Distribuido (EVG y D). Además, como el BS es una concepción dinámica y está sujeta a innovaciones permanentes, la versión GRI a utilizar es la que se encuentre en la página de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En cuanto al subproceso de evaluación y control, desde lo normativo, en el mes de marzo de 2013 la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas aprueba la RT N° 37: “Normas de Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, que es de aplicación obligatoria para los encargos presentados a partir del 1° de enero de 2014, y que puede interpretarse como contenedora de la “INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA: Auditoría del Balance Social” de 2012.

De lo antes expresado y de considerar que el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito, constituye el objetivo de este trabajo: *contribuir para que el SIC instaurado en las organizaciones económicas aporte al proceso de elaboración del Balance Social referido a los indicadores ambientales y a la verificación o evaluación contable de los mismos.*

En aras de cumplir con el citado objetivo, se realiza una breve descripción de los modelos globales y nacionales de información socio-ambiental más reconocidos y, de considerar que los indicadores de GRI son los más utilizados a nivel internacional y que la versión G3.1 es por el momento la versión vigente (y por ende la versión considerada por la RT 36): se seleccionan doce (poco más del 70%) de los diecisiete indicadores ambientales principales incluidos en G3.1. Se realiza un análisis crítico de los mismos y, teniendo en cuenta los enfoques de la disciplina contable y su aplicabilidad práctica a través del proceso contable, se obtienen conclusiones.

Se entiende que el resultado del presente trabajo puede contribuir para que: el Profesional Contable al utilizar el SIC instaurado en las organizaciones económicas aporte al proceso del Balance Social, reduciendo con ello los costos de su elaboración.

2. Desarrollo

En la actualidad conviven distintas denominaciones, metodologías y contenidos de lo interpretado como Balance Social, también denominado informe social, o socio-ambiental, reporte o memoria de sostenibilidad o de sustentabilidad, otras. Entre tales, se seleccionan:

2.1 Balance social cooperativo, mutual, metodología o sistema Grameen

El modelo básico de informe contable socio-ambiental, designado genéricamente como balance social, reúne ciertas características que permiten: sistematizar la información y verificarla, aumentado su credibilidad y aplicabilidad. Complementa la información económico-financiera, incorpora el enfoque de la contabilidad por objetivos y cuantifica los datos a través de indicadores socio-económicos o socio-ambientales. El enfoque por objetivos “hace posible que se evalúe su desempeño, comparando las metas propuestas o planificadas con la gestión social desarrollada y los resultados obtenidos.” (Fernández Lorenzo y Geba, 2009, p. 279). Con respecto a la medición a través de indicadores socio-ambientales, dicho modelo:

“se basa en la medición del cumplimiento de los objetivos socio-económicos de las organizaciones de acuerdo a la identidad que las caracteriza y el marco ético en que se desenvuelven.

Para concretar el proceso de medición, considerado como una de las etapas esenciales del proceso contable y dentro del marco de referencia de la contabilidad social, se determinan las variables relevantes a medir y se operacionalizan sus dimensiones más significativas a través de indicadores socio-ambientales cuantitativos y cualitativos, expresados en diferentes unidades de medida.

Los datos para elaborar los *indicadores cuantitativos* se basan preferentemente en la información primaria de cada ente (registros contables, libros de actas de asambleas, registros de asistencia a reuniones institucionales, etc.) a fin de asegurar su confiabilidad y objetividad. (p. 279).

En los modelos de aplicación de referencia: “Balance Social Cooperativo Integral. Un modelo argentino basado en la identidad cooperativa” (Fernández Lorenzo, Geba, Montes y Schaposnik, 1998), “Balance Social en Entidades Mutuales. Propuesta de un Modelo” (Fernández Lorenzo y Geba, 2000; 2005) y más recientemente “Contabilidad socio-ambiental en entidades que aplican la metodología grameen. Una experiencia de Extensión en la Asociación Barrios del Plata” (Fernández Lorenzo y Geba, 2007), presentan la información del ejercicio de manera sintética en cuadros, cuantificada en cantidades y porcentajes, y comparativa con el ejercicio anterior. Asimismo, se rescata la importancia de la información complementaria que sea útil para mejorar la comprensión de lo contenido en los cuadros.

2.2 Pacto Global y las comunicaciones de progreso (COPs.)

En la “Guía Práctica para la Comunicación de Progreso del Pacto Mundial de la Organización de las Naciones Unidas”, se expresa que el Pacto Mundial “reúne a empresas con las agencias de la ONU, organismos del trabajo, la sociedad civil y los gobiernos para establecer diez principios universales en las áreas de derechos humanos, condiciones laborales, medioambiente y anticorrupción. Mediante el poder de la acción colectiva, aspira a difundir estos diez principios en las actividades comerciales de todo el mundo y catalizar acciones que brinden respaldo a objetivos más amplios de la ONU.” (United Nations Global Compact, 2008).

Respecto de las Comunicaciones de Progreso (COPs), se manifiesta que: “Las empresas que participan en el Pacto Mundial de la ONU deben presentar una ‘Comunicación del Progreso’ (o CoP por sus siglas en inglés) anual a sus grupos de interés en la que se detalla el progreso obtenido en la instrumentación de los diez principios y, si corresponde, el respaldo a los objetivos de la ONU a través de sus proyectos de alianzas” (p. 5). La COP debe contener los siguientes tres elementos: “Declaración de apoyo continuo al Pacto Mundial manifestada por el CEO o por otro funcionario de alto nivel de la empresa”, “Descripción de las acciones prácticas que se han tomado para instrumentar los principios del Pacto Mundial”, y “Medición de los resultados actuales o esperados”. (p.5).

En Mayo de 2013, el Pacto Mundial de las Naciones Unidas y el Global Reporting Initiative (GRI) anuncian “la renovación de su Memorando de Entendimiento, un documento que se ha firmado... en Amsterdam, donde se ha llevado a cabo la Global Conference on Sustainability and Reporting.” (Red Pacto Mundial España). Se rescata respecto de GRI y el Pacto Mundial de las Naciones Unidas que:

“Desde su fundación, estas dos iniciativas mundiales de Responsabilidad Corporativa han trabajado en la mejora de la gestión de la sostenibilidad, el rendimiento y la transparencia de las organizaciones de todo el mundo. El apoyo mutua entre ambas entidades ha dado lugar a la incorporación de los diez principios del Pacto Mundial en las áreas de derechos humanos, trabajo, medio ambiente y lucha contra en la corrupción en las directrices de presentación de los informes de sostenibilidad del GRI. Así, el resultado final es la adecuación del G4 con los principios del Pacto Mundial... En este sentido, Georg Kell, director ejecutivo del Pacto Mundial de las Naciones Unidas, ha dicho que ‘el Pacto Mundial da la bienvenida a G4 y a la renovación de nuestra cooperación mutua con el GRI tanto en cuanto reconocemos que la participación estratégica desarrollada a raíz de los principios universales e informar van de la mano’. ‘El G4 proporciona vínculos claros con nuestros diez principios de forma que ayudarán a cualquier empresa a preparar una Comunicación de Progreso del Pacto Mundial (COP) para alinear sus informes con la Guía GRI’.”

2.3 Consejo Internacional de Informes Integrados

En mayo de 2013, el Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC) –que se autocalifica como una coalición global de reguladores, inversores, empresas, reguladores de estándares, profesionales de la contabilidad y organizaciones no gubernamentales- emite para consulta un borrador del “Marco Internacional (IR) para la ‘Elaboración de informes integrados’”. El marco, está creado para ser aplicado en empresas del sector privado, “de cualquier tamaño”, y con los “ajustes oportunos” puede aplicarse en el sector público y organizaciones sin ánimo de lucro. Los

comentarios sobre el borrador del marco eran aceptados por el IIRC hasta el 15 de julio de 2013.

En dicho marco se entiende que el IR es un proceso del cual se deriva una comunicación de una **empresa que se “manifiesta en un informe integrado periódico sobre la creación de valor a lo largo del tiempo”**. (IIRC, 2013, p.8) El Informe integrado debe realizarse de acuerdo al marco, en el que se considera que: “Un informe integrado es una comunicación concisa sobre el modo en que la estrategia de una organización, así como su gobierno, desempeño y perspectivas, en el contexto de su entorno, conducen a la creación de valor en el corto, medio y largo plazo.” (p. 8). Son objetivos en la información integrada:

- Impulsar un enfoque más integrador y eficaz en la elaboración de informes corporativos que comunique la gama completa de factores que afectan materialmente a la capacidad de una empresa de crear valor a lo largo del tiempo y aglutine otras tipologías de información.
- Proporcionar información sobre la asignación de capital financiero que respalda la creación de valor en el corto, medio y largo plazo.
- Mejorar la rendición de cuentas y la administración en relación con la amplia base de capitales (financiero, industrial, intelectual, humano, social y relacional, y natural) y promover el entendimiento de las interdependencias entre ellos.
- Respalda una visión, toma de decisiones y acciones integradas que se centren en la creación de valor en el corto, medio y largo plazo.” (p.8).

Se ofrecen varios apartados en los cuales, entre otras consideraciones, se entiende que: los principales destinatarios de la IR son los financiadores y, con el fin de respaldar sus evaluaciones de asignación de capital financiero. Se considera que los informes integrados y otras comunicaciones que se deriven de la IR serán beneficiosos para todos los grupos de interés (empleados, clientes, proveedores, socios empresariales, comunidades locales, legisladores, reguladores y responsables de diseñar políticas públicas) a quienes les atañe la capacidad de una organización para crear valor a lo largo del tiempo. Los financiadores que usen una visión a largo plazo con respecto de la continuidad y el desempeño de una empresa se beneficiarán especialmente de la IR, y es probable que, con el tiempo, sus intereses estén en acuerdo o sintonía con los intereses de otros grupos, ya que ambos se centran en la creación de valor, independientemente del plazo. El marco no “prescribe indicadores específicos ni los métodos de medición”. Es el objetivo del IIRC:

“complementar el material desarrollado por los reguladores de estándares de elaboración de informes y otras organizaciones, como, por ejemplo, organismos sectoriales, y no pretende desarrollar contenidos duplicados. No obstante, el IIRC podría hacer referencia a ejemplos de indicadores y métodos de medición desarrollados por otros.” (p. 9).

El IR parte de desarrollos de los informes financieros, entre otros, pero difiere de otro tipo de informes y comunicaciones en varios aspectos. “En particular, pone un énfasis combinado sobre: la concisión, el enfoque estratégico y la orientación futura, la conectividad de la información, los capitales, el modelo de negocio, y la capacidad de crear valor a corto, medio y largo plazo, así como en los financiadores como destinatarios principales.” (p. 9).

En el capítulo de conceptos básicos se incluyen: una introducción, aspectos de los capitales, el modelo de negocio y la creación de valor. En la introducción: se expresa que la IR reconoce que el valor no se crea solamente dentro de una organización por una organización. Entiende que el valor: está influenciado por el

entorno (condiciones económicas, tecnología, aspectos sociales, desafíos ambientales, otros) “que crea el contexto en el cual opera la organización”; se “crea a través de las relaciones con otros” como empleados, clientes, proveedores, socios empresariales y comunidades locales; depende “de la disponibilidad, accesibilidad calidad y gestión de los diversos recursos”. Se diferencian distintos tipos de capital, pero se considera respecto de la propiedad de los capitales que: los capitales que una organización utiliza o sobre los que impacta pueden pertenecer a otros o a nadie en sentido legal (el aire no contaminado). Un IR centra la atención en aquellos capitales que tienen importancia material en la capacidad de crear valor a corto, mediano y largo plazo independientemente de la propiedad o de si están bajo el control de la organización. *Podríamos decir que el significado otorgado al término capital, desde lo contable es más asimilable al término “recursos”, los que pueden ser propios y ajenos.*

Cuando sea relevante un IR describe la contribución al éxito a largo plazo de la empresa de iniciativas que influyen en la efectividad y la eficiencia de las actividades empresarias (mejora de procesos, capacitación del personal, gestión de relaciones). La descripción de actividades incluye la forma en que la organización se diferencia en el mercado (diferenciación de productos, segmentación del mercado, canales de distribución, marketing). Puede explicar en qué medida el modelo de negocio depende de la generación de ingresos más allá de la venta (acuerdo de ampliación de garantías o cargos por uso de la red). En cuanto a fiabilidad e integridad, se expresa que un IR debe incluir todos los asuntos relevantes, positivos y negativos, de manera equilibrada y sin equívocos o errores relevantes. Es la dirección ejecutiva y son los administradores quienes deciden si la información es lo bastante fiable como para incluirla en un informe integrado. También se considera, entre otros aspectos, la información orientada al futuro.

2.4 La guía de la Global Reporting Initiative (GRI)

Si bien, recientemente en el evento Global Conference on Sustainability and Reporting 2013, realizado en Amsterdam en mayo de 2013, la Global Reporting Initiative GRI oficializa la nueva versión G4, dicha versión G4 debe ser aplicada para los informes que se publiquen a partir del 31 de diciembre de 2015 y es recomendada para los entes que por primera vez emitan memorias o reportes de sustentabilidad. Esta nueva versión centra su análisis en la materialidad o aspectos relevantes de la gestión de los entes para que se concentren especialmente en el análisis de los impactos económicos, sociales y ambientales negativos. Se caracterizan los indicadores en "core" y "comprehensive", el "core" implica información básica y el "comprehensive" representa una mayor profundidad y alcance, entre otras características.

La versión vigente de GRI, a la fecha de este trabajo, es la G3.1 que, al igual que sus antecesoras, se elabora a través de un proceso que busca el consenso por medio del diálogo entre los grupos de interés (comunidad inversora, empleados, la sociedad civil, auditores y la comunidad académica, otras) y está sujeta a comprobación y a mejoras continuas. La Guía consta de un conjunto de Principios para definir el contenido de la memoria y garantizar la calidad de la información que se divulga. “También incluye los denominados Contenidos básicos, que están formados por los Indicadores de desempeño y otros apartados, así como una serie de pautas sobre aspectos técnicos relacionados con la elaboración de memorias.” (GRI, 2011a, p. 5).

Se incluyen una serie de Protocolos de indicadores que brindan definiciones, asesoramiento para recopilar la información y otras sugerencias para la redacción de las memorias y garantizar la consistencia de la interpretación de los Indicadores de desempeño; Suplementos sectoriales que complementan la Guía para aplicarla en un sector en concreto, incluyendo Indicadores de desempeño específicos para el sector; y Protocolos técnicos con indicaciones sobre algunos aspectos de la elaboración de memorias, como por ejemplo la delimitación de su cobertura.

En la parte 1 se describen tres elementos fundamentales del proceso de la elaboración de memorias (definición del contenido de la memoria, los principios para definir la calidad de elaboración de memorias – equilibrio, comparabilidad, precisión, periodicidad, claridad, fiabilidad- y orientaciones para la cobertura de la memoria). En la parte 2, se especifica el contenido básico de la memoria, teniendo en cuenta las orientaciones referentes a la determinación del contenido detallado en la parte 1. En este apartado se incluyen tres tipos de información: “**Estrategia y perfil:** información que establece el contexto general para comprender el desempeño de la organización, tales como su estrategia, su perfil y su gobierno.” “**Enfoque de la dirección:** información que incluye cómo la organización aborda un determinado conjunto de aspectos para proporcionar contexto y para la comprensión del desempeño en un área concreta.” “**Indicadores de desempeño:** Indicadores que facilitan la comparabilidad de la información sobre el desempeño económico, medioambiental y social de una organización.” (p. 21).

Con respecto de los indicadores de desempeño se expresa que a efectos de informar sobre los mismos “la organización debe tener presente las siguientes orientaciones sobre la recopilación de datos:

- **Información sobre tendencias:** se debe presentar información correspondiente al periodo que cubra la memoria (por ejemplo, un año) y, al menos, de dos periodos anteriores, así como sobre objetivos futuros si se han establecido para el corto y medio plazo.
- **Uso de Protocolos:** las organizaciones deberán utilizar los Protocolos que acompañan a los Indicadores cuando informen sobre dichos Indicadores. Éstos proporcionan una orientación básica sobre cómo interpretar y recopilar información.
- **Presentación de datos:** en algunos casos resulta práctico utilizar relaciones... y datos normalizados, así como otros formatos más adecuados para la presentación de los datos. Si se emplean relaciones o datos normalizados, también habrá que aportar los datos absolutos.
- **Agregación de datos:** las organizaciones informantes deberán determinar el nivel apropiado de agregación de los datos...
- **Sistemas de medida:** los datos de la memoria deben presentarse utilizando sistemas métricos internacionales generalmente aceptados (p. ej. kilogramos, toneladas, litros) y deben calcularse utilizando los factores de conversión estándares. Cuando existan convenios internacionales concretos (p. ej., equivalentes de gases de efecto invernadero), éstos se especificarán en los Protocolos de Indicadores.” (p. 27).

Corresponde tener en cuenta que los indicadores de desempeño pueden brindar información cualitativa y cuantitativa, se refieren a resultados o efectos de una organización, deben ser comparables y mostrar el cambio a través del tiempo.

Los indicadores se agrupan en tres dimensiones: económica, ambiental y social. En la dimensión económica, se incluyen 9 indicadores de desempeño económico, de los cuales 7 constituyen indicadores principales y se encuentran agrupados en los siguientes 3 aspectos:

- *Desempeño económico*: “EC1 Valor económico directo generado y distribuido, incluyendo ingresos, costes de explotación, retribución a empleados, donaciones y otras inversiones en la comunidad, beneficios no distribuidos y pagos a proveedores de capital y a gobiernos.” “EC2 Consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización debido al cambio climático.” “EC3 Cobertura de las obligaciones de la organización debidas a programas de beneficios sociales.” “EC4 Ayudas financieras significativas recibidas de gobiernos.”

- *Presencia en el mercado*: “EC6 Política, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales en lugares donde se desarrollen operaciones significativas.” “EC7 Procedimientos para la contratación local y proporción de altos directivos procedentes de la comunidad local en lugares donde se desarrollen operaciones significativas.”

- *Impactos económicos indirectos*: “EC8 Desarrollo e impacto de las inversiones en infraestructuras y los servicios prestados principalmente para el beneficio público mediante compromisos comerciales, pro bono, o en especie.” (p. 29).

En cuanto a las fuentes de información, o documentación, para la confección de estos indicadores de manera expresa se menciona al área contable para: EC1, EC3, EC4 y EC8, no así en lo referido a políticas y a procedimientos para contrataciones, aunque la cantidad de directivos y su procedencia podrían también ser provistos por el SIC para EC7, como así la cuantificación de las consecuencias financieras debido a aspectos del cambio climático.

En la dimensión social se consideran 45 indicadores agrupados en: *Indicadores del desempeño de prácticas laborales y ética del trabajo*: Aspectos: “Empleo” (LA1, LA2, LA3, LA15), “Relaciones Empresa/Trabajadores” (LA4, LA5), “Salud y Seguridad en el Trabajo” (LA6, LA7, LA8 Y LA9), “Formación y Educación” (LA10, LA11, LA12), “Diversidad e Igualdad de Oportunidades” (LA13), “Igualdad de Retribución entre Mujeres y Hombres” (LA14). *Indicadores del desempeño de derechos humanos*: Aspectos: “Prácticas de Inversión y Abastecimiento” (HR1, HR2, HR3), “No Discriminación” (HR4), “Libertad de Asociación y Convenios Colectivos” (HR5), “Explotación Infantil” (HR6), “Trabajos Forzados” (HR7), “Prácticas de Seguridad” (HR8), “Derechos de los Indígenas” (HR9), “Evaluación” (HR10), “Medidas Correctivas” (HR11). *Indicadores del desempeño de Sociedad*: Aspectos: “Comunidades Locales” (SO1, SO9, SO10), “Corrupción” (SO2, SO3, SO4), “Política Pública” (SO5, SO6), “Comportamiento de Competencia Desleal” (SO7), “Cumplimiento Normativo” (SO8), *Indicadores del desempeño de la Responsabilidad sobre productos*: Aspectos: “Salud y Seguridad del Cliente” (PR1, PR2), “Etiquetado de Productos y Servicios” (PR3, PR4, PR5), “Comunicaciones de Marketing” (PR6, PR7), “Privacidad del Cliente” (PR8), “Cumplimiento Normativo” (PR9). (p. 34 - 38 - 41-43).

2.4.1 Los indicadores de desempeño ambiental

Hasta la fecha en la versión G4 se encuentran 34 indicadores en la dimensión, o categoría, ambiental distribuidos en 12 áreas: Materials (2), Energy (5), Water (3), Biodiversity (4), Emissions (7), Effluents and Waste (5), Products and Services (2), Compliance (1), Transport (1), Overall (1), Supplier Environmental Assessment (2), Environmental Grievance Mechanisms (1) (Materiales, Energía, Agua, Biodiversidad,

Emisiones, Efluentes y Residuos, Productos y Servicios, Conformidad o Confianza, Transporte, General, Evaluación Ambiental de Proveedores, Mecanismos de Reclamos Ambientales).

En la versión G3.1, se encuentran 30 “Indicadores del desempeño ambiental”, clasificados en indicadores principales y adicionales, en los aspectos: 1. Materiales; 2. Energía; 3. Agua; 4. Biodiversidad; 5. Emisiones, Vertidos y Residuos; 6. Productos y Servicios; 7. Cumplimiento Normativo; 8. Transporte y 9. General. De los Indicadores principales de desempeño ambiental, desde “Protocolos de los Indicadores G3.1: Medio Ambiente”, se seleccionan los siguientes doce indicadores, contenidos en siete aspectos de un total de nueve:

Aspecto: Materiales

1. “EN1 Materiales utilizados, por peso o volumen.” (GRI, 2011 b: 1).

“Este indicador describe la contribución de la organización informante a la conservación de la base de recursos y sus esfuerzos para reducir la intensidad de uso de materiales e incrementar la eficiencia de la economía... Para los directivos y para otros interesados en el estado financiero de la organización, el consumo de materiales está directamente relacionado con los costes operativos generales. Conocer con detalle su consumo interno, ya sea por producto o por categoría de productos, facilita la monitorización de la eficiencia en el uso de materiales y del coste de los flujos de materiales.” (p. 5).

Para su “**Recopilación**”

2.1 Indique la cantidad total de materiales consumidos, incluyendo los adquiridos a proveedores externos y los obtenidos de fuentes internas (producción cautiva y actividades extractivas). Entre ellas se incluyen:

- Materias primas (es decir, recursos naturales empleados para su conversión en productos o servicios, tales como minerales, madera, etc.)
- Materiales auxiliares (es decir, materiales necesarios para el proceso de fabricación pero no son parte del producto final, como los lubricantes para la maquinaria),
- Productos o piezas semiacabados, incluyendo todo tipo de materiales y componentes que no son materias primas y que forman parte del producto final; y
- Materiales empleados para el envasado y empaquetado.

2.2 Indique los materiales directos y no renovables empleados. Convierta todas las unidades de medida en un peso o volumen estimado, calculado según el estado actual y no en términos de peso en seco.

2.3 Informe del peso o volumen total de:

- Materiales no renovables empleados, y
- Materiales directos empleados” (p. 5).

En “**Definiciones**” se distinguen: los “**Materiales directos** Materiales presentes en los productos finales” de los “**Materiales no renovables** Recursos que no se renuevan en un corto plazo de tiempo, tales como minerales, metales, petróleo, gas, carbón, etc.” (p. 5). Respecto de la “**Documentación**” se entiende que las “posibles fuentes de información son los sistemas de facturación y contabilidad, así como el departamento de gestión de compras o suministros.” (p. 5). Se Referencia, a la “Recomendación del Consejo de la OCDE sobre Flujos de Materiales y Productividad de los Recursos, 2004.” (p. 5).

2. “EN2 Porcentaje de los materiales utilizados que son materiales valorizados.” (p. 1).

“El objetivo de este indicador es identificar la capacidad de la organización informante para utilizar materiales valorizados. El uso de estos materiales contribuye a reducir la demanda de materiales vírgenes y contribuye a la conservación de la base global de recursos.

Resulta interesante para los directivos y para terceros interesados en la situación financiera de la organización informante conocer que el empleo sustitutivo de materiales valorizados puede contribuir a la reducción de los costes operativos totales.” (p. 6).

Para su **“Recopilación 2.1** Indique el peso o volumen total de materiales utilizados de acuerdo con lo indicado en EN1. **2.2** Indique el peso o volumen total de materiales valorizados utilizados; así como, en su caso, el método de estimación utilizado. **2.3** Informe del porcentaje de materiales valorizados utilizado aplicando la siguiente fórmula:

$$EN2= \frac{\text{Materiales valorizado utilizados}}{\text{Materiales utilizados en total}} \times 100 \text{ (Op. Cit.:6).}$$

En **“Definiciones”** se expresa: **“Materiales valorizados** Materiales que sustituyen a materiales vírgenes, adquiridos u obtenidos de fuentes externas o internas, y que no son subproductos ni outputs “no producto” de la organización informante.” (Op. Cit.: 6). **Respecto de la “Documentación”**: “Las posibles fuentes de información son los sistemas de facturación y contabilidad, el departamento de gestión de compras o suministros y los registros internos de producción y de gestión de residuos.” (Op. Cit.: 6). **Se referencia al** “Grupo de Trabajo de la OCDE sobre Prevención y Reciclaje de Residuos.” (p. 6).

Aspecto: Energía

3. “EN3 Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias.” (p. 1).

“Se puede determinar la capacidad de la organización para emplear la energía de forma eficiente calculando la cantidad de energía que consume. El consumo de energía tiene un efecto directo sobre los costes operativos y supone una exposición a las fluctuaciones del precio y de la oferta de energía. La huella medioambiental de la organización está determinada en parte por su selección de fuentes de energía. Los cambios en la proporción de estas fuentes pueden ser indicativas del esfuerzo de la organización para minimizar su impacto ambiental.

La información sobre el consumo de fuentes primarias de energía sirve de base para evaluar cómo se puede ver afectada la organización por normativas medioambientales emergentes, como el Protocolo de Kioto. El consumo de combustibles fósiles es la fuente principal de las emisiones de gases de efecto invernadero y el consumo de energía está directamente vinculado a las emisiones de gases de efecto invernadero por parte de la organización.

La sustitución de las fuentes de energía procedente de combustibles fósiles por otras renovables resulta esencial para combatir el cambio climático y otros impactos ambientales generados por la extracción y el procesamiento de energía. El desarrollo de tecnologías energéticas renovables y eficientes también ayuda a reducir la dependencia actual y futura de la organización informante de las fuentes de energía no renovables, y su exposición a una posible volatilidad del precio y de la oferta de energía.

Este indicador mide el consumo directo de energía según fuentes primarias de la organización informante.

Este indicador recoge el Ámbito 1 del Protocolo de Gases de Efecto Invernadero de WRI/WBCSD.” (p. 7).

Para su “Recopilación

2.1 Energía primaria directa adquirida

Indique las fuentes de energía primarias adquiridas por la organización para su propio consumo, incluyendo:

Fuentes de energía no renovables, tales como:

• Carbón, • Gas natural • Combustibles destilados a partir de petróleo crudo, como gasolina, gas-oil, gases licuados de petróleo (GLP), gas natural comprimido (GNC), gas natural licuado (GNL), butano, propano, etano, etc.

Fuentes de energía renovables, entre ellas:

• Biocombustibles, • Etanol • Hidrógeno

Nota: La biomasa se excluye como fuente de energía renovable directa con fines de información para el Protocolo de Gases de Efecto Invernadero WRI/WBCSD. Conforme a este Protocolo las emisiones de CO2 procedentes de la combustión de biomasa deben ser notificadas por separado.

2.2 Energía primaria directa producida

Indique la cantidad de energía primaria obtenida por la organización por medio de su producción, extracción, cosecha, recolección o conversión a partir de otras formas de energía, medida en julios o múltiplos de julio. Aquí se pueden incluir las mismas fuentes de energía recogidas en el punto 2.1.

2.3 Energía primaria directa vendida

Indique la cantidad de energía primaria exportada fuera de los límites de la organización, medida en julios o múltiplos.

2.4 Calcule el consumo total de energía en julios o múltiplos como gigajulios (mil millones o 109 julios) utilizando la siguiente ecuación:

Consumo total directo de energía = energía primaria directa adquirida + energía primaria directa producida – energía primaria directa vendida.” (p. 7).

Se brinda una tabla para convertir los “volúmenes de energía primaria en gigajulios”. Continúa:

“2.5 Informe del consumo directo de energía en julios o múltiplos y desglosado según fuentes renovables de energía primaria. 2.6 Informe del consumo directo de energía en julios o múltiplos y desglosado según fuentes no renovables de energía primaria.” (p. 8).

En “**Definiciones**” se expresa: “**Recursos renovables** Recursos que se pueden renovar en un plazo temporal breve mediante ciclos ecológicos (en oposición a recursos como minerales, metales, petróleo, gas, o carbón que no se renuevan en un plazo breve).” (Op. Cit.: 8). Respecto de la “**Documentación**”: “La información se puede obtener a partir de facturas, registros de medición (o cálculo) de calor/combustible, estimaciones, cálculos por defecto, etc. Las cantidades pueden obtenerse directamente en julios o mediante conversión a partir de las unidades que figuran en las facturas o recibos de entrega. La información relativa a la combinación de fuentes primarias utilizada para generar energía intermedia puede obtenerse de los proveedores.” (Op.Cit.: 8). Se referencia a: “La iniciativa del Protocolo de Gases de Efecto Invernadero (GHG Protocol Initiative, edición 2004) es una norma de contabilidad e información del Instituto Mundial de Recursos (World Resources Institute, WRI) y del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development, WBCSD). (p. 8).³

³ Según GreenHouse, “**El Protocolo de Gases de Efecto Invernadero (GHG Protocol)** es el instrumento internacional de contabilidad más utilizado para líderes gubernamentales y

Aspecto: Agua

4. "EN8 Captación total de agua por fuentes." (p. 1).

"La información sobre el volumen de agua captado por tipo de fuente ayuda a comprender la escala general de los impactos y riesgos potenciales asociados con el consumo de agua por la organización informante.

La captación total de agua ofrece una indicación del tamaño y la importancia relativa de la organización en términos de consumo de agua y proporciona una cifra de partida para otros cálculos relativos a consumo y eficiencia.

El esfuerzo sistemático de monitorización y mejora del consumo de agua en la organización informante está directamente relacionado con el coste del agua consumida. El consumo total de agua también puede indicar el grado de riesgo planteado por posibles interrupciones del suministro de agua o incrementos de su precio. La escasez creciente de agua dulce limpia puede afectar a los procesos de producción que requieren grandes volúmenes de agua. En las regiones donde las fuentes de agua son muy limitadas los patrones de consumo de agua también puede influir en las relaciones con otros grupos de interés." (p. 14).

Para su "**Recopilación**

2.1 Indique el volumen total de agua captado de cualquier fuente, ya sea captado directamente por la organización o suministrado por intermediarios como empresas de abastecimiento de agua. Se debe incluir la captación de agua para refrigeración.

2.2 Indique el volumen total de agua captado, medido en metros cúbicos por año (m³/año) y desglosado según las siguientes fuentes: • Aguas superficiales, incluyendo agua procedente de humedales, ríos, lagos y océanos, • Aguas subterráneas, • Aguas pluviales captadas directamente y almacenadas por la organización informante, • Aguas residuales de otra organización, y • Suministro de agua municipal o de otras empresas de aguas." (p.14).

En "**Definiciones Volumen total de agua captada** Suma de toda el agua consumida dentro de los límites de la organización informante procedente de todas las fuentes (incluyendo aguas superficiales, aguas subterráneas, aguas pluviales y red de suministro de agua) y para todos los usos durante el período objeto de informe." (p. 14). No se ofrecen referencias y se expresa sobre "**Documentación** La información sobre la captación total de agua por la organización puede ser obtenida de las lecturas de contadores, cálculos derivados de otros datos sobre agua disponibles o estimaciones de la propia organización (caso de no existir contadores de agua, ni facturas, ni otros datos de referencia)." (p.14).

Aspecto: Biodiversidad

empresariales para entender, cuantificar y gestionar las emisiones de gases de efecto invernadero. El GHG Protocol, una década de colaboración entre el Instituto de Recursos Mundiales y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible, está trabajando con las empresas, los gobiernos y los grupos ecologistas de todo el mundo para construir una nueva generación de programas creíbles y eficaces para luchar contra el cambio climático.

Proporciona el marco que representa casi todos los estándares de emisiones de GEI y el programa en el mundo - de la Organización Internacional de Normas para el registro del clima -, así como cientos de inventarios de GEI elaborados por empresas individuales."

5. “EN11 Descripción de terrenos adyacentes o ubicados dentro de espacios naturales protegidos o de áreas de alta biodiversidad no protegidas. Indíquese la localización y el tamaño de terrenos en propiedad, arrendados, o que son gestionados, de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a áreas protegidas.” (p. 1).

“Una organización puede identificar y entender ciertos riesgos asociados con la biodiversidad al informar del impacto potencial sobre terrenos propios que albergan instalaciones o adyacentes que son áreas con protección legal, así como áreas no protegidas de gran valor para la biodiversidad. La monitorización de las actividades que tienen lugar en áreas protegidas o no protegidas de gran valor para la biodiversidad permite a la organización reducir el riesgo de causar impactos. También permite que la organización gestione correctamente sus impactos sobre la biodiversidad o evite una mala gestión de los mismos. No gestionar dichos impactos de forma adecuada puede convertirse en un daño para la reputación, retrasos en la obtención de permisos y la pérdida de la licencia social para operar.” (p. 17).

Para su “**Recopilación**”

2.1 Identifique las instalaciones operativas propias, alquiladas, gestionadas que sean adyacentes, contengan o estén ubicadas en áreas protegidas y áreas no protegidas de gran valor para la biodiversidad. Incluya aquellas ubicaciones en las que se haya anunciado formalmente el inicio de operaciones.

