Documento de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental – Año 2 Nº 1

RECURSOS NATURALES Y LOS SERVICIOS MEDIOAMBIENTALES EN LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y GUBERNAMENTAL

Ricardo José María Pahlen

Ana María Campo

Editor Responsable:

CENTRO DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y AMBIENTAL (CICPA)
Av. Córdoba 2122, 2do. Piso – C 1120 AAQ. Ciudad de Buenos Aires - Correo electrónico: cinvestigacionambiental@yahoo.com.ar – http://www.economicas.uba.ar

Director: Dr. Ricardo José María Pahlen
Subdirectora: Mg. Ana María Campo

Recursos Naturales y los Servicios Medioambientales en la Contabilidad Financiera y Gubernamental

DIRECTOR:

Ricardo José María Pahlen

CO DIRECTORA

Ana María Campo

INVESTIGADORES

Bifaretti, Marcela Claudia
Bursesi, Néstor
Giavarino, Magdalena
Ghihlione, Luis Maria
Imwinkelried, Gloria
Pasqualino, Roberto Emilio
Permuy, Juan Jose
Sánchez, Verónica Andrea
Sebastián, Mónica Patricia
Sosisky, Liliana Haydee
Torcasio, Carlos Horacio

BECARIA EVC-CIN
Carmona, Adriana

ESTUDIANTES
Alberti, Irene
Zabala, Nicolás

DIAGRAMACIÓN Y COMPAGINACIÓN
Matias Cantella

Las autoridades del Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental, y algunos de sus integrantes, acreditan antecedentes en líneas de investigación comprendidas en la disciplina Contabilidad Patrimonial desde 1982 y en Contabilidad Ambiental desde el año 1993.
Desde la fecha antes indicada se presentaron proyectos de investigación que obtuvieron evaluación externa positiva (con acreditación y financiación) en las programaciones científicas de UBACyT y FONCYT.

CENTRO DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y AMBIENTAL (CICPA)
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM) - Sección de Investigaciones Contables
Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires (U.B.A.)
Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental – Año 2
Nº 1 – Diciembre 2015
Director: Dr. Ricardo José María Pahlen
Subdirectora: Mg. Ana María Campo

Editor responsable:
Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental F.C.E. – U.B.A.

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Prólogo

El presente plan de trabajo, atento a la continuidad de los proyectos, agrega a los anteriores la importancia de la información medioambiental con la incorporación de los recursos naturales en el activo del patrimonio nacional y en los informes de la contabilidad gubernamental. Esta situación implicará considerar un patrimonio real en oportunidad de otorgar concesiones a distintos entes para la explotación de los mencionados recursos y por otra parte el impacto en sus informes contables financieros y de gestión en relación con la obtención de estas licencias por parte de los entes licenciatarios o concesionarios.

Además, al capítulo bibliografía, se le han agregado variados textos correspondientes a temas jurídicos y contables relacionados con las concesiones para la explotación de recursos naturales, que requerirá una actualización de la tarea de recopilación, clasificación, lectura y selección de textos de bibliografía específica para presupuestos teóricos y marcos conceptuales para la posterior medición de los recursos naturales y exposición de la información contable. En la actualidad, la sociedad ha comenzado a demandar a los gobiernos soluciones efectivas respecto de temas medioambientales, consecuentemente y como tecnología social según Carlos L. García Casella y eventualmente ciencia de la contabilidad, ella deberá adentrarse en un nuevo escenario que vincula sistemáticamente los problemas sociales actuales con el reconocimiento, medición periódica y deterioro de los recursos naturales.

Nuestra propuesta nos llevará al reconocimiento contable de recursos medioambientales, integrado generalmente por elementos que son "propiedad" de los Estados: bosques, mares, espacio aéreo, que hasta el momento, y en algunos casos han sido en general considerados como activos generadores de recursos financieros, directos o indirectos.

Por otra parte su administración será más eficiente si ellos se incorporan junto con el resto de los recursos hoy computados. Por ello, reiteramos la necesidad de que seamos los profesionales en Ciencias Económicas los que debamos participar

activamente en cuestiones vinculadas a la protección y conservación de los recursos naturales a través de su medición y exposición.

ÍNDICE

Capítulo: 1

APORTES DE LA CONTABILIDAD PARA LA REDEFINICION DEL CAPITAL SOCIAL

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO

- RESUMEN…… 21

1. INTRODUCCIÓN……..... 22
2. CAPITAL SOCIAL Y CAPITAL AMBIENTAL……. 26
3. ALGO PARA CONOCER……..……..... 28
4. CONTABILIDAD Y REALIDAD ECONOMICA…… 29
5. APORTES DE LA CONTABILIDAD PARA CUMPLIR CON LA CUMBRE DE NACIONES UNIDAS SOBRE EL CAMBIO CLIMATICO. 32
6. CONCLUSIONES……. 35
7. BIBLIOGRAFIA…… 37

Capítulo: 2

LA CURRICULA HOMOGENEA. HACIA LA CONVERGENCIA

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO

- RESUMEN…… 41
1. INTRODUCCIÓN…… 42
2. RESPONSABILIDAD SOCIAL UNIVERSITARIA……...…… 46
3. LAS COMPETENCIAS Y LAS AREAS DE CONOCIMIENTO…..……. 47
4. ¿CONTENIDO VERSUS COMPETENCIAS?……..... 56
5. LA UNIVERSIDAD, LOS ORGANISMOS PROFESIONALES Y EL DESARROLLO SOSTENIBLE…….... 59
6. CONCLUSIONES……..…… 61
7. BIBLIOGRAFIA……..……. 65

Capítulo: 3

LAS CONCESIONES EN EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO
JUAN JOSE PERMUY

- RESUMEN…… 71
1. INTRODUCCIÓN……. 73
2. TIPOS DE CONCESIONES Y SU CONCEPTUALIZACION-.....……. 77
   2.1. Concesiones de Servicio Público…… 77