2.2 Proporcione la siguiente información respecto a cada centro operativo identificado en el punto anterior:

- Ubicación geográfica,
- Subsuelo y/o suelos subterráneos poseídos, alquilados o gestionados por la organización,
- Ubicación respecto al área protegida (en su interior, adyacente o incluyendo secciones del área protegida) o área no protegida de gran valor para la biodiversidad,
- Tipo de operación (oficinas, manufacturación/ producción, o extractiva),
- Superficie del centro operativo en km²,
- Valor para la biodiversidad, caracterizado por: - Tipo de área protegida o área no protegida de gran valor para la biodiversidad (ecosistema terrestre, de agua dulce o marítimo), y - Tipo de estatus de protección (p. ej. La categoría de gestión de Área Protegida de la UICN, Convenio de Ramsar, legislación nacional, espacio de la Red Natura 2000, etc.).” (p.17).

Se manifiesta en “**Definiciones**”

Área protegida Área definida geográficamente que está designada, regulada o gestionada para conseguir objetivos de conservación específicos.

Áreas de gran valor para la biodiversidad Áreas que no cuentan con protección legal, pero cuyas importantes características en términos de biodiversidad han sido reconocidas por organizaciones gubernamentales y no gubernamentales. Entre ellas se incluyen hábitats cuya conservación es prioritaria (a menudo definidos en las Estrategias y Planes de Acción Nacionales para la Biodiversidad redactados al amparo del Convenio para la Diversidad Biológica). Asimismo, varias organizaciones internacionales de conservación han identificado una serie de áreas concretas de gran valor para la biodiversidad.” (p. 17).

En cuanto a “**Documentación**” se reconoce que la fuente de información se encuentra en los “contratos de venta y arrendamiento, o el catastro nacional/regional. A nivel nacional los organismos públicos responsables de la protección y conservación del medio ambiente pueden proporcionar información sobre áreas protegidas a nivel nacional e internacional y áreas no protegidas de gran valor para la biodiversidad... las Estrategias y Planes de Acción Nacionales para la Biodiversidad suelen incluir registros de áreas protegidas y áreas no protegidas de gran valor para la

biodiversidad.” (p. 17). Se incluye en “**Referencias** • Convenio de Ramsar sobre los Humedales, 1971. • Lugares Patrimonio de la Humanidad de la UNESCO. • Reservas de la Biosfera de las Naciones Unidas. • Estrategias y Planes de Acción Nacionales para la Biodiversidad redactados al amparo del Convenio para la Diversidad Biológica. • Puntos calientes de la Biodiversidad y Áreas Salvajes de Conservation International. • Ecorregiones Global 200 de World Wildlife Found (WWF). • Áreas Importantes para la Conservación de las Aves de Bird Life International. • Áreas de Diversidad Vegetal de la UIC.” (p. 17).

6. “EN12 Descripción de los impactos más significativos en la biodiversidad en espacios naturales protegidos o en áreas de alta biodiversidad no protegidas, derivados de las actividades, productos y servicios en áreas protegidas y en áreas de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a las áreas protegidas.” (p. 1).

“Este indicador proporciona información sobre los impactos significativos directos e indirectos de la organización informante en áreas protegidas y áreas no protegidas de gran valor para la biodiversidad.

También proporciona los antecedentes necesarios para comprender (y desarrollar) una estrategia de la organización para la mitigación de dichos impactos.

Al requerir información cualitativa y estructurada, el indicador permite la realización de comparaciones entre distintas organizaciones y a lo largo del tiempo en términos de tamaño relativo, escala y naturaleza de los impactos.” (p. 18).

Respecto de su “**Recopilación**”

2.1 Identifique los impactos significativos sobre la biodiversidad asociados a actividades, productos y servicios de la organización informante, incluyendo tanto los impactos directos como los indirectos (p. ej. de la cadena de proveedores).

2.2 Informe de la naturaleza de los impactos directos e indirectos sobre la biodiversidad, haciendo referencia al menos a uno de los aspectos siguientes:

- Construcción o utilización de fábricas, minas e infraestructuras de transporte, • Contaminación (introducción de sustancias que no se presentan de forma natural en el hábitat, a partir de fuentes puntuales y difusas), • Introducción de especies invasoras, plagas y patógenos, • Reducción del número de especies, • Conversión de hábitats, y • Cambios en procesos ecológicos fuera de su rango natural de variación (p. ej. salinidad o cambios en los niveles freáticos).

2.3 Informe sobre los impactos significativos directos e indirectos, positivos y negativos, haciendo referencia a los siguientes aspectos:

- Especies afectadas, • Tamaño de las áreas afectadas (puede no limitarse a las áreas que disfrutaban de una protección formal y debería incluirse la consideración de los impactos sobre áreas tampón, así como áreas de especial importancia o sensibilidad formalmente establecidas; • Duración de los impactos, y • Carácter reversible o irreversible de los impactos.” (p.18).

Se brinda en “**Definiciones**”

Impacto significativo Impactos que pueden afectar de forma negativa a la integridad de un área/región geográfica, ya sea de forma directa o indirecta. Esto ocurre si se produce una alteración sustancial de las características ecológicas, estructuras y funciones en toda el área y a largo plazo. Esto significaría que el hábitat, su nivel de población y/o la especie concreta que hace valioso al hábitat no son sostenibles.

Para una especie concreta, un impacto significativo es aquél que cause que su población se reduzca y/o cambie su distribución, de tal forma que el reclutamiento natural (reproducción o inmigración desde áreas no afectadas) no pueda retornar a los niveles

previos en pocas generaciones. Un impacto significativo también puede afectar a la subsistencia o al uso comercial de un recurso hasta el grado en que el bienestar de los usuarios se vea afectado a largo plazo.” (p.18).

Respecto de la “**Documentación** La información de este indicador se puede encontrar en el Sistema de Gestión Medioambiental de la organización informante o en otra documentación interna. Si existiesen, también pueden proporcionar información las evaluaciones de impacto social y medioambiental y/o las evaluaciones de ciclo de vida y de otras organizaciones en posición anterior o posterior en la cadena de proveedores.” (p. 18). Se incluye como referencia a: “Referencia cruzada de GRI: Documento de Recursos de Biodiversidad de GRI (GRI Biodiversity Resource Document, no traducido).” (p. 18).

Aspecto: Emisiones, Vertidos y Residuos

7. “EN16 Emisiones totales, directas e indirectas, de gases de efecto invernadero, en peso.” (p. 1).

“Las emisiones de gases de efecto invernadero son la principal causa del cambio climático y están reguladas por el Convenio Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático (UNFCCC) y el subsiguiente Protocolo de Kioto.

A raíz de éste se han establecido diferentes normas y sistemas de incentivos nacionales e internacionales (como el comercio de certificados de emisiones) con el objetivo de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

Este indicador puede emplearse conjuntamente con el EN17 para explicar los objetivos normativos o los sistemas de comercio de certificados de emisión a nivel nacional o internacional. La combinación de emisiones directas e indirectas también proporciona referencias respecto a las potenciales implicaciones de los instrumentos fiscales y de mercado en términos de costes para las organizaciones informantes.” (p. 22).

En cuanto a la “**Recopilación**

“**2.1** Existen diferentes metodologías de conversión para calcular la cantidad de emisiones de gases de efecto invernadero según fuente. Indique que norma se utiliza y la metodología asociada a los datos, haciendo referencia a las siguientes categorías:

• Medición directa (p. ej. sistema de análisis continuo online, etc.), • Cálculos basados en datos específicos de cada ubicación (p. ej. análisis de la composición del combustible, etc.), • Cálculos basados en datos por defecto, y • Estimaciones. Si se emplean por carencia de datos por defecto, indique la base utilizada para obtener las cifras.

Se pueden encontrar más precisiones sobre la recogida de datos para este indicador en el Protocolo WRI/WBCSD y en el documento IPCC que se mencionan en las referencias.

2.2 Indique las emisiones directas de gases de efecto invernadero de todas las fuentes propias o controladas por la organización informante, incluyendo:

• Generación de electricidad, calor o vapor (de acuerdo con lo expuesto en EN3), • Otros procesos de combustión como la quema de gas al aire libre, • Tratamiento físico o químico, • Transporte de materiales, productos y residuos, • Escapes controlados de gas, y • Emisiones fugitivas.

Las emisiones procedentes de procesos y fuentes de combustión se corresponderán con las fuentes de energía primaria directa de fuentes renovables y no renovables comunicadas en EN3.

Tenga en cuenta que las emisiones directas de CO₂ procedentes de la combustión de biomasa no se deben incluir aquí, sino que serán objeto de información separada de acuerdo con el mencionado Protocolo WRI/WBCSD.

2.3 Indique las emisiones indirectas de gases de efecto invernadero procedentes de la generación de la electricidad, calor o vapor adquiridos (se corresponde con el consumo energético comunicado en EN4).

Las demás emisiones indirectas (p. ej. las causadas por los viajes de empresa) no se incluyen aquí, ya que se contabilizan en EN17.

2.4 Indique las emisiones totales de gases de efecto invernadero como suma de las emisiones directas e indirectas (según lo indicado en 2.2 y 2.3) medidas en toneladas de CO2 equivalente.” (p. 22).

Se incluye en “**Definiciones**

Emisiones directas Emisiones de fuentes que son propiedad o están controladas por la organización informante. Por ejemplo las emisiones directas relacionadas con la combustión procedente de la quema de combustibles para la obtención de energía dentro de los límites operativos de la organización informante.

Emisiones indirectas Emisiones resultantes de las actividades de la organización que son generadas en fuentes que son propiedad o están controladas por otra organización.

En el contexto de este indicador, las emisiones indirectas comprenden las emisiones de gases de efecto invernadero procedentes de la generación de electricidad, calor o vapor importado y consumido por la organización informante.” (p. 22).

“**Dióxido de carbono equivalente** El CO2 (dióxido de carbono) equivalente es la unidad de medida empleada para comparar las emisiones de diversos gases de efecto invernadero basándose en su potencial de calentamiento global (PCG). El CO2 equivalente para un gas se calcula multiplicando las toneladas emitidas de dicho gas por su correspondiente PCG.” (p. 23).

En cuanto a la “**Documentación** Las emisiones procedentes del consumo directo e indirecto de energía pueden calcularse a partir de los datos comunicados en EN3 y EN4.” Se incluyen como “**Referencias...** Iniciativa del Protocolo de Gases de Efecto Invernadero (GHG Protocol Initiative, edición 2004), una norma de contabilidad e información del Instituto Mundial de Recursos (World Resources Institute, WRI) y del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development, WBCSD)... Protocolo de Kioto, 1997... Panel Intergubernamental sobre el Cambio Climático (IPCC). Cambio Climático 2001, Grupo de Trabajo I: Bases Científicas.” (p. 23).

8. “EN21 Vertimiento total de aguas residuales, según su naturaleza y destino.” (p. 2).

“La cantidad y calidad de las aguas vertidas por la organización informante están directamente relacionadas con su impacto ecológico y costes operativos. Mediante la mejora progresiva de la calidad del agua vertida y/o la reducción de su volumen, la organización informante cuenta con la posibilidad de reducir su impacto sobre el medio ambiente circundante.

El vertido sin tratamiento de efluentes con una alta carga de sustancias químicas o nutrientes (principalmente nitrógeno, fósforo y potasio) puede tener un impacto significativo en las aguas receptoras. Esto, a su vez, puede afectar a la calidad del suministro de agua disponible para la organización y a sus relaciones con las comunidades y demás usuarios del agua.

El envío de efluentes o aguas de proceso a una instalación para su tratamiento no sólo reduce los niveles de contaminación, sino que también puede contribuir a reducir los costes financieros de la organización y los riesgos de una acción regulatoria por incumplimiento de la normativa medioambiental. En conjunto, todo ello mejora la licencia social para operar de la organización informante.” (p. 28).

Para su “**Recopilación**”

2.1 Indique los vertidos planificados y no planificados de agua (excluyendo las aguas pluviales recogidas y las aguas residuales domésticas) por destino e indique la forma de tratamiento. Si la organización informante no cuenta con medidores de aguas residuales, esta cifra deberá ser estimada sustrayendo el volumen aproximado consumido en el centro operativo del volumen captado total indicado en EN8.

2.2 Informe del volumen total vertidos planificados y no planificados de agua en metros cúbicos por año (m³/año) por:

• Destino, • Método de tratamiento, y • Si ha sido reutilizada por otra organización.

2.3 Las organizaciones informantes que viertan efluentes o agua de proceso deberían informar de la calidad del agua en términos de volúmenes totales de efluente utilizando parámetros estándar para efluentes como la Demanda Biológica de Oxígeno (DBO), Sólidos Totales en Suspensión (STS), etc. La elección concreta de los parámetros de calidad dependerá de los productos/servicios/ operaciones de la organización. La selección de parámetros deberá ser consistente con los utilizados en el sector.

Agua limpia se refiere a agua que cumple la normativa nacional de aguas al salir de los límites de la organización informante. Pueden ser aguas cuya calidad no se haya visto afectada por su uso por la organización o aguas tratadas para cumplir con la normativa de vertidos.” (p. 28).

Se incluye en “**Definiciones**”

Vertidos totales de agua La suma de los efluentes vertidos durante el transcurso del período objeto de informe a masas de agua subsuperficiales, superficiales, desagües que llevan a ríos, mares, lagos o humedales, plantas de tratamiento y aguas subterráneas a través de:

• Un punto de vertido definido (vertido de fuente puntual), • Por todo el terreno de forma dispersa o indefinida (descargas no focalizadas), o • Aguas residuales retiradas de la organización informante mediante camiones. El vertido de aguas pluviales y aguas residuales domésticas no se considera vertido de aguas.” (p. 28).

Respecto de “**Documentación**” Las fuentes de información sobre el volumen de agua vertido por la organización informante incluyen medidores de flujo (vertidos de fuente puntual o vertidos a través de tubería) y los permisos regulatorios.” Se referencian: “Convenio MARPOL (Convenio Internacional para Prevenir la Contaminación por los Buques), 1973.” “Convenio de Estocolmo sobre Contaminantes Orgánicos Persistentes (COP), 2001.” (p. 28).

9. “EN22 Peso total de residuos gestionados, según tipo y método de tratamiento.” (p. 2).

“Las cifras de generación de residuos a lo largo de varios años pueden indicar el nivel del avance conseguido por la organización en sus esfuerzos de reducción de residuos. También puede indicar mejoras potenciales en eficiencia de procesos y productividad. Desde la perspectiva financiera la reducción de residuos contribuye directamente a la reducción de los costes de materiales, proceso y vertido.

La mayoría de las estrategias de minimización de residuos hacen énfasis en priorizar las opciones de reutilización y reciclaje, y después recuperación sobre otras opciones de tratamiento.

La información sobre el destino de los residuos revela el grado en el que la organización informante ha gestionado el balance entre distintas opciones de vertido e impactos ambientales desiguales. Por ejemplo, el traslado a vertederos y el reciclaje causan impactos ambientales y efectos residuales de muy diferente tipo. La mayoría de las estrategias de minimización de residuos hacen énfasis en priorizar las opciones de

reutilización y reciclaje, y después recuperación sobre otras opciones de tratamiento.” (p. 29).

Para su “**Recopilación**”

2.1 Indique la cantidad de residuos generada por las operaciones de la organización, desglosada en:

• Residuos peligrosos (de acuerdo con lo establecido por la legislación nacional del lugar de generación), y • Residuos no peligrosos (todas las otras formas de residuos sólidos o líquidos, con excepción de las aguas residuales).

2.2 Si no existen datos en términos de peso, estímelo empleando la información disponible sobre el volumen de residuos generados y su densidad, balance de masas, o información similar.

2.3 Informe de la cantidad total de residuos en toneladas según su tipo tal como se ha identificado en 2.1 para cada uno de los siguientes métodos:

• Reutilización; • Reciclaje; • Compostaje; • Recuperación, incluida la recuperación energética;
• Incineración (o uso como combustible); • Inyección en pozos de profundidad; • Vertedero; • Almacenaje in situ; y • Otro (que debe especificar la organización informante).

2.4 Informe cómo se ha determinado el método de tratamiento:

• Tratado directamente por la organización informante o de otra forma directa confirmada, • Información proporcionada por el contratista de la retirada de residuos, o • Valores por defecto de la organización contratista de la retirada de residuos.” (p. 29).

Se incluye en “**Definiciones Método de eliminación** El método de tratamiento o retirada de los residuos, incluyendo compostaje, reutilización, reciclaje, recuperación, incineración, traslado a vertedero, inyección en pozos de profundidad y almacenaje in situ.” (p. 29). Respecto de “**Documentación** Entre las fuentes potenciales de información se encuentran las auditorías externas de residuos realizadas por proveedores de servicios de retirada de residuos o el balance de residuos de dichos proveedores, así como los sistemas internos de facturación y contabilidad, y el departamento de gestión de compras o proveedores”. (p. 29).

10. “EN23 Número total y volumen de los derrames accidentales más significativos.” (p. 2).

“Los derrames de sustancias químicas, aceites y combustibles pueden tener efectos negativos significativos sobre el medio ambiente circundante, afectando potencialmente a suelos, aguas, aire, biodiversidad y la salud humana. El esfuerzo sistemático para evitar los derrames de materiales peligrosos está directamente vinculado al cumplimiento de la normativa por parte de la organización, a su riesgo financiero por la pérdida de materias primas, costes de remediación y riesgo de acción regulatoria, así como daños a su reputación. Este indicador sirve también como una medida indirecta para evaluar las capacidades de monitorización de una organización.” (p. 30).

En cuanto a la “**Recopilación**”

2.1 Indique todos los derrames significativos y su volumen.

2.2 Informe del número total y del volumen total de los derrames significativos registrados.

2.3 Para cada uno de los derrames que hayan sido incluidos en el informe financiero de la organización, proporcione la siguiente información adicional.

• Localización del derrame, • Volumen del derrame, y • Material derramado, clasificado en:

- Derrames de petróleo (superficies terrestres o acuáticas), - Derrames de combustible (superficies terrestres acuáticas), - Derrames de residuos (superficies terrestres o acuáticas), - Derrames de productos químicos (principalmente superficies terrestres o acuáticas), y - Otros.

2.4 Informe de los impactos causados por los derrames significativos.” (p. 30).

Se considera en “**Definiciones Derrame** Vertido accidental de sustancias peligrosas que pueden afectar a la salud humana, al suelo, la vegetación, las masas de agua y las aguas subterráneas. **Derrame significativo** Todos los derrames incluidos en la memoria financiera de la organización informante (p. ej. debido a las responsabilidades resultantes) o registrados como derrame por la organización informante.” (p. 30).

Con respecto de la “**Documentación** Las fuentes potenciales de información respecto a derrames de combustible, aceites y productos químicos pueden ser los registros internos del Sistema de Gestión Medioambiental, así como las comunicaciones oficiales realizadas para o por el organismo regulatorio medioambiental correspondiente.” (p. 30).

Aspecto: Productos y Servicios

11. “EN27 Porcentaje de productos vendidos, y sus materiales de embalaje, que son recuperados al final de su vida útil, por categorías de productos.” (p.:2).

“El tratamiento de los productos y de los materiales de envasado y embalaje al final de la fase de uso supone un reto medioambiental continuamente creciente.

El establecimiento de sistemas eficaces de reciclaje y reutilización para cerrar los ciclos de vida de los productos puede contribuir de forma significativa a una mayor eficiencia en el uso de materiales y recursos.

También ayuda a mitigar los problemas y los costes relacionados con su tratamiento.

Este indicador proporciona información relativa al grado en el que los productos y materiales son recogidos y transformados con éxito en materiales para nuevos procesos de producción. También indica en qué medida la organización ha diseñado productos y envases o embalajes susceptibles de ser reciclados o reutilizados. Esta medida puede ser una fuente concreta de diferenciación competitiva en los sectores sujetos a requisitos formales de reciclaje de productos y de los envases o embalajes correspondientes. ” (p. 34).

Para su “**Recopilación**

2.1 Indique la cantidad de productos y de los correspondientes materiales de envasado y embalaje recuperados (es decir, reciclados o reutilizados) al final de su vida útil durante el período objeto de informe. Los productos rechazados y retirados de no deben ser contabilizados. También se debería informar por separado del reciclaje y la reutilización de envases y embalajes.

2.2 Informe del porcentaje de productos recuperados y de los envases y embalajes correspondientes para cada categoría de productos (es decir, grupo de productos similares que comparten un conjunto de características comunes que cubren las necesidades específicas de un mercado concreto) empleando la fórmula siguiente, referida al período objeto del informe:

$$\% \text{ de productos Recuperados} = \frac{\text{Productos y sus materiales de empaquetados recuperados}}{\text{Productos vendidos}} \times 100$$

2.3 Dadas las potenciales variaciones entre las fuentes de datos, explique cómo se han recogido los datos para este indicador (p. ej. si los datos proceden de un sistema de recogida interno o de sistemas externos de recogida que recuperan productos por cuenta de la organización).” (p. 34).

Se incluye en “**Definiciones**

Recuperación

Se refiere a la recogida, reutilización o reciclaje de productos y de los correspondientes envases y embalajes al final de su vida útil. La recogida y el tratamiento pueden ser realizados por el fabricante del producto o por un contratista. Se incluyen aquí los productos y los correspondientes envases y embalajes que son:

- Recogidos por la organización informante o por cuenta de la misma,
- Separados por materias primas (p.ej. acero, vidrio, papel, algunos tipos de plásticos, etc.) o por componentes, y
- Utilizados por la organización o por otros usuarios.” (p. 34).

No se hace referencia a documentación.

Aspecto: Cumplimiento Normativo

12. “EN28 Coste de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la normativa ambiental.” (p. 2).

“El nivel de incumplimiento de la organización indica la capacidad de la dirección para asegurar que las operaciones se ajustan a ciertos parámetros de desempeño. Desde un punto de vista económico, garantizar el cumplimiento ayuda a reducir los riesgos financieros que se producen ya sea directamente mediante sanciones o indirectamente mediante impactos sobre la reputación. En algunas circunstancias el incumplimiento puede dar lugar a obligaciones de limpieza u otras responsabilidades medioambientales onerosas. La solidez del historial de cumplimiento también puede afectar a la capacidad de expandir las operaciones u obtener permisos.” (p. 35).

En cuanto a “**Recopilación**

2.1 Indique las sanciones administrativas o judiciales resultantes del incumplimiento de la normativa medioambiental, incluyendo:

- Declaraciones, convenios o tratados internacionales y normativas nacionales, subnacionales, regionales o locales. Incluya los incumplimientos relacionados con derrames incluidos en EN23 que cumplen los criterios de EN28,
- Acuerdos medioambientales de carácter voluntario con las autoridades regulatorias que se consideran obligatorios y que se hayan desarrollado en sustitución de la implementación de nuevas normativas. En ciertas jurisdicciones dichas acuerdos se denominan “convenios”, y
- Procedimientos judiciales incoados contra la organización a través de instituciones internacionales de arbitraje o instituciones nacionales supervisadas por las autoridades públicas.

2.2 Informe de las sanciones significativas tanto monetarias como no monetarias, en los siguientes términos:

- Importe total de las sanciones significativas,
- Número de sanciones no monetarias, y
- Procedimientos planteados antes instituciones de arbitraje.

2.3 Cuando la organización informante no haya identificado ningún incumplimiento de la legislación o de la normativa basta con una breve declaración en este sentido.” (p.35).

Se considera en “**Definiciones**

Legislación y normativa medioambiental

Se refiere a la normativa relacionada con todo tipo de cuestiones medioambientales (es decir, emisiones, efluentes y residuos, así como uso de materiales, energía y agua, y biodiversidad) a la que está sujeta la organización. Se incluyen los acuerdos voluntarios de obligado cumplimiento suscritos con las autoridades regulatorias y que se establecen en sustitución de la implementación de normativa nueva. Los acuerdos voluntarios pueden ser de aplicación si la organización informante suscribe directamente un acuerdo o si las entidades públicas extienden la aplicación del acuerdo para las organizaciones que operan en su Territorio a través de leyes o normas.” (p. 35).

Respecto de “**Documentación** Las fuentes de datos incluyen los resultados de las auditorías o los sistemas de seguimiento regulatorio del departamento jurídico. La información relativa a las sanciones monetarias puede encontrarse en el departamento de contabilidad.” (p. 35).

3. Conclusiones

Del desarrollo y los análisis realizados es posible inferir que tanto en los modelos de balances sociales ideados en FCE-UNLP, así como en las comunicaciones de progreso y en las memorias de sostenibilidad, o sustentabilidad, de GRI se reconoce la importancia de los indicadores, expresados en distintas unidades de medidas pertinentes, además de la monetaria, para conocer, informar y decidir sobre aspectos socio-ambientales que hacen a la sostenibilidad, o sustentabilidad. En cuanto al IIRC, si bien en el borrador considerado no se brindan indicadores, se expresa que podría hacer referencia a ejemplos de indicadores y a los métodos de medición desarrollados por otros.

Respecto de los procesos de elaboración y verificación, o evaluación contable, del Balance Social referido a los indicadores ambientales y del SIC instaurado en las organizaciones económicas, el proceso contable y sus diversos elementos componentes permitirían, según el modelo de lo devengado y/o percibido en:

1 - el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales:

- **Aspecto Materiales: EN1:** 1.1. Captación: puede utilizarse documentación respaldatoria legitimada y usada en esta etapa (facturas, remitos, recibos, minutas contables, escrituras, contratos diversos, informes de expertos, otros) para la incorporación al patrimonio socio-ambiental de materias primas, materiales y productos o piezas semiacabadas por compras, donaciones recibidas, aportes de los propietarios, otros, así como por su autogeneración y para los recursos de terceros. 1.2 Clasificación: las definiciones brindadas contribuyen a la preparación del Manual y del Plan de Cuentas Ambientales creando cuentas con las siguientes denominaciones: Materias Primas Renovables, Materias Primas No Renovables, Materiales Renovables, Materiales No Renovables, otras, y Costo Consumido de acuerdo a ese detalle y según su empleo sea directo o indirecto. Su sistematización permite conocer las existencias iniciales del ejercicio económico que, según el método de costeo utilizado, brindan conocimiento del costo consumido de dichos elementos en el ejercicio, el saldo de las existencias finales (que serán las existencias iniciales del próximo ejercicio) y las diferencias de inventario, según el sistema de inventario utilizado. 1.3. Medición: debe ser por peso o por volumen. 1.4. Registración: puede realizarse en registros principales de primera de entrada (del comprobante se anota en forma directa en el registro contable) como el Libro Diario o en registros auxiliares

como lo serían los Sub –Mayores de la cuentas ambientales pertinentes, agregando columnas para expresar unidades de medida no monetarias, para este caso particular medidas de peso o volumen, información que puede encontrarse y compararse con las fichas de stocks. **EN2:** ídem a **EN1** pero para materiales valorizados.

- *Aspecto Energía:* **EN3:** ídem **EN1** para energía, considerando en este caso cuentas que aglutinen Fuentes de Energía No Renovables (Carbón, Gas natural, Combustibles destilados a partir del petróleo crudo, otros) y Fuentes de Energía Renovables (biocombustibles, etanol, otros), según su incidencia directa o indirecta. La unidad de medida Julios o múltiplos. Así el proceso contable del ente permitirá conocer las existencias iniciales y finales de energía clasificadas según lo requerido y por el sistema de inventario y el método de costeo seleccionados determinar el costo consumido de las mismas en el ejercicio y, de ser posible, las diferencias de inventarios. Interpretamos que la fórmula brindada podría ser mejorada para considerar las existencias iniciales/finales de energía que no son consumidas en las ventas, aportes, donaciones, otros, realizados en el ejercicio.

- *Aspecto Agua:* **EN8:** ídem **EN1** para captación de datos, hechos o fenómenos referidos a la incorporación de agua. En clasificación debería tenerse en cuenta la diferencia entre captación y consumo de agua según las fuentes de agua enunciadas. La medición, y por ende el registro, se realizaría en metros cúbicos por año (m³/año), o ejercicio económico. Utilizar un sistema de inventario permanente permitirá conocer los faltantes de inventarios de agua en los distintos ejercicios, así como su consumo y su destino en forma permanente en, y dentro, de cada ejercicio económico.

- *Aspecto Biodiversidad:* **EN11:** Ídem **EN1** para captación y consideración de recursos propios y de terceros y en la clasificación considerar Unidades Productivas Propias y Ajenas, y en Áreas Protegidas y Áreas No Protegidas en los ecosistemas terrestres y acuáticos, a lo que podría agregarse urbanos y rurales. La medición será en Km², permitiendo determinar por diferencias aumentos o disminuciones en cada ejercicio económico. Ídem **EN1** para registración y teniendo en cuenta la obligación de contenidos del Libro Inventarios y Balances. **EN12:** ídem **EN1** para la captación. En cuanto a la clasificación podrían incorporarse, además de cuentas representativas de recursos propios y ajenos, cuentas de R⁻ y R⁺ referidas a los impactos en biodiversidad según su incidencia cuantitativa en el patrimonio socio-ambiental y según su alteración significativa en el ecosistema, su estructura y funciones, sean directos o indirectos en las especies, tamaños de áreas afectadas, duración y carácter reversible o irreversible, entre otras. Su medición en cantidades, Km² y otras unidades pertinentes. Ídem a **EN1** en cuanto a registración y registros contables.

- *Aspecto Emisiones, Vertidos y Residuos:* **EN16:** similar a **EN3** la documentación es interna al ente, siendo necesario el informe de expertos para clasificar emisiones directas e indirectas y realizar las mediciones específicas de los impactos que serán respaldo de las minutas contables. Para su medición se utilizarían toneladas de CO₂ equivalentes, según lo indicado, se confeccionarán, archivarán y complementarán al indicador EN3. **EN21:** ídem a **EN16** para la captación, clasificando los vertidos de agua según su calidad y destino no focalizado o focalizado (aguas superficiales, desagües que llevan a ríos, mares, lagos, humedales, plantas de tratamiento, otros) y si son vertidos planificados o no. Para la medición se utilizará el m³ por año, o ejercicio económico y para la registración ídem EN anteriores. **EN22:** además de lo expresado para **EN16**, para su captación pueden considerarse las estimaciones de residuos realizadas en producción y otras actividades del ente para el cálculo de costos consumidos y de gastos. Para su clasificación abrir cuentas que

permitan desglosar Residuos Peligrosos y No Peligrosos, Reutilización, Reciclaje, Compostaje, Recuperación, Incineración, otras. Para su medición puede utilizarse toneladas o volumen, según tipo de residuo y para la registración ídem EN anteriores.

EN23: captación ídem a **EN16** pero referido a derrames, complementado con información externa proveniente de las instituciones o entidades de control. Para la clasificación incluir cuentas que permitan considerar el material derramado y su localización identificando superficies terrestres y acuáticas. Para su medición cantidad de derrames y toneladas, litros, kilómetros, o unidad pertinente, y para su registración ídem EN anteriores.

- **Aspecto Productos y Servicios: EN27:** La captación puede realizarse por medio de la documentación del ente sobre el ingreso (por compras donaciones recibidas y otras circunstancias) a depósitos o almacenes de cantidad y calidad de productos y sus envases y materiales de embalaje que fueron vendidos, donados, entregados en aportes, otros. Para su clasificación podrían incorporarse cuentas referidas a materias primas (vidrio, acero, papel, tipos de plásticos, otras) o componentes utilizados o no por la organización. La medición puede realizarse en peso, volumen y su relación porcentual por productos vendidos, productos donados, productos entregados en aportes a otras organizaciones, otros, y su registración ídem EN anteriores.

- **Aspecto Cumplimiento Normativo: EN28:** de manera similar a la captación de las multas en dinero, que se encuentran documentadas en el proceso contable tradicional, para las sanciones no monetarias y otros acuerdos o convenios, voluntarios o no, la documentación puede surgir de la información de los letrados del ente y constar en minutas contables. Para la clasificación pueden incorporarse cuentas contables que diferencien sanciones monetarias de las no monetarias y referenciando los procedimientos acordados más significativos. Respecto de medición pueden utilizarse cantidad de sanciones y las unidades de medidas pertinentes según el tipo de sanción o daño causado, por ejemplo Km, unidades equivalentes de CO₂, otras, y para su registración ídem EN anteriores.

2 - *El Subproceso de Comunicación referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales:* Exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes contables internos y externos; y

3 - *El Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales:* Aplicar pautas y procedimientos de control interno en la organización económica, así como procedimientos de evaluación, verificación y/ o auditoría para los informes contables socio-ambientales, y en Argentina de acuerdo a la RT N° 37 para los Balances Sociales.

Como corolario, es posible reconocer la pertinencia de la aplicación de los conocimientos contables en las organizaciones económicas para contribuir con un proceso metódico, sistemático, cuantificado y evaluable del Balance Social referido a los indicadores ambientales. Se entiende que el resultado del presente trabajo puede contribuir para que: el Profesional Contable al utilizar el SIC instaurado en las organizaciones económicas aporte al proceso del Balance Social, reduciendo con ello los costos de su elaboración.

4. Referencias Bibliográficas

Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC) (2013): *Borrador sometido a consulta del Marco Internacional <IR>* Obtenido el 13 de Mayo de 2013. de:

<http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/05/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework-Spanish.pdf>.

Enciclopedia us.es. (n/d). Julio, Obtenido el 28 de Agosto de 2013 de:
([http://enciclopedia.us.es/index.php/Julio_\(unidad\)](http://enciclopedia.us.es/index.php/Julio_(unidad)))

Enciclopedia us.es. (n/d). *Gigajulio*. Obtenido el 28 de Agosto de 2013 de:
<http://enciclopedia.us.es/index.php/Gigajulio>.

Fernández Lorenzo, L., Geba, N., Montes, V. y Schaposnik R. (1998). *Balance Social Cooperativo Integral. Un Modelo argentino basado en la Identidad Cooperativa*. Cuaderno 5 Serie Investigación del Instituto Provincial de Acción Cooperativa (IPAC), Buenos Aires, Argentina.

Fernández Lorenzo, L. y Geba, N. (2000). *Balance Social en Entidades Mutuales. Propuesta de un Modelo*, La Plata: Editorial de la Universidad Nacional de La Plata.