2.2. Concesiones de Obra Publica……. 78

2.3. Concesiones de Uso sobre Bienes de Dominio Público…… 80

3. ASPECTOS CONTABLES SOBRE LAS CONCESIONES..... 81

3.1. Cuestiones Genereales……... 81

3.2. Concesiones de Servicio Publico……... 83

3.3. Concesiones de Uso de Bienes de Dominio Publico y de Obra Publica. 85

4. ASPECTOS CONTABLES NORMATIVOS SOBRE LAS CONCESIONES…….…… 88

5. CONCLUSIONES…….. 91

6. BIBLIOGRAFÍA..…… 93

Capítulo: 4

LOS RECURSOS NATURALES, EL PETROLEO Y LAS NORMAS CONTABLES

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO

- RESUMEN…… 97

1. INTRODUCCION……..…… 98

2. LA PAUTA DE DEVENGADO PARA IMPUTAR RESULTADOS……. 102

3. DOCTRINA Y METODOS CONTABLES APLICABLES…… 104

4. NORMAS LEGALES Y CUESTIONES CONTABLES RELACIONADAS CON EL SECTOR…… 107

5. LAS POLITICAS CONTABLES APLICADAS POR EMPRESAS COTIZADAS EN LA CNV- ARGENTINA……..……... 111

6. CONCLUSIONES……... 114

Capitulo: 5

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: ALGUNAS CUESTIONES SOBRE SU GESTION Y RECONOCIMIENTO CONTABLE

LILIANA SOSISKY H
BONGIANINO CLAUDIA A
JUAN PABLO VAZQUEZ
ROBERTO VAZQUEZ

- RESUMEN…… 119

1. INTRODUCCIÓN…… 121

2. ACTIVOS TANGIBLES VS ACTIVOS INTANGIBLES……. 122

3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: UN INTANGIBLE QUE GENERA VALOR……. 124

4. PRODUCCION MAS LIMPIA……..…… 127

5. ISO 14001 VERSION 2015…… 128

6. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INTANGIBLES…….……... 130

7. TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS GENERADOS POR EL DESARROLLO DE LA RS……..……... 132

8. CONCLUSIONES…….. 137

9. BIBLIOGRAFÍA…… 139

Capitulo 6

EL RECURSO AGUA: ALGUNAS REFLEXIONES JURIDICAS

GIAVARINO MAGDALENA B

- RESUMEN…… 145

1. INTRODUCCIÓN……..... 146

2. OBJETIVOS……..……. 148

3. METODOLOGIA……. 149

4. DESARROLLO……..…….. 149

   4.1. Un poco de historia…….. 149

   4.2. Las nuevas normas del Codigo Civil y Comercial…….. 153

   4.3. La Entidad Juridica del Recurso Agua……. 154

5. CONCLUSIONES…..…….. 158

Capítulo 7

LA IMPORTANCIA DE INCENTIVAR EL PENSAR, ENSEÑANZA ORIENTADA A LA ACCION, CLASE INVERSA Y APRENDIZAJE SERVICIO. ASPECTOS METODOLOGICOS A TENER EN CUENTA

ROBERTO E PASQUALINO
GLORIA E IMWINKELRIED

- RESUMEN…… 161

1. LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD Y LA PROFESION CONTABLE..... 163
2. EL PENSAR…….. 164
3. LEARNING BY DOING. APRENDER HACIENDO……. 166
   - 3.1. Aspectos introductorios……. .166
   - 3.2. La enseñanza orientada a la accion en la practica…….. 169
4. FLIPPED CLASSROOM-FLIP TEACHING. CLASE INVERSA……. 172
5. SERVICE LEARNING. APRENDIZAJE SERVICIO……. 175
6. CONCLUSIONES…… 181
7. BIBLIOGRAFÍA…….. 186

Capítulo 8

LA CUENTA DE INVERSION EN EL NIVEL NACIONAL

JUAN JOSE PERMUY

- RESUMEN…… 193

1. CONCEPTO……..……... 195
2. INTERACCIÓN “PRESUPUESTO – CUENTA DE INVERSIÓN”……. 195
3. ALCANCE DEL SIGNIFICADO DEL CONTROL EN LA CUENTA DE INVERSION..……..…… 196
4. SITUACION ACTUAL DEL CONTROL POLITICO POSTERIOR…..... 207
5. CONCLUSIONES…… 209

Capítulo: 9

RECURSOS NATURALES: SU RECONOCIMIENTO EN LOS SEGMENTOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y GUBERNAMENTAL

MARCELA BIFARETTI
VEROONICA A. SANCHEZ

- RESUMEN…… 213

1. INTRODUCCIÓN…… 214

2. DEFINICIONES A CONSIDERAR…… 217

3. LOS ORGANISMOS GUBERNAMENTALES Y EL MEDIO AMBIENTE……. 220

4. RECURSOS NATURALES: LOS BENEFICIOS DE SU RECONOCIMIENTO …….. 223

5. CONCLUSIONES…… 230

6. BIBLIOGRAFÍA…… 232

Capítulo: 10

RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS COSTOS AMBIENTALES EN LA GESTION DEL RECURSO ENERGETICO

JORGE PERALTA
VERONICA A. SANCHEZ
MARCELO GUGLIELMINO
COLABORACION: IRENE ALBERTI

- RESUMEN…… 237

1. INTRODUCCIÓN…… 238

2. OBJETIVOS……... 239

3. ACLARACIONES TERMINOLOGICAS……... 239

4. ANALISIS SEGÚN EL MARCO DE LA TEORIA DEL COSTO…….... 240

5. INCENTIVOS GUBERNAMENTALES……245

6. CUANTIFICACION DE LOS IMPACTOS AMBIENTALES…… 247

7. JUSTIFICACION DE LA INCLUSION DE LAS EXTERNALIDADES EN LA CONTABILIDAD …… 254

8. CONCLUSIONES …… 258

9. BIBLIOGRAFÍA…… 259

Capítulo: 11

PROYECTO DE INTERVENCION EDUCATIVA PARA INCENTIVAR LA PARTICIPACION DE LOS ALUMNOS EN LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

MONICA PATRICIA SEBASTIAN

- RESUMEN…… 263

1. CONTEXTUALIZACION Y FORMULACION DEL PROBLEMA…..… 263

   1.1. El escenario curricular y disciplinar…… 263

   1.2. Metodologias de enseñanza y formas de participacion estudiantil: interrogantes y alternativas posibles…… 267

2. JUSTIFICACION Y FUNDAMENTACION DEL PROYECTO…… 268

3. PRESENTACION DEL PROYECTO DE INTERVENCION…… 270

3.1. Objetivos…… 270

3.2. Principios y/o criterios que sustentan la linea de acción propuestas……..…… 270

3.3. Metodologia de trabajo……..…… 271

3.4. Acciones a seguir…….. 273

4. CONCLUSIONES……... 275

5. BIBLIOGRAFÍA…….. 275

Capítulo 1

APORTES DE LA CONTABILIDAD PARA LA REDEFINICION DEL CAPITAL SOCIAL

Informe preparado por

PAHLEN ACUÑA, RICARDO J. M.[1]
CAMPO, ANA MARÍA[1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

La sustentabilidad se entiende como la permanencia de recursos naturales a lo largo del tiempo con el fin de que las generaciones futuras los utilicen. Aunque esta noción no está restringida a la permanencia de recursos naturales, debemos entenderla abarcativa del adecuado uso de recursos humanos, capitales y financieros, entre otros.

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.

Se advierten diferencias entre la información que brindan los entes .y las necesidades que tiene un inversor en cuanto al valor del negocio y su prospectiva. Los reportes integrados pueden ayudar a cerrar esta brecha proveyendo las bases para que las compañías expliquen la creación de valor, en forma mucho más efectiva, para los mercados de capitales.

El objetivo de los informes contables radica en el reflejo de los desafíos críticos que puedan afectar el negocio, explicando el valor del negocio que no surge de los estados contables tradicionales, agregándole el efecto de los riesgos y oportunidades en los informes contables prospectivos para tener una perspectiva del impacto en el valor real del negocio en el mediano y largo plazo y las amenazas y oportunidades, que afectarán la evaluación.

En un principio, la contabilidad social y medioambiental se definía como el proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales del accionar de los entes a los grupos de interés y a la sociedad en general, extendiendo su rendición de cuentas de tipo financiero a los usuarios tipo, exteriorizando su responsabilidad social con la emisión de balances sociales, además de aquella relacionada con la generación de beneficios para los accionistas.

Hoy los informes integrados, promovidos por el International Integrated Reporting Committee (IIRC- Comité Internacional de Información Integrada)

pretenden presentar una visión total de la creación de valor de la empresa, más allá de aquella tradicional de tipo financiero, donde su foco sigue siendo el aportante de capital, pero donde priorizan el desempeño actual de un ente desde la perspectiva ambiental o social por cuanto impactan en términos de desempeño financiero futuro.

Si la contabilidad es sinónimo de información, uno de los primeros pasos para el diseño y desarrollo de una política climática es la medición de las emisiones de gases de efecto invernadero. Los registros son una herramienta valiosa para establecer un fundamento sólido para el análisis de tendencias de emisiones, diseño de programas y evaluación del progreso sobre las acciones y estrategias de mitigación.

1. INTRODUCCION

Las empresas- entes generadores de la actividad económica- aplican tecnología en sus procesos productivos, en muchos casos con efectos secundarios que afectan la conservación de la propia naturaleza, patrimonio de la humanidad.

Esta misma organización juega un papel decisivo en la época moderna y está en la mira de los ciudadanos demandando un nuevo comportamiento de la empresa, donde los valores culturales y éticos juegan un papel preponderante. Esta nueva cultura ecológica surge como consecuencia de una nueva ideología del consumo.

La política de medio ambiente constituye para estas empresas comprometidas un valor social que resalta su imagen, pues sus acciones ecológicas representan un servicio no sólo a sus clientes sino a la sociedad, sin dejar de asignarle la importancia correspondiente a un valor comercial que constituirá una importante porción del resultado del ente.

El desafío para lograr un desarrollo sostenible hoy interpela a los Estados, empresas y organizaciones sociales a seguir creciendo económicamente pero en equilibrio, cuidando el planeta y generando mayor equidad social, pretendiendo mientras tanto, nuevos hábitos de consumo en la población.

Con referencia a lo expresado en el párrafo anterior, es importante también citar la propuesta de Christian Felber[1] en relación con la modificación de los tradicionales objetivos que guían el comportamiento de los entes: afán de lucro y competencia, por los de contribuir al bien común y a la cooperación con la sociedad toda. Asimismo, cabe agregar que las metas tradicionales de los entes citadas en primer término deberían contemplar, para ser sostenibles en el tiempo, el bien común y la cooperación, no con el sentido de simples expresiones de voluntad.

La complejidad que supone la toma de decisiones para el desarrollo sustentable fue originando numerosas iniciativas internacionales con las que se fueron construyendo metodologías y herramientas de gestión que permiten a los distintos actores sociales orientar su accionar midiendo la triple línea de impactos: económicos, sociales y ambientales.

Un sistema de gestión sostenible es aquél en el que la política de la empresa se dirige, de forma sistemática, hacia el logro de impactos positivos económicos, ambientales y sociales. Esto implica integrar la visión de "desarrollo sostenible" en las diferentes estructuras y procesos de los entes de forma duradera como así también en el sistema de objetivos de la empresa. Un sistema de gestión sostenible sistemático y estandarizado supera las arbitrariedades que a menudo se dan en el ámbito de la Responsabilidad Social, integrando los subsistemas de gestión existentes y proporcionando transparencia y compromiso entre los trabajadores y los distintos grupos de interés.

No obstante, este equilibrio rara vez se logra, aún en países altamente desarrollados.

El desarrollo sostenible de las organizaciones incide, como un nuevo factor, en el modelo de gestión económica de los entes. La sostenibilidad se está convirtiendo, cada vez más, en un reto fundamental para la gestión y la comunicación.

La sustentabilidad se entiende como la permanencia de recursos naturales a lo largo del tiempo con el fin de que las generaciones futuras los utilicen. Aunque

[1] Felber Christian "La economía del Bien Común" Deusto SA (2012)

esta noción no está restringida a la permanencia de recursos naturales, debemos entenderla abarcativa del adecuado uso de recursos humanos, capitales y financieros, entre otros.