Fernández Lorenzo, L. y Geba, N., colaboradores: Burry R., Pracilio H., Burry C., Radosinsky A., Barbei A., Lázaro M., González J., Cabrera M., Sierra S. y Ávila H. (2007). *Contabilidad Socio-Ambiental en Entidades que Aplican la Metodología Grameen. Una Experiencia de Extensión en la Asociación Barrios del Plata*, La Plata: Editorial de la Universidad Nacional de La Plata, EDULP.

Fernández Lorenzo, L. y Geba, N., colaboradora Ron G. (2009). *Lecturas sobre Elementos del Discurso Contable*, Buenos Aires: Ediciones Haber Ciencias Económicas.

García Casella, C. (1998). Importancia y función de los modelos en la contabilidad como ciencia, *Anales del Ier. Seminario Latino de Ciencias Contables*. Salvador (Bahía). Brasil.

Geba, N., Accifonte, L., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti M. (2013). El Balance Social y su Auditoría en Normas Contables Profesionales Argentinas. *Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires y su Caja de Seguridad Social RePro Realidad Profesional* Agosto 2013 Año 14 N° 74, 28-29.

Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M. (2010). Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental. *Revista Actualidad Contable FACES Año 13 N° 20, Enero - Junio 2010*, 49-60.

Global Reporting Initiative. (GRI) (2011a). *Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Versión 3.1*. Obtenido el 23 de Agosto de 2013 de :
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G3.1-Complete.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI) (2011b). *Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Versión 3.1. Protocolos de los Indicadores G3.1: Medio Ambiente*. Obtenido el 27 de Agosto de 2013 de:
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G3.1-Complete.pdf>.

GreenHouse (n/d). *Gas Protocol*. Obtenido el: 28 de Agosto de 2013 de:

<http://translate.google.com.ar/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.ghgprotocol.org/&p=rev=/search%3Fq%3DGHG%2BProtocol%2BInitiative,%2Beduci%25C3%25B3n%2B2004%26rlz%3D1R2LEND-es%26biw%3D1366%26bih%3D590>

Luengo, G. (n/d). *Elementos para la definición y evaluación de la calidad ambiental urbana. Una propuesta teórico-metodológica*. Obtenido el 30 de Agosto de 2013 de: http://www.perfilciutat.net/fitxers/IVSL_A4.pdf

Pahlen, R., Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2011). Teoría contable y cambio climático. *III Congreso Internacional sobre Cambio Climático y Desarrollo Sustentable*. Universidad Nacional de La Plata (pp.1-19). La Plata. Argentina.

Red Pacto Mundial España (n/d). El Pacto Mundial y el GRI establecen nuevas áreas de cooperación. Obtenido el 16 de Septiembre de 2013 de: *Disponible en:* <http://www.pactomundial.org/rincon-de-la-rse/noticias/452-el-pacto-mundial-y-el-gri-establecen-nuevas-areas-de-cooperacion>

Rey Mejías, C. (2002). Indicadores de sostenibilidad ambiental. *Revista: Observatorio Medioambiental* Vol. 5. Obtenido el 7 de Septiembre de 2013 de: <http://revistas.ucm.es/index.php/OBMD/article/view/22865>.

United Nations Global Compact (2008). *Guía Práctica para la Comunicación de Progreso del Pacto Mundial de la Organización de las naciones Unidas*. Obtenido el 16 de Septiembre de 2013 de: http://www.pactoglobal.org.ar/userfiles/file/Gua_CoP_2008.pdf

“Deterioro del Valor de la Llave de Negocio, Primera Parte”

Autora: María L. Catani (*)

Colaboradoras: Gisela B. Buechele, Constanza Granieri

INDICE

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Objetivos**
- 3. Metodología**
- 4. Marco Conceptual**
- 5. Desarrollo**
- 6. Conclusiones**
- 7. Bibliografía**

(*) Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Especialista en Sindicatura Concursal. Doctorando en Ciencias de la Gestión (FCE-UNLP). Profesor Adjunto Ordinario (FCE-UNLP). Fue Secretaria de Asuntos Académicos (FCE-UNLP). Vicedecana (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría V. laura.catani@econo.unlp.edu.ar

RESUMEN

El presente trabajo se origina como producto de un análisis sobre el test de deterioro de la llave de negocio. Como consecuencia de ello, planteamos en el presente profundizar los conceptos de pérdida de valor de la llave de negocio y su tratamiento contable, centrándonos a los efectos del análisis, en la Llave de Negocio con vida útil indefinida.

La metodología utilizada consiste en una investigación teórica exploratoria de tipo doctrinaria y normativa, nacional e internacional, y el inicio de un estudio empírico en el cual se consideran casos de análisis de una base de datos de elaboración propia.

Para el análisis de casos, se han considerado dos empresas que se encuentran actualmente cotizando en la Comisión Nacional de Valores de Argentina, y en tal sentido se ha relevado la información presentada para los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Si bien es complejo obtener dicha información, se ha podido acceder a dos empresas que registran el valor llave dentro de sus activos intangibles. En uno de los casos expuesto, se observa claramente que mientras no era obligatoria la aplicación del criterio de deterioro, la información se presentaba de una forma menos detallada.

A modo de conclusión pareciera que las empresas evitan la aplicación del test de deterioro, aún a riesgo de las desventajas del modelo de amortización.

Al momento de relevar la información y realizar el análisis, se observa que las empresas aplican el criterio de deterioro fundamentalmente con fines formales, o sea a efectos de cumplir con la norma que así lo dispone, esto hace pensar que no resulta una prioridad mejorar la utilidad de la información contable brindada a los usuarios.

Este trabajo representa solo una primera fase exploratoria del tratamiento en empresas del ámbito local, se propone seguir profundizando a fin de avanzar con el conocimiento. Sin embargo todo parece indicar, que el viejo debate sobre amortizar o no el valor de la llave, de algún modo no está cerrado, ya que si bien la amortización, como ya se ha dicho, no representa la mejor opción, el test de deterioro pareciera ser algo que los involucrados en la preparación de los estados contables se resisten a aplicar por las causas antes indicadas.

A modo de cierre, es importante resaltar que no puede perderse de vista, y es necesario tener como prioridad, mejorar la utilidad de la información contable brindada a los usuarios.

Palabras Clave: Activo Intangible - Llave de Negocio - Test de Deterioro - Amortización - Vida Útil.

ABSTRACT

The current report originates from the analysis about the goodwill impairment test. As a consequence, we wanted to dig deeper into the concepts of loss in value of goodwill and its accounting treatment at present, focusing on goodwill with an indefinite shelf life.

The employed methodology consists of a doctrinal and normative kind of exploratory research, national and international, and the beginning of an empirical study in which considerate cases of our own elaboration, taken from our database.

For the analysis of the cases, two companies, currently listed in the national stock market have been taken into account; in that regard, the presented information for the operations of 2011, 2012 and 2013 has been relieve. Although getting the previously mentioned information is difficult, it has been possible to gain access to two companies that register the goodwill value as a part of their intangible assets. In one of the exposed case, it was clear that while the impairment criteria application was not obligatory, the information is presented in a much less detailed way.

As a conclusion, it seems that companies avoid the impairment test application, even though they risk the amortization model's disadvantages.

By the moment of revealing the information and performing the analysis, it was exposed that companies apply the impairment criteria mainly with formal aims; this is only to fulfill the rule that says so, what proves that it is not a priority improving the applicability of the countable information provided by the users.

This paper only represents the first exploratory phase of the treatment in companies from the local environment; it is recommended that to keep digging, in order to gain a better foundation in the conclusion. Nevertheless, everything seems to indicate that the old debate about whether to amortize the goodwill value or not, is somehow not over, because, although amortization does not represent the best choice, the impairment test is something that the people involved in the countable states preparation are reluctant to apply, due to the previously mentioned causes.

As a way of closure, it is important to highlight that the core issue, which cannot be missed and must have priority, is to improve the usefulness of countable information offered to the users.

Keywords: Intangible Asset - Goodwill - Impairment Test - Amortization - Shelf Life.

1. Introducción

El presente trabajo se origina como producto de un análisis sobre el test de deterioro de la llave de negocio. Como consecuencia de ello, planteamos profundizar los conceptos de pérdida de valor de la llave de negocio y su tratamiento contable, centrándonos a los efectos del análisis, en la Llave de Negocio con vida útil indefinida.

Con tal fin parece necesario identificar en primer lugar las opiniones y definiciones doctrinarias, luego hacer un análisis de la normativa nacional (RT 18), así como también de la Norma internacional (NIC 36).

Se incluyen un marco conceptual, un análisis de la aplicación del test de deterioro, como así también un relevamiento empírico sobre el tratamiento del valor llave en dos empresas del ámbito local, efectuado sobre los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

2. Objetivos

El presente trabajo constituye una investigación exploratoria de tipo teórica y empírica, cuyos principales objetivos propuestos son:

- Analizar el impacto y la complejidad en la aplicación del test de deterioro.
- Señalar ventajas y desventajas de su aplicación.
- Observar el tratamiento brindado al tema en empresas locales.

3. Metodología

La metodología utilizada consiste en una investigación teórica exploratoria de tipo doctrinaria y normativa, nacional e internacional, y el inicio de un estudio empírico en el cual se consideran casos de análisis de una base de datos de elaboración propia. Para el estudio de casos se han seleccionado dos empresas que cotizan en la Comisión Nacional de Valores de Argentina, relevando y analizando información presentada para los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Se desarrolla un marco conceptual y se infieren conclusiones.

4. Marco Conceptual

A efectos de comenzar con el desarrollo del tema, es importante considerar, una serie de definiciones que la doctrina contable aporta sobre el concepto de valor llave:

Según Bértora (1956), llave de negocio es el valor actual de las superutilidades futuras más probables.

En tal sentido, se reconoce la existencia de la llave, como valor activo, sujeta a las siguientes circunstancias:

- 1) Superutilidades futuras: Es imprescindible que se parta del principio de que utilidades por encima de lo normal se cristalizarán en el futuro.

- 2) Probabilidad: Las superutilidades futuras deben quedar condicionadas al cálculo de probabilidades; todos los riesgos serán tenidos en cuenta a efectos de estimar la exacta proporción de casos favorables sobre el número total de casos posibles y sólo se podrá prescindir de este factor cuando se tenga la certeza de que las superutilidades calculadas tendrán lugar (casos favorables = casos posibles).

Desde el punto de vista de las matemáticas esta definición encuadraría dentro del concepto de esperanza matemática, que no es sino el producto de una suma eventual por la probabilidad de ganarla. Esa suma eventual, naturalmente, está representada por las superutilidades futuras.

Otra definición, proveniente de la Comisión de Estudios sobre Contabilidad del Consejo Profesional de Contadores en Ciencias Económicas, se refiere a la llave como “Conjunto de recursos intangibles, que le confieren al ente ciertas ventajas comparativas, respecto de otros de similares características... Existe consenso en considerar como valor llave la diferencia positiva entre el importe abonado y la suma algebraica de los valores corrientes, de los activos tangibles - netos de compromisos - en los casos de ventas de fondos de comercio.” (Pahlen Acuña et al., 2010, p. 459).

Fowler Newton E. (2010) considera que una empresa posee una plusvalía (valor llave) cuando tiene alguna ventaja comparativa sobre otras, en cuyo caso:

- 1) Se espera que la rentabilidad ordinaria de su patrimonio (medido con criterios contables) esté por encima de la que podría considerarse como normal.
- 2) Debería haber interesados en pagar por la empresa una suma superior a la resultante de multiplicar el porcentaje del patrimonio que deseen adquirir por la suma algebraica de las medidas contables asignadas a: los activos identificables, los costos imputables contra los ingresos futuros y los pasivos.

Las ventajas comparativas podrían resultar de factores como éstos: la reputación del ente, una ubicación geográfica ventajosa, la exclusividad en la utilización de algunos intangibles identificables (marcas, patentes, procesos secretos, etcétera), la existencia de situaciones que reducen el impacto de la competencia (incluyendo las desventajas o ineficacias de los competidores), la clientela (cantidad y calidad), la eficacia de su organización, la inteligencia y la capacidad de sus administradores, las buenas relaciones con el personal, el aprovechamiento de leyes que otorgan ventajas como la exención de determinados impuestos durante ciertos lapsos.

Con respecto a su medición, desde un punto de vista teórico, cabe su medición contable al cierre al costo o a su valor corriente. En el primer caso, se mantiene el valor de incorporación al patrimonio, deduciéndole las desvalorizaciones sistemáticas que correspondan, y aquellas desvalorizaciones sufridas luego, de la aplicación de la prueba de recuperabilidad de los activos.

Si se mide a su valor corriente, se aplicarán los valores que brinda el mercado al cierre, es de destacar que no surge para este activo un valor de mercado efectivo.

Respecto al reconocimiento contable de la depreciación del valor llave, surge esta incógnita ¿debe amortizarse el valor llave?

Cabe considerar una antigua clasificación propuesta por el Comité de Procedimientos Contables (1944), el cual comenzó a clasificar los intangibles en dos grandes categorías, atendiendo a su duración:

- a) Están aquí representados aquellos que tienen un término de existencia limitado por ley, regulación o convenios, o por su naturaleza (tales como patentes, derechos de autor, escrituras de arrendamientos, franquicias por tiempo determinado y llave de negocio para lo cual existe la certeza de una duración limitada).
- b) Integrada por los que no tienen tal término limitado de existencia y referente a los cuales no hay, en el momento de adquisición, indicación de vida útil (tales como llave general, valor de negocio en marcha, franquicias perpetuas y costo de organización).

Con respecto al primer grupo, categoría a) no hay dudas y unánimemente se está por su amortización mediante cargos sistemáticos durante el período aprovechable. El procedimiento sería asimilable al de otros valores del activo y de vida útil limitada.

El problema se cierne sobre la categoría b), caso frecuente del valor llave adquirido.

En relación a esto hay, según Bértora (1956), posiciones encontradas entre los que están a favor de amortizar y aquellos que no lo están.

➤ No amortizar:

- Bentley expresa que si un negocio adquiere la llave de otro, evidentemente el cargo es legítimo y debería llevarse como un activo permanente, no susceptible de depreciación o extinción.
- Montgomery señala que la llave es un activo tan evasivo que no pueden aplicársele los principios de la depreciación como suele hacerse con otros rubros.
- Holmes establece que el valor llave cuando ha sido establecido según el costo, no debe alterarse. Agrega que por no poder fijar una vida máxima, y debido al hecho de que no puede ser vendida separadamente de la propiedad a que se refiere, no hay necesidad de amortizar el activo.
- Couchman afirma que no debe amortizarse especialmente si la organización hace esfuerzos razonables para mantener su buen nombre entre los clientes.

➤ Amortizar

- Muchos creen que debe amortizarse cuanto antes, porque entienden que es un activo muy dudoso que solo puede tolerarse por un período lo más corto posible.

- Paton piensa que la llave debería eliminarse ya que “si la importancia de la llave tal como fue adquirida, se concibe como el valor actual de una serie terminable de ingresos especiales, parecería resultar que la llave debería eliminarse contra utilidades por el período en el cual se espera que tales rentas se realizaran.”
- Según Matessich todos los intangibles tales como las patentes, los derechos de autor, investigación y desarrollo y la llave de negocio deberían registrarse al costo, con las modificaciones pertinentes para reflejar los cambios en el poder adquisitivo ya sea en los estados contables principales o en los suplementarios. Los ítems de duración limitada, deberían amortizarse como gastos durante sus vidas estimadas. Los ítems que no tengan una duración limitada deberían seguir matenteniéndose como activos, sin amortización.

Por último cabe resaltar la opinión del autor, quien fija su posición alegando que “la llave adquirida representa las futuras superutilidades esperadas, cuyos valores actuales fueron abonados al vendedor. Por lo tanto, al hacerse efectivas tales superutilidades, debiera reducirse una proporción del valor de la llave, de manera que la diferencia entre la superutilidad y la amortización signifique un beneficio en concepto del interés ganado por el valor actual pagado a la misma tasa empleada para su descuento”.

En esto se ve claramente, que en opinión del autor, la amortización de la llave se relaciona exclusivamente con un aspecto financiero, que nada tiene que ver con los conceptos de desgaste o consumo.

Con respecto de los Criterios Normativos, nuestra normativa local, la Resolución Técnica 18 de la FACPCE, en el apartado 3.4.1 expresa:

“si la llave de negocio tiene vida útil indefinida, no se computará su depreciación y se realizará la comparación con su valor recuperable en cada cierre de ejercicio. En estos casos las causales por las que se decidió que la llave tiene vida útil indefinida deberán exponerse en notas a los estados contables.

Cuando exista la llave de negocio con vida útil indefinida, se analizará en cada cierre de ejercicio que los eventos y circunstancias que soportan esta definición continúan para ese activo. Si del análisis realizado se produjera un cambio del activo con vida útil indefinida a un activo con vida útil definida, se tratará como un cambio en la estimación contable como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio, de acuerdo con el último párrafo de la sección 4.10 de la Resolución Técnica 17”. (FACPCE, 2000, p.13).

En tal sentido la Norma Internacional de Contabilidad 36 “Deterioro del Valor de los Activos”, plantea como objetivo establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse que sus activos estén contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable.

Y expresa, “un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo”. (NIC 36, IASB, 2008, p. 11).

La entidad de evaluar, al final de cada período sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad tiene que estimar el importe recuperable del activo.

Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad debe también:

- (a) Comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su valor recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del período anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante si dicho activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el período anual corriente, se comprueba el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.
- (b) Comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios.

La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros como para recuperar su importe en libros estará sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso y no después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentra disponible para su uso.

Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considera, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información:

- (a) Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el período significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- (b) Durante el período han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- (c) Durante el período, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable en forma significativa.
- (d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información:

- (e) Se dispone de evidencia sobre obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- (f) Durante el período han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios influyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo, en lugar de indefinida.
- (g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

Dividendos procedentes de subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas:

- (h) Para una inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada, el inversor reconoce un dividendo procedente de la inversión y existe evidencia que:
 - (i) el importe de libros de la inversión en los estados financieros separados supera el importe de libros en los estados financieros consolidados de los activos netos de la entidad en que se ha invertido, incluyendo la plusvalía asociada; o
 - (ii) el dividendo supera el resultado integral total de la subsidiaria, negocio conjunto o asociada en el período en que éste se ha declarado.

Medición del importe recuperable:

Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida:

Se debe comprobar anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe recuperable efectuados en el período precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el período corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- (a) en el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable,
- (b) que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo, y

(c) que basándose en un análisis de los nuevos eventos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Desde España, también se ha considerado que el “valor de los activos se utilizaba hace años como método de valoración de empresas. Actualmente es un método raramente utilizado frente a los Cash Flows libres. Sin embargo, con la entrada en vigor del Nuevo Plan contable la valoración de los activos vuelve a cobrar especial importancia al adoptar... las IFRS que recomiendan adecuar los valores de los activos a la capacidad de éstos para generar flujos de caja.” (Ruiz, P., 2009).

5. Desarrollo

Para este análisis se han considerado dos empresas (empresa A y B, ambas sociedades anónimas con actividad industrial en diferentes ramos) que se encuentran actualmente cotizando en la Comisión Nacional de Valores de Argentina, y en tal sentido se ha relevado la información presentada en los estados contables para los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

➤ Empresa A

Año 2011

Durante este año la empresa debe presentar la información de acuerdo a las Normas Contables locales. Se ha observado que la misma aplicó el criterio de amortización en la valuación de la llave de negocio.

Año 2012

A partir de la RG 562/09 las empresas que cotizan en la Comisión Nacional de Valores cuyos ejercicios cierran al 31 de diciembre, deberán presentar la información según Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Como se ha mencionado anteriormente, al aplicar dicha normativa la empresa comienza a utilizar el criterio de deterioro del valor llave, siguiendo con los lineamientos de la NIC 36. En este caso, se ha observado en el anexo de activos intangibles que el valor llave no se amortiza. Siguiendo con el análisis, la llave mantiene el mismo valor, por lo que se deduce que de la aplicación del test de deterioro no surge una disminución de su valor.

Año 2013

Según se observa hasta la fecha del análisis, en la información del año 2013 no se presentan cambios, pues continúa con la aplicación de la Normativa Internacional.

➤ Empresa B

Año 2011

Durante este año la empresa tuvo que presentar la información de acuerdo a las Normas Contables locales. Puede observarse que la empresa aplica una previsión para desvalorización del valor llave, y que la misma no presenta mayor información detallada en notas.

Año 2012

Tal como se expresara para la empresa anterior, durante este año la información debe presentarse bajo Normas Internacionales de Información Financiera como lo establece la RG 562/09. Se observa que de todos modos, la empresa continua aplicando la previsión por desvalorización para valuar el valor llave, aunque para este ejercicio presenta mayor información detallada a través de una nota.

Año 2013

Como se observa, hasta la fecha del análisis de la información del año 2013, la misma no presenta cambios, pues continúa con la aplicación de la Normativa Internacional.

6. Conclusiones

Parece oportuno para fundamentar las conclusiones, hacer una reseña nuevamente de las normas aplicables. La norma contable argentina RT18, remarca que la llave de negocio con vida útil indefinida no se amortiza, y la misma debe compararse con su valor recuperable al cierre de cada ejercicio. A su vez la NIC 36 exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor, cuando el mismo esté contabilizado por encima de su valor recuperable, como también expresa que la entidad evaluará al final de cada periodo si existe algún indicio de deterioro del valor del activo.

Del análisis efectuado de la información local, se ha podido acceder a dos empresas que registran el valor llave dentro de sus activos intangibles. En el segundo caso expuesto, empresa B, se observa claramente que mientras no era obligatoria la aplicación del criterio de deterioro, la información se presenta de una forma menos detallada.

A modo de conclusión pareciera que las empresas evitan la aplicación del test de deterioro, aún a riesgo de las desventajas del modelo de amortización.

Al momento de relevar la información y realizar el análisis, se observa que las empresas aplican el criterio de deterioro fundamentalmente con fines formales, a efectos de cumplir con la norma que así lo dispone, esto hace pensar que no se ha priorizado por el momento la entendida mejora a la utilidad de la información contable que se brinda a los usuarios, quizá porque hay opiniones respecto de que es difícil y costoso la realización y aplicación del test de deterioro siendo su relación costo-beneficio negativa.

Este trabajo representa solo una primera fase exploratoria del tratamiento en empresas del ámbito local y se propone seguir profundizando en la temática para favorecer el avance del conocimiento.

Todo parece indicar, que el viejo debate sobre amortizar o no el valor de la llave, de algún modo no está cerrado, ya que si bien la amortización, como ya se ha dicho, no representa la mejor opción, el test de deterioro, es algo que aún los involucrados en la preparación de los estados contables por lo general no utilizan.

A modo de cierre, es importante resaltar, que lo que no puede perderse de vista, y es necesario tener como prioridad, es mejorar la utilidad de la información contable brindada a los usuarios.

7. Bibliografía

Bértora, H. (1956). *Llave de Negocio*, Buenos Aires: Ed. Oresme.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), (2000). *Resolución Técnica N° 18, Normas Contables Profesionales: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular*. Buenos Aires: Edit. La Ley.

Fowler Newton, E. (2010). *Contabilidad Superior*, Buenos Aires: Ed. La Ley.

IASB (2008). *Norma Internacional de Contabilidad 36: Deterioro del Valor de los Activos*. Obtenido el 29 de Octubre de 2013 de: www.facpce.org.ar

Pahlen Acuña, R., Campo, A., Chaves, O., Fronti de García, L., Helouani R., y Viegas J. (2010). *Contabilidad Pasado, Presente y Futuro*, Buenos Aires: Ed. La Ley.

Ruiz, P. (2009). *Deterioro del valor de los activos: test de impairment*. Obtenido el 30 de Septiembre 2013 de: [http://www.accid.org/revista/documents/Deterioro del valor de los activos, test de i
mpairment. Pascual Ruiz.pdf](http://www.accid.org/revista/documents/Deterioro%20del%20valor%20de%20los%20activos,%20test%20de%20impairment.Pascual%20Ruiz.pdf)

“Una Estrategia para la Proyección Sistémica de Interacción Social Universitaria en la Carrera de Contaduría Pública”

Autores: Carmen R. Pereira Rodríguez (*), José A. Terán ()**

INDICE

Resumen

Abstract

1. Desarrollo

1.1 Caracterización de actividades de Interacción social universitaria

**1.2 Proyección sistémica de las actividades de interacción social
universitaria**

2. Conclusión

3. Bibliografía

(*)Lic. en Auditoría - Contaduría Pública, Universidad Autónoma “Tomás Frías” de Potosí (UATF), Bolivia. Especialidad en Auditoría y Control de Gestión. Magister en Educación Superior. Doctor en Ciencias de la Educación. Es miembro adherente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). Fue presidenta del Colegio de Auditores de Potosí, fue miembro del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad. Presidenta del Colegio de Auditores de Bolivia. Desde 1986 se ha desempeñado como docente de la Carrera de Auditoría - Contaduría Pública, durante quince gestiones como docente a tiempo horario y once como docente titular a tiempo completo. carmenrosate@yahoo.com

(**)Lic. en Auditoría – Contaduría Pública en la Universidad Autónoma “Tomás Frías” de Potosí (UATF), Bolivia. Doctor en Ciencias con el Tema “Practica Laboral con Enfoque Sistémico en la Carrera de Contaduría Pública de la Universidad Tomás Frías”. Fue docente en la Carrera de Auditoría de la Universidad Autónoma “Tomás Frías”. Es Certificado como instructor en NIIF y en NIAs, realiza cursos al sector productivo y social y efectúa consultorías y auditorías. Miembro del Colegio de Auditores de Bolivia. Miembro Adherente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (A.I.C.). joseateran@yao.com

RESUMEN

Desde una perspectiva crítica el artículo aborda la interacción social con una proyección sistémica en la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma "Tomás Frías" de Potosí (U.A.T.F.), en el contexto de la universidad boliviana.

La universidad como institución social se estructura a partir de sus tres procesos académico, investigativo e interacción social universitaria acerca de los que en este último tiempo se han venido desarrollando una serie de reflexiones, con mayor profundidad sobre lo académico y lo investigativo y de manera aún incipiente la interacción social universitaria.

Aunque se realizan periódicamente autoevaluaciones acerca de los resultados de interacción social al interior de cada una de las carreras de la U.A.T.F., la carrera de Contaduría Pública contempla algunas actividades de interacción social universitaria que no han podido desarrollarse con una proyección sistémica para una cohesión efectiva entre los tres procesos universitarios.

En este sentido, se presentan algunas orientaciones sobre el desarrollo de la interacción social universitaria en la carrera de Contaduría Pública con proyección sistémica proponiendo una estrategia para hacer más pertinente su labor educacional.

Palabras Clave: Estrategia - Procesos Universitarios: Académico, Investigativo y de Interacción Social - Proyección Sistémica - Pertinencia Social.

ABSTRACT

From a critical perspective, the article discusses social interaction with a systemic projection in the Public Accounting Career at the Universidad Autónoma "Tomas Frías" Potosi (UATF), in the context of the Bolivian university.

The university as a social institution is structured around of three processes academic, research and social interaction university on which in recent times have been developing a series of reflections, more deeply on the academic and research and so still fledgling university social interaction.

Although periodic self-assessments are performed on the results of social interaction within each of the careers of UATF, the Public Accounting Career includes some activities of university social interaction that could not develop a systemic screening for effective cohesion between three university processes.

In this sense, some guidance on the development of university social interaction in public accounting career with systemic projection are presented proposing a strategy for their educational work more relevant.

Keywords: Strategy - University Processes: Academic, Research and Social Interaction - Systemic Projection - Social Relevance.

1. Desarrollo

La experiencia de las universidades en Bolivia evidencia que los procesos universitarios: académico, investigativo y de interacción social muestran dificultad en adaptarse, la Universidad Autónoma “Tomás Frías” de Potosí, no se encuentra al margen de estas dificultades, repercutiendo esta problemática también al interior de sus diferentes Carreras.

La carrera de Contaduría Pública efectúa actividades de interacción social habiendo diseñado programas y proyectos para este propósito, sin embargo se hace necesario proponer algunas otras estrategias para consolidar el desarrollo efectivo de interacción social como proceso sustantivo de la universidad y para propiciar una relación coherente con los procesos académico e investigativo.

1.1 Caracterización de actividades de interacción social universitaria.

Las actividades de interacción social desarrolladas por la carrera de Contaduría Pública abarcan prioritariamente: convenios interinstitucionales, intercambio de estudiantes a través de acuerdos de movilidad estudiantil, cursos de actualización a egresados de gestiones anteriores y difusión del arte y la cultura en sus distintas expresiones como entradas folclóricas y encuentros deportivos, implementándose paulatinamente otras actividades aún no consolidadas.

Los convenios interinstitucionales se suscriben particularmente, para que los estudiantes de los tres últimos semestres de la Carrera de Contaduría Pública realicen práctica laboral (pasantías supervisadas) en diferentes entidades de los sectores estatal y privado.

A través de los **programas de movilidad estudiantil**, estudiantes de la carrera de Contaduría Pública a de los vecinos países de Perú y Chile cursaron algunas asignaturas en la carrera, simultáneamente alumnos de la misma, cursaron materias en universidades de aquellos países y de esta forma adquirieron nuevas experiencias de aprendizaje.

La carrera de Contaduría Pública ofrece **cursos de actualización** a egresados de gestiones anteriores, que por diferentes circunstancias, familiares y de trabajo, no pudieron obtener su título profesional oportunamente, permitiendo con esta actividad con facilitar su profesionalización.

Anualmente se organiza la “**Entrada Folclórica Universitaria**”, evento del que es partícipe la Carrera de Contaduría Pública con una representación folclórica (danzarines y músicos) que integran docentes y estudiantes.

Estudiantes y docentes de la carrera de Contaduría Pública conforman equipos para participar en **encuentros deportivos** convocados tanto por el estamento docente como por el estudiantil.

1.2 Proyección sistémica de las actividades de interacción social universitaria

Siendo una necesidad latente el mejoramiento del proceso de interacción social universitaria en la carrera de Contaduría Pública de la U.A.T.F. a continuación se presenta una propuesta para el desarrollo de las actividades descritas en el anterior

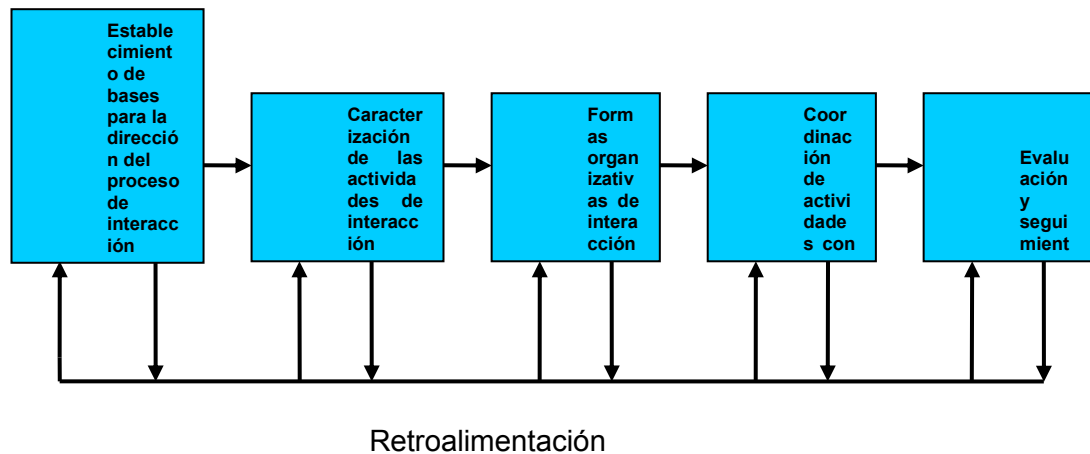
epígrafe y otras que puedan ser implementadas posteriormente, con proyección sistémica a través de la adopción de una estrategia.

El eje troncal de esta estrategia son las actividades que deben diseñarse en forma participativa y coordinada entre el Consejo de Carrera, instancia de decisión de la misma, atendiendo los requerimientos de la comunidad intra - universitaria, docentes y estudiantes y la comunidad extra - universitaria; beneficiarios externos, entidades públicas y privadas e instituciones civiles sin fines de lucro así como otras de la comunidad en general, aquellas que soliciten el apoyo administrativo y financiero de la Carrera .

Los componentes o dimensiones administrativas de esta estrategia son: la planificación, la organización, la ejecución y el control, a su vez, el componente y dimensión tecnológica es la promoción sociocultural.

A continuación se presenta de manera gráfica los componentes de la estrategia diseñados con enfoque sistémico:

Gráfico N° 1: *Una estrategia para la proyección sistémica de interacción social de la carrera de contaduría pública*



La relación de los componentes de la estrategia con las dimensiones, administrativa y tecnológica se presenta en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1: *Relación de los componentes de la estrategia con las dimensiones, administrativa y tecnológica*

<p>Fase 1: Establecimiento de bases para la dirección del proceso de interacción social en la carrera de Contaduría Pública.</p>	<p>Administrativa: Planificación; Plan de desarrollo de interacción social, Plan Operativo, Diseño de normatividad, Políticas y Reglamentos. Tecnológica: Promoción sociocultural.</p>
<p>Fase 2: Caracterización de las actividades de interacción social a ser desarrolladas en la Carrera de Contaduría Pública.</p>	<p>Administrativa: Planificación, Organización, Ejecución; Organización de actividades de interacción social, asignación de funciones, asignación de recursos. Tecnológica: Promoción sociocultural.</p>
<p>Fase 3: Elaboración de formas organizativas de Interacción Social.</p>	<p>Administrativa: Organización, Ejecución, Establecimiento de formas organizativas de interacción social, programas, proyectos. Tecnológica: Promoción sociocultural.</p>
<p>Fase 4: Coordinación de actividades con la Dirección de Interacción Social de la U.A.T.F.</p>	<p>Administrativa: Planificación, Organización, Ejecución; Comunicación, motivación, distribución de tareas. Tecnológica: Promoción sociocultural.</p>
<p>Fase 5: Evaluación y Seguimiento.</p>	<p>Administrativa: Control, Definición de los indicadores de evaluación, valoración del cumplimiento de objetivos, eficacia, eficiencia. Tecnológica: Promoción sociocultural, impacto y pertinencia.</p>

El encargo social de la carrera de Contaduría Pública no queda satisfecho sólo con dar respuesta a los problemas que le plantean las entidades públicas y privadas y otras en el ámbito administrativo y financiero, es necesario complementar con la **promoción sociocultural**, es esta la dimensión tecnológica de la estrategia propuesta para garantizar la satisfacción de las necesidades crecientes de la colectividad y con ello propiciar el desarrollo cultural, tarea también que corresponde a la Universidad en su conjunto, aunque las actividades de interacción social sean desarrolladas por una de sus unidades académicas; la Carrera de Contaduría Pública.