La visión de las empresas que intenten mantener la competitividad en el futuro tiene que integrar la sustentabilidad en su estrategia de negocios. La competitividad y sustentabilidad son clave para su subsistencia. El adecuado vínculo entre ambos conceptos, donde el uso eficiente de los recursos naturales, económicos y sociales así como la adaptación de la empresa a las preferencias de los individuos para proveerles de productos sustentables son imperativos a la hora de considerar oportunidades estratégicas para generar valor.

Por ende, las empresas hoy, presentan una doble misión: Crear y mantener riqueza: producir y vender bienes y preservar el hábitat.

Históricamente, el consumo fue contaminante, y ello se agudizó en países ricos, como consecuencia del aumento de la población y del nivel de vida. Es dable pensar que aquél se convirtió en la fuente más importante de la degradación del medio ambiente y como tal repercutió tanto en la industria como en los propios consumidores, causantes de la mayoría de las plagas medio ambientales de nuestros tiempos.

En la actualidad, el crédito y la función de compra se presentan bajo una vasta cantidad de tarjetas con las que se puede adquirir casi todo en muchos establecimientos, y hasta existe alguna de ellas que puede otorgar ciertos beneficios para la preservación de la naturaleza.

Si bien a primera vista, el cuidado de nuestro planeta pareciera basarse en cuestiones exclusivamente materiales (las organizaciones pretenden seguir obteniendo una mayor generación de recursos), los principios morales tienen una importante gravitación en virtud de lo limitado de la naturaleza humana en cuanto a su finitud y la de sus organizaciones.

El desafío hoy es reducir el empleo de recursos ambientales escasos y mejorar la administración minimizando en lo posible los costos de los productos y aumentando su calidad.

Las industrias química, petroquímica, de pintura, petrolera y papelera se encuentran entre otras, como las más contaminantes y el enemigo número uno del medio ambiente Sin embargo se observan reacciones favorables en ellas al producir los cambios necesarios en sus procesos, tecnologías, materias primas, reducción de residuos utilizados en la producción y el desarrollo de productos de menor agresión ambiental.

Para ello, la "contabilidad" como disciplina social debe ser sinónimo de información y la contabilidad de gestión vinculada al concepto de "cambio". No obstante lo antes expuesto, en los informes contables de gestión se manifiestan insuficiencias, en el sentido de no dar siempre respuesta a un nuevo entorno tecnológico y económico, y a la "nueva economía", con creciente competitividad, que justifica la necesidad de desarrollar una dimensión estratégica de la gestión.

La Contabilidad de gestión debe dejar de ser analizada como un instrumento facilitador de diversas técnicas de administración que refleje distintas condiciones económicas relacionadas con el funcionamiento del ente y transformarse en una herramienta vinculada con las relaciones de poder y de legitimación, dentro y fuera de la organización.

En un principio, la contabilidad social y medioambiental se definía como el proceso de comunicar los efectos del accionar de los entes - vinculados en el segmento aludido- a los grupos de interés y a la sociedad en general, extendiendo su rendición de cuentas de tipo financiero a los usuarios tipo, exteriorizando su responsabilidad social con la emisión de balances sociales, además de aquella relacionada con la generación de beneficios para los accionistas.

Hoy los informes integrados, promovidos por el International Integrated Reporting Council (IIRC) presentan una visión integral de la creación de valor de la empresa, más allá de aquella tradicional de tipo financiero, donde su foco sigue siendo el aportante de capital, pero donde se prioriza el desempeño actual de un ente desde la perspectiva ambiental o social, por cuanto impactan en términos de desempeño financiero futuro.

A fin de hacer efectivo el Reporte, las empresas necesitan programar su estrategia sobre cómo los activos tangibles e intangibles crean valor financiero y

no financiero, tanto dentro como fuera de la organización, centrándose además en el valor para la sociedad toda.

La contabilidad como sistema de información ha evolucionado lo suficiente como para contar con la posibilidad de sustentar adecuadamente informes integrados concebidos con una visión estratégica e innovadora donde la transparencia sea una cualidad de la información suministrada y éticamente se cumplan con las necesidades de información de los grupos de interés.

2. CAPITAL SOCIAL Y CAPITAL AMBIENTAL

El concepto de "capital" va más allá que los valores económicos y, además del capital humano, las empresas deben contar con lo que podríamos definir como "capital social", si esta expresión no se hubiera desvirtuado, significando otra cosa muy concreta dentro del mundo empresarial.

El "capital social" representaría todo aquello que la empresa tiene como activo con respecto a la sociedad y nos referimos con ello a la imagen como corporación y a la de los productos que fabrica y comercializa. Dicho capital debería reflejarse en un inventario periódico que nos debería indicar las fluctuaciones que se observan para poder corregir y mejorar dentro de los planes sociales, de relaciones públicas y de marketing que tenga establecidos la empresa.

El capital social es crucial para el desarrollo futuro del ente. Es preciso proveer una dimensión social a las decisiones de la empresa, pues de esa tarea dependerá el éxito del negocio. No olvidemos que "lo social" constituye el motor de desarrollo, de lo cual depende la organización para vivir y, lo que es más difícil, sobrevivir.

Al referirse al liderazgo, o lo que es lo mismo, al dominio en los negocios, Warren Bennis y Burt Nannus[2], dicen que "el liderazgo es un negocio esencialmente humano". A esta altura no se puede prescindir de la sociedad donde se desenvuelven sus intereses.

[2] Warren BENNIS y Burt NANNUS: Leaders: The Strategies for taking charge. Perennial Library. Harper & Row, Publishers. New York 1985

Es en esta conjunción donde se producen las diferencias de criterio y se establecen las luchas entre el deber y la obligación. Al basarse lo ético en una comparación de valores objetivos para cada una de las partes, deberíamos admitir que, como reconoce, Spranger3 "el lugar de origen de toda vivencia específicamente ética es siempre el conflicto".

Por lo que se entiende por compromiso social de las empresas y su relación con los servicios prestados a la comunidad, es preciso hacer una valoración de lo cualitativo frente a lo cuantitativo: buscar lo que denominaba Aristóteles "un instinto recto" al referirse al bien, porque el bienestar de la sociedad es un servicio de las compañías a la comunidad. Hay que ir más lejos antes de que los consumidores y sus representantes se pongan de acuerdo en lo que van a pedir a las empresas con respecto al medio ambiente.

Las nuevas tecnologías han generado la producción en masa, es decir el milagro de la máquina, sin atender a sus consecuencias. En este ilimitado estímulo productivo todos hemos ganado, pero hoy estamos pagando la factura del uso indebido de esa tecnología y del excesivo empleo de la máquina.

El hombre común ya admite que debe pagar más dinero por aquellos productos que llevan la identificación de "ecológicos", el consumidor sabe que deberá compartir con las empresas tanto los beneficios- si la tecnología permite una mayor economía en la productividad- como los perjuicios, si no ocurre lo anterior.

La conciencia medioambiental tan mentada, requerirá nuevas alternativas tecnológicas precisamente para resolver problemas ecológicos con prontitud y eficiencia.

Las futuras generaciones de maquinarias requerirán una función ecológica, pues el mismo bien no reúne tal condición: no es biodegradable ni reciclable, de donde se deduce que la tecnología es en sí misma contaminante.

[3] Eduardo SPRANGER: Formas de vida. Revista de Occidente. Madrid. 1972.

El control y las reglamentaciones han demostrado su escasa eficacia, sin embargo no se abandona la vía coercitiva y el deterioro del medio ambiente puede llegar al consumidor, pues el que consume, paga.

La financiación de los costos ecológicos parece que deben ser soportados tanto por los fabricantes como por los consumidores, como el pago extra por productos ecológicos que estos últimos estarían dispuesto a aceptar.

3. ALGO PARA CONOCER

Una nota periodística del 14 de febrero de 2015 da a conocer lo siguiente: *"La empresa Vale anuncia inversiones multimillonarias en el norte neuquino, mientras tanto, el pueblo de Loncopue, ejemplo de resistencia y dignidad, le gana una importante batalla….."*.[4]

La información publicada demuestra un sentido ético hacia el medio ambiente y del negocio, donde el ente ejerce su derecho a informar a la sociedad sobre su contribución a la conservación de la naturaleza.

El hecho de que lo ecológico afecte a toda la humanidad ha propiciado el mesianismo y la religiosidad de este movimiento global, alrededor del cual se mueven enormes cantidades de dinero y se dan intereses encontrados. Todo este río revuelto permite que surjan profetas verdes que pretenden beneficiarse de los adoradores de la naturaleza y buscan el patrocinio ecológico, como un negocio a la sombra de la moda y de las buenas intenciones de los empresarios que intentan justificarse ante sus consumidores y ante la sociedad.

El éxito empresarial y su traducción en ventas ya no es un objetivo prioritario, sino algo que va más allá de la propia esencia del negocio. Es la ética del negocio la que va a decidir, de ahora en adelante, el futuro de muchas empresas. Para ello, además de cumplir con la legislación vigente, los empresarios deberán basar su moralidad en la propia experiencia humana y establecer sus propios límites en los planes de ecomarketing.

[4] http://www.conflictosmineros.net/noticias/2-argentina/17495-argentina-documental-rio-impetuoso

4. CONTABILIDAD Y REALIDAD ECONOMICA

Una vez más se reitera este título, que es por el momento simplemente una expresión de deseo.

Cuando nos preguntamos si los efectos del impacto ambiental deben ser reflejados contablemente, debemos interpretar que es el sistema contable el que debe suministrar a los usuarios, información que refleje fielmente la realidad económica, incluido el cuidado del medio ambiente, para tomar decisiones.

"La contabilidad ambiental no es un sistema contable distinto o especial, sino que los efectos del medio ambiente y el aumento o disminución de los recursos naturales o de su capacidad para generar ingresos y/o utilidades, deben reflejarse en los mismos, de acuerdo con los modelos que correspondan"[5].

Si nuestros constituyentes, entendieron que la defensa del medio ambiente representa un derecho y a la vez un deber de conciencia colectiva y ello se encuentra protegido constitucionalmente (art. 41 de la Constitución Nacional) la respuesta no podía ser distinta por parte de las organizaciones, al incorporar dicha conciencia ecológica a sus metas y objetivos.

Cuando al esbozar por primera vez la necesidad de valuar, y por ende registrar los recursos naturales a través de nuestra tecnología, pareció temblar el ámbito académico profesional, sin entender el por qué.

Al respecto, Ricardo Pahlen en una Conferencia dictada en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística, de la Universidad Nacional de Rosario, en el marco de las Jornadas de Administración, Contabilidad y Economía comentaba:

"No es acaso nuestra contabilidad llamada tradicional la que no sólo permite, sino obliga a registrar los terrenos? Estos terrenos tienen o no incorporado el "recurso natural suelo"?

La respuesta es que la contabilidad patrimonial o financiera contempla el reconocimiento contable de ciertos recursos naturales –tangibles- pero no lo hace

[5] Ricardo J.M. PAHLEN ACUÑA Ana María CAMPO. "La contabilidad ambiental ineludible en la contabilidad financiera y gubernamental." – Revista Cofin Habana - FACULTAD DE CONTABILIDAD Y FINANZAS ISSN 20736061- Septiembre 2009

con otros, con las mismas características de materialidad y aún menos con otros que se presentan como intangibles.

Asimismo, no se debe ignorar que la incorporación del tema ambiental en la contabilidad de gestión surgió como resultado de la aplicación de criterios como el de calidad total que redunda en una reducción de costos y por ende en un incremento de la rentabilidad. No obstante, la puesta en marcha de una política de gestión de costos medioambientales debería generar una reducción de costos a largo plazo y un incremento sostenible de la rentabilidad.

Estos conceptos presentes en la gestión empresarial, hace que se deban priorizar aspectos de la vida social del ente.

Los costos constituyen un instrumento de trabajo de la gestión administrativa para obtener beneficios en el accionar del ente, donde su cálculo favorecerá la toma de decisiones sobre la base del logro de la sostenibilidad. Así dicha sostenibilidad será definida y cuantificada mediante datos que permitan medir los avances y retrocesos.