Los indicadores de evaluación bajo la dimensión tecnológica, que permitan evaluar el nivel de satisfacción de los beneficiarios (instituciones públicas y privadas, empresarios, directores de empresas y comunidad en general) de actividades de interacción social de la Carrera de Contaduría Pública serán: el impacto y pertinencia, que deberán ser alcanzados como resultado de la relación de la necesidad social y el proceso de interacción social desarrollado por la Carrera.

2. Conclusión

La re orientación del proceso de interacción social de la Carrera de Contaduría Pública, bajo una proyección sistémica, permitirá potenciar la participación protagónica de los actores de la comunidad intra – universitaria, docentes y estudiantes y extra-universitaria entidades públicas y privadas así como instituciones sin fines de lucro y comunidad en general, tributando al cumplimiento de la misión institucional de la Universidad Autónoma “Tomás Frías” de Potosí.

3. Bibliografía

Bolivia, Carrera de Contaduría Pública Universidad Autónoma “Tomás Frías” (UATF), (2005). *Informe de Reuniones Presectoriales de Ajuste*. Potosí.

Bolivia, Universidad Autónoma “Tomás Frías” (U.A.T.F.), (2011). *Plan de Desarrollo Institucional 2011-2015*. Potosí.

Comité Ejecutivo de la Universidad Boliviana (C.E.U.B.) (2011). Plan Nacional de Desarrollo de la Universidad Boliviana. 2009-2013. Obtenido el 28 de Diciembre de 2013 de:

[http://pandodigital.com/orthon/principal/docs/ceub/42 Lineas de Accion PNDU.pdf](http://pandodigital.com/orthon/principal/docs/ceub/42_Lineas_de_Accion_PNDU.pdf)

Cruz Tejas N. y Acosta B. (1999). La Extensión Universitaria, en el contexto de la relación Universidad-Sociedad. *Congreso Pedagogía 99 Extramuros Centro del Libro y la Literatura de Ciudad de La Habana* (pp.1-30). La Habana.

González González, G. (1996). Un modelo de extensión universitaria. Su aplicación a la Cultura Física y el Deporte. Tesis en opción al Grado Científico de Doctor en Ciencias Pedagógicas. Instituto Superior de Cultura Física “Manuel Fajardo”. La Habana, Cuba.

Pereira Rodríguez, C. (2007). Una estrategia para el mejoramiento de la dirección del proceso de interacción social en la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma “Tomás Frías”. Tesis en opción al Grado Científico de Doctor en Ciencias. Potosí-Bolivia.

Pérez, J., Mayz, J. y Sánchez, J. (1998). *El posible futuro de las universidades*. Obtenido el 8 de Octubre de 2013 de: <http://opac.biblioteca.intec.edu.do/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=23181>

Universidad Autónoma de Baja California (2006). *Informe de investigación y postgrado*. Obtenido el 2 de Noviembre de 2013 de: http://www.uabc.mx/planeacion/pifi/3_3/ProDES/CsEconomicoAdministrativas.pdf

Viciedo, D. (1996). Metodología de la Investigación Educativa. *Curso Internacional de Maestría en Educación Superior*. Potosí, Bolivia.

Yarzabal, L. (1999). *Consenso para el cambio en la educación superior*. Obtenido el 16 de Septiembre de 2013 de:

http://books.google.com.bo/books/about/Consenso_para_el_cambio_en_la_educaci%C3%B3n.html?id=kNkQAAAAYAAJ&redir_esc=y

“La Teoría Contable en la Enseñanza de Contabilidad en Argentina, Chile, Colombia y México. Una Primera Aproximación”

Autores: Valeria G. Pérez (*), Germán R. Pinto Perry ()**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, Argentina, Octubre-Noviembre de 2013.

INDICE

Resumen

Abstract

1. Planteamiento del problema

1.1 Formulación del problema de investigación

1.2 Sistematización del problema de investigación

1.3 Objetivos generales y específicos de investigación

2. Aspectos metodológicos

2.1 Tipo de investigación

2.2 Herramienta de recolección de datos

2.3 Limitaciones a la investigación

3. Desarrollo

3.1 Hacia la formalización del concepto teoría contable

3.2 Análisis de las materias tratadas en las primeras cátedras de contabilidad

4. Resultados y Discusión

4.1 Respecto a la teoría contable

4.2 Respecto al tratamiento de las teorías contables en las cátedras iniciales de contabilidad

5. Conclusiones

5.1 Respecto a los objetivos de investigación según la teoría contable

5.2 Respecto a los objetivos de investigación relativos a la enseñanza de la contabilidad

5.3 Conclusión final

6. Bibliografía

(*)Contadora Pública Nacional. Especialización en Docencia Universitaria. Especialización en Contabilidad y Auditoría para Pymes. Docente-investigadora de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral (UNL), Santa Fe, Argentina. vperez@fce.unl.edu.ar

(**)Contador Público y Auditor. Licenciado en Contabilidad y Auditoría. Postulado en Legislación Tributaria. Magister en Planificación y Gestión Tributaria, Doctor en Ciencias de la Administración. Profesor titular de la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile. german.pinto@usach.cl

RESUMEN

El presente trabajo de investigación nace de la motivación que generó en los investigadores el documento del doctor Jorge Túa Pereda titulado "La Docencia de la Contabilidad", en donde señalaba su preocupación por la falta de enseñanza de la teoría contable en las universidades que formaban a Contadores Públicos. Esta falencia podría llevar a un retroceso y hasta a la desaparición de la ciencia Contable.

Ante tal situación, los investigadores pretendieron conocer la realidad de la enseñanza y para ello tomaron cuatro programas estudios de los primeros cursos de sendas universidades y sendas carreras de Contador Públicos de cuatro países, Argentina, Chile, Colombia y México, que fueron elegidos en forma aleatoria.

Lo primero que se procedió fue a realizar una revisión de literatura que permitió establecer una definición de teoría contable y una caracterización de ella, distinguiendo algunas teorías o escuelas (no todas necesariamente, siendo posible que existan otras no consideradas) que podrían ilustrar el cuerpo de conocimiento que involucraba.

Posteriormente se procedió a realizar una investigación exploratoria del tipo cualitativa, analizando las unidades temáticas de cada programa que se consiguió de esas carreras, poniendo atención en cómo se abordaban los temas y esperando que hubiera alguna mención a las escuelas o teorías que fueron formalizadas.

El resultado de esta investigación evidenció que no hay una referencia expresa a las teorías que señala este estudio inicial que los investigadores efectuaron, y que existe una exacerbación de la enseñanza de la normativa contable por sobre la teoría, especialmente en las universidades chilenas y mexicanas, en donde hay mayor énfasis en el registro que en el desarrollo de teorías.

Palabras Clave: Teoría Contable - Enseñanza de la Contabilidad - Doctrina - Contabilidad.

ABSTRACT

This research stems from the motivation generated by researcher's document Dr. Jorge Túa Pereda entitled "The Teaching of Accounting" where stated its concern about the lack of accounting theory teaching in universities which were to CPAs. This short coming could lead to a decline and even the disappearance of Accounting Science.

In this situation, the researchers sought to understand the reality of teaching and it took studies of the first courses of separate universities and paths racing Public Accountant four countries, Argentina, Chile, Colombia and Mexico four programs that were chosen in the form random.

The first thing we proceeded was to conduct a literature review could establish a definition of accounting theory and characterization of it, distinguishing some theories or schools (no tall necessarily be possible that there are other not considered) that could illustrate the body knowledge involved.

He then proceeded to conduct an exploratory investigation of qualitative nature, analyzing the thematic units of each program was achieved in those races, paying attention to how the issues were ad dressed and hoping there was some mention of school so theories that were formalized.

The result of this research showed that there is no express reference to theories pointing this initial study there searchers made, and that there is an exacerbation of teaching accounting standards by the theory, especially in the Chilean and Mexican universities, where there is greater emphasis on record that in the development of theories.

Keywords: Accounting Theory - Accounting Education - Doctrine - Accounting.

1. Planteamiento del Problema

Esta investigación surge motivada por el tema planteado por el doctor Jorge Túa Pereda en un artículo publicado en la Revista Profesional y Empresaria (D&G) de Editorial Errepar Tomo /Boletín XIV de julio de 2013 titulado “La Docencia de la Contabilidad”. En este texto plantea sus reflexiones sobre la forma cómo se enseña nuestra disciplina destacando su preocupación por el cambio vertiginoso del conocimiento y la excesiva preocupación en los aspectos técnicos del ejercicio profesional por sobre la formación científica de los estudiantes, aspecto que no les permitiría ser factores de desarrollo del conocimiento contable, siendo lo esencial “enseñar a aprender” (Túa, 2013, p. 3).

Sobre lo mismo, resaltaba la importancia de familiarizar a los estudiantes con la “adecuada distinción entre teoría general y sus aplicaciones” (p. 6), haciendo énfasis en el conocimiento del origen y evolución de la disciplina como también la teoría contable propiamente tal, por sobre la repetición de las normas que solo regulan el ejercicio profesional.

Este planteamiento nos pareció interesante y de ahí la idea de investigar cómo se enseña actualmente la Contabilidad. Para ello, desarrollamos un estudio para determinar el alcance del concepto de “teoría contable”, estableciendo una clasificación de ésta y una propuesta de aproximación formal a ella. Seguidamente, se analizaron cualitativamente los planes de estudios de cuatro universidades elegidas en forma intencionada, correspondientes a casas de estudios de Argentina, Chile, Colombia y de México, siendo todos ellos del primer curso de Contabilidad que se imparten en sendas carreras. Finalmente se reflexionó sobre si las características de la teoría contable que se destacaron en la revisión bibliográfica realizada, estaban recogidas en las respectivas cátedras de inducción elegidas.

1.1 Formulación del problema de investigación

Dado lo anterior, el problema central de esta investigación se plantea a través de la siguiente pregunta:

¿En qué país de los seleccionados (Argentina, Chile, Colombia y México) se enseña la teoría contable en los primeros cursos de formación contable a los Contadores Públicos?

1.2 Sistematización del problema de investigación

El problema anteriormente formulado se sistematizará a través de las siguientes sub preguntas:

- 1.2.1.- ¿Qué se entiende por teoría contable?
- 1.2.2.- ¿Qué tipos de teorías contables es posible distinguir?
- 1.2.3.- ¿Son tratadas expresamente en los programas de estudios de los primeros cursos de Contabilidad de las carreras seleccionadas de los países en estudio?

1.3 Objetivos generales y específicos de investigación

Esta investigación espera lograr los siguientes objetivos

1.3.1.- Establecer un concepto de teoría contable

- a. Establecer qué se entiende por teoría.
- b. Establecer la existencia de una teoría contable reconocida positivamente.
- c. Establecer las características de la teoría contable.

1.3.2.- Conocer el nivel de enseñanza de la teoría contable que se evidencia en los primeros cursos de enseñanza de contabilidad en los países de Argentina, Chile, Colombia y México

- a) Conocer los tipos de conocimientos que se imparten en los primeros cursos de enseñanza de la Contabilidad de los países seleccionados.
- b) Definir qué tipo de bibliografía se ocupa en los cursos seleccionados
- c) Establecer qué país tiene una mayor preocupación por la teoría contable.

1.3.3.- Determinar el nivel de valoración que dan los países de Argentina, Chile, Colombia y México de la teoría contable por sobre la normativa contable

- a) Definir qué país tiene una mayor preocupación por la normativa contable por sobre la teoría.

2 Aspectos Metodológicos

Esta investigación considera los siguientes aspectos metodológicos:

2.1 Tipo de investigación

Dado que este trabajo surge de la inquietud que despertó en los investigadores el documento del doctor Túa Pereda, se define esta investigación como exploratoria que parte de una pregunta de investigación.

Además de lo anterior, se elige una aproximación de la realidad sobre la base de una investigación cualitativa dado que no es importante establecer una medición de elementos, sino analizar las características de la enseñanza impartida

2.2 Herramienta de recolección de datos

Los datos sobre los cuales se trabajará consisten en los programas de estudios de la primera cátedra de Contabilidad que se imparte en una universidad elegida en forma intencional, de los países seleccionados. Esta elección no busca establecer el nivel del estado en cada país, sino que se espera tener una visión inicial de este, con miras a motivar futuras investigaciones.

Las características que se analizarán en los programas de estudios de las cátedras elegidas serán:

- a) Presencia de la mención expresa del conocimiento impartido vinculado a las teorías contables definidas.
- b) Evaluación del tipo de conocimientos señalados como impartidos.

La evaluación se realizará en razón del tipo de tópicos revelados, esperando encontrar elementos comunes.

2.3 Limitaciones a la investigación

Tal como ya se ha mencionado, esta investigación nace de la motivación personal de los investigadores. Para ello se buscaron en forma intencional los programas de estudios de cuatro universidades de cuatro países con los cuales se tenía directo y fácil acceso por parte del equipo de investigadores, no con el fin de tener una muestra representativa, sino para realizar una investigación inicial que sirva de punto de partida para otras.

Se decidió ocupar los programas de estudios porque se entiende que ellos son la forma de difusión de los contenidos temáticos que cada curso debe tener. Ahora bien, si existen otros documentos que ayudan al docente de cada cátedra a aplicar los lineamientos didácticos que la dirección de cada carrera ha definido (como perfiles de egresos, habilidades, competencias, valores, etc.), no tuvimos accesos a ellos.

Es por lo anterior que nuestros resultados no son categóricos sino ilustrativos de una realidad parcial, pero no menos representativa de las características y cualidades del problema que estamos investigando.

3 Desarrollo

En primer lugar, se realizará un desarrollo del concepto de “teoría Contable”.

3.1 Hacia la formalización del concepto teoría contable

Para realizar este ejercicio, se procederá a evaluar las definiciones filosóficas y técnicas de ambas palabras.

Ferrater Mora (1964) hacer un desarrollo sobre el término “teoría” indicando que su esencia es la contemplación de un hecho sobre el cual se hace una reflexión. Sin embargo, esta contemplación no surge del análisis antojadizo, sino de una inspiración filosófica y/o científica. Por otro lado, esta reflexión tiene que tener alguna respuesta que es empíricamente demostrable o, en último caso, aceptada como respuesta válida.

Basándose en R.B. Braithwaite¹ establece que una teoría científica es un sistema deductivo que nace de un proceso científico con hipótesis y un proceso que garantiza sus resultados, lo que nos permite concluir que detrás de toda teoría, hay un proceso de investigación.

Según esta concepción, una teoría sería un conjunto de conocimiento que nace de una investigación y que permite responder a fenómenos de interés científicos. En otras palabras, es una propuesta de conocimiento sobre algo. Este conocimiento puede ser una forma particular de ver la realidad.

¹ Richard Bevan Braithwaite (1900/1990) filósofo inglés especializado en la filosofía de la ciencia y en la filosofía de la religión.

Por otro lado, una teoría puede ser entendida como un conocimiento que explica o pretende explicar un conjunto de fenómenos, tal como lo señalan los autores contables Christensen y Demski (2003, p. 6).

El término contable puede ser definido relativo a la Contabilidad, que es entendida como el “Sistema de información que proporciona, respecto de la empresa, datos válidos, dinámicos, diversos y especializados” (Di Russo, 2010, p. 9).

De la unión de ambos conceptos podemos formalizar que la teoría contable es el conjunto de conocimientos y aproximaciones de la realidad a través del método científico, vinculado con las revelaciones de información de las entidades económicas.

Es importante señalar que este conocimiento tiene dos fuentes (Biondi 2006, p. 5):

- a) La normativa, que está constituida por el conjunto de principios que forman un marco conceptual al cual se suscriben instituciones emisoras de normas contables.
- b) La doctrinaria, que la correspondiente a la opinión de autores que deriva en las escuelas contables.

3.1.1 Tipos de teorías contables

Si la teoría es un conocimiento que busca dar respuesta a la observación de la realidad, como hemos afirmado, la Contabilidad también da respuestas según sus postulados epistemológicos y ontológicos (Machado y Marco, 2009), motivo por el cual sus ideas van cambiando según cambian los tiempos y por tal, el factor temporal e histórico es importante de considerar cuando se quiere hacer un esfuerzo para esquematizar el conjunto de conocimientos que se tienen sobre una materia.

La Contabilidad no está exenta de esto, y las teorías (siguiendo el concepto que ya desarrollamos) ha tenido una evolución que ha permitido ir diferenciándose a medida que avanzan los años y también, con el aporte que distintos académicos han hecho en razón de la mejora de los postulados de sus predecesores. Es así que podemos partir con la siguiente formalización de teorías.

3.1.1.1 La teoría de Pacioli

Desde un punto de vista metodológico, encontramos al primer exponente, aunque no creemos que sea el único, de una teoría contable en Lucas Pacioli (Zapata, 2006, p. 145) quien en su obra *Summa Arithmética* dedicó en el Tratado XI al tema que nos convoca, titulado el capítulo 1 como: “*De aquellas cosas que son necesarias al verdadero comerciante y del control para saber llevar bien un libro mayor con su diario en Venecia; y así también en cualquier otro lugar*”. En este acápite señaló expresamente:

“Porque (como se sabe) tres cosas máximas son oportunas, para quien quiera con el debido cuidado mercadear. De las cuales lo primordial es ‘el dinero que cuenta y que se cuenta’ y además toda clase de hacienda que faculta. Frente a la naturaleza la única cosa necesaria es la sustancia²”.

² Sustancia tiene la connotación de capital.

De esas menciones es posible postular la partida doble en donde lo que cuenta, es decir el activo, y lo que se cuenta, es el pasivo, tiene relación con la *sustancia* o capital (patrimonio). De esta manera surge una forma de ver la realidad - una teoría propiamente tal - de cómo es la situación económica y financiera de una entidad.

3.1.1.2 La teoría Personalista

Muy ligados a la teoría de Pacioli, surgen en Italia del Siglo XIX, una serie postulados que se concentran en cómo representar los bienes y obligaciones de las entidades a través de cuentas siendo Giuseppe Cerboni (1827/1917) un claro representante de esta Escuela Toscana.

El postulado era igualar los activos con los pasivos más el patrimonio o realizar algunas variables de esta ecuación, pero manteniendo la igualdad.

Interesante surge el aporte de matemáticos que exponían la información a través de registros tabulares lógicos que terminaron por denominarse logismografía (traducción propia de logismography) que derivó en la contabilidad matricial, siendo esto una vinculación entre las matemáticas y la Contabilidad (Archel, Azona, Goicoechea e Indurain, 1991).

3.1.1.3 La teoría de la Propiedad

La teoría Personalista no tiene un énfasis en el origen de las partidas que se registraban como lo tiene la teoría Personalista, sino que su forma de ver la realidad era esencialmente empírica y se concentraba en su correcta representación numérica. En cambio la teoría de la Propiedad bien podría sustentarse en los exhaustivos cálculos matemáticos de los representantes de esa escuela, pero el verdadero acento estaba en la valoración de cómo revelar esos números. En otras palabras, lo relevante era entender la dinámica de los negocios más que tener una rigurosidad en su expresión numérica, rigurosidad que sí está presente, pero no se está ahí la mayor preocupación, pues se concentra en quién se realizan los negocios. Bajo este paradigma (Kuhn, 2007) surge una racionalización del uso de la personalidad anterior, dando una mayor importancia a la preservación del capital (Mattessich, 2008, p. 25).

3.1.1.4 La teoría de la Entidad

En nuestra opinión, esta teoría es una especie de convergencia de la teoría de la personalización y la propiedad, pues toma los postulados de exposición en cuentas de los derechos y obligaciones de las empresas y, posteriormente, hace una igualación de los pasivos de los recursos con que cuenta la entidad, reconociendo a los acreedores y a los dueños con la misma ponderación. De esta forma, los intereses por pago de deuda son equiparados a la distribución de las utilidades a los dueños. Es más, en Europa, se llega a considerar como gastos los sueldos que se les asigna a los empresarios (Mattessich, 2008, p. 30), separando de esta forma claramente a los dueños de sus empresas.

3.1.1.5 La teoría del ciclo del valor

Esta corriente considera que la entidad es una instancia donde hay una serie de ciclos que se completan a través de las actividades económicas que ellas realizan. Estas operaciones son las que van dando valor a los activos y pasivos.

Esta mirada de la realidad deja en segundo lugar el servicio de la deuda o el reparto de utilidades (aspecto de conflicto entre las teorías de la propiedad y de la entidad), poniendo el énfasis en cómo se genera el valor.

3.1.1.6 Las teorías del control

Pacioli ya lo destacó en el título del Capítulo I de su Tratado XI al señalar que los mercaderes tienen que tener un debido “control” de sus operaciones. Sin duda que la Contabilidad tiene una función esencial de controlar las transacciones para tener una correcta toma de decisiones (Di Russo, 2010a, p. 15), por ello la forma de ver la realidad es bajo este prisma administrativo. Es más, Anthony señala los objetivos de la Contabilidad pueden ser agrupados en dos categorías: 1) Control y 2) Planeación (1976, p. 2). Para la primera categoría expresa que es el *“procedimiento mediante el cual la administración puede asegurarse, dentro de lo posible, de que la organización se realiza conforme a lo planeado y a la política de la empresa, se denomina control”*. Así, podemos entender dos tipos de Contabilidad, una general y otra gerencial. La primera busca la exposición de los hechos económicos en sí que permiten la toma de decisiones de cualquier tipo de organización; la segunda, la que responde a los requerimientos precisos de cada administración (Anthony, 1976, p. 1).

3.1.1.7 Las Teorías según enfoque

Los autores Eldon S. Hendriksen y Michael F. Van Breda (2010) hablan de “enfoques” de la teoría contable, asumiendo, en nuestra opinión, que existe una sola que tiene distintos matices. Bajo este planteamiento reconoce lo siguiente:

- a) **Enfoque fiscal:** correspondiente a aquel que satisface las necesidades del Estado para el cumplimiento de potestad tributaria. Obviamente que esto está contenido positivamente en las leyes de tributación que involucre a contribuyentes que tienen que llevar contabilidad.
- b) **Enfoque legal:** correspondiente a aquellas que buscan solucionar temas judiciales tales como peritajes y otras para obtener pruebas en juicios.
- c) **Enfoque ético:** aquella que responde a cuestionamientos éticos más allá de los meramente económicos y financieros.
- d) **Enfoque económico:** aquella vinculada a variables macro económicas como también micro económicos.
- e) **Enfoque comportamental:** corresponde a aquella que responde a criterios sociológicos en donde lo importante es revelar información sobre el comportamiento de individuos en relación a los resultados revelados por las entidades. En otras palabras, se sensibiliza la exposición de la utilidad en razón de los lectores de los estados contables. No se trata de hacer una “contabilidad a la medida” sino respondiendo a los requerimientos especiales de cada sector guardando límites que dan objetividad a lo expresado.
- f) **Enfoque estructural:** corresponde al dilema de saber cuándo reconocer los resultados, en razón de reconocerlos cuando se devengan o perciben.

3.1.1.8 Teorías contables socio-ambientales

Desde la constitución alemana de Weismar (1919) que es posible reconocer un marco jurídico que obliga a las entidades a tener una preocupación social y no concentrarse exclusivamente en la generación de utilidades. Esto ha ido evolucionando y dando nacimiento a una teoría que permite reconocer una especialidad contable socio-ambiental, el cual proyecta los postulados contables (económicos y financieros) hacia esas preocupaciones. (Geba, Fernández y Bifaretti, 2007).

3.1.2 Conclusión sobre la teoría contable

De acuerdo al desarrollo planteado, es posible afirmar que existe una teoría contable que responde a las distintas concepciones de la realidad de las entidades, ya sean económicas y financieras, como también en otros ámbitos como el social y ambiental.

Estas corrientes han evolucionado históricamente, reconociéndose una mutación progresiva, pero también hay cambios que permiten reconocer escuelas que surgen como contestación o como revisión de las anteriores, aspecto totalmente entendible bajo el carácter de ciencia social de la Contabilidad (García, 2006; p29).

3.2 Análisis de las materias tratadas en las primeras cátedras de contabilidad

Luego de haber precisado qué entendemos por “teoría contable” procedemos a analizar cualitativamente los programas de estudio de las primeras cátedras de Contabilidad de universidades argentinas, chilenas, colombianas y mexicanas. Para ello, se desarrollará el siguiente esquema.

- a) Presentación de la universidad.
- b) Descripción de las materias tratadas.
- c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras.

3.2.1 Programa de la universidad argentina

- a) **Presentación de la universidad:**
 - Universidad Nacional del Litoral de Santa Fe, Argentina.
 - Nombre de cátedra: Contabilidad Básica.
- b) **Descripción de la temática:**
 1. **Características básicas de la Contabilidad**
 - **¿Qué es la Contabilidad?:** Se mencionan la ubicación de la Contabilidad en la teoría del conocimiento, su posicionamiento epistemológico, los objetivos, la teoría y la normativa contable, su relación con la administración y la economía, como también con otras disciplinas.
 - **Evolución histórica de la Contabilidad:** Se habla del surgimiento de las escuelas contables y también el desarrollo que ha tenido en Argentina.
 - **Ramas o segmentos de la Contabilidad:** distinguen en social, pública, gerencial y patrimonial o financiera.
 2. **Las organizaciones y la información**

- **Sistemas de información en las organizaciones:** se desarrollan temáticas de cómo fluye la información en las entidades.
 - **Características básicas de los sistemas de información administrativos:** se habla de la integración, los sujetos involucrados y el tipo de informes que existen.
 - 3. Introducción a la rama patrimonial o financiera**
 - **Elementos del patrimonio.**
 - **Representación contable del patrimonio.**
 - **Reconocimiento de variaciones patrimoniales.**
 - **Particiones en la vida del ente.**
 - 4. El proceso contable**
 - **Mecánica general del proceso contable.**
 - **Entradas y procesamientos.**
 - **Salidas y su procesamiento.**
 - 5. Introducción al análisis y registración de los elementos del patrimonio y sus resultados**
 - **Fuentes del ordenamiento:** análisis de criterios doctrinarios como también fuentes normativas.
 - **Esquema de clasificación:** activos, pasivos, patrimonio neto y resultados.
 - 6. Registración de operaciones básicas**
 - **Inicio del ejercicio económico.**
 - **Operaciones básicas durante el ejercicio:** ventas, compras, inventarios, movimientos de fondos, etc.
 - **Cierre del ejercicio y los informes contables**
 - **Ajustes.**
 - **Relevamiento de variaciones patrimoniales.**
 - **Cierre de libros.**
 - **Exposición de la situación contable.**
 - 7. Bibliografía:**
 - Fowler Newton. "Contabilidad Básica". La Ley 2003.
 - Chaves y otros. "Teoría Contable" 1998.
 - Ostengo. "Sistema de Información Contable" 2007.
 - Fowler Newton. "Cuestiones Contables" 2005.
 - Sasso H. "El Proceso Contable" 2001.
 - Helcuani "Algunas cuestiones sobre teoría contable" 2006.
 - Pahlen Acuña "Teoría Contable Aplicada" 2000.
 - Priotto. "Sistema de Información Contable Básica" 2004.
 - Iglesias "Introducción al Estudio de la Contabilidad".
 - Fowler Newton "Diccionario de Contabilidad y Auditoría" 2008.
 - Biondi "Contabilidad Financiera" 2005.
 - Ostengo "El Sistema de Información" 2007.
 - Normas Profesionales.
- c) **Evaluación de las materias señaladas en las cátedras:**
- Hay una clara preocupación por dar una visión general de la ubicación epistemológica de la Contabilidad.
 - Hay una preocupación por la explicación de las teorías de la contabilidad al señalar el estudio de escuelas.
 - Hay una directa rápida concentración en el tema procedimental, cayendo rápidamente en el registro.

- Tiene una bibliografía muy técnica y operativa y no se presenta o no se evidencia alguna literatura de análisis de la epistemología ni la ontología de la Contabilidad.

3.2.2 Programa de la universidad chilena

a) **Presentación de la universidad:**

- a. Universidad de Santiago de Chile.
- b. Nombre de cátedra: Fundamentos de Contabilidad y Control Interno.

b) **Descripción de la temática:**

a) **Fundamentos de la Contabilidad (teoría contable)**

- a. Marco conceptual de la contabilidad.
- b. Principios, postulados y normas de la teoría contable.
- c. La ecuación del inventario.
- d. Las cuentas
 - i. Concepto.
 - ii. Objetivo de las cuentas.
 - iii. Tecnicismo de las cuentas.
 - iv. Plan de cuentas.
 - v. Tratamiento de las cuentas de activo, pasivo y capital.
- e. Fundamento matemático del tratamiento de las cuentas
 - i. Efecto de los hechos económicos en la ecuación del inventario.
 - ii. Fundamento de los cargos y abonos.

b) **El modelo de la contabilidad financiera**

- a. Fundamento del modelo.
- b. Normas técnicas: boletines técnicos y normas internacionales.

c) **Procesos contables**

- a. Ciclo contable
 - i. Ingresos.
 - ii. Compras.
 - iii. Producción.
 - iv. Propiedad.
 - v. De financiamiento.
- b. Análisis de las operaciones.

d) **Estados contables**

- a. Cuadratura de las partidas.
- b. Balances de comprobación y saldos.
- c. Ajustes y regulaciones.
- d. Estados contables.

e) **El control interno**

- a. Conceptos.
- b. Elementos.
- c. Desarrollo.

f) **Preparación de balance general y estados de resultados**

- a. Balance de comprobación y saldos.
- b. Cuadratura.

g) **Contabilidad como sistema de información**

h) **Modelos contables**

- a. Conceptos.
- b. Modelos.

- i. A valor actual.
- ii. Contabilidad de gestión.
- iii. Simultáneo o proyectado.

i) Bibliografía

- a. Marco conceptual.
- b. William Haka “Contabilidad la base para toma decisiones”.
- c. Anthony “Principios Contables”.
- d. Anthony “Contabilidad en la Administración de Empresas”.
- e. Spiller “Contabilidad Financiera”.
- f. Hongrey “Contabilidad Financiera”.
- g. Vargas Valdivia “Contabilidad Básica”.
- h. Gabriel Torres “Contabilidad, Información y Control en las Empresas”.
- i. Boletines Técnicos.
- j. NIC.
- k. Normas de la SVS.

c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras:

- No hay una introducción al desarrollo histórico de la Contabilidad.
- No hay una presentación de qué es la teoría contable como tal.
- No hay referencia a escuelas.
- Se aterriza rápidamente en el registro.
- Se considera teoría el marco conceptual.
- Tiene literatura antigua (Anthony).
- Incluye criterios de control interno.
- Muy concentrado en la normativa.

3.2.3 Programa universidad colombiana

a) Presentación de la universidad

- a. **Nombre:** Universidad Santo Tomás.
- b. **Nombre de la Cátedra:** Introducción a la Contabilidad.

b) Descripción de la temática:

- a) **Comentario general.** Más que un listado de contenidos, el programa del curso evidencia una definición por una forma de ver la Contabilidad presentando un texto donde se fundamenta que esta disciplina es científica y la existencia de la teoría contable. Estos planteamientos están sustentados en autores, hay gráficos y desarrollo de ideas. Con esta introducción queda claro el enfoque científico que reconocen a la Contabilidad, siendo, posteriormente, el listado de contenidos, una referencia específica a tópicos particulares que son los mínimos a tratar.

El enfoque desarrollado es particular (no se repite o no se constata en los otros programas estudiados) porque las unidades temáticas son generales y tratan temas interesantes:

- a. La Contabilidad como disciplina científica.
- b. Objeto de Estudio de la Contabilidad.
- c. Método contable.

Son tres unidades, pero que tienen una rica cantidad de conceptos y materias que son tratadas a través de clases magistrales, clases dialogadas, orientación de lecturas, trabajos de investigación, desarrollo de guías, talleres, etc.

b) Bibliografía

- a. Archel (2009) Divulgación de información social y medio ambiente, una revisión de la literatura.
- b. Cañibano (2001) Análisis contable de la circulación económica de la empresa.
- c. Cuevas y Grajales (2006) Responso por el estudiante de Contaduría Pública: un pretexto para pensar la idea de ser universitario.
- d. García (2006) La contabilidad y una fábrica de ladrillo.
- e. Gómez (2007) Pensamiento único y contabilidad: la posibilidad de la contabilidad como disciplina moral.
- f. Túa (1995) La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones.
- g. Alvares y otro (Contabilidad y responsabilidad social.
- h. Araujo. Un nuevo paradigma contable para Colombia: la utilidad de información.
- i. Cañibano y otro. Teoría actual de la contabilidad: técnicas analíticas y problemas metodológicos.
- j. Cubides y otros. Historia de la Contaduría pública en Colombia.
- k. Franco Ruiz, Réquiem por la confianza.
- l. Otros paper diversos.

c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras

- Sin duda que el hecho de “señalar” las materias en este programa es más limitado y reducido en este caso, en relación a las otras cátedras analizadas, pero el contenido y la orientación que este curso tiene de la contabilidad, luce por sobre las otras.
- En ningún caso hay una limitación o restricción de contenidos, sino que evidencia una orientación claramente científica de la Contabilidad, dejando de lado cualquier aspecto normativo.
- Es importante destacar el proceso enseñanza aprendizaje que se evidencia, en donde hay una expresa mención a la utilización de clases magistrales, clases de discusión, talleres y trabajo autónomo.