Cabe agregar que un sistema de costos por áreas de responsabilidad constituye una importante plataforma para la instrumentación de otros mecanismos que se correspondan con los objetivos estratégicos del ente.

El sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad no se podrá implementar en un ente donde previamente no esté perfectamente definido el papel que juega cada uno de los miembros de la organización; por ello, es necesario que esté delimitada la autoridad y responsabilidad de cada uno, de manera que nunca ocurra una situación de la cual nadie es responsable.

Dicho sistema se basa en la existencia de una persona responsable de lo que ocurra dentro de cada área, de tal forma que en un momento dado pueda explicar las razones que provocaron ciertos hechos en los cuales el sistema de control administrativo está interesado. Ésta es una premisa sustancial que, si no es totalmente comprendida en la organización, hace perder sentido a la aplicación del sistema de control.

Actualmente, las empresas de cualquier tamaño (micro, pequeñas, medianas o grandes) y de diferente sector (industrial, comercial o de servicios), utilizan el

sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad por considerarla como un sistema de información contable interno, indispensable para la toma de decisiones ya que proporciona información contable y estadística de las actividades que se realizan dentro de la organización, teniendo como criterio la autoridad y responsabilidad de los gerentes o los responsables de las áreas en las que se implementa éste sistema de información.

La pretensión de la información contable de gestión requiere de un nuevo perfil del contador público; en el pasado se enfatizó su actividad externa en calidad de auditor o asesor impositivo actuando fuera de la línea de la estructura organizacional. Hoy la necesidad de buena materia prima, como es la información contable, hace que sea prioritaria su actuación dentro del ente, comprometido con su gestión, objetivos y estrategias.

La visión de sustentabilidad aislada de la visión de competitividad genera en la empresa una percepción de altos costos y alta inversión. El problema parece ser que la implementación de una estrategia de sustentabilidad podría generar costos mayores que aquellos emergentes por operar sin un sentido de sustentabilidad, afectando así a la generación de valor. Pero es ahí en donde está la clave, la otra cara de la moneda: una visión sustentable del negocio le permite a la empresa no sólo ver hacia el futuro, sino también establecer las bases y los lineamientos necesarios para su permanencia en el futuro.

Al establecer que la sustentabilidad requiere una visión en el largo plazo junto a un uso eficiente de recursos y capacidades, si busca mejorar los beneficios percibidos, debe entonces trabajar con aquellos disponibles y con las preferencias de los individuos. Si bien la discusión con respecto al medio ambiente está más orientada hacia la conservación, hay que preguntarnos ¿cómo equilibrar la necesidad de las empresas de subsistir financieramente cuando en realidad cuentan con recursos limitados, además de restricciones impuestas por los consumidores, gobiernos y agentes de interés en general? La respuesta se encuentra en la vinculación estratégica entre competitividad y sustentabilidad en donde ambos conceptos no son ni sustitutos ni complementarios, sino un solo principio indivisible, las dos caras de una misma moneda.

La adopción de nuevas técnicas de gestión busca la reducción de costos para aumentar la competitividad.

Una forma de lograr la reducción de costos es mejorar la gestión fabricando bienes o prestando servicios con calidad, dejando de lado la política de llevar a cabo su control. La calidad es una cualidad del producto o servicio y no un costo.

En el presente se ha popularizado, en relación con la medición de la ejecución y desempeño, el desarrollo de una medida que pretende unir los intereses de los accionistas y gerentes. La medida líder es el Valor Económico Agregado (EVA).

Conceptualmente es una medida de la utilidad calculada sobre el costo del capital, por lo tanto constituye una herramienta financiera que podría definirse como el importe que queda una vez que se han deducido de los ingresos la totalidad de los gastos, incluidos el costo de oportunidad del accionista y los impuestos.

El EVA es el resultado obtenido una vez que se han cubierto todos los gastos y satisfecho una rentabilidad mínima esperada por parte de los accionistas. Además, debido a que sólo las utilidades después de impuestos están disponibles para los accionistas, el EVA es calculado con base en utilidades después de impuestos:

EVA = Utilidad después de Impuestos - [Capital Invertido x Costo de Capital]

Si el EVA es positivo la compañía está creando valor, si es negativo está destruyendo su capital y en el largo plazo, sólo aquellas organizaciones que creen valor podrán sobrevivir.

El EVA es una cifra en pesos, no un porcentaje o tasa de retorno. Los inversionistas aceptan el EVA porque relaciona las utilidades a la cantidad de recursos necesarios para lograrlas.

5. APORTES DE LA CONTABILIDAD PARA CUMPLIR CON LA CUMBRE DE NACIONES UNIDAS SOBRE EL CAMBIO CLIMATICO

Haciendo un poco de historia, debemos consignar que en 1979 se llevó a cabo la primera Conferencia Mundial sobre el Clima. Once años después, en 1990, tuvo lugar la segunda Conferencia, donde se solicitó un tratado mundial sobre cambio climático. En la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro de 1992, la Convención Marco sobre el Cambio Climático (CMNUCC) quedó lista para la firma y entró en vigencia el 21 de marzo de 1994.

En 1995 se celebró en Berlín la primera Cumbre de Clima (COP), por tanto la COP 20 es la vigésima que la ONU organiza a partir de Kioto, Japón en 1994. El Protocolo de Kioto que estableció cuotas de reducción de gases invernaderos, diferentes para países industrializados y en desarrollo pronto demostró su completa inoperancia al resistirse a cumplir con el pacto países como Estados Unidos, China e India, principales estados emisores de gases de efecto invernadero del planeta.

La última Cumbre del Clima se celebró en Lima (COP 20) durante diciembre de 2014 y ha congregado a más de 190 países con la intención de trabajar en París 2015, escenario de la firma de un acuerdo que sustituya al Protocolo de Kioto.

El objetivo fundamental es impedir la interferencia "peligrosa" del ser humano en el sistema climático y la Convención Marco de las Naciones Unidades sobre el Cambio Climático fija el objetivo de estabilizar los niveles de emisión de gases de efecto invernadero en un plazo que permita a los ecosistemas adaptarse naturalmente al cambio climático, asegurar la producción de alimentos y permitir el desarrollo económico de manera sostenible.

Cabe destacar, que con anterioridad a la celebración de la Cumbre 2014 ha habido un esperanzador acercamiento entre China y EEUU, los dos países más contaminantes del mundo. El pasado mes de mayo, la Casa Blanca difundió un informe en el que alertaba a los ciudadanos de los estragos del cambio climático en Estados Unidos. La información, lejos de ser novedosa, supuso que el 2º país emisor de gases contaminantes constatara aquello que los científicos llevan tiempo avisando. Poco antes del COP 20 de Lima, EEUU y China anunciaron un compromiso conjunto para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) por primera vez en la historia.

Los acuerdos de Kioto establecieron un conjunto de reducciones cuantificables por países pero que sólo afectaban a los más desarrollados y cuyo límite temporal fue 2012. Dada la imposibilidad de sustituirlos por otros más realistas y con proyección de futuro, se decidió prolongar su vigencia hasta la Cumbre de París.

Las emisiones no están disminuyendo sino aumentando y, en la última década, a un ritmo que las duplicará en unos 40 años. Crece la demanda global de energía, y este aumento se satisface principalmente con combustibles fósiles, no con

aquellos renovables o con energía nuclear. Más aún, países como Japón ó Alemania están reduciendo el suministro de energía eléctrica de origen nuclear, con lo que incrementan sus emisiones, rompiendo así una tendencia de años a la baja.

El pacto post Kioto debe comprometer y obligar a los países a tomar acciones urgentes para evitar que la temperatura aumente dos centígrados en cuestión de pocas décadas.

Nos preguntamos qué puede aportar la contabilidad, y nuestra primera reflexión se relaciona con la sustentabilidad como estrategia de negocio y la existencia de costos ocultos ambientales que estarían provocando un aumento del riesgo futuro del ente y el no cumplimiento de sus metas. El hecho de omitir en la información contable uno de los elementos en el cálculo del costo de sus productos, o no reconocer determinados costos hasta que no se no se emprendan las acciones legales lleva a no detectar las repercusiones económico-financieras derivadas de lo antes expuesto

Si la contabilidad es sinónimo de información, uno de los primeros pasos para el diseño y desarrollo de una política climática es la medición de las emisiones de gases de efecto invernadero. Los registros son una herramienta valiosa para establecer un fundamento sólido para el análisis de tendencias de emisiones, diseño de programas y evaluación del progreso sobre las acciones y estrategias de mitigación.

Las empresas que han emprendido acciones voluntarias de reducciones de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), encuentran en el registro, un resguardo de los datos, luego procesados y transformados en información sobre sus emisiones en el siempre cambiante escenario de la política climática nacional e internacional. Para un mercado de carbono, el registro es la base para asegurar un funcionamiento efectivo y eficiente al proveer de datos sólidos, transparentes, precisos y completos a diseñadores y participantes del mercado, a tomadores de decisiones y al público en general.

El proceso de medición característico y propio de las Ciencias Sociales, en especial de las Ciencias Económicas es la cuantificación. Es dable destacar que el concepto de medición aquí expresado se basa en un sentido amplio, dentro del

cual se incluyen distintos procesos valorativos que habrá que informar a los usuarios.

La medición es un elemento fundamental de todo sistema contable y la contabilidad, a través de sus informes, debe poner en funcionamiento procesos de medición más abarcativos, por ejemplo, características cuantitativas pero no monetarias que puedan satisfacer las necesidades informativas de los usuarios. Esta apreciación está estrechamente ligada a la medición de los impactos sociales y ambientales, donde la "medición" apropiada es la base fundamental de cualquier sistema de indicadores.

6. CONCLUSIONES

La sustentabilidad se entiende como la permanencia de recursos naturales a lo largo del tiempo con el fin de que las generaciones futuras los utilicen. Aunque esta noción no está restringida a la permanencia de recursos naturales, debemos entenderla abarcativa del adecuado uso de recursos humanos, capitales y financieros, entre otros.

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.

Se advierten diferencias entre la información que brindan los entes .y las necesidades que tiene un inversor en cuanto al valor del negocio y su prospectiva. Los reportes integrados pueden ayudar a cerrar esta brecha proveyendo las bases para que las compañías expliquen la creación de valor, en forma mucho más efectiva, para los mercados de capitales.

El objetivo de los informes contables radica en el reflejo de los desafíos críticos que puedan afectar el negocio, explicando el valor del negocio que no surge de los estados contables tradicionales, agregándole el efecto de los riesgos y oportunidades en los informes contables prospectivos para tener una perspectiva del impacto en el valor real del negocio en el mediano y largo plazo y las amenazas y oportunidades, que afectarán la evaluación.

En un principio, la contabilidad social y medioambiental se definía como el proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales del accionar de los entes a los grupos de interés y a la sociedad en general, extendiendo su rendición de cuentas de tipo financiero a los usuarios tipo, exteriorizando su responsabilidad social con la emisión de balances sociales, además de aquella relacionada con la generación de beneficios para los accionistas.

Hoy los informes integrados, promovidos por el International Integrated Reporting Council (Comité Internacional de Información Integrada- IIRC) presentan una visión integral de la creación de valor de la empresa, más allá de aquella tradicional de tipo financiero, donde su foco sigue siendo el aportante de capital, pero donde priorizan el desempeño actual de un ente desde la perspectiva ambiental o social por cuanto impactan en términos de desempeño financiero futuro.

Estos informes integrados combinan información basada en aspectos financieros y no financieros, con una visión prospectiva para ayudar al lector a comprender todos los componentes del valor del negocio, y los impactos futuros, tanto negativos como positivos que los puedan afectar.

Una visión conjunta de estas características puede brindar una perspectiva más completa acerca del desempeño y el valor del negocio, cerrando la brecha entre

aquello que hace el ente y lo que informa, acercando se esta forma los informes de gestión a los financieros.

Si la contabilidad es sinónimo de información, uno de los primeros pasos para el diseño y desarrollo de una política climática es la medición de las emisiones de gases de efecto invernadero. Los registros son una herramienta valiosa para establecer un fundamento sólido para el análisis de tendencias de emisiones, diseño de programas y evaluación del progreso sobre las acciones y estrategias de mitigación.