3.2.4 Programa universidad mexicana

a) Presentación de la universidad

- a. **Nombre:** Universidad Panamericana de Ciudad de México.
- b. **Nombre de la cátedra:** Control e Información Financiera.

b) Descripción de la temática:

a. Contabilidad en la toma de decisiones

- i. Concepto de la Contabilidad.
- ii. Ramas de la Contabilidad financiera, de costos, administrativa, fiscal.
- iii. Estados financieros básicos.

- b. Introducción a las normas de información financieras
 - i. Estructura de las NIF.
 - ii. Postulados básicos.
 - iii. Estados financieros básicos.
 - iv. Características de los estados financieros.
 - v. Elementos básicos.
 - vi. Reconocimiento y valuación.
 - vii. Presentación y revelación.
 - viii. Supletoriedad.
 - ix. Normativa internacional.
 - c. Estructura básica de la teoría contable
 - i. Los estados financieros de empresas lucrativas.
 - ii. Estados de la posición financiera, definición, reglas de presentación, clasificación.
 - iii. Estados de resultados. Definición, reglas de presentación, clasificación.
 - iv. Los estados financieros de empresas no lucrativas.
 - v. Estados de actividad.
 - d. La cuenta
 - i. Terminología de la cuenta.
 - ii. Movimientos.
 - iii. Saldos.
 - iv. Clasificación de las cuentas: activos, pasivos, capital y resultados.
 - v. Teoría de la partida doble.
 - vi. Evaluación de la cuenta.
 - e. Registro de operaciones y estados financieros
 - i. Catálogo de cuentas y guías contabilizadoras.
 - ii. Libro diario y mayor.
 - iii. Balance de comprobación.
 - iv. Compra/venta de mercadería.
 - v. Fórmula de asignación de costos.
 - vi. Impuesto al Valor Agregado.
 - vii. Depreciación y amortización de activos.
 - viii. Estimaciones contables de cuentas de activos y pasivos.
 - ix. Nómina.
 - x. Servicios profesionales independientes y arrendamientos.
 - xi. Cierre.
 - f. Introducción al diagnóstico de la situación financiera de la empresa
 - i. Razones financieras básicas.
 - ii. Rotación de cuentas por cobrar y pagar.
 - iii. Capital de trabajo.
 - iv. Solvencia y liquidez.
 - v. Rentabilidad.
 - vi. Normas de información financiera.
 - vii. Principios de contabilidad.
- c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras**
- No hay referencias específicas de considerar a la Contabilidad como una ciencia.
 - Hay una concentración directa a la normativa y al registro.
 - Se asume que la teoría contable está concentrada solo en la partida doble.

- Hay análisis financieros, dando la impresión del enfoque de la Contabilidad hacia la toma de decisiones.
- No se aprecian tópicos particulares de control interno.
- Es un programa operativo.

4 Resultados y Discusión

Luego de la exposición anterior es posible definir los siguientes resultados:

4.1 Respecto a la teoría contable

Según se puede apreciar en la revisión de literatura realizada y del desarrollo del punto 3.1, es posible concluir que sí existe una teoría contable ya que, tal como fue expuesto en el punto 3.1.2, existe una concepción de la realidad contable que permite distintas interpretaciones³.

Si bien la base y, tal vez el origen de todas ellas, sea la teoría de Pacioli, la partida doble es la explicación de la realidad del origen y de los usos de los recursos utilizados por las entidades en sus operaciones económicas. Esta abstracción de la realidad que deriva en la afirmación que el activo es igual al pasivo (incluido en este último el patrimonio) es una verdad que no ha tenido contradicciones hasta nuestros días.

De ese punto de partida, es posible reconocer otras teorías que van poniendo énfasis en distintos aspectos, tal como la Personalista que se concentra en las cuentas; la de Propiedad, que exagera el rol de los dueños de las empresas; la teoría de la Entidad, donde los acreedores y los dueños tienen igual categoría; la del Ciclo del valor, en donde su énfasis está en el valor que se genera al interior de las entidades o a través de las operaciones que realizan y las teorías del control que tienen una clara vertiente que las nutre desde la administración.

Siguiendo a Hendriksen y Van Breda estaría el reconocimiento de otro grupo de teorías que se diferencian según los enfoques, o mejor dicho, existiría una sola teoría contable (partida doble) que acepta puntos de vistas distintos según los intereses de los tomadores de decisiones.

Un último grupo de teorías, y las más avanzadas, extrapolarían los atributos de las teorías contables desarrolladas a ámbitos sociales como la corriente socio-ambiental.

Bajo todo lo anterior, es posible establecer la existencia de un conjunto de teorías contables que evolucionan y están en constante cambio y generación.

³ No queremos señalar que el elemento fundamental para que exista una teoría es que existan distintos puntos de vistas en una disciplina, sino que esto (la variedad de postulados) evidencia que en Contabilidad hay diversas teorías y no una sola monolítica. Esto evidencia el dinamismo y complejidad del conocimiento contable, atributos que sí lo hacen merecedor del carácter científico por lo fértil de su campo de estudio.

4.2 Respecto al tratamiento de las teorías contables en las cátedras iniciales de contabilidad

Pese a la constatación de la existencia formal de un cuerpo de conocimiento que fundamenta la existencia de teorías contables, no existe su inclusión en forma masiva en el proceso enseñanza/aprendizaje en la formación del Contador Público a nivel mundial, tal como lo señala el doctor Túa Pereda.

En efecto, de la muestra intencionada de programas utilizados, se desprende la evidencia que no hay un tratamiento expreso de las teorías tal como las hemos formalizado, sino que se habla en forma general de “teoría contable”.

Precisando la introducción anterior, es posible señalar lo siguiente:

- a) La Universidad Nacional del Litoral de Santa Fe de Argentina tiene un tópico inicial donde se refieren claramente a la ubicación de la Contabilidad dentro del concierto de la teoría del conocimiento, además de hacer un desarrollo epistemológico de ella y su vinculación con la administración y la economía. También hay menciones a la historia, pero no nos consta que exista un reconocimiento expreso de las teorías formalizadas tal como las hemos expuesto.
- b) La Universidad de Santiago de Chile presenta una confusión de términos, pues titula teoría contable un tópico que incluye como uno de sus elementos la marco conceptual de la contabilidad, elemento esencialmente normativo. Por otro lado habla de procesos, pero en ninguna parte desarrolla tópicos para referirse a si la Contabilidad es una ciencia. Hay una excesiva concentración en los procedimientos a tal punto, que vincula en el primer curso el control interno de las entidades. Esto podría ser evidencia de ser seguidores de las teorías de Control Interno (desarrollado en punto 3.1.1.6), aspecto que no tenemos antecedentes para asegurarlos, siendo esta afirmación solo una especulación.
- c) La Universidad Santo Tomás de Colombia es la que más demuestra expresamente su interés y su convencimiento de que la Contabilidad es una ciencia, gracias a la introducción que tiene en su programa el cual muestra gráficos, utiliza referencias y documenta muy bien su perspectiva. Pese a ser un programa con poco detalle de los tópicos, las tres unidades temáticas mencionadas en su programa, son tratadas en forma didáctica con clases magistrales y clases de discusiones que evidencian un enfoque constructivista enfocado en el estudiante.
- d) La Universidad Panamericana de México sigue la misma inspiración que la Universidad de Santiago de Chile, reduciendo el tópico mencionado de “teoría contable” a la partida doble y a cómo se registran las transacciones, más allá de capacitar a los estudiantes en la reflexión y análisis de conceptos doctrinarios y/o teóricos de esta disciplina. Luce el programa con el tratamiento de normas y manejo de registros, pero está carente de aplicación de la teoría tal como la hemos formalizado.

5 Conclusiones

Luego del trabajo realizado, es posible concluir lo siguiente:

5.1 Respecto a los objetivos de investigación según la teoría contable

Hemos señalado como objetivos el establecer un concepto de teoría contable. Al respecto podemos decir que es todo el conjunto de conocimiento que permite exponer la situación económica, financiera, social y ambiental de las entidades. Esta exposición se basa en la partida doble y acepta distintos puntos de vistas según los énfasis que se den de acuerdo a distintos elementos que pueden influir como la importancia de los dueños, la responsabilidad con los acreedores, el control que se quiere dar a las operaciones, a las exigencias legales y las distintas valoraciones de las transacciones según los criterios económicos, financieros, sociales o ambientales que obliguen a mayores y menores exposiciones.

Otra conclusión que es posible señalar sobre este mismo punto, podemos afirmar que sí existen corrientes del pensamiento que den nacimiento a escuelas contables que bien pueden ser estudiadas en las cátedras de formación del Contador Público.

5.2 Respecto a los objetivos de investigación relativos a la enseñanza de la contabilidad

Debemos concluir que no existe un criterio generalizado ni una forma uniforme de abordar el tema del carácter científico de la Contabilidad y de la enseñanza formal de su teoría. Los casos de la Universidad de Santiago y de la Universidad Panamericana ejemplifican el exceso de tecnicismo que se utiliza, tal como lo acusa el doctor Túa Pereda, formando solo técnicos capacitados para realizar registros más allá de generar conocimiento o permitir que la disciplina contable evolucione de una forma más dinámica, siendo solo posible apreciar un crecimiento a nivel normativo.

En cambio, ejemplos como la Universidad Nacional del Litoral de Santa Fe y, especialmente, la de Santo Tomás de Colombia, permiten afirmar que en estos centros de estudios hay una firme creencia del carácter científico de la Contabilidad. En la primera, se enseña doctrina de autores argentinos, la cual permite reconocer escuelas; en la segunda, se evidencia una amplia bibliografía y un proceso enseñanza/aprendizaje basado en el estudiante que evidencia la posibilidad de la generación de conocimiento de forma dinámica pudiendo aplicar el criterio de “enseñar a aprender” que le mismo doctor Túa Pereda destaca .

Ahora bien, es importante señalar que no hay constancia de que en ninguna de las dos casas de estudios destacadas en este último elemento, y menos en las dos primeras, se imparta docencia de la teoría contable según la formalización que hemos desarrollado en este documento. Ahora bien, esto no es una rémora al desarrollo de la docencia, pues no nos podemos atribuir la excelencia del proceso de formación que hicimos en la exposición de las teorías que presentamos.

Bajo este último aspecto podemos concluir claramente que la enseñanza de la Contabilidad en la actualidad no está basada principalmente en la enseñanza de la teoría, sino en la normativa y en la práctica.

5.3 Conclusión final

Tal como se indicó en el planteamiento del problema (punto 1.), esta investigación surge motivada por el documento del doctor Jorge Túa Pereda titulado "La Docencia de la Contabilidad" en donde manifestaba su preocupación por la falta de desarrollo de la teoría contable en las aulas universitarias. Luego de realizar nuestra limitada investigación, hemos concluido lo mismo que este maestro, evidenciando tristemente que no hay una formalización clara, convencional y difundida de las características de las teorías contables que es posible apreciar.

Ante lo anterior, podemos preguntarnos: ¿Qué futuro puede tener nuestra disciplina (no decimos profesión para no limitarnos al ejercicio práctico de la Contabilidad) si no enseñamos la teoría.... La rica teoría que sustenta la normativa de la Contabilidad?

6 Bibliografía

Anthony, R. (1976). *La Contabilidad en la Administración de Empresas. Textos y Casos*. Primera Edición en Español. Buenos Aires: Ediciones Macchi-Lopez.

Archel, P., Azona, E., Goicoechea, M^a e Indurain, E. (1991). Contabilidad Matricial, Contabilidad por Grafos, Matemáticas e Informáticas (Hacia un Enfoque Interdisciplinar) *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol XXI N° 68. Julio-Septiembre, 781-887.

Biondi, M. (2006). *Contabilidad Financiera*. 2da.Edición. Buenos Aires: Errepar

Christensen, J. y Demski, J. (2003). *Accounting Theory, an Information Content Perspective*. USA: McGraw Hill Higher Education.

Di Russo de Hauque L. (2010). *Introducción a la Contabilidad*. Santa Fe: Editorial Universidad Nacional del Litoral.

Di Russo de Hauque L. (2010a). *El Lenguaje Contable. Elementos Introductorios*. Santa Fe: Editorial Universidad Nacional del Litoral.

Ferrater Mora, J. (1964). *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.

García Casella, C. (2006). *Relaciones entre Objetivos, Hipótesis y Metodologías (I)* En M. Biondi (Ed.), *Metodología de la Investigación Contable*, Buenos Aires: Errepar.

Geba, N., Fernández, L. y Bifaretti, M. (2007). Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio-Ambiental. En las *XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad organizado por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Nacional de Mar del Plata* (pp.1-17). Buenos Aires, Argentina.

Hendriksen, E. y Van Breda, M. (2010). *Teoria da Contabilidade* Traducción de la 5^a Edición Americana al Portugués. Sao Pablo: Editorial Atlas S.A.

Kuhn, T. (2007). *La Estructura de las Revoluciones Científicas*. Tercera Edición en Español, Primera Reimpresión. México: Fondo Económico de Cultura.

Machado, R. y Marco, A. (2009). Contabilidad y Realidad: Una Relación Crítica bajo el Enfoque de la Representación. *Actualidad Contable FACES*. Año 12 N° 19, 38-55.

Mattessich, R. (2008). *Two Hundred Years of Accounting Research: An International Survey of Personalities, Ideas and Publications*. London: Routledge, Taylor & Francis Group.

Túa Pereda, J. (2013). La Docencia de la Contabilidad. *Revista Profesional y Empresaria (D&G)* Tomo XIV Julio, 677.

Zapata, M. (2006). *Contabilidad Pacioliiana Versión, Estudio y Arreglo al Español sobre la Obra Original de Fra. Luca Pacioli, publicada en 1494*. Colegio de Contadores Públicos de México / Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

“Guía de Información Financiera para Microempresas: Aplicaciones y Limitaciones en Sociedades Uruguayas”

Autores: Marcia Barnech (*), Bruno Ceruzzi San Martín (), Walter Rossi Bayardo (***)**

Trabajo presentado y aceptado en las Jornadas Académicas de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República (Uruguay) y en la Conferencia Interamericana de Contabilidad. Uruguay, Diciembre de 2013.

INDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

1.1 Situación de las microempresas y su necesidad de normas más accesibles para obtener información con una buena relación costo beneficio

1.2 Antecedentes de la guía

1.3 Definición de micro, pequeñas y medianas empresas

1.4 Importancia de las micro-empresas en el Uruguay

2. Principales Similitudes y Diferencias entre la Guía y las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas en Uruguay para Empresas de Menor Importancia Relativa

3. Aspectos Positivos de la Guía

4. Limitantes de la Guía

5. Aplicación de la Guía en Uruguay

6. Conclusiones

7. Bibliografía

(*)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República (Uruguay). Profesora del Departamento de Ciencias y Técnicas Contables (UDELAR) Auditor Interno de la empresa Cuatro ases S.A. Ha formado parte del área de auditoría de Pwc. mbarnech@gmail.com

(**)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República Oriental del Uruguay (FCEA-UDELAR). Certificado en International Financial Reporting de la Association of Chartered Certified Accountants of United Kingdom. Socio responsable del Depto. de Auditoría y Consultoría Estratégica de C&L Asesores y Auditores, Estudio Ceruzzi & Lussich. Docente (FCEA-UDELAR). b.ceruzzi@cyl.com.uy

(***)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República (Uruguay) (FCEA-UDELAR). Profesor Titular del Departamento de Ciencias y Técnicas Contables (FCEA-UDELAR). Decano (FCEA-UDELAR). 2006 a 2010. Ex presidente de la Comisión de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad y del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay. Miembro de la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas designada por el Poder Ejecutivo de Uruguay para asesorar sobre la emisión de Normas Contables en Uruguay- 1990 a 2010. Ha sido Socio de Tea Deloitte&Touche en los Departamentos de Auditoría y Consultoría. wrossi@netgate.com.uy

RESUMEN

El presente trabajo expone un análisis de la Guía de Información Financiera para las Microempresas recientemente emitida por la Asociación Interamericana de Contabilidad. Se presentan brevemente las razones por las cuales los autores entienden necesaria la profundización en una normativa para microempresas en Uruguay. Se resaltan brevemente las principales diferencias que posee la Guía con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Posteriormente se enumeran los aspectos positivos y limitantes que los autores entienden que la aplicación de la Guía tendría en Uruguay, se realiza una breve comparación con la normativa vigente a nivel local para empresas de menor importancia relativa; y se concluye con respecto a la importancia de implementar la normativa específica para microempresas y qué modificaciones entendemos que se debería realizar de cara a su implementación para organizaciones uruguayas.

Palabras Clave: Microempresas - Guía AIC - Aplicación - Teoría Contable.

ABSTRACT

This paper presents an analysis of the Financial Reporting Guide for Micro Entities, recently issued by the 'Asociación Interamericana de Contabilidad'. There is a brief presentation about the reasons why new legislation for micro entities is necessary in Uruguay. Additionally differences between the Financial Reporting Guide and the International Financial Reporting Standards will be exposed.

Afterwards authors explain most relevant strengths and limitations of the application of the Guide by local entities. Also they expose a brief comparison between the Guide and Uruguayan legislation. Last they arrive to a conclusion of the importance of issuing a local legislation for Uruguayan micro entities.

Keywords: Micro Entities - Guide AIC - Application - Accounting Theory.

1. Introducción

1.1 Situación de las microempresas y su necesidad de normas más accesibles para obtener información con una buena relación costo beneficio

En América Latina las microempresas son la clase predominante de sociedades, pero a pesar de ello, no cuentan en Uruguay, a nuestro entender, con un modelo contable que realmente tenga en cuenta sus principales usuarios y satisfaga sus requerimientos de información. Propuestas efectuadas de contabilidad para estas empresas, siguen siendo orientadas a la satisfacción de las necesidades de usuarios externos bajo altos estándares (y costos asociados para la organización) y no ofrecen una información realmente útil para algunos usuarios. Es por esto que en este trabajo se destaca la necesidad de que estas empresas cuenten con un modelo marco de información financiera que aporte información de valor a su direccionamiento estratégico.

Las Normas Internacionales de Información Financiera fueron diseñadas para satisfacer las necesidades de grandes empresas, especialmente de aquellas de interés público. Sin embargo su aplicación es extendida, en Uruguay, a micro, pequeñas y medianas empresas.

La problemática principal que mantienen estas sociedades a la hora de la elaboración de los Estados Contables, se centra en el costo que le implica preparar la información contable que le es requerida, frente a la necesidad real que tienen los usuarios de contar con tal información.

El IASB observando la importancia de las PYMES a nivel mundial y atendiendo a la solicitud de diferentes entidades, emitió en el año 2009 una NIIF para PYMES, que constituye el modelo de contabilidad simplificada para entidades de menor tamaño, que no participan en mercados públicos.

Su objetivo, claramente es buscar un solución más accesible en la que se pueda utilizar información más sencilla y fácil de obtener y que a su vez uniformice criterios. La importancia de establecer criterios uniformes a nivel internacional radica en la globalización de los mercados y la internacionalización de las organizaciones; fenómenos no ajenos a estas sociedades.

Si bien esta norma pretende resolver los problemas de información con los que cuentan estas empresas, tiene como premisa fundamental los estándares de la visión financiera de las NIIF integrales, por lo que no satisface las necesidades de usuarios de información de micro, pequeñas y medianas empresas, atendiendo a las características propias de las mismas.

Posteriormente en la Conferencia Interamericana del 2011 se desarrolló en la Comisión de Gestión Integral de PYMES, la Guía de Información Financiera para Microempresas. Esta será analizada en el presente trabajo de forma de emitir una opinión acerca de aspectos positivos y limitantes que entendemos surgirían de su aplicación en Uruguay.

1.2 Antecedentes de la guía

Originalmente el objetivo de las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por la International Accounting Standard Committee (luego Board) era regular las empresas de interés público.

Su amplia difusión llevó a que en julio del 2009, con el claro objetivo de que la utilización de dichas normas no implicara un mayor costo de aplicación (en relación al beneficio que percibían los usuarios de los Estados Contables) el IASB emitió la NIIF para PYMES.

En su artículo 1.2 define a las pequeñas y medianas empresas como aquellas que:

(a) No tienen obligación pública de rendir cuentas, y (b) Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

En referencia al punto (a) puntualiza que una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

(i) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o

(ii) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

En referencia al punto (b) ejemplifica a posibles usuarios externos de los estados financieros a los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

De esta manera, la NIIF para PYMES, a través de una simplificación en las normas que utiliza, pretende regular a empresas que emitan Estados Contables con utilización más restringida. Sin embargo, en la definición de dichas sociedades, no se las identifica por su tamaño o capacidad, pudiendo resultar excesiva su aplicación para ciertas empresas muy pequeñas.

En ese ámbito, la Asociación Interamericana de Contabilidad, emitió recientemente una Guía de Información Financiera para Microempresas.

1.3 Definición de micro, pequeñas y medianas empresas

MERCOSUR

La Resolución 59/98 del Mercosur puntualiza los conceptos de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MPyMEs) a través de criterios cuantitativos y cualitativos indicando:

“Criterio cuantitativo:

Para los parámetros de definición se aplican dos criterios: personal ocupado y nivel de facturación. Para los fines de la clasificación prevalecerá el nivel de facturación, el rubro de personal ocupado será adoptado como referencia.

Cuadro N° 1: Industria

TAMAÑO	PERSONAL OCUPADO DESDE-HASTA	VENTAS ANUALES US\$ DESDE-HASTA
MICRO	1-10	1-400.000
PEQUEÑA	11-40	400.001-3.500.000
MEDIANA	41-200	3.500.001-20.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro N° 2: Comercio y Servicios

TAMAÑO	PERSONAL OCUPADO DESDE-HASTA	VENTAS ANUALES US\$ DESDE-HASTA
MICRO	1-5	1-200.000
PEQUEÑA	6-30	200.001-1.500.000
MEDIANA	31-80	1.500.001-7.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Criterio cualitativo:

Las MPyMES no deberán estar controlada por otra empresa o pertenecer a un grupo económico que en su conjunto supere los valores establecidos.

Cláusula evolutiva:

Dejarán de pertenecer a la condición de MPyMES, sólo si durante dos años consecutivos superan los parámetros establecidos. Esta cláusula tiene por objetivo no desestimular el crecimiento ante la eventualidad de superar los parámetros cuantitativos que caractericen al estrato MPyMES.” (Portal del Mercosur).

URUGUAY

El Decreto 504/007 del 20 de diciembre de 2007 regula la situación vigente en Uruguay indicando que las Micro, Pequeñas y Medianas empresas se definen como aquellas que cumplan con los siguientes criterios:

Cuadro N° 3: Criterios clasificatorios según el Decreto 504/007

TAMAÑO	PERSONAL OCUPADO DESDE-HASTA	VENTAS ANUALES UI* DESDE-HASTA	VENTAS ANUALES US\$ DESDE-HASTA ¹
MICRO	1-4	1-2.000.000	1-240.000
PEQUEÑA	5-19	2.000.001-10.000.000	240.001-1.220.000
MEDIANA	31-99	2.000.001-75.000.000	1.220.001-9.200.000

Fuente: Elaboración propia.

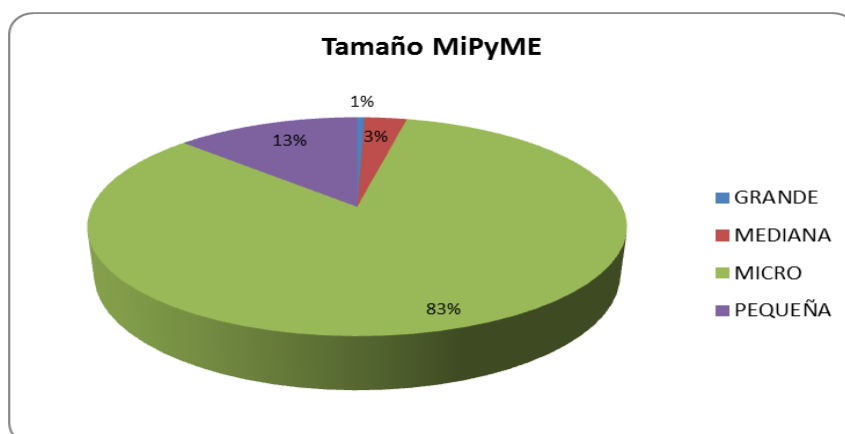
*UI: es la expresión de la moneda ajustada por un índice de precios minorista. A noviembre de 2013 la UI alcanzaba a 2,7337.

Asimismo, el Decreto define que “no se considerarán a los efectos del presente decreto como micro, pequeñas o medianas empresas a aquellas que cumpliendo las condiciones establecidas de Ventas y Personal Ocupado estén controladas por otra empresa que supere los límites establecidos en el literal a) o pertenezcan a un grupo económico que, en su conjunto, supere dichos límites.”

1.4 Importancia de las micro-empresas en el Uruguay

Un relevamiento realizado recientemente por el Instituto Nacional de Estadística² en base a los últimos datos de las empresas disponibles (año 2011), revela la importancia de las Micro Empresas en función a su peso en relación a la cantidad total de empresas uruguayas:

Gráfico N° 1: Relación de micro-empresas en el total de empresas en Uruguay



Fuente: del Instituto Nacional de Estadística para 2011.

¹ Montos aproximados en dólares estadounidenses valuados a cotización oficial e interbancaria compradora al 31/7/13.

² Relevamiento sobre cifras de 2011 finalizado por el Instituto Nacional de Estadística en junio 2013.

Dicho revelamiento muestra que las Micro Empresas (definidas de acuerdo a la Normativa vigente en Uruguay) representaban el 83,3% del total de las empresas uruguayas, de acuerdo al siguiente esquema:

Esquema N° 1: Cantidad y relación de micro-empresas en Uruguay

TIPO DE MiPyME	Valores Cantidad de Empresas	Porcentaje
		0,53 %
GRANDE	809	3,02 %
MEDIANA	4.622	83,3 0%
MICRO	127.446	13,1 5%
PEQUEÑA	20.111	
Total general	152.988	100,00%

Del relevamiento expuesto surgen claramente dos ideas importantes: las Micro Empresas tienen un peso enorme en la cantidad total de empresas uruguayas; y, con hasta cuatro funcionarios empleados por dichas sociedades, resulta prioritario tratar de reducirles los costos administrativas que se puedan originar en la generación de información financiera que no sea relevante para los usuarios. Esto es solicitado por los Contadores que atienden dichas microempresas.

2. Principales Similitudes y Diferencias entre la Guía y las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas en Uruguay para Empresas de Menor Importancia Relativa

Los decretos 135/09 y 283/09 vigentes en Uruguay, establecen las Normas Contables Adecuadas (NCA) obligatorias aplicables a pequeñas empresas o de menor importancia relativa (M.I.R.).

Dicha normativa establece, para empresas que considera de menor importancia, las Normas Internacionales de Contabilidad (y de Información Financiera) que son de aplicación obligatoria.

Una empresa debería aplicar dicha normativa si:

- No es emisora de valores de oferta pública.
- Sus activos o ingresos operativos netos anuales no cumplan las condiciones para el registro de EECC (activos superiores 30.000 UR aprox. US\$ 933miles o ingresos superiores 100.000 UR aprox. US\$ 3 millones).
- Su endeudamiento total con entidades controladas por el BCU, en cualquier momento del ejercicio, no exceda el 5% de la RPB para Bancos. (aprox.US\$ 800 mil).
- No sean sociedades con participación estatal.

- No sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.

A continuación se plantea un análisis comparativo de las principales semejanzas y diferencias entre las Normas aplicables para las MIR y la Guía de Información Financiera para Microempresas:

NIC 1 – Presentación de estados financieros

No se aparta sustancialmente de la presentación de los estados de acuerdo a NIIFs: Exige Estado de Situación Patrimonial con la misma distinción entre Corriente y no Corriente, Estado de Resultados relacionando las cuentas con la actividad de la empresa, Estado de cambios en el patrimonio neto, Estado de flujo de efectivo tomando el concepto de la NIC 7 para el mismo, e información complementaria dentro de la cual se enmarcan las mayores diferencias, ya que hay más libertades para las empresas para brindar esta información así como menos requerimientos de información a presentar. El cuadro de evolución de bienes de uso es exigido como parte de esta información complementaria.

NIC 2 – Inventarios

Menciona como criterio básico de valuación de los activos el Costo y el Valor razonable, el menor, determinando las partidas que pueden formar parte del costo del bien, por lo que se alinea a lo establecido por la NIC 2. En cuanto al tratamiento específico del ordenamiento de salidas de los bienes de cambio, también plantea al igual que la NIC el uso de FIFO o precio de última compra.

NIC 7 – Estado de flujos de efectivo

Menciona en la información mínima a presentar el Estado de flujo de efectivo y define como concepto el de efectivo y equivalente de efectivo. También se separa al igual que la NIC entre actividades operativas, de inversión y de financiación. Y permite utilizar el método directo o indirecto para las actividades operativas.

NIC 10 – Hechos ocurridos después de la fecha de balance

En cuanto a los Hechos posteriores la Guía plantea la consideración de los mismos, el reconocimiento de aquellos que impliquen cambios en el valor de los activos o pasivos en el período informado y la no inclusión de aquellos producto de condiciones posteriores a la fecha de cierre de balance, los cuales podrán informarse en la información complementaria de considerarse relevante. Tampoco se aparta de lo establecido por la NIC 10.

NIC 16 – Propiedades, planta y equipo

Plantea al igual que la NIC 16 que estos bienes serán incorporados al valor de su costo al momento de la incorporación incluyendo gastos de instalación y de puesta a punto. Establece además que los resultados financieros podrán incluirse en los casos en que se necesite un largo proceso de producción o instalación de los bienes, tal cual lo establecido en la NIC 23 de Costo por intereses. Se destaca que la Guía no admite el modelo de revaluación reconocido en la NIC 16.

NIC 18 – Ingresos ordinarios

La guía plantea un apartado para Ingresos Ordinarios estableciéndolos como aquellos originados en la actividad habitual del ente. Es más amplia que la NIC 18 ya que no define específicamente los sucesos que generan dichos ingresos.

NIC 21 – Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera

En cuanto a la moneda extranjera solo plantea que activos y pasivos deberán ser convertidos a la moneda de curso legal considerando la cotización a la fecha de los Estados contables. No plantea nada acerca del reconocimiento de las diferencias de cambio, ni como se convierten los rubros del Estado de Resultados.

NIC 27 – Estados financieros consolidados y separados y NIC 28 – Inversiones en asociadas

Específicamente la guía excluye a aquellas empresas que tengan inversiones en otras empresas nacionales o extranjeras, por lo que no serán de aplicación aspectos referentes a inversiones en asociadas ni a consolidación.

NIC 36 – Deterioro del valor de los activos

En cuanto al deterioro de los activos plantea que la medición de un activo no podrá ser superior al mayor de los valores razonables del bien. Y que la comparación entre los valores contables y su valor límite podrá efectuarse en forma particular por partidas o grupos de bienes similares. Luego plantea las definiciones de valor recuperable y valor razonable y establece que lo originado en el deterioro de los activos se reconocerá en los resultados del período.

NIC 37 – Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

La guía no detalla demasiado sobre el reconocimiento de las provisiones a diferencia de la NIC que establece en qué casos deberá reconocerse y su diferencia con otros pasivos. Si habla sobre los activos contingentes estableciendo que no podrán ser incluidos en el activo, al igual que en la NIC pero establece una excepción que no es mencionada en la NIC y es el caso del quebranto impositivo que genere un crédito a favor del ente cuyo aprovechamiento sea altamente probable. También menciona las directrices sobre los pasivos contingentes sin apartarse de lo establecido en la NIC.

NIC 41 – Agricultura

La guía cuenta con un apartado específico para las actividades agrícolas que se limita a establecer su valuación a Valor razonable, el reconocimiento del resultado ante cambio en el valor razonable y la determinación del mismo. No ahonda demasiado en los conceptos establecidos en la NIC 41 pero tampoco se aparta de lo establecido en la misma.

NIIF 1 – Adopción de las normas internacionales de información financiera

La guía presenta su propio capítulo respecto a la aplicación de la misma por primera vez y es mucho más simplificado que la NIIF 1, ya que plantea que se podrá optar entre preparar información contable al inicio del periodo aplicando la guía para luego preparar la información contable a la fecha cierre o preparar solo los estados contables a la fecha de cierre informando que no se prepararon estados contables al inicio.

3. Aspectos Positivos de la Guía

Marco regulatorio

Existencia de un marco de regulación para las empresas más pequeñas que uniformice criterios y permita hacer comparables la situación de las distintas empresas en una economía, y que a su vez le aporte información útil a la empresa para la toma de decisiones de la misma.

Disminución de costos

Genera una disminución de costos en la confección de Estados más simplificados y que se los puede aprovechar más mejorando también la relación costo beneficio en cuanto a la información a obtenida.

Mejora en la transparencia informativa de algunos sectores de la economía

Si su aplicación en Uruguay se realiza obligatoria para sociedades y organizaciones no comprendidas en la Ley 16.060, como ser sociedades civiles, ONGs, entre otras, ayuda a la desaparición de la informalidad y mejora la transparencia informativa de las microempresas. En Uruguay las Normas Contables Adecuadas son solo aplicables a las Sociedades comerciales no existiendo normas contables para otro tipo de organizaciones.

Podemos afirmar que es un buen aporte dado que no presenta una variación sustancial de la aplicación de las NIIFs completas, limitándose a realizar una simplificación de éstas, para que estas empresas accedan más fácilmente a la elaboración de sus Estados Contables.

Es de importancia separarlo de las MIRS, ya que si bien como vimos anteriormente no se aparta de lo establecido en las mismas, en varias oportunidades exige menos requisitos y da más libertades en algunos puntos que no son relevantes para este tipo de empresas pequeñas.

4. Limitantes de la Guía

Información comparativa

En el párrafo 3.2 de la Guía se indica que “Se considera recomendable, aunque no son obligatorios la presentación de estados comparados con su similar del periodo

anterior". Al respecto entendemos que la información comparativa es sumamente importante para una apropiada lectura de los Estados Financieros.

Teniendo en cuenta que la compilación de la misma no debería incurrir en costos adicionales a las empresas (dado que la mismas ya fueron compiladas el año anterior en la mayoría de los casos), entendemos que la eliminación de su exposición no sería apropiada.

Empresas vinculadas económicamente

De forma muy apropiada a nuestro entender, en el párrafo 3.4.6 la Guía establece que los saldos con lo que denomina "empresas vinculadas económicamente" deben ser revelados por separado identificando tal situación.

Sin embargo entendemos que sería apropiado introducir una definición de las mismas de forma de uniformizar los criterios de las distintas empresas.

Definición del Capital a Mantener

En la definición de los resultados, proporcionada por el párrafo 3.5.1 se indica que "Los resultados son las variaciones cuantitativas del Patrimonio Neto no originadas en operaciones con los propietarios, como aportes y retiros".

Si bien resulta clara que la intención de la Guía es reconocer los resultados entre propietarios y entidad, entendemos que sería importante que la normativa lo especifique de forma más clara.

Definición de equivalente de efectivo

En el párrafo 3.7.2 se define que "se consideran equivalentes al efectivo e incluidos en el concepto de efectivo en las guías del presente y para los fines de la preparación del Estado de Flujo de Efectivo a todos aquellos bienes que pudiéndose ser líquidos y efectivos en un plazo no mayor a tres meses contados a partir de la fecha de la información, se mantienen en patrimonio con la intención de que puedan ser utilizados para cumplir con los compromisos de corto plazo".

Entendemos que la definición carece de aspectos importantes como ser el hecho de que sea un activo que se haga líquido y efectivo en montos determinados de efectivo y que los mismos se encuentren sujetos a un riesgo poco significativo de cambio en su valor.

Entendemos que, si bien la realización de inversiones en Uruguay que puedan calificar como equivalentes de efectivo y se encuentren sujetas a un riesgo significativo de cambio en su valor es bastante acotada a empresas de gran porte, su puntualización sería útil para aclarar ciertos matices.

Medición de inversiones en otras empresas

En el párrafo 5.5 se establece que "Los activos que representen acciones de otras empresas que no tengan cotización pública serán medidas a su valor de incorporación".

En economías como la uruguayana donde el desarrollo de las cotizaciones públicas es bajo, esta cláusula implicaría valorar a la mayoría de las inversiones en otras empresas al costo. Entendemos, en este sentido, que la utilización del Valor Patrimonial Proporcional podría brindar una alternativa de medición más ajustada a la situación de la empresa relacionada.

Unidad de medida - contextos inflacionarios

Si bien compartimos la incorporación en la Guía del reconocimiento de la variación del poder adquisitivo de la moneda, entendemos que no es adecuado aceptar el valor razonable como alternativa a la hora de realizar la medición.

El párrafo 6.5 establece que “Las mediciones en moneda de cierre podrán determinarse mediante la aplicación de (...) valores razonables al momento o mes de la información”. Entendemos que su utilización en Uruguay en estos casos perjudica la comparabilidad entre distintas empresas, al existir un mercado poco transparente que se caracteriza por no poseer información fiable para su determinación.

Adicionalmente, entendemos necesario resaltar que la inflación es un fenómeno que se traduce en una transferencia de recursos económicos, y como tal debería ser reconocido en los Estados Financieros como resultado de la pérdida de valor de la moneda siempre que sea significativo. Los conceptos mencionados en la presente Guía conducen a una definición similar (sin mencionar aspectos cuantitativos) a la brindada en la NIC 29 de Economías Hiperinflacionarias.

Consideramos dichas cotas para ajustar por inflación insuficientes. Entendemos que las distorsiones ocasionadas por el no reconocimiento de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda (aún en economías no hiperinflacionarias) pueden ser significativas; por lo que entendemos necesaria su inclusión obligatoria en la elaboración de los Estados Contables. Naturalmente este punto es sugerido tanto para las MYPIMES como el resto de las empresas ya que entendemos que esta es una carencia muy importante de las NIIF que ha llevado a aplicación de criterios absurdos en la medición de activos y pasivos.

Bienes de Uso - Ausencia de modelo de revaluación en estados contables no ajustados por inflación

Las distorsiones ocasionadas por el no reconocimiento de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda en economías no hiperinflacionarias se acentúan, aún más, cuando no se incluye el modelo de revaluación de bienes de uso reconocido por la NIC 16.

Entendemos necesario, de optar por no reconocer el ajuste por inflación de forma obligatoria, estipular al menos la revaluación de bienes de uso mediante el uso de índices de precios tal como se hace en Uruguay desde la década del 50 en la liquidación del impuesto a la renta. De esta forma los Estados Contables pueden representar de una manera más fiel la situación económica y financiera de la sociedad.

Unidad de medida - moneda funcional

En un país bimonetario como lo es Uruguay, entendemos fundamental incorporar el concepto de moneda funcional para la elaboración de la Información Financiera.

Consideramos que su omisión podría ocasionar distorsiones significativas para gran parte de las empresas uruguayas, tan o mayores que la omisión del efecto de pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

Leasing financiero

Dada su práctica generalizada en nuestro país, específicamente por fuertes beneficios fiscales, entendemos que es importante contemplar el reconocimiento de los bienes sujetos a un leasing financiero como activos de la empresa, que la Guía en la redacción vigente a la fecha no contempla.

Si bien se podría desprender de la definición de Activo proporcionada en la Guía, entendemos que sería conveniente especificar su reconocimiento y medición en línea a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 17.

5. Aplicación de la Guía en Uruguay

En el Uruguay luego de la crisis de 2002 las instituciones bancarias han aumentado la calidad y cantidad de información financiera y no financiera solicitada, e incluso de información proyectada para conceder créditos.

Además de emplear la contabilidad como base para la liquidación de impuestos, las micro y pequeñas empresas están demandando cada vez más información contable para utilizar en su gestión y tomar decisiones financieras.

En los últimos años, en Uruguay, se ha profundizado la preocupación por mejorar la calidad de la información financiera proporcionada por las empresas, teniendo en cuenta el proceso de integración y globalización de las economías, y de cara a una mayor transparencia informativa.

En Uruguay el proceso de mejora de la información contable se comenzó a recorrer en el año 2004, cuando mediante dos decretos se aprobaron las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a esa fecha y la Norma Internacional de Información Financiera N° 1.

En ese momento no se previó su actualización automática respecto a los cambios a nivel internacional, por lo que posteriormente con un nuevo decreto se buscó mantener actualizadas las normas contables adecuadas en nuestro país. Para los ejercicios iniciados a partir de 2009 son de aplicación obligatoria las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad traducidas al español y publicadas en el sitio web de la Auditoría Interna de la Nación (Normas vigentes a fines de 2007).

Los estados contables contemplados por la guía se enmarcan dentro de lo establecido por el Decreto 103/91 (que plantea aspectos de exposición a nivel nacional), con la debilidad de que no exige Estados comparativos. Entendemos que la

inclusión de información comparativa no requiere mayores esfuerzos y aporta datos relevantes sobre la realidad y la evolución de la empresa.

6. Conclusiones

En primer lugar entendemos importante resaltar que la elaboración de un cuerpo normativo único que regule a micro empresas, reconociendo sus diferencias con las localmente definidas como Empresas de Menor Importancia Relativa, sería un aspecto muy importante para Uruguay. En la definición vigente a nivel local, las MIR podrían agruparse como Micro, Pequeñas o Medianas empresas. La presente Guía se focaliza nada menos que en el 83% de empresas uruguayas cuya actividad es considerada muy pequeña.

La Guía de Información Financiera posee aspectos muy destacables, como incorporar conceptos ya recogidos por las NIIF reduciendo períodos de aprendizaje; recoge formas de medición sencillas y en las que la información requerida parecería no ser de difícil acceso para la gran mayoría.. Reduce notoriamente las revelaciones obligatorias disminuyendo los esfuerzos necesarios en el proceso de elaboración de los Estados Contables. Sin duda, al ser un cuerpo normativo simple y que insume, a nuestro entender, costos administrativos mínimos, su exigencia a micro empresas que no poseen obligación de emitir estados contables bajo normas contables adecuadas puede favorecer a la tan necesaria transparencia informativa.

Si bien entendemos que la simpleza de este cuerpo normativo es una gran virtud, entendemos que, dadas las características de las empresas uruguayas algunos aspectos adicionales tienen que ser incorporados o modificados. Destacamos, como hemos descripto a lo largo del presente trabajo, la importancia de incluir el concepto de moneda funcional en un país bimonetario (como lo es Uruguay) en el que la incorrecta definición de la unidad de medida podría llevar a distorsiones significativas; la importancia de definir los conceptos de partes relacionadas de cara a una mayor transparencia informativa y comparabilidad; utilización del Valor Patrimonial Proporcional en inversiones en asociadas como mejor alternativa de medición; y definición de la medición de leasing financiero en línea a lo planteado por las NIIF y en función a la utilización generalizada por parte de micro empresas en nuestro país de éste tipo de préstamos.

En último lugar queremos destacar la importancia del reconocimiento de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en economías no hiperinflacionarias (aspecto no contemplado en la Guía). Entendemos que su omisión ocasiona distorsiones significativas en los Estados Contables que se emiten reconociendo NIIF. Dicho factor se acentúa, en la Guía analizada, al no permitir el modelo de revaluación de bienes de uso contemplado en la NIC 16. Consideramos importante, de no exigir ajuste por inflación obligatorio, incorporar al menos el modelo de revaluación en base a índices generales de precios para la medición de la propiedad, planta y equipo.

7. Bibliografía

Auditoría Interna de la Nación. (2013).Obtenida el 30 de Septiembre de 2013 de: www.ain.gub.uy

Banco Central del Uruguay. (2013). Obtenida el 30 de Septiembre de 2013 de: www.bcu.gub.uy

Ceruzzi, B., Liñares, V. y Rossi W. (2012). *Normas contables sobre la unidad de medida en los Estados financieros - El caso del Decreto 104-12*. Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: <http://www.ccee.edu.uy/jacad/index.html>

Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay (1989). *Pronunciamientos N° 4 y N° 10*. Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.ccea.com.uy

Decreto 103/91 (1991). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 105/91 (1991). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 200/93 (1993). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 162/04 (2004). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 504/07 (2007). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 266/07 (2007). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 99/09 (2009). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 135/09 (2009). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 37/ 10 (2010). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Decreto 124/11 (2011). Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.presidencia.gub.uy

Díaz Durán, M. (2004). *La información contable en las Pymes uruguayas*. Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: www.monografias.com

Dotti, E., Norbis, N. y Pesce, F. (2008). *Nueva normativa internacional para Pequeñas y Medianas Empresas: análisis crítico y su procedencia en la aplicación en el Uruguay*. Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: <http://www.ccee.edu.uy/bibliote>

Formoso, M., Maglione, A. y Navia, C. (2011). *PYMES: Nueva normativa en Uruguay y su influencia en la Información Contable*. Obtenido el 30 de Septiembre de 2013 de: <http://www.ccee.edu.uy/bibliote>

Guía de Información Financiera para las Microempresas (2013). Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: www.contadores-aic.org

Instituto Nacional de Estadística (2013). Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: www.ine.gub.uy

International Accounting Standard Board (2013). Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: www.iasb.org

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (2010). Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: www.ifrs.org

Normas Internacionales de Contabilidad (2013). Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: www.ifrs.org

Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (2013). Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: www.ifrs.org

Ley N° 16.060 (1989). Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: www.parlamento.com.uy

PORTAL DEL MERCOSUR. Obtenido el 30 de setiembre de 2013 de: <http://www.mercosur.int/> - secretaria@mercosur.org.uy

Rossi, W. (2009). Capítulo 32. Prentice Hall - Pearson (Eds.), *Decisiones Financieras* (pp. 607-627). Montevideo, Uruguay: Prentice Hall - Pearson.

Rossi, W. (2004). *Informe de consultoría de diagnóstico y plan de acción en relación a la búsqueda de convergencia de las normas de contabilidad y auditoría aplicadas en Uruguay y las normas internacionales sobre dichos temas*. Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2009/03695a10.pdf>

Scarone, C. (Ed.). (2009). *La Informalidad en la Mipyme en Uruguay. Análisis de la informalidad*. Obtenido el 30 de Setiembre de 2013 de: http://www.dinapyme.gub.uy/publicaciones-y-estadisticas/mipymes/-/asset_publisher/BOhS3jJAndEh/document/id/37153

“Responsabilidad Social Corporativa en Empresas Transnacionales”

Autores: José F. Ojeda Hidalgo (*), Eva Conraud Koellner (), Emigdio Archundia Fernández (***)**

INDICE

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. El Concepto de Responsabilidad Social**
- 3. Responsabilidad Social en Empresas Transnacionales**
- 4. Referencias Bibliográficas**

(*)Doctor en Administración, Universidad de Celaya. Ingeniero Bioquímico. Conferencista internacional. Profesor - investigador en la Universidad Politécnica de Guanajuato, México - jojeda@upgto.edu.mx

(**)Doctora en Administración, Instituto Politécnico Nacional de México DF. Especialista en Mercadotecnia Ambiental. Maestra en Administración. Profesor- investigador en la Universidad de Guanajuato, México. evac@ugto.mx

(***)Doctor en Ciencias de lo Fiscal, IEE Campus Cd. de México. Maestro en Fiscalidad y Contador Público. Representante del Consejo Editorial de la Red de Investigación de la Organización Latinoamericana de Administración (OLA). Ex Director de la zona centro occidente de la Asociación de Facultades de Contaduría y Administración en México. Profesor-investigador de la Universidad de Guanajuato, México. emigdioaf@hotmail.com

RESUMEN

El presente artículo presenta un conjunto de enfoques de responsabilidad social corporativa que se abordan desde diferentes ópticas y temporalidades para describir los procedimientos sistemáticos de cumplimiento de las organizaciones para alcanzar una verdadera responsabilidad social corporativa. Se parte desde el enfoque de diversos autores que datan desde el siglo diecinueve hasta los enfoques contemporáneos, su evolución y las dimensiones en el estudio de la responsabilidad social, así como los modelos, los valores detonantes de la adopción de estrategias de responsabilidad social, sus alcances y la ruta de la responsabilidad social con un sentido humanista. Todo ello en un estudio fresco que lleva al lector a la reflexión de la responsabilidad social aplicada en especial a las organizaciones de tinte transnacional.

Palabras Clave: Corporativo - Social - Responsabilidad - Multinacionales.

ABSTRACT

This article presents a set of approaches of corporate social responsibility that are being addressed from different optics and temporalities to describe the systematic procedures to achieve a true corporate social responsibility. It starts with the perspective of various authors dating from the nineteenth century until contemporary approaches, the evolution and dimensions of the study of social responsibility, as well as the models and detonating values for the adoption of CSR strategies, and its scope and path of social responsibility with a humanist sense. All of this in a fresh study that takes the reader to the reflection of the social responsibility applied in particular to transnational organizations.

Keywords: Corporate - Social - Responsibility - Multinationals.

1. Introducción

El origen de la responsabilidad social puede rastrearse desde el Código de Hammurabi (Kambayashi, 2013), pasando por la Ética a Nicómaco (Ojeda, Mexicano y Mosqueda, 2013). Carroll (2008) realiza un recorrido por el concepto de responsabilidad social, cita a Wren (2005) en referencia a los principales filántropos del siglo XIX, Robert Owen, Titus Salt, George Cadbury, John H. Patterson, Cornelius Vandervilt, John D. Rockefeller, Andrew Carnegie y George Pullman, y sus esfuerzos por mejorar las condiciones de vida de sus trabajadores, pero esfuerzos que dejaron de ser prácticas filantrópicas. El final del siglo XIX también se caracteriza por la publicación de las obras *Rerum Novarum* de León XIII y el *Evangelio de la Riqueza*, de Carnegie, que fueron obras que en su momento fortalecieron y dinamizaron, al menos en la variable de filantropía, al concepto de responsabilidad social (Ojeda, 2012). De hecho, es posible afirmar que los conceptos de responsabilidad social en el siglo XIX solo eran incorporados en los negocios en los cuales había alguna utilidad social, debido a la creación magno monopolios, el poder económico se concentró en algunos y estos empresarios, en no pocas veces, engañaban a sus partes interesadas. La realidad, según Eberstadt es que “de hecho las empresas nunca habrían vuelto la vista hacia la responsabilidad social y la rendición de cuentas si el resultado de su irresponsabilidad no hubiese sido el colapso del sistema económico” (Eberstadt, 1973; p.21)¹.

Diversos autores han ofrecido una propuesta de los periodos en el desarrollo del concepto, y enumeran una serie de características a través de las cuales estos periodos podrían ser identificados. De ahí que Hay y Gray (1974) llamen a esta fase de finales del S. XIX y principios del XX, como el periodo de la gestión de la maximización de los beneficios, y al periodo de los años 1920 y 1930, le llamaron, la fase de la gestión fiduciaria, fase desencadenada por los cambios ocurridos en los negocios y en la sociedad.

Por otra parte, Muirhead (1999) identifica a la filantropía o contribuciones corporativas, como el papel central en el desarrollo del concepto de responsabilidad social y nombra al periodo de los años de 1870 a 1930 como la fase de pre legalización de las contribuciones corporativas.

Kambayashi (2013) afirma que frente a la extensa literatura que existe sobre el tema de responsabilidad social, se pueden localizar pocos puntos de concenso tan aceptados, como el de la atribución del término de responsabilidad social empresarial a Howard Bowen en su obra “*The responsibility of the businessman*” de 1953; precisamente, por este hecho, se considera como otra época, en la responsabilidad social, la segunda mitad del siglo XX, y una propuesta para caracterizar los periodos se presenta a continuación.

¹De hecho, esta percepción no dista mucho de la percepción actual; caso Enron y Arthur Andersen, (Montaño, 2012:22).

Tabla N°1: Desarrollo del concepto de responsabilidad

Periodo	Autor	Descripción	Concepto
1950's	Bowen (1953)	Las obligaciones de los empresarios para que establezcan políticas, tomar decisiones o para seguir las líneas de acción que son deseables en términos de los objetivos y valores de la sociedad.	Responsabilidad social del empresario
	Davis (1960)	Algunas decisiones empresariales socialmente responsables pueden justificarse por el beneficio económico a largo plazo de la empresa, pagando de nuevo por su comportamiento socialmente responsable.	
	Frederick (1960)	La aportación privada a los recursos económicos y humanos de la sociedad y una voluntad por parte de las empresas para ver que esos recursos fueron utilizados para fines sociales en general.	
1960's – 1970's	Johnson (1971)	En lugar de esforzarse por conseguir mayores rendimientos para sus accionistas, una empresa responsable tiene en cuenta los intereses de los empleados, proveedores, distribuidores, comunidades locales y la nación en su conjunto.	Enfoque del stakeholder
	Carroll (1979)	El concepto consiste en responsabilidades corporativas (es decir, económica, legal, ética y filantrópica), las cuestiones sociales de la empresa (por ejemplo, las normas laborales, derechos humanos, protección del medio ambiente y lucha contra la corrupción) y acciones corporativas (por ejemplo, reactiva, defensiva, acomodaticia y proactivo).	Modelo de tres dimensiones
1980's – 1990's	Wartick y Cochran (1985)	Integración de los principios de la responsabilidad empresarial, las políticas de gestión de cuestiones sociales y el proceso de la acción en un sistema en evolución.	Modelo tridimensional (principios, políticas y procesos)
	Wood (1991)	Hay cuatro tipos de responsabilidades corporativas (es decir, económica, legal, ética y filantrópica) estaban relacionados con tres niveles institucionales (es decir, legal, organizacional e individual), mientras que las acciones corporativas se extienden a la evaluación, la gestión contable y la gestión de la aplicación.	Marco institucional y extensión de las acciones corporativas
2000's	Schwartz y Carroll (2003)	Tres dominios de la responsabilidad social corporativa: económica, legal y ética.	Enfoque de los tres dominios

2010	ISO 26000	Seven core de la responsabilidad social gobernabilidad, derechos humanos, prácticas laborales, medio ambiente, prácticas justas de operación, asunto de los consumidores y desarrollo e involucramiento de la comunidad.	Partes interesadas
2011	Comisión Europea	Un proceso de integración social, medio ambiente, ética, derechos humanos y conciencia de los consumidores dentro de la operación del negocio y estrategia central que vincula a la corporación con los stakeholder.	Nuevo Concepto

Fuente: Adecuación de los autores a partir de Proksch, Abe, Svedova y Woheck (2013) y la norma ISO26000 (2010).

Incluso el tema de conceptualizar el término de responsabilidad social ha sido complicado debido a la multidimensionalidad del concepto.

2. El Concepto de Responsabilidad Social

Así como la descripción de la responsabilidad social ha evolucionado, también han evolucionado los conceptos que sobre este tema se tienen, a partir de la última mitad del siglo XX, y esta evolución se debe sobre todo al cambio de la interacción de la sociedad con las empresas, los escándalos corporativos, las crisis por las irresponsabilidades de varios corporativos².

Algunos conceptos de responsabilidad social que se han propuesto a través del tiempo son:

Tabla N° 2: Concepto de responsabilidad social según autores

Autor (año)	Concepto
Bowen (1953)	La responsabilidad social se refiere a las obligaciones de los hombres de negocios de establecer políticas, para ejercer decisiones y seguir esas líneas de acción deseables en términos de objetivos y valores de nuestra sociedad.
Walton (1967)	La responsabilidad social reconoce la íntima relación entre las corporaciones y la sociedad, así como también reconoce que tales relaciones deben de ser tomadas en cuenta por los directores ejecutivos mientras las corporaciones y sus socios concernientes, persiguen sus respectivos objetivos.

²Baste con revisar los casos de Jerome Kerviel, Enron, Worldcom, Bernard Madoff, Merck, Yasuo Hamanaka, Nick Leeson, Liu Qibing, John Rusnak, Peter Young y más recientemente Lehman Brothers.

Friedman (1970)	La responsabilidad social es conducir el negocio de acuerdo con sus deseos, que generalmente es hacer tanto dinero como sea posible mientras se ajusten a las normas básicas de la sociedad, es decir, tanto al marco de la ley como a las costumbres éticas.
Johnson (1971)	Una firma responsable es aquella que su gerencia equilibra la multiplicidad de intereses, en vez de esforzarse solo por las ganancias de sus accionistas, una empresa responsable también toma en cuenta a sus empleados, proveedores, distribuidores, comunidades locales y la nación.
Ackerman (1973)	Considera que es la capacidad de respuesta y no la responsabilidad la que debería ser la meta de las tareas sociales de la empresa. La capacidad de respuesta social de la empresa es la forma en que las mismas adquieren conciencia de las cuestiones sociales y en consecuencia, responden a ellas.
Carroll (1979)	La responsabilidad social de las empresas engloba las expectativas económicas, legales y éticas que la sociedad tiene de las organizaciones.
Jones (1980)	La responsabilidad social es la noción que las corporaciones tienen como obligación hacia los grupos de la sociedad, además de los accionistas, misma que va más allá de la ley y los contratos sindicales.
Castillo (1988)	La responsabilidad social de la empresa es la obligación ética o moral, voluntariamente aceptada por la empresa como institución hacia la sociedad en conjunto, en reconocimiento y satisfacción de sus demandas o en reparación de los daños que puedan haberle sido causados a ésta en sus personas o en su patrimonio común por la actividad de la empresa.
Fernández (1999)	El ser socialmente responsable no significa solo cumplir plenamente con las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento, avanzando voluntariamente hacia nuevas exigencias, mayor inversión en capital humano, mejor relación con los interlocutores y mayor respeto al medio ambiente.
McWilliams y Siegel (2001)	Las acciones que parecen promover algún bien social, más allá de los intereses de la empresa y de lo que exige la legislación.
Marín, Rubio y Aragón (2003)	La forma en la que la empresa afronta sus obligaciones de tipo económico, legal, ético o discrecional en beneficio de todos los grupos de interés.
Fernández de Gatta (2004)	La responsabilidad social se refiere al proceso mediante el cual las empresas deciden voluntariamente al logro de una sociedad mejor y de un medio ambiente más limpio.
Nieto (2004)	La responsabilidad social es un concepto por el cual las empresas incorporan voluntariamente criterios sociales y medioambientales en las actividades económicas y en las relaciones con sus grupos de interés.
Castellano y	La responsabilidad social nace del propio concepto de ser humano y está ligada a la necesidad que hay en las personas de dignidad para nuestros semejantes y de libertad responsable. Donde ser

Chércoles (2005)	responsables implicaría participar en un proyecto en el que la libertad y los derechos de cualquier persona sean reconocidos.
Martén (2005)	La responsabilidad social empresarial surge como expresión de la voluntad de las empresas de actuar responsablemente de acuerdo con los intereses sociales y como fiel reflejo de los valores éticos que se ponen de manifiesto en el respeto a las personas, al medio ambiente y a las reglas del juego de la sociedad.
Gallizo (2006)	La responsabilidad social se refiere a la puesta en práctica de políticas formales y de sistemas de gestión en el campo social y medioambiental, de las que luego debe informar de modo transparente y con contraste externo de los resultados.
Frederick (2006)	La RS implica la postura pública hacia la economía, a recursos humanos y a la voluntad de que los recursos se emplean para fines amplios.
Castellanos <i>et al</i> (2007)	La responsabilidad social supone un reconocimiento e integración en la gestión y las operaciones de las organizaciones, de las preocupaciones sociales, laborales y medioambientales, y de respeto a los derechos humanos, que den lugar a la elaboración de políticas, estrategias y procedimientos, que satisfagan a los diferentes grupos de interés y que permitan configurar sus relaciones con éstos.
Cajiga (2009)	La responsabilidad social es el compromiso consciente y congruente de cumplir íntegramente con la finalidad de la empresa, tanto en lo interno como en lo externo, considerando las expectativas económicas, sociales y ambientales, de todos sus participantes, demostrando respecto por la gente, los valores éticos, la comunidad, el medio ambiente, contribuyendo así a la construcción del bien común.
Huerta, Rivera y Torres (2010)	Una expresión de la voluntad de las empresas a dar cumplimiento no sólo de sus obligaciones con los accionistas sino también a sus grupos de interés.

Fuente: Adaptación de los autores con base en Huerta, Rivera y Torres (2010), Accinelli y de la Fuente (2013).

Esta variabilidad dentro de la evolución del concepto, no solo se ha presentado en investigadores, también dentro de los mismos organismos que dicen promoverla. El libro verde de la comunidad europea la define como *“la integración voluntaria por parte de las empresas de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”* (Comisión de las Comunidades Europeas, 2001, p. 7).

Para Amnistía Internacional la responsabilidad social es el *“reconocimiento e integraciones en sus operaciones por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales, dando lugar a prácticas empresariales que satisfagan y configuren sus relaciones con sus interlocutores”* (Amnistía Internacional, 2002, p. 41).

World Business Council for Sustainable Development entiende la responsabilidad social como el *“compromiso de la empresa de contribuir al desarrollo económico sustentable. Trabajando con los empleados, sus familias, las comunidad*

local, y la sociedad en general para mejorar la calidad de vida” (Fundación Entorno, 2003, p. 114).

Para la Asociación Española de la Contabilidad y Administración de Empresas la responsabilidad social se entiende como el *“compromiso voluntariado de las empresas con el desarrollo de la sociedad en la preservación del medio ambiente, desde su composición social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con quienes interactúa”* (AECA, 2004, p. 27).

A principios de la segunda década del siglo XXI, la International Standard Organizations, por medio de su norma 26000 estableció que:

“la responsabilidad social de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y en el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente que: (1) contribuya al desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad; (2) tome en consideración las expectativas de sus partes interesadas; (3) cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento, y (4) está integrada en toda la Organización y se lleve a la práctica en sus relaciones” (ISO 26000, 2010, p. 2).

Con tal variabilidad de conceptos, pareciera que sería imposible llegar a acuerdos al respecto de qué es la responsabilidad social.

Para Dahlsrud (2006) existe una convergencia entre los diferentes conceptos sobre la responsabilidad social:

Tabla N° 3: Evolución teórica del concepto de responsabilidad social

Antecedente teórico	Evolución del concepto de responsabilidad social
Carroll (1979)	Identifica un modelo de responsabilidad social el cual se encuentra seccionado en cuatro elementos: filantropía, ética, economía, y aspectos legales.
Jones (1980)	La RS se relaciona con la conciencia de que las organizaciones tienen obligación con los diferentes grupos de la sociedad, más allá de lo indicado por la normativa jurídica.
Crittenden (1992)	Las organizaciones son responsables de cualquier afectación positiva o negativa derivada de sus operaciones sin importar la naturaleza de las mismas.
Hopkins (1998)	Identifica plenamente los grupos de interés de la responsabilidad social y la obligación intrínseca hacia cada uno de estos elementos.
WBCSD (1999)	El compromiso de la RS es la contribución de cada una de las organizaciones hacia el desarrollo económico y sustentable de la región en la cual realiza sus operaciones.
WCSD (2000)	El concepto de la RS se vincula con los compromisos enfocados a mejorar el nivel de calidad de vida de los trabajadores y sus familias, así como de otros grupos de interés relevantes.
CEC (2002)	El concepto de RS se expande para poder incorporar dentro de

	su alcance a la cadena de suministro. La responsabilidad social tiene diferentes dimensiones: económica, social y ambiental.
IBL (2003)	Relaciona el concepto de RS con las prácticas de ventas y mercadotécnica responsable.
Porter (2006)	La responsabilidad social es un concepto amplio que involucra a todos los aspectos operativos de las organizaciones y sus efectos relacionados.
ISO 26000 (2010)	Alinea las diferentes consideraciones internacionales sobre el concepto de RS y conforma un estándar de aceptación global que da lineamientos acerca de la RS, su alcance, compromisos y sistema de gestión.

Fuente: Cruz, Rositas y García (2013).

Por su parte, Di Biase y Samsing (2006) ante las numerosas definiciones de responsabilidad social y después de un análisis detallado, concluyeron que todas ellas:

“definen un piso para determinar desde cuándo se puede comenzar a clasificar a la empresa socialmente responsable. El límite es el cumplimiento de todas las disposiciones legales que debe cumplir. Cumplido aquello, toda acción adicional permite a la empresa ser clasificada como una entidad socialmente responsable” (DiBiase y Samsing, 2006, p. 3).

Ambos encontraron que las políticas más comunes que caracterizan la responsabilidad social son: (a) Respetar la dignidad humana, (b) aplicar la ética empresarial y la transparencia, en todo tipo de negocio, (c) tomar un compromiso cívico, especialmente en cuanto al apoyo local y regional, (d) considerar los intereses de las diversas partes que conforman la comunidad de la empresa o personar involucradas en ella (stakeholders), (e) buscar el equilibrio en la sustentabilidad económica, ecológica y humana, (f) realizar las acciones de RSE en forma voluntaria y consciente del beneficio que se está produciendo entre los stakeholders, (g) mantener una vinculación y equilibrio entre las acciones de RSE y la supervivencia económica a largo plazo.

Clasifican los diferentes programas que desarrollan en los siguientes ámbitos de acción: (a) Desarrollo de la ética empresarial, (b) prácticas laborales y familiares, (c) prácticas ciudadanas, (d) marketing responsable, (e) preservación del medio ambiente, (f) desarrollo de proveedores.

Accinelli y de la Fuente (2013) realizan una revisión de los trabajos de Hoffmeister *et al* (2005), Nieto (2005) y Giraldo *et al* (2006) para delinear las características comunes en las políticas de responsabilidad social: (a) Se trata de una adopción voluntaria que va más allá de las obligaciones jurídicas, (b) la responsabilidad social está intrínsecamente vinculada al concepto de desarrollo sustentable porque las empresas deben orientar sus operaciones para favorecer el crecimiento económico, al mismo tiempo que garantizan la protección del M. A. y respeto social, incluidos los derechos humanos y los intereses de los consumidores, (c) la responsabilidad social no es algo que pueda añadirse opcionalmente a las actividades principales de la empresa, sino que afecta a su propia estrategia y gestión por lo que requiere de los instrumentos adecuados para ello, (d) la responsabilidad social engloba un conjunto de acciones de formalización de sistemas de gestión, de

comunicación, de transparencia informativa, desarrolladas en una dimensión tanto interna como externa de la empresa, (e) la responsabilidad social transforma la fórmula básica de gobierno de la empresa, centrada en la relación bilateral entre accionistas y directivos (enfoque shareholder), en otra multilateral en la que participan todos los grupos de interés (stakeholders), (f) la responsabilidad social modifica el proceso de toma de decisiones al añadir a los criterios de eficiencia económica la consideración del impacto ambiental y social de las operaciones de la empresa, (g) cuando se informa que adopta criterios de RS, están comunicando a los grupos de interés que han decidido ajustar su comportamiento no sólo a lo establecido por los preceptos legales y los principios económicos, sino también a las normas, valores y expectativas sociales que dominan en su entorno.

En este mismo esfuerzo por encontrar puntos comunes en medio de tantas visiones y propuestas, Picard-Ami (2013) realiza una revisión de los proyectos y programas que se corresponden con uno o varios modelos de RS y los ubica de acuerdo a la clasificación de Carroll (1991) en filantrópicos, éticos, legales y económicos y añade las dimensiones propuestas por Garriga y Melé (2004), Dahlsrud (2008), Geva (2008) y Finch (2012), política, social y ambiental.

El modelo de Pickard – Ami (2013) corrobora el hecho de que el contexto particular e internacional, las empresas generan redes basadas en la confianza para enfrentar situaciones de vulnerabilidad, riesgo e incertidumbre y que la cooperación informal tiende a desarrollarse a partir de la confianza generada por intercambios en el contexto social, ya que esta confianza no puede adquirirse a través de intercambios mercantiles y que dicha cooperación evoluciona a partir de la toma de conciencia creciente de la existencia de intereses en común, lo que toma tiempo y recursos. En este análisis de las coincidencias en los que a responsabilidad social se refiere es posible evidenciar el carácter holístico e integral de la norma ISO 26000, que recoge en un modelo compacto lo que varios autores y organizaciones han afirmado de la responsabilidad social, que es *“una respuesta a la necesidad enfrentar primero los problemas ambientales, los impactos de las decisiones y actividades empresariales, industriales, tecnológicas, que se dejaban sentir a nivel regional o nacional, y que por ello podían ser resueltos por las entidades gubernamentales regionales o nacionales (Granillo y Ojeda, 2012:1)”*. Se trata del esfuerzo más consensuado y acabado por entender y difundir la responsabilidad social, en la tabla 2 se muestra la numeralia de los participantes en cada una de las reuniones convocadas desde marzo de 2005 en Salvador de Bahía, Brasil, hasta mayo de 2010 en Copenhague, Dinamarca. (Ojeda y Chávez, 2013a).

Esta complejidad y perspectivas variadas, ha provocado que la responsabilidad social sea abordada con distintos indicadores por parte de diversos investigadores interesados en el tema:

Tabla Nº 4: Dimensiones en el estudio de la responsabilidad social

Autor(es)	Año	Dimensiones
Maldonado, Arredondo y Rosas	2012	<ul style="list-style-type: none"> - Experiencia - Actitud - Sentido de colaboración

Albarrán y Sotelo	2012	<ul style="list-style-type: none"> - Ética empresarial - Calidad de vida laboral - Medio ambiente - Compromiso con la comunidad - Comercialización y marketing responsable
Sepúlveda	2012	<ul style="list-style-type: none"> - Prácticas gerenciales éticas - Medio ambiente - Diversidad - Derechos humanos - Seguridad - Filantropía
Zapata	2012	<ul style="list-style-type: none"> - Buen manejo del medio ambiente - Desarrollo social - Respeto - Reconocimiento de todas las personas
Torres	2011	<ul style="list-style-type: none"> - Gestión de recursos humanos - Salud y seguridad en el lugar de trabajo - Adaptación al cambio - Gestión del impacto ambiental - Recursos naturales - Comunidades locales - Socios comerciales - Proveedores y consumidores - Derechos humanos - Problemas ecológicos mundiales
Sánchez, Gutiérrez, García y Maldonado	2011	<ul style="list-style-type: none"> - Acciones de responsabilidad social - Involucramiento en los programas de responsabilidad social
Huerta, Rivera y Torres	2010	<ul style="list-style-type: none"> - Ética empresarial - Medio ambiente - Compromiso con la comunidad - Marketing responsable - Calidad de vida laboral
Caldera, Parra y Ramírez	2009	<ul style="list-style-type: none"> - Igualdad - Solidaridad - Respeto - Responsabilidad
Hoskins	2008	<ul style="list-style-type: none"> - Comunidad - Empleo - Medio ambiente - Mercado - Relaciones de negocio - Derechos humanos

Fuente: Adaptación de los autores con base en Ojeda, Chávez y Mosqueda (2013).

Con toda la evidencia anterior, es posible afirmar, que a pesar de las visiones diversas o los enfoques variados, la responsabilidad social, independientemente de la organización en la cual sea expresada, bajo la perspectiva de la teoría de cuadrantes de Quazi y O'Brien (2000) estos enfoques son el moderno, socio - económico, filantrópico y clásico, como se explica en la tabla 5.

Tabla N° 5. Modelo de cuadrantes de Quazi y O'Brien

Beneficios de la Responsabilidad Social			
Concepción Amplia	Enfoque filantrópico: Abarca una visión amplia de la responsabilidad social, según la cual las empresas están dispuestas a realizar donaciones, incluso aunque éstas se perciban como un costo neto para la empresa. Dicha actitud puede surgir de una conducta altruista o ética, que les impulsa a hacer algo por la sociedad	Enfoque socio – económico: El cual representa una visión reducida de la responsabilidad social, pero acepta que adoptar algún grado de responsabilidad social proporcionará unos beneficios netos a la empresa en términos de evitar una legislación costosa, construir buenas relaciones con los clientes y proveedores o establecer redes de colaboración.	Concepción Reducida
	Enfoque moderno: El cual mantiene una relación amplia con la sociedad y obtiene beneficios netos a largo y corto plazo, derivados de la implicación social corporativa. Es una visión moderna de responsabilidad social que incluye a los grupos de interés	Enfoque Clásico: El cual corresponde a la visión primaria de la responsabilidad social. Es decir, las empresas no pretenden otro objetivo que no sea la maximización del beneficio y consideran que la implicación social genera un costo neto y ningún beneficio real.	
Costos de la Responsabilidad Social			

Fuente: Adaptación de los autores con información de Quazi y O'Brien (2000) y Huerta, Rivera y Torres (2010).

3. Responsabilidad Social en Empresas Transnacionales

El reto de insertar valores de una cultura a otra, es precisamente la complejidad derivada de la gran cantidad de aspectos de naturaleza distinta que entretujan dicha realidad, así como la atención que se requiere prestar a los diversos niveles y perspectivas de observación (Montaño, 2012).

Adicional a lo anterior, existen otras barreras que van más allá de la cultura regional, o los usos y costumbres de cada región o país, sino que también influyen los estilos personales de los empresarios, así como los acontecimientos recientes y sus tradiciones históricas (Mejía y Newman, 2011).

La dificultad se incrementa cuando se trata de establecer los valores de la responsabilidad social en países que no tienen los medios o la voluntad de poner en práctica los principios del derecho internacional en materia de los derechos del hombre, condiciones de trabajo, protección al ambiente o cualesquiera de los principios que defiende y promueve la responsabilidad social (Quairel, 2011).

De situaciones como las descritas anteriormente se ha desprendido la idea de que no es posible estandarizar el estudio de la responsabilidad social, debido precisamente a las diferencias culturales, de regiones, situaciones económicas, social y legal (Rendón, 2012), no obstante las coincidencias que ya han sido documentadas, de cualquier forma *“resulta necesario estudiar más de cerca el funcionamiento de las grandes empresas transnacionales y desmontar el proceso de transferencia, de la responsabilidad social”* (Rendón, 2012, p. 79), a sus colaboradores en el país huésped, a su cadena de valor o a otras organizaciones.

Los escándalos recientes de algunas empresas transnacionales tales como Pride, Noble, ABB Group, Siemens, Eni, SPA, Kellogg Brown and Root, General Electric, Goldman Sachs Group, (Pérez, 2011) han evidenciado que si bien en sus países cumplen con la reglamentación, fuera de él sus prácticas son poco transparentes y que se necesita de la presión y observación social para poner un alto a las prácticas, los casos más sonados o al menos con mayor cobertura han sido los de Walmart y la de la empresa minera Majestic Silver y la comunidad de los Wirikuta (Aristegui Noticias, 2012).

Las empresas multinacionales tienen el reto de encontrar el equilibrio entre sus intereses y la de sus stakeholders en dos ámbitos, lo global y lo local y para poder lograrlo es necesario tomar en cuenta las realidades de esos mercados, los esquemas institucionales, hacer compatibles los valores de la empresa con los valores de la sociedad en la que operan, se hace necesario considerar las necesidades y expectativas de la población hacia la empresa transnacional, incluso, en ocasiones las empresas tienen que hacer frente a los fallos gubernamentales (Vives, 2009). Establecer estrategias que permitan transmitir los valores de la responsabilidad social de la empresa a la sociedad y viceversa, se convierte en un imperativo dentro de las relaciones empresa – sociedad, de ahí que los estudios empíricos en esta ámbito sean valiosos.

Tabla N° 6: Valores detonantes de la estrategia

	Dimensiones	Impulsores
Estrategia	Valores culturales	- Leyes, regulaciones y su aplicación efectiva
	- Necesidades	- Sociedad civil activa
	- Expectativas	- Consumidores y compradores educados
	- Percepciones	- Medios de comunicación comprometidos
	- Instituciones	- Instituciones de supervisión y control
		- Mercados financieros desarrollados
		- Políticas públicas conducentes
		- Influencia del sector privado en el sector público
		- Situación del mercado y necesidad de competir
		- Gerencia y empleados comprometidos

Fuente: Adaptación de los autores con información de Vives (2009).

Dentro de la estrategia, es importante identificar completamente a los stakeholders y no dejarse llevar directamente a las partes interesadas tradicionales, que generalmente se sesgan hacia los empleados, consumidores, comunidad y gobiernos.

El análisis cultural, no debe estar simplemente basado en las diferencias del comportamiento, sino que es necesario desarrollarlo en un esquema analítico, para conseguir un diseño de estrategia, que permita de mejor manera el éxito en la implementación de la prácticas responsables de la empresa multinacional en la sociedad en la cual se esté inserta (Hooker, 2003).

Sin embargo, la cuestión continúa siendo, hasta dónde la empresa puede o debe invertir esfuerzos en llevar sus valores a la sociedad en la que está inserta y no a la inversa.

Figura N° 1: Alcance de la responsabilidad social

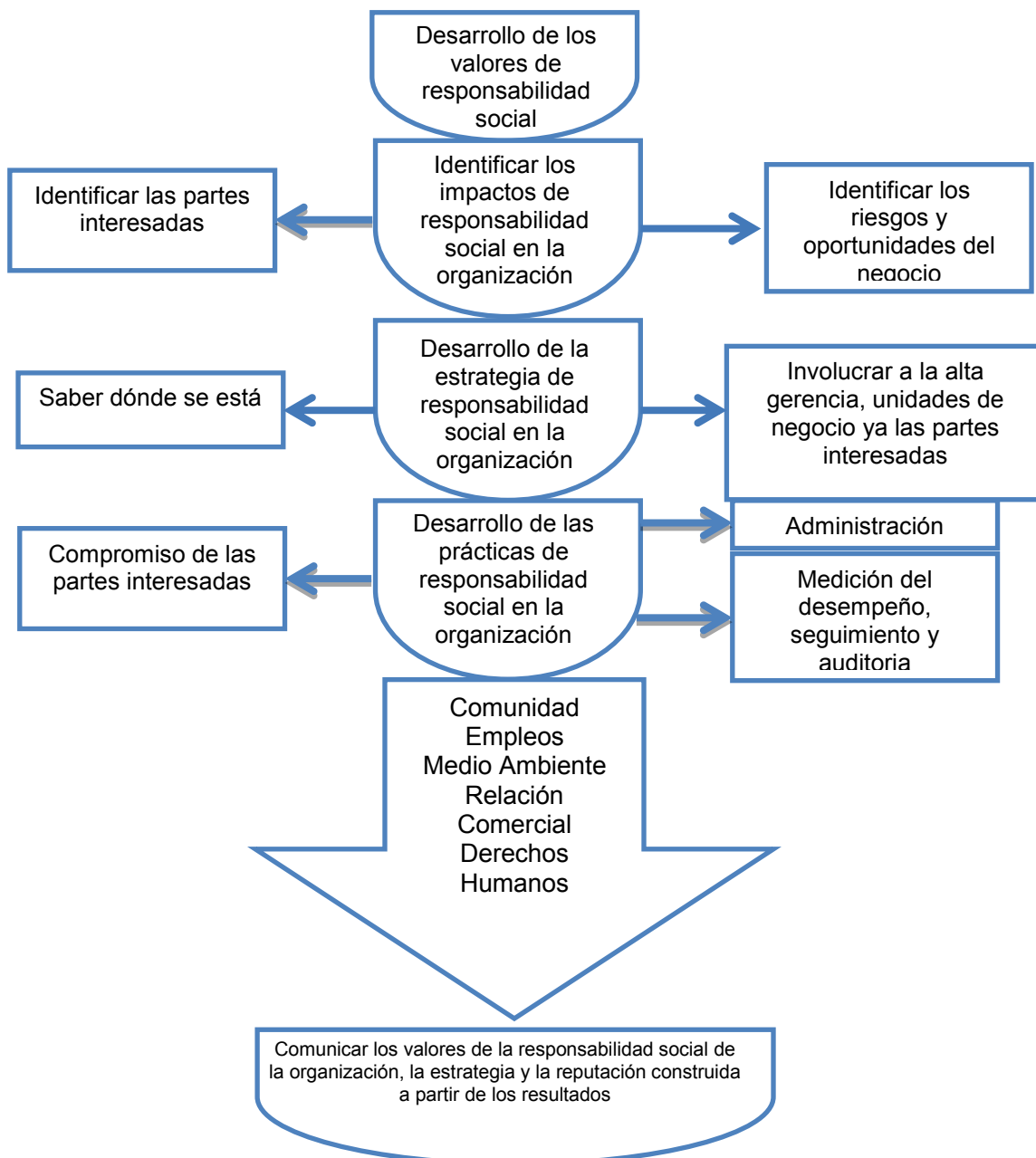


Fuente: Adaptación de los autores con información de Vives (2009).

Este modelo muestra como la empresa es primeramente responsable del impacto de sus actividades y a medida que se va desplazando hacia campos de acción más globales, sus impactos se van diluyendo, la intensidad en cada ámbito dependerá de la estrategia, de su posición global, del compromiso y la región, causas que lidere, etc.

Una propuesta que ayuda a no dispersar los esfuerzos es el llamado mapa de ruta.

Figura Nº 2: Mapa de ruta de la responsabilidad social



Fuente: Hoskins (2008).

Esta ruta secuencial para implantar estrategias de responsabilidad y que se fundamenta en la línea de desarrollar los valores, identificar los impactos, desarrollar la estrategia, desarrollar la práctica y a través de la comunidad, empleados, medio ambiente, mercado, relaciones de negocio y derechos humanos, comunicar los valores, la estrategia y la reputación del negocio, es una propuesta que aporta a las lógicas de la implementación.

Algunos sectores ya han tomado visiones parciales sobre el tema, los académicos tienen una visión pura sobre el tema, las organizaciones no gubernamentales han tomado lo que se podría considerar una visión evangélica y la gente de negocios ha tomado una visión utilitarista (Hoskins, 2008, p. 269).

Ante la diversidad de propuestas, tal vez, volver a la base de la teoría del “valor mezclado”, que se produce de la suma o coincidencia del valor económico, valor social y valor ambiental, y en el cual la maximización de utilidades no es el objetivo predominante, sino que concurre al mismo nivel que los otros dos (Barrera y Sanclemente, 2012) podría ser una respuesta integradora ante la variabilidad de visiones y propuestas para analizar las estrategias de responsabilidad en las empresas multinacionales.

4. Referencias Bibliográficas

Accinelli, E. y De la Fuente, J. (2013). Responsabilidad social corporativa, actividades empresariales y desarrollo sustentable, modelo matemático de las decisiones en la empresa, *Contaduría y administración*, vol. 58, No. 3, 227 - 248.

Ackoff, R. (1974). *Redesigning the future: A systems approach to societal problems*. New York: John Wiley & Sons.

Aristegui Noticias (2012). *Freno parcial al proyecto minero en zona Wirikuta, SLP*. Obtenido el 17 de octubre 2013 de: <http://aristeguinoicias.com/2405/mexico/gana-wirikuta-minera-canadiense-retira-inversion-en-la-zona/>

Barrera, E. y Sanclemente, J. (2012). Creación de valor mezclado en las pymes latinoamericanas. En Pearson (Ed.), Raufflet, E., Lozano, J., Barrera, E. y García, C. (Coord.). *Responsabilidad Social Empresarial* (pp. 185 - 200), México, D.F.: Pearson.

Bateman, T. y Scott, S. (2005). *Administración, una ventaja competitiva*. Bogotá, Colombia: Ed. Mc Graw Hill.

Berhman, J. (1972). Industrial integration and the multinational enterprise. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*, no. 403, vol. 1, pp. 46 - 57.

Cajiga, F. (2009). *El concepto de responsabilidad social. Centro Mexicano para la Filantropía*. Obtenido el 17 de octubre de 2013 de: http://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto_esr.pdf

Carrillo, J., Plascencia, I. y Gomis R. (2011). Las corporaciones multinacionales en México. Villavicencio, D. y López, P. (Coord.) *Estrategias para la competitividad, empresas, sectores y regiones* (pp. 191 - 227), México, D.F.: Plaza y Valdez.

Carroll, A. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, vol. 34, No. 4, 39 - 48.

Carroll, A. (2008). Corporate social responsibility. En Crane, A. Mc Williams, A., Maten, D., Moon, J. y Siegel, D. (Eds) Oxford Ed. *The Oxford handbook of corporate social responsibility* (pp. 19 - 46), EE.UU: Oxford University Press.

Cruz, J., Rositas, J. y García, J. (2013). Responsabilidad social empresarial: investigación empírica – exploratoria sobre los conceptos de RSE y RSU, *XVIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática* (pp.1-22) México D.F.

Dahlsrud, A. (2006). How corporate social responsibility is defined: an analysis of 37 definitions, *Corporate social responsibility and environmental management*, vol. 15, No. 1, 1 - 13.

Di Biase, F. y Samsing, F. (2006). *La responsabilidad social empresarial acción que agrega valor a la empresa y se puede medir*. Santiago de Chile, Chile: IDEA-DBF Ltda.

Drucker, P. (1996). *La gestión en tiempos de grandes cambios*. Barcelona, España: Ediciones Gestión 2000, S.A.

Dunning, J. (1993). *Multinational enterprises and the global economy*. Londres: Addison - Wesley, Mass y Wokingham.

Eberstadt, N. (1973). What history tell us about corporate responsibilities, *Business and society review/innovation*, autumn, 76 - 81.

Finch, N. (2012). Corporate social responsibility and sustainability reporting. En Gregoriou, G. y Finch, N. (Eds), *Best practice in management accounting* (pp. 91 - 100), New York: Palgrave Macmillan.

García, P. y Mercado, P. (2013). Responsabilidad social empresarial y sustentabilidad organizacional: significados y alcances. En De La Salle (Ed.). González, T. y Martín, M. (Coord.) *Análisis de la responsabilidad social en el siglo XXI* (pp. 11 - 27), México, D.F.: De La Salle (Ed.).

Garriga, E. y Melé, D. (2004). Corporate social responsibility theories: Mapping the terretory. *Journal of business ethics*, vol. 53, No. 1/2, 51 - 71.

Geva, A. (2008). Three models of corporate social responsibility: Interrelationships between theory, research and practice, *Business and society review*, vol. 113, No. 1, 1 - 41.

Giraldo, E., Durán, A. y Durán, A. (2006). Implantación gradual de la responsabilidad social corporativa (RSC) en las empresas: dimensiones de avance y papel de la acreditación progresiva, *Revista de dirección, organización y administración de empresas*, vol. 32, 37 - 44.

Granillo, L. y Ojeda, J. (2012). Gestión sustentable e inclusión social, stakeholders en ISO 26000, guía para la responsabilidad social en las organizaciones. *Academic Journal*, vol. 4 No. 3, 1215 - 1220.

Hay, R. y Gray, E. (1974). Social responsibilities of business management, *Academy of management journal*, vol. 17, No. 1, pp. 135 – 143.

Hoskins, T. (2008). *Corporate social responsibility handbook, CSR and non – financial reporting for business* (2nd Ed.), Londres, Reino Unido: ISCA Publishing.

Hooker, J. (2003). *Working across cultures*, Stanford: Stanford University Press.

Huerta, P., Rivera, C. y Torres, A. (2010). Análisis de la relación entre responsabilidad social corporativa y los resultados empresariales: un estudio por estrategia corporativa, *Horizontes empresariales*, vol. 9, No. 2, 9 - 38.

Hoffmeister, L., Benavides, F. y Jodar, P. (2005). Responsabilidad social corporativa en salud y seguridad en el trabajo: dimensiones, realidad y perspectivas, *Cuaderno de relaciones laborales*, vol. 24, No. 1, 18 - 198.

ISO 26000 (2010). *ISO 26000 social responsibility*. Obtenido el 17 de Octubre de 2013 de: http://www.iso.org/iso/sr_7_core_subjects.pdf

Kambayashi, R. (2013). Doscientos años de historia de la responsabilidad social empresarial, del siglo XIX al XXI. El contexto histórico anglosajón y su desarrollo conceptual dentro de la academia en Estados Unidos. *Revista Concyteg No. 86 (marzo)*, 285 - 306.

Lozano, J. y Peris, J. (2012). Empresas y desarrollo humano: El potencial de las compañías trasnacionales para el desarrollo humano. En Pearson (Ed.). Raufflet, E., Lozano, J., Barrera, E. y García, C. (Coord.). *Responsabilidad social empresarial* (pp. 77 – 89), México, D.F.: Pearson.

Mejía, M. y Newman, B. (2011). *Responsabilidad social total, comunicación estratégica para la sustentabilidad*, Zimat Consultores, México: Fondo de Cultura Económica.

Montaño, L. (2012). Organización, discurso y compromiso, reflexiones acerca de lo programas de responsabilidad social. Morales, E., Navarro, G. y Santa Ana, M. (Coord), *Sustentabilidad, responsabilidad social y organizaciones, dimensiones, retos y discursos* (pp. 1 - 25), México, D.F.: Grupo Editorial Hess.

Muirhead, S. (1999). *Corporate contributions: The view from 50 years*, New York the Conference Board.

Nieto, M. (2005). Difusión de la responsabilidad social corporative en la empresa española, *Revista Economistas*, vol. 106, No. XXII, 32 - 44.

Ojeda, J. (2012a). *Entendiendo la responsabilidad social*. Conferencia magistral, Universidad del Zulia, Venezuela, 24 de febrero.

Ojeda, J. (2012b). *La responsabilidad social y los recursos humanos*. Conferencia magistral, Universidad Rafael Belloso Chacín, 15 de septiembre

Ojeda, J. y Chávez, Y. (2013a). Responsabilidad social sin adjetivos, En Grupo Editorial HESS, S.A. de C.V. Gil, M., Morales, E. y López, G. (Coord.). *Retos en materia de sustentabilidad y responsabilidad social en las organizaciones valorados desde el contexto del Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018. Miradas críticas y exposición de casos*, (pp. 277 – 298). México, D.F.

Ojeda, J. y Chávez, Y. (2013b). Responsabilidad social en una comunidad empresarial dedicada al transporte de pasajeros, *Forum Humanes. Revista de investigación*, vol. 2, No. 1., 1 - 14.

Ojeda, J., Chávez, Y. y Mosqueda, M. (2013). Responsabilidad social universitaria, una aproximación cuantitativa a un concepto más complejo. *XI Congreso de Análisis Organizacional, dimensiones ocultas de la naturaleza organizacional: Perspectivas de Análisis*, (pp. 1997 - 2012). Universidad EAFIT, Medellín, Colombia.

Ojeda, J., Mexicano, M. y Mosqueda, M. (2013). *Responsabilidad social desde la universidad. XVII Congreso Internacional de Investigación en Ciencias Administrativas, Guadalajara*, (pp. 1 - 22), Guadalajara, Jalisco, México

Pérez, L. (2011). México, paraíso de transnacionales del soborno. *Contralinea, periodismos de investigación*. Obtenido el 17 de octubre de 2013 de: <http://contralinea.info/archivo-revista/index.php/2011/10/12/mexico-paraíso-de-transnacionales-del-soborno/>

Picard-Ami, M. (2013). Redes empresariales de colaboración para la implementación de la responsabilidad social en la región transfronteriza paso del norte. *XVIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática*, (pp. 1 - 18). Universidad Nacional Autónoma de México, México.

Popper, K. y Eccles, J.(1984). *The self and its Brain: An argument for interactionism*. New York: Springer International Ed.

Proksch, M., Abe, M., Svedova, J. y Wokeck, L. (2013). From corporate social responsibility to corporate sustainability: Moving the agenda forward in Asia and the Pacific. *Studies in trade and investment, No. 77, United Nations Publication*, 1 - 142.

Quairel – Lanoizelée, F. (2011). ISO 26000, ou la normalization de la responsabilité sociétale des organisations. Nogatchewsky, G. y Pezet, A. (Coord.) *L'état des entreprises 2012*, Dauphine Recherches en Management, *La Découverte*, Paris, 61 - 78.

Quazi, A. y O'Brien, D. (2000). An empirical test of cross – national model of corporate social responsibility, *Journal of business ethics*, vol. 25, 33 - 51.

Rendón, M. (2012). El papel de la estandarización en la responsabilidad social. En Grupo Editorial Hess. Morales, E., Navarro, G. y Santa Ana, M. (Coord.) *Sustentabilidad, responsabilidad social y organizaciones, dimensiones, retos y discursos*. (pp. 75 – 93),

Sen, A. (2000). *Desarrollo y libertad*. Barcelona, España: Editorial Planeta.

Stiglitz, J. (2002). *El malestar de la globalización*. Madrid, España: Editorial Taurus.

Vives, A. (2009). Estrategias de responsabilidad social local en un contexto global: Empresas multinacionales en América Latina, *Revista de la responsabilidad social de la empresa*, No. 3, sep – dic., 101 - 129.

José F. Ojeda Hidalgo, Eva Conraud Koellner, Emigdio Archundia Fernández

Wren, D. (2005). *The history of management thought* (5th Ed.), Louisiana State University, EE.UU.: N.J. John Wiley & Sons., Inc.

“La Información sobre Capital Intelectual: Aplicaciones en una Empresa Cubana”

Autores: Francisco Borrás Atiénzar (*), Lisi Campos Chaurero ()**

INDICE

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Caracterización de la Empresa Objeto de Estudio**
- 3. Metodología del Estudio**
- 4. Evaluación de la Gestión del Capital Intelectual por los Directivos de la Empresa**
 - 4.1 Gestión del capital humano**
 - 4.2 Gestión del capital estructural**
 - 4.3 Gestión del capital relacional**
 - 4.4 Gestión del capital social**
- 5. Aplicación del Modelo de Identificación, Medición e Información Contable del Capital Intelectual**
- 6. Conclusiones**
- 7. Bibliografía**

(*)Licenciado en Economía. Máster en Contabilidad. Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular de la Universidad de La Habana. Investigador del Centro de Estudios de la Economía Cubana. Vicepresidente de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba. Presidente del Tribunal Nacional de Doctorado en Ciencias Contables y Financieras. Vicedecano de Investigaciones, Postgrados y Relaciones Internacionales de la Facultad de Contabilidad y Finanzas período 1991-2014. Participa en varias redes científicas internacionales con universidades de España, México, Colombia, Bolivia y Argentina. fborras@fcf.uh.cu

(**)Profesora de Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana. Ha recibido por dos años consecutivos (2012 - 2013) el Premio “Universidad de La Habana” que se otorga a los resultados científicos más relevantes. lcampos@fcf.uh.cu

RESUMEN

El fortalecimiento de la Contabilidad como sistema de información integral para la toma de decisiones es uno de los desafíos más importantes de las ciencias contables y administrativas en la era del conocimiento, donde los activos intangibles se convierten en una potente fuerza productiva y, por lo tanto, en un factor clave de éxito de las organizaciones.

Una vez que se reconozca el papel del Capital Intelectual en el desarrollo sostenible y socialmente responsable de las organizaciones y el rol de la Contabilidad en la revelación de la información sobre la gestión de los intangibles, queda entonces por validar los instrumentos para la identificación y medición de estos activos.

En el presente trabajo se aplican dos instrumentos para medir y revelar la eficiencia en la gestión de los activos intangibles: un cuestionario a directivos y un Modelo de identificación, medición e información contable del Capital Intelectual, ambos diseñados por el Grupo Científico de Capital Intelectual de la Universidad de La Habana. El objetivo fundamental del trabajo es demostrar, mediante el método de estudio de casos, que estas dos herramientas pueden revelar información necesaria y útil para la administración de una organización.

Palabras Clave: Activos Intangibles - Contabilidad - Empresas Cubanas - Gestión Empresarial - Administración.

ABSTRACT

Strengthening Accounting as integral information system for decision-making is one of the most important challenges of accounting and administrative sciences in the knowledge era where intangible assets become a powerful productive force and therefore, a key factor of success of organizations.

Once the role of intellectual capital in sustainable development and socially responsible organizations and the role of accounting in the disclosure of information on the management of intangibles is recognized, then left to validate tools for the identification and measurement of these assets.

In this paper two instruments for measuring and disclosing the efficient management of intangible assets are applied: a questionnaire to managers and model identification, measurement and accounting information of Intellectual Capital, both designed by the Intellectual Capital Research Group the University of Havana. The main objective of this work is to demonstrate, through case study method, these two tools can reveal information necessary and useful for the management of an organization.

Keywords: Intangible Assets - Accounting - Cuban Companies - Business Management - Administration.

1. Introducción

Con el paso de la economía capitalista, donde el papel preponderante en el éxito de las organizaciones se sostenía en el capital y la fuerza de trabajo, hacia la economía del conocimiento, donde los factores intangibles cobran una relevancia singular y se convierten en muchos casos en el motor propulsor del desarrollo sostenible de las empresas se profundiza el distanciamiento entre la Contabilidad como fuente de información para la toma de decisiones y la Administración como usuaria de la información.

Algunos de los preceptos que durante muchos años rigieron el desarrollo de la Contabilidad no se adaptan a los nuevos tiempos que corren y exigen cambios en el cuerpo conceptual y aplicación práctica del registro, análisis y emisión de la información contable. El siglo XXI nos conduce aceleradamente a una economía donde marcan pautas los factores relacionados con el conocimiento, la cultura, la innovación y los valores sociales y ambientales. El desarrollo de las organizaciones, para que sea realmente sostenible, se apoya no solamente en los criterios económicos y financieros tradicionales, sino que buscan asideros en los impactos social y ambiental. Es por ello que, la Contabilidad, sin abandonar los principios esenciales de su marco conceptual y herramental debe someterse a cambios que la acerquen a los requerimientos de los actuales usuarios de la información.

Ante los cambios en los paradigmas de las organizaciones en la era del conocimiento, la Contabilidad debe perfeccionarse para corresponder a las exigencias de estas transformaciones. Solo de esa forma, transitando el camino de la evolución dialéctica, la Contabilidad podrá mantener y fortalecer su importante papel en la administración de las organizaciones.

Edvinsson y Malone (2003), precursores de los modelos de gestión de capital intelectual, abordan esta realidad de la siguiente forma: "El modelo tradicional de contabilidad que tan bien describía las operaciones de las empresas durante medio milenio ya no pueden seguir el ritmo de la revolución que se está operando en los negocios". (p. 5).

La necesidad imperiosa de perfeccionar los modelos contables es compartida por el académico cubano, Premio Nacional de Contabilidad, Infante J. (2009):

"En la actualidad el Balance General brinda una información fría, basada en los costos históricos, sin reflejar realmente cuánto valen los activos ni la entidad. Además, tampoco refleja las relaciones con el entorno, la comunidad, los clientes, los proveedores, el fisco, por mencionar algunos aspectos de interés. Igualmente, al registrar las operaciones económicas por los métodos tradicionales, sin una visión estratégica, es decir, de espaldas a los objetivos fundamentales de la entidad, de su visión y misión, se hace imposible brindar la información requerida para gestionar la entidad en una época de cambios traumáticos, para la cual hay que tener un pensamiento flexible y poder vislumbrar el futuro para poder caminar con pasos seguros en aras de alcanzar la eficiencia y la competitividad. La contabilidad en el siglo XXI tiene que tener un enfoque estratégico". (p. 21).

Son cada vez más los académicos y profesionales que ponen en evidencia las limitaciones de la Contabilidad para responder a las exigencias de la era del conocimiento y abogan por cambios en los enfoques contables (Lev, Sarath y Sougiannis, 1999; Mantilla, 2000; Cañibano y Sanchez, 2001; Capcha, 2002; Ramírez,

2003; Gutierrez y Pérez, 2007; Ortiz, 2011; Ortiz y Borrás, 2012; Palhen, Campo y Sosisky, 2012; Fernandez, Carrara y Larramendy, 2012; Pahlen y Campo, 2013).

La información contable del capital intelectual presenta tres aspectos objetos de análisis: la propia definición de activo, el reconocimiento contable en el balance general y la revelación como informe independiente dentro de los estados financieros. Los elementos que componen el capital intelectual deben ser definidos como activos intangibles, aunque no reconocidos en el balance general, pero si deben ser revelados, expuestos, dentro de los estados financieros como un informe independiente.

El problema está en encontrar las herramientas para identificar, medir e informar contablemente la eficiencia en la gestión del capital intelectual en general y por cada una de las variables de sus cuatro componentes: humano, estructural, relacional y social. Es por ello que el objetivo del presente trabajo es demostrar la factibilidad y utilidad de revelar información contable sobre la gestión de los intangibles de una empresa mediante la aplicación de dos herramientas diseñadas por el Grupo Científico de Capital Intelectual de la Universidad de La Habana. Como método científico se utilizó el estudio de casos, seleccionando para el análisis una empresa cubana de la industria metálica.

2. Caracterización de la Empresa Objeto de Estudio

La empresa cubana objeto de estudio, dedicada a las producciones metálicas, posee 30 años de experiencia en la actividad y surge como parte del proceso de industrialización que tuvo lugar en Cuba. Cuenta con 9 divisiones en diferentes provincias del territorio nacional.

En sus inicios se dedicó a la producción y comercialización de estructuras metálicas. Posteriormente, condicionada por la situación del país y las necesidades de desarrollar nuevos y mejores productos se diversifica su cartera, incorporando las siguientes producciones: equipos de refrigeración; ascensores, tejas metálicas, sistemas constructivos, entre otros. Actualmente posee más de 1000 clientes en Cuba y agencias en Venezuela, México, Haití, Trinidad y Tobago y Angola, que han demostrado la viabilidad de la inserción de sus productos en el mercado internacional. La empresa cuenta con una fuerza laboral cerca de los 1 000 trabajadores, entre ellos 683 operarios, 249 técnicos, 42 de servicios y 17 cuadros directivos.

La empresa se basa en su *moderna industria en constante desarrollo*, a partir de una *avanzada ingeniería de productos y servicios*, cuyas ofertas cuentan con *calidad certificada y precios competitivos*; ello unido a la *profesionalidad de sus trabajadores*. La certificación de la calidad, la *asimilación de nuevas tecnologías*, la *diversificación de sus producciones* y la *actividad innovadora* han constituido objetivos estratégicos permanentes. También es fundamental para la empresa la *formación de obreros calificados* para el desarrollo de sus funciones, siendo esta una de las tareas principales.

La Dirección por valores forma parte de la estrategia de la organización. Entre los valores corporativos más importantes se encuentran los siguientes:

1. La calidad en cada servicio, en cada producción, en cada relación humana.

2. La cooperación interpersonal, entre las organizaciones de la empresa, así como entre la empresa y otras organizaciones.
3. La creatividad en cada momento, en cada solución, ante cada problema, en cualquier situación.
4. La excelencia en cada pensamiento, en cada acción, en cada producto y servicio.
5. El liderazgo como meta diaria sin acomodamientos.
6. La productividad como contenido de trabajo diario.
7. El compromiso social y la pertenencia a Cuba.

3. Metodología del Estudio

Para determinar la situación del capital intelectual en la empresa se utilizaron dos herramientas metodológicas:

- a) Cuestionario a directivos de la empresa (Borrás, 2012)

El cuestionario contiene preguntas cerradas que se evalúan por escala Likert de 1 a 5 y preguntas dicotómicas organizadas por los cuatro componentes del capital intelectual. El cuestionario incluye 15 preguntas, de las cuales vamos a representar para los fines de esta investigación los resultados de las 2 primeras preguntas por cada componente, con el objetivo de determinar el estado de la gestión de los elementos intangibles por la empresa y el uso de indicadores para medir estos intangibles. El cuestionario se realizó a través de entrevistas personalizadas al 100% de los directivos de la empresa.

- b) Aplicación del Modelo de identificación, medición e información contable del capital intelectual, diseñado por el Grupo de investigación homónimo de la Universidad de La Habana (Borrás, Ruso y Campos, 2012; Borrás, 2012; Ricardez y Borrás, 2013; Borrás y Campos, 2013).

El Modelo se orienta hacia la medición de dos aspectos esenciales de la gestión del capital intelectual: la eficiencia en la utilización de los activos intangibles y el valor monetario de las inversiones en activos intangibles. Los coeficientes de eficiencia del capital intelectual, así como de sus componentes y variables, deben reflejar su influencia sobre la generación de valor y para ello deben mostrar la situación de la gestión de los activos intangibles de cada entidad con relación al comportamiento medio en organizaciones similares. Este criterio se fundamenta en el hecho de que se crea valor solamente cuando se obtienen resultados por encima de la media del sector. Por ello se recomienda la utilización de coeficientes que indiquen si el capital intelectual, sus componentes y variables están creando o destruyendo valor. Si el coeficiente de eficiencia de una variable es mayor que 1, su gestión es mejor que en empresas similares y por tanto crea valor. Si el coeficiente es menor que 1, destruye valor pues la eficiencia de su gestión es menor que la media en el sector.

Esto permite potenciar aquellos activos que generan valor y tomar acciones que minimicen el efecto negativo de aquellos intangibles que destruyen valor. El valor

monetario de las inversiones en capital intelectual incluye no solamente las inversiones que son registradas por la Contabilidad, sino también aquellas que representan un costo de oportunidad y deben ser estimadas.

La determinación de las variables intangibles inductoras de valor debe responder en primera instancia a los criterios de éxito generales para un sector y no a las percepciones individuales y estrategias de los directivos y funcionarios de una organización en particular. El valor creado por el capital intelectual debe considerar los resultados promedios de organizaciones similares en la gestión de los activos intangibles. Por ello, se recomienda identificar las variables de capital intelectual sobre la base de los siguientes criterios: los parámetros reconocidos a nivel nacional e internacional propios de cada sector o tipo de actividad. Esto no excluye la consideración de las estrategias corporativas y particularidades de la organización si se desea obtener información complementaria para fines de gestión interna.

La aplicación de los dos instrumentos se basó en el método científico de estudio de casos, el cual se fundamenta en la hipótesis de que el conocimiento confiable se adquiere mediante el contacto directo con el objeto de estudio (Langley y Royer, 2006). Diferentes trabajos científicos validan esta metodología (Azofra, Prieto y Santidrian, 2004; Prieto y Valladares, 2013).

4. Evaluación de la Gestión del Capital Intelectual por los Directivos de la Empresa

4.1. Gestión del capital humano

La valoración de la gestión del Capital Humano de la empresa, desglosada por cada uno de sus activos intangibles se muestra en la Tabla 1.

Tabla N° 1: Valoración de la gestión del capital humano

Activos intangibles	Valoración
Calificación laboral	4,8
Satisfacción y motivación	3,8
Estabilidad laboral	4,3
Capacidad innovadora	4,1
Trabajo en equipo	4,2
Creatividad de empleados	4,0
Condiciones de trabajo seguras	4,5

Fuente: Elaboración propia a partir de cuestionario a directivos.

La mayoría de los directivos le conceden a la gestión de los factores intangibles del Capital Humano valores por encima de 4 puntos. Las variables con mayor puntuación fueron calificación laboral y condiciones de trabajo. Estos resultados se corresponden con las características de este tipo de empresa, pues su actividad industrial exige una alta experticia y nivel de preparación de los trabajadores; así como la minimización de los altos riesgos a los que se exponen los obreros en los trabajos

relacionados con la industria metalúrgica. La seguridad de los trabajadores y la disminución de los accidentes laborales es uno de los principales objetivos de la organización.

Sin embargo, llama la atención que la satisfacción y motivación sea el activo intangible de Capital Humano con menor evaluación de su gestión, alcanzando solamente 3,8 puntos, siendo una de los factores decisivos para lograr el éxito de la empresa. Esta información debe servir a la dirección de la empresa para revisar y mejorar los mecanismos utilizados para elevar la satisfacción y motivación del personal.

4.2 Gestión del capital estructural

La valoración de la gestión del Capital Estructural de la empresa, desglosada por cada uno de sus activos intangibles se muestra en la Tabla 2.

Tabla N° 2: Valoración de la Gestión del capital estructural

Activos intangibles	Valoración
Desarrollo de nuevos/mejores procesos	4,0
Desarrollo de nuevos/mejores productos y servicios	4,1
Existencia de sistemas de calidad	4,0
Desarrollo de tecnologías de la información y las comunicaciones	3,7
Investigación y desarrollo	3,6

Fuente: Elaboración propia a partir de cuestionario a directivos.

La gestión del Capital Estructural a partir del criterio de los directivos se encuentra entre 3 y 4 puntos. Las variables mejor gestionadas son las vinculadas al desarrollo de los procesos y los productos, debido al mejoramiento tecnológico del producto "Tintan Steel" y sus procesos.

Sin embargo, la gestión integral de los esfuerzos de investigación y desarrollo alcanza una valoración relativamente baja, con una puntuación de 3,6, por lo que debe darse mayor atención a esta variable. Por otra parte, el desarrollo de las tecnologías de la información y comunicaciones alcanza solamente 3,7 puntos en su valoración, por lo que representa un aspecto en el cual la administración de la empresa debe enfatizar.

4.3 Gestión del capital relacional

La valoración de la gestión del Capital Relacional de la empresa, desglosada por cada uno de sus activos intangibles se muestra en la Tabla 3.

Tabla N° 3: Valoración de la gestión del capital relacional

Activos intangibles	Valoración
Satisfacción de los clientes	4,4
Lealtad de los clientes	4,6
Relaciones con clientes	4,7
Relaciones con proveedores	4,7
Publicidad y promoción de productos y servicios	3,1

Fuente: Elaboración propia a partir de cuestionario a directivos.

A la gestión del Capital Relacional los encuestados, por lo general, le brindan valores sobre los 4 puntos. La empresa tiene incorporada a su cultura organizacional dos postulados importantes para el éxito de una organización: en primer lugar, que los consumidores son la razón de ser de la entidad, por eso la satisfacción, lealtad y relaciones duraderas con los clientes son variables que se gestionan con efectividad; en segundo lugar, se vigila sistemáticamente que las materias primas lleguen en tiempo y tengan la mejor calidad priorizando proveedores que sean estables. Es por ello que los activos intangibles, vinculados a clientes y proveedores sean muy bien evaluados.

La publicidad y promoción de los productos y servicios de la empresa es la variable con menor puntuación en su gestión, alcanzando solamente 3,1 puntos. Esto debe ser una alerta para la dirección de la entidad pues la penetración y mantenimiento en el mercado depende en gran medida de las acciones efectivas de marketing. Ello cobra mayor relevancia aún si se considera que la elevación de las exportaciones es una de las estrategias principales de la empresa.

4.4. Gestión del capital social

La valoración de la gestión del Capital Social de la empresa, desglosada por cada uno de sus activos intangibles se muestra en la Tabla 4.

Tabla N° 4: Valoración de la gestión del capital social

Activos intangibles	Valoración
Protección y conservación del medio ambiente	3,7
Inversiones en proyectos medioambientales	3,2
Reciclaje de desechos	3,9
Iniciativas para mitigar los impactos ambientales de los productos y servicios	3,4
Educación ambiental de los trabajadores	3,5
Colaboración con instituciones y organizaciones sociales del territorio	3,7
Programas de apoyo a la comunidad	3,2

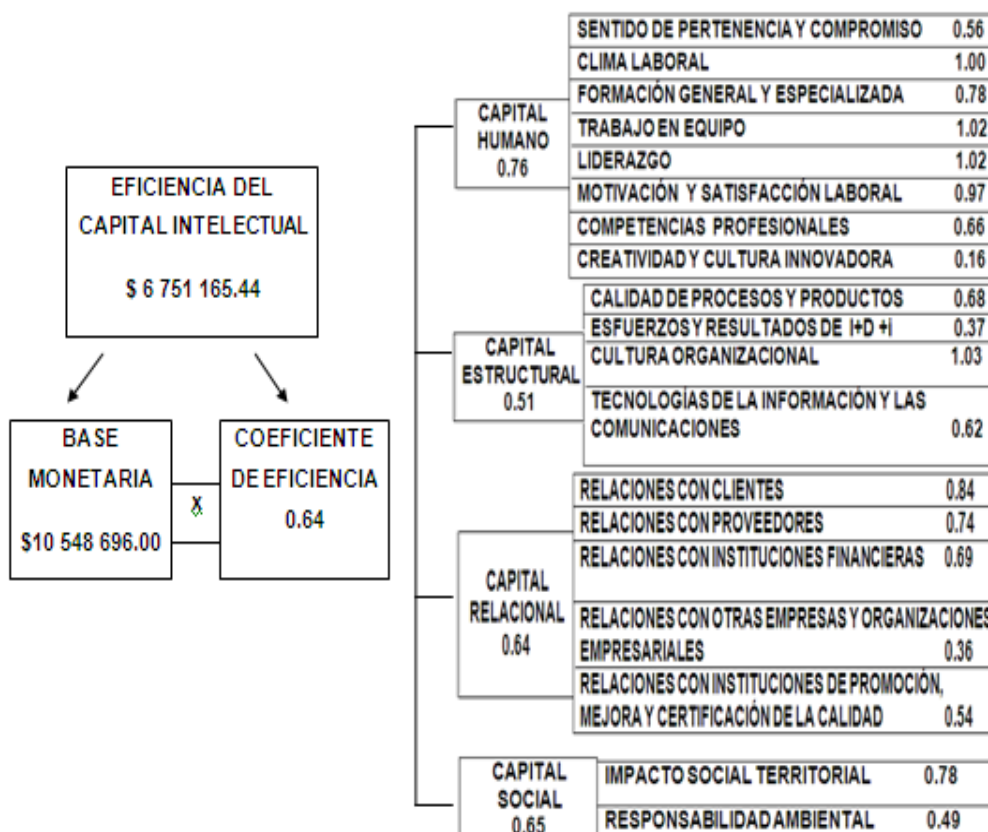
Fuente: Elaboración propia a partir de cuestionario a directivos.

Es necesario resaltar que los activos intangibles, relacionados con el Capital Social son los que presentan menor puntuación en la evaluación de su gestión. Las acciones conducentes a la protección y educación medioambiental reciben una puntuación relativamente baja. La variable de menor puntaje es la gestión de programas de apoyo a la comunidad con solamente 3,2. El impacto social y medioambiental de la empresa se está convirtiendo hoy en día en uno de los factores intangibles que deciden en el desarrollo sostenible y próspero de las organizaciones. Por ello, la dirección de la empresa debe diseñar acciones para elevar la efectividad de la gestión de su capital social.

5. Aplicación del Modelo de Identificación, Medición e Información Contable del Capital Intelectual

Los resultados de la valoración de la eficiencia en la gestión del Capital Intelectual de la empresa objeto de estudio, alcanzados a partir de la aplicación del Modelo de identificación, medición e información contable del capital intelectual, diseñado por el Grupo de investigación homónimo de la Universidad de La Habana, se muestra en el Esquema 1.

Figura N° 1: Aplicación del modelo de identificación, medición e Información contable en la empresa objeto de estudio



Fuente: Elaboración Propia.

Los resultados de la aplicación del Modelo evidencian que el capital intelectual en la empresa en el año 2013, tuvo un nivel de eficiencia de 0,64. Este coeficiente es muy bajo si se tiene en cuenta que el nivel promedio de eficiencia en empresas cubanas similares se correspondería con un coeficiente igual a 1. Dicho de otra forma, la eficiencia en la administración de los intangibles en esta empresa está muy por debajo de los parámetros promedios del sector.

Es por ello que la inversión en capital intelectual en la empresa durante el 2013, por un valor de 10 548 696 pesos, solamente fue aprovechada en un 64%. O sea, bajo los paradigmas conceptuales del Modelo aplicado, el valor de la inversión del capital intelectual en el 2013 fue solamente de 6 751 165 pesos, lo que indica una aplicación ineficiente de los recursos.

Si los resultados se desglosan por cada uno de los componentes del Capital Intelectual se puede observar que todos ellos presentan una gestión ineficiente, con coeficientes muy por debajo de 1. El componente que mejor gestión tiene es el Capital Humano con un coeficiente de 0,76. La gestión de los restantes componentes está aún más deteriorada, alcanzando los siguientes coeficientes de eficiencia: Capital Humano (0,76); Capital Estructural (0,51); Capital Relacional (0,64) y Capital Social (0,65).

Otra de las conclusiones interesantes que se obtienen de la aplicación del Modelo es que sus resultados contradicen la evaluación que hacen los directivos de la empresa y que fue presentada en el epígrafe anterior de este trabajo. Los directivos, aunque reconocen las variables más débiles en la administración de los intangibles, sobrevaloran la eficiencia de la gestión del capital intelectual. Debe recordarse que en la evaluación que hicieron los directivos, la gestión de la mayoría de los activos intangibles se aproximaba a 4 puntos en la escala Likert de 1-5, cuando el Modelo arroja un coeficiente (0,64) que debería corresponderse con una evaluación inferior.

El Capital Humano es el componente de mayor influencia en la generación de valor dentro del capital intelectual pues los expertos del sector le conceden el mayor nivel de importancia. Aquí es justo reconocer que algunos activos intangibles son gestionados con un nivel de eficiencia por encima o similar a otras empresas del sector: el trabajo en equipo, el liderazgo y el clima laboral.

Los coeficientes de eficiencia que alcanzaron estas variables de Capital Humano fueron relativamente altos:

- Trabajo en equipo (1,02), por el alto por ciento de personas involucradas en redes internas de trabajo, principalmente entre los obreros y técnicos de la empresa.
- Liderazgo (1,02), que viene dado por la buena relación que los directivos mantienen con los empleados y su entrega a la profesión.
- Clima laboral (1,00), que demuestra la satisfacción de los trabajadores con sus metas profesionales, con el nivel de seguridad y protección que la empresa le asigna y con las relaciones internas de trabajo.

No obstante, el diagnóstico arroja que habría que prestarle una mayor atención a las siguientes variables:

- Sentido de pertenencia y compromiso (0,56), que evidencia la poca gestión que la empresa le brinda al indicador fluctuación laboral.
- Creatividad y cultura innovadora (0,16), que tiene el índice de eficiencia más bajo, siendo uno de los factores principales del éxito de la empresa.

El componente capital estructural es el más deteriorado (0,51). Como único aspecto positivo de este componente se encuentra la cultura organizacional (1,03), que indica que esta es una empresa sólida, con muchos años de experiencia en la comunicación organizacional. Pero nótese que esta cultura está desprovista de la influencia de la motivación, creatividad y capacidad innovadora del personal, lo cual le resta relevancia como intangible.

En el Capital Estructural las variables tienen coeficientes de eficiencia bajos variables tan vitales para el desarrollo de una empresa de la industria metalúrgica como la calidad de los procesos y los productos (0,68), las tecnologías de la información y las comunicaciones (0,62), y los esfuerzos y resultados de I+D.

Las variables más negativas del Capital Relacional (0,64) son:

- Relaciones con otras empresas y organizaciones empresariales (0,36), la entidad solo tiene establecida una red interna para el mejoramiento del producto "Titan Steel" y una externa con especialistas en el equipamiento de ascensores. Esto influye en el resto de los indicadores relacionados con redes de trabajo. El incremento de estas redes propiciaría una mejora en los indicadores de eficiencia.
- Relaciones con instituciones de promoción, mejora y certificaciones de calidad (0,54), por el bajo número de certificaciones oficiales que posee. Un mayor número de estas ayudaría a la credibilidad de la empresa ante los clientes.

En el componente Capital Social (0,65) la variable impacto social y territorial (0,78), tuvo un mayor índice de eficiencia que la de responsabilidad ambiental (0,49). Esto se debe a que la empresa mantiene un alto grado de compromiso social con los sectores de la salud y la educación en la prestación de servicios a ascensores y viviendas Lamcomet. Por su parte el impacto ambiental (0,49), solo muestra resultados favorables en los indicadores, acciones de reciclaje, índice de educación ambiental y en la gestión energética.

6. Conclusiones

El estudio de caso en la empresa seleccionada demostró que el empleo del cuestionario a los directivos y, sobretudo la aplicación del Modelo de identificación, medición y exposición contable ofrecen información relevante sobre la gestión del capital intelectual muy útil para la toma de decisiones. Estos instrumentos alertan a la gerencia sobre los activos intangibles que necesitan una mayor atención o el mejoramiento de su tratamiento por la baja eficiencia de su administración. La incorporación de estos instrumentos al servicio de la información contable puede fortalecer el papel de la Contabilidad en la administración de las empresas.

En el caso de la empresa objeto de estudio los instrumentos aplicados alertan sobre la insuficiente gestión del capital intelectual de la organización. Entre los activos intangibles gestionados con menor eficiencia se encuentran los siguientes: creatividad y cultura innovadora; sentido de pertenencia y compromiso; desarrollo de la tecnología de la información y las comunicaciones; las relaciones con otras empresas; e impacto ambiental.

7. Bibliografía

Azofra, V., Prieto, M. y Santidrian, A. (2004). Verificación empírica y método del caso: revisión de algunas experiencias en contabilidad de gestión a la luz de su metodología. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 4, No. 121, 349-377.

Borrás, F. (2012). La gestión de activos intangibles y su exposición contable: un reto para el éxito empresarial. *Proyecciones*, No. 7, 71-108.

Borrás, F. y Campos, L. (2013). La gestión del capital intelectual: un análisis en empresas de la sideromecánica Cubana. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*, septiembre, 22-32.

Borrás, F., Ruso, F., Campos, L. (2012). Valoración del capital intelectual: propuestas y retos. TRIM. *Tordesillas Revista de Investigación Multidisciplinar* No. 4, 5-14.

Cañibano, L. y Sanchez, M. (2001, septiembre). Gestión e información sobre intangibles: directrices y consecuencias políticas. Trabajo presentado en el Congreso AECA, Madrid.

Capcha, J. (2002). Paradigmas Emergentes en la Ciencia Contable. *Instituto ICODE* (pp.1-34). Bogotá.

Edvinsson, L. y Malone, M. (2003). *El Capital Intelectual: cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*. Barcelona: *Gestión 2000*,

Fernández, L., Carrara, C. y Larramendy, E. (2012). Derecho contable ambiental. *Proyecciones*, No. 7, 29-42.

Gutierrez, H. y Pérez, E. (2007). Los sistemas ABC/ABM en las fases de identificación, medición y valoración del patrimonio intangible empresarial. *XIV Congreso AECA* (pp. 1-33). Madrid.

Infante, J. (2009). La sociedad del conocimiento y la Contabilidad en el Siglo XXI. *VI Evento Internacional de Contabilidad, Auditoría y Finanzas* (pp.1-23). La Habana, Cuba.

Langley, A. y Royer, I. (2006). Perspectives on doing case study reserch in organizations. *Managment*, Vol. 9, No. 3, 73-86.

Lev, B., Sarath, B. y Sougiannis, Y. (1999). *R&D-related reporting biases and their consequences*. New York University and University of Illinois, New York.

Mantilla, S. (2000). Capital intelectual. *X Simposio de Contaduría de la Universidad de Antioquia* (pp. 1-13). Medellín.

Ortiz, J. (2011, junio). *La Contabilidad del conocimiento y la complejidad*. Trabajo presentado en el VII Encuentro Internacional de Contabilidad, Auditoría y Finanzas, La Habana.

Ortiz, J. y Borrás, F. (2012). Modelo de gestión del conocimiento de la investigación para Colombia y Cuba. *XVII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática* (pp. 1-29). México.

Pahlen, R., Campo, A. y Sosisky, L. (2012). Aspectos ambientales. Fundamentación para su inclusión en los informes contables financieros. *Proyecciones, No. 7*, 13-28.

Pahlen, R. y Campo, A. (2013). Las contingencias en el marco de la Contabilidad Ambiental-Financiera. *Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas Cofin Habana, Vol. 7, No. 3*, 55-59.

Prieto, M. y Valladares, H. (2013). Beneficios y limitaciones del modelo ABC: análisis de un caso del sector logístico mexicano. *Revista cubana de Contabilidad y Finanzas, Vol. 6, No. 1*, 18-30.

Ramírez, Y. (2003). Necesidad de información sobre el capital intelectual en los Estados Financieros. *XII Congreso AECA* (pp.1-17). Cádiz.

Ricardez, J. y Borrás, F. (2013). *El capital intelectual: una perspectiva para la sustentabilidad de las organizaciones México-Cuba*. Xalapa: Editorial Universidad Veracruzana.

**Índice de Trabajos por Número de Publicación de la Revista Proyecciones.
Revista N° 1 a la Revista N° 7.**

N° 1 - Año I	
Fernández Lorenzo L., Geba N.	-Propuesta Metodológica para Abordar una Investigación Científica Empírica en Contabilidad
Fronti de Garcia L., Pahlen Acuña R., D'onofrio P.	-Marco Conceptual de la Información Medioambiental
Freire L., Neira G.	-Interdisciplinariedad Pedagógica en las Ciencias Económicas
Riglos E.	-Endeudamiento, Sobreendeudamiento y Sobreendeudamiento Irresponsable ante la Falta de Diligencia del Buen Hombre de Negocios y la Invalidez de la Limitación de la Responsabilidad Patrimonial.
Geba N., Fernández Lorenzo L.	-Investigación Teórica sobre una Posible Estructura Orgánica del Conocimiento Contable.
Kirschenheuter E., Bifaretti M., Sánchez V.	-Un Modelo Alternativo de Estructura y Funcio- namiento de un Instituto de Investigación de Temas Contables
Geba N.	-Propuestas para Desarrollar la Contabilidad Social y la Emisión de Balances Sociales de Entidades Lucrativas.
Fernández Lorenzo L., Carrara C.	-Las Incumbencias del Profesional Contable. Su actualización y armonización
Fernández Lorenzo L., Carrara C., Sebastián M.	-Investigación empírica sobr el enfoque socio- ambiental en la currícula del CPN y el perfil del Auditor
Sebastián M.	-El Factor Motivacional y los Logros del Aprendizaje. Uso de Recursos Pedagógicos para su Optimización

Índice por Número y por Año de...

Nº 2 - Año II	
Pahlen Acuña R., Campo A., Sánchez V.	-Desechos Recuperables: Ingresos Reales
Fernández Lorenzo L., Geba N., Carrara C., Bifaretti M., Sebastián M.	-Investigación Exploratoria de la Información Ambiental en los Denominados Balances Sociales
Pahlen Acuña R., Campo A.	-Doctrina y Contaminación Ambiental
Geba N., Carrara C.	-Investigación Exploratoria de la Especialidad Contable Social o Socio-ambiental en las Universidades Públicas de Paraguay, Brasil, Bolivia y Uruguay. Primera Parte: Investigación Exploratoria de las Asignaturas o Materias con denominación Social y/o Ambiental incluidas en los Currículos
Freire L., Neira G.	-Nuevas Tendencias para la Enseñanza en la Gestión de los Costes: Una Experiencia Enrique- cedora
Torga P., Versino E.	-La Medición de la Producción Pública

Nº 3 - Año III	
Bifaretti M., Sánchez V.	-Presupuestos medioambientales. Una herramienta para la toma de decisiones
Boffi R., Cantarín R., Osorio L. y Sebastián M.	-Propuesta de Manual de Auditoría aplicable al Ámbito Público. Consonancia con las Normas Profesionales de Auditoría Vigentes
Campo A., Provenzano F., Smurra R.	-Contabilidad Ambiental y Patrimonial: Implicancia Contable del término Amortizaciones
Collacciani H., Carrica J., López Aranguren J.	-Acerca de la responsabilidad contractual del auditor externo de estados contables
Corti S., Zangara S.	-Profesores Universitarios. ¿Una orquesta completa?
Fiorenza M.	-La motivación emprendedora aplicada a una experiencia real
Fernández Lorenzo L., Carrara C.	-Formación Científica del Contador Público en Universidades Latinoamericanas
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable, Patrimonial, Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales.

Índice por Número y por Año de...

Nº 4 - Año IV	
Pahlen Acuña R., Campo A. Sosisky L.	-Las empresas de Aeronavegación comercial y la información contable a terceros
Fernández Lorenzo L., Carrara C., Larramendy E.	-Una Aproximación Jurídico-Contable hacia el Concepto de Patrimonio Ambiental
Geba N., Bifaretti M., Maza M., Sánchez V., Sebastián M. (Con la colaboración de Hess, C.)	-Información Social y Ambiental en los Estados Contables Tradicionales de Empresas con Actividades en la Provincia de Catamarca, Argentina.
Canetti M., Freire L., Neira G.	-La Conducta Profesional del Contador Público y su Neutralidad desde el Punto de Vista Ético
García Casella, C.	-Posible Aplicación de la Epistemología de la Incertidumbre a la Contabilidad
Lanero Fernández J.	-Poesía, Historia y Pedagogía en un Tratado Contable Escocés (1683)
Rossi W., Asuaga C.	-La Moneda Funcional como elemento de medición en la elaboración de estados contables.

Nº 5 - Año V	
Fronti L., Pahlen Acuña R., Dónofrio P.	-Análisis de Términos Primitivos. Aspectos Contables del Protocolo de Kyoto
Fernández Lorenzo L., Larramendy E., Carrara C.	-Contabilidad Socio-Ambiental, una Asignatura Pendiente
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Pertinencia de la Información Contable Socio-Ambiental y Económico-Financiera en Ambientes Complejos
Canetti M., Freire L., Neira G.	-Preocupación por la Formación en Valores en las Ciencias Económicas
Petti A., Biasi L., Marasco L.	-Avance o Retroceso en la Valuación de los Bienes de Uso
García Gallego A., Mures Quintana M., Lanero Fernández J.	-Euclides, Pacioli y el Análisis de Ratios Financieros: Aproximación Histórica, Textual y Estadística
Carrizo W.	Los Cambios en el Concepto de Medición en la Normativa Argentina en el Período 1950-2010

Índice por Número y por Año de...

Nº 6 - Año VI	
Pahlen Acuña R.J.M., Campo A., Sosisky L.	-Los Hechos Generadores de la Información Contable Financiera Ambiental
Fernández Lorenzo L., Larramendy E., con Tellechea P.	-Desafíos de la Contaduría Pública frente al Desarrollo Sustentable. Un análisis de memorias de sostenibilidad
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Informes Contables Socio-ambientales Internos y Transparentes para una Gestión Organizacional Sustentable
García-Gallego A., Mures-Quintana M., Vallejo-Pascual M.	-El Fracaso Empresarial en el Sector Servicios: Predicción en España. Business Failure in the Service Industries: Prediction in Spain
Lanero Fernández J.	-De Bristol a España Pasando por Francia: La Controvertida Propuesta de un Modelo Inglés de Teneduría de Libros (1796)
García Casella C.	-Una Hipótesis de la Ciencia Contabilidad y su Contrastación Empírica

Nº 7 - Año VII	
Pahlen Acuña R.J.M., Campo A., Sosisky L.	-Aspectos Ambientales. Fundamentación para su Inclusión en los Informes Contables Financieros
Fernández Lorenzo L., Carrara C., Larramendy E.	-Derecho Contable Ambiental
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Un Análisis sobre Externalidades para su Proceso Contable en la Especialidad Socio-ambiental
Borrás Atiénzar F.	-La Gestión de Activos Intangibles y su Exposición Contable: un Reto para el Éxito Empresarial
Olivares C.	-El Devenir de la Educación Superior en América Latina y el Caribe
Díaz Durán M., Etchelet Lamarque G., Svetlichich Duque M.	-La Contabilidad Pública en Uruguay: su Evolución hacia las NICsp
Ceruzzi San Martín B., Liñares Lindenfeld V., Rossi Bayardo W.	-Los Mercados Financieros y la Transparencia Informativa. La Consideración de la Inflación en la Elaboración de Estados Financieros

Instrucción para Autores

NORMAS BÁSICAS PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS

PROYECCIONES es una publicación anual del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP), Argentina, iniciada en el año 2006.

Tiene como objetivo constituir un canal institucional para presentarle a la comunidad la realización de una de las finalidades básicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP: la generación y difusión del conocimiento.

PROYECCIONES incluye estudios, ponencias y ensayos científicos y técnicos, elaborados por docentes-investigadores, graduados y alumnos, del área contable y relaciones disciplinares, del ámbito nacional e internacional, tratados con rigor conceptual y metodológico. Los trabajos que se propongan para la inclusión deben cumplir los requisitos de calidad e interés disciplinar con los siguientes criterios editoriales para el envío de los originales:

Formato de envío:

En medio magnético, formato Word para Windows, letra Arial 11. Tamaño de la hoja: A4, márgenes de 3cm., interlineado sencillo, sangría 0, espaciado 0, especial 1,25cm.

Si contuviera gráficos, cuadros, tablas, imágenes u otros, éstos deberán agregarse en Excel o Power Point.

Enviar a Instituto de Investigaciones y Estudios Contables – Facultad de Ciencias Económicas, UNLP, Argentina, por correo electrónico a la siguiente dirección: iec@econo.unlp.edu.ar

Se aceptarán trabajos con una extensión mínima de 1000 palabras y máxima de 20.000 palabras (sin considerar la bibliografía y los anexos).

Instrucciones generales

Las normas generales para la presentación de trabajos son las siguientes:

1. Los trabajos serán originales e inéditos e incluirán una primera página en la cual se hará constar el título y el nombre del/los autor/es. Se deberá aclarar si el mismo ha sido presentado en un congreso, jornada, (identificando el evento y el premio obtenido, si correspondiera). Se consignará el curriculum vitae resumido de los autores. Se dejará constancia de la dirección electrónica y del teléfono de por lo menos uno de los autores para notificarle sobre la evaluación del trabajo.
2. El trabajo deberá estructurarse en epígrafes y sub-epígrafes, tipo título, indicados con números arábigos separados por puntos (Ej.: 2. y luego: 2.1, 2.2...) evitando en lo posible un número excesivo de niveles de desagregación.
3. La estructura básica de los trabajos deberá contener preferentemente:

Título

Resumen. Deberá constar de no más de 900 palabras a través de las cuales se consignen las ideas principales. Incluir, si es posible, una versión en inglés.

Palabras Clave. Se solicita la inclusión de un mínimo de cuatro y un máximo de ocho palabras clave en castellano (y de ser posible en inglés). Deben indicar los temas o conceptos centrales que se presentan en el cuerpo del trabajo.

Introducción. Se recomienda la inclusión de un apartado o epígrafe inicial que sirva como introducción del trabajo en que se puedan recoger los problemas, objetivos, hipótesis, métodos, antecedentes y contexto de la investigación.

Desarrollo del Tema (Cuerpo del Trabajo)

Conclusiones, Sugerencias o Recomendaciones

Anexos Se referirán a información o datos que complementen adecuadamente los contenidos del trabajo (pueden llegar a suprimirse en la impresión definitiva).

Referencias Bibliográficas. Las referencias o citas bibliográficas se identificarán en el trabajo, con comillas o sub-comillas la referencia textual, según corresponda, y se completará al final de trabajo utilizando el sistema Harvard - APA¹, disponible en: <http://www.ea-journal.com/pdf/Ea-Normas-para-citacion-y-bibliografia.pdf>

Las referencias o citas bibliográficas que se anotarán dentro del propio texto se conforman por: Apellido del autor; coma; año de la publicación; coma; p punto y número de página. Las transcripciones textuales largas se incluirán a continuación del texto a un tamaño de letra menor y con margen de 1 cm.

Notas al Pie de Página. No se deberán recoger citas bibliográficas a pie de página, las notas al pie sólo se utilizarán para aclaraciones, ampliaciones, precisiones o discusiones complementarias al trabajo (podrán exceptuarse algunos trabajos historiográficos).

Dibujos y Otras Ayudas. Los dibujos, gráficas, tablas, fotografías imágenes, flujogramas, etc. deber ser nítidos, identificarse con un título en cursiva y contener la fuente de elaboración (aun cuando la fuente fuera propia).

Evaluación. Los artículos recibidos serán evaluados por un Comité Editorial que decidirá sobre su publicación, con apoyo de árbitros expertos cuando los temas así lo ameriten. La revista no se hace responsable por la devolución de originales no solicitados.

¹ Determinados trabajos historiográficos pueden quedar exceptuados.

Esta publicación se imprimió en



Diciembre de 2014

47 y 115 (1900) La Plata
e-mail: paideia@speedy.com.ar