Las empresas que han emprendido acciones voluntarias de reducciones de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), encuentran en el registro, un resguardo de los datos, luego procesados y transformados en información sobre sus emisiones en el siempre cambiante escenario de la política climática nacional e internacional.

7. BIBLIOGRAFIA

- Ricardo J.M. PAHLEN ACUÑA Ana María CAMPO. "La contabilidad ambiental ineludible en la contabilidad financiera y gubernamental." – Revista Cofin Habana - FACULTAD DE CONTABILIDAD Y FINANZAS ISSN 20736061- Septiembre 2009

- Christian FELBER "La economía del Bien Común" Deusto SA (2012)

- Warren BENNIS y Burt NANNUS: Leaders: The Strategies for taking charge. Perennial Library. Harper & Row, Publishers. New York 1985

- Eduardo SPRANGER: Formas de vida. Revista de Occidente. Madrid. 1972.

- http://www.conflictosmineros.net/noticias/2-argentina/17495-argentina-documental-rio-impetuoso.

Capítulo 2

LA CURRICULA HOMOGENEA. HACIA LA CONVERGENCIA

Informe preparado por

RICARDO J.M. PAHLEN ACUÑA [1]
ANA MARIA CAMPO [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto completar el desarrollo de una currícula homogénea para la formación del Contador Público de nuestras Américas.

Los modelos de enseñanza-aprendizaje se orientan actualmente hacia la formación y desarrollo de las competencias de los estudiantes.

Entre los desafíos, deberíamos destacar la necesidad de alcanzar un desarrollo sostenible, con dimensión social y con un comportamiento respetuoso del medio ambiente, fomentando la igualdad de oportunidades para toda la sociedad, incorporando nuevas estructuras de participación ciudadana para así constituirse en el eje del cambio social, poniendo el conocimiento al servicio del ser humano, para que el futuro graduado logre un desarrollo profesional ético hacia la comunidad.

Es dable destacar el aporte de la IES Nº 2 relacionada con el "Contenido de los programas de educación profesional contable"; la sociedad del conocimiento garantiza la necesidad de saber y de hacer, que toda sociedad contemporánea exige.

Las tendencias pedagógicas orientadas al armado de las currícula con teorías basadas en el concepto de áreas del conocimiento, en nuestra opinión, se corresponden con el desarrollo de aquellas otras que se sustentan en las competencias.

El diseño de la currícula del Contador Público Siglo XXI deberá intentar reinventar la profesión, utilizando herramientas tecnológicas de última generación y un comportamiento ético-profesional de indudable confiabilidad.

Todas las áreas del conocimiento y las temáticas con ellas relacionadas deben contribuir a la adquisición de las competencias básicas, porque ellas se alcanzan como consecuencia del trabajo realizado en varias asignaturas que culmina con las Prácticas Profesionales Supervisadas.

1. INTRODUCCION

El presente trabajo tiene por objeto completar el desarrollo de una currícula homogénea para la formación del Contador Público de nuestras Américas. El tema fue abordado con anterioridad por los autores en otras ediciones de estas Conferencias Interamericanas de Contabilidad y consideramos factible plasmarla en realidad, admitiendo antecedentes relacionados con las consecuencias de la globalización en áreas técnico-científicas y a pesar que en este caso se trata de cuestiones académicas, entendemos que también es aplicable hablar de una curricula homogénea, por lo menos latinoamericana.

Mucho se ha hablado sobre la creciente globalización de los negocios y de los mercados de capitales, así como del incremento de la necesidad de financiación internacional que tienen las organizaciones, situación que precipitó la necesidad de contar con información contable uniforme, con el fin de que los usuarios tipo pudieran tomar decisiones acertadas.

Por otra parte, la contabilidad cumplirá con aquellos objetivos, en la medida que provea información empleando un solo lenguaje para la exposición de los informes financieros. Para lograr este objetivo, deberá apoyarse en normas comunes de aceptación universal, que deben ser establecidas en cada país con características propias, y que al mismo tiempo, permitan su comparabilidad en el marco de la globalización económica mundial.

Fue así que distintos países, ante múltiples diferencias en los criterios de reconocimiento, medición y exposición sostenidos en factores de orden económico, político, legal y social de ámbito local, potenciaron la conciliación contable para poder llevar a cabo la anhelada armonización.

Por otra parte si las organizaciones preparan sus rendiciones de cuentas anuales empleando normas contables locales, cuando dichos entes busquen financiación exterior, los mercados de capitales no serán capaces, fácilmente, de evaluar dicha información contable.

Este hecho ha originado que los mercados exijan que los estados contables (financieros) de distintos entes respondan a un lenguaje común, y aquel camino de la armonización se transformó luego en adopción obligatoria de normas internacionales de información financiera para entes de interés público.

Hemos aceptado la presentación de informes contables empleando un lenguaje universal, la globalización, o internacionalización de todas las actividades humanas, desplazaron el concepto de nacionalidad que representó y representa aún, dependiendo de las etapas en que se encuentren las comunidades del mundo, un hito más de la evolución del hombre. Antes se formaba un contador con sentido local, en la actualidad se ha tornado más abarcativo y debemos pensar en un profesional de clase mundial.

Los efectos de este proceso se han verificado con mayor intensidad en las telecomunicaciones y en los mercados financieros, con un creciente comercio mundial basado en el librecambio de bienes y servicios financieros. Es nuestra pretensión que una organización como la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) constituida en el siglo pasado con el objetivo principal de unir a los contadores del continente americano, asumiendo el compromiso de su representación en el hemisferio y promoviendo la elevación constante de la calidad profesional, de los conocimientos y deberes sociales, sea quien plasme en realidad sus objetivos, avalada por ser la organización contable internacional más antigua del mundo.

Si bien el modelo de educación homogénea debería responder a las necesidades básicas de cada grupo conforme a su contexto y realidad económica, política y social, no debe ignorarse la inexistencia de fronteras, donde los futuros egresados deberán posicionarse en el mercado laboral internacionalizado, mejorando su competitividad.

"Nuevamente buscamos destacar el concepto de lo pretendido con el empleo del término "homogénea", utilizado en el sentido de equivalencia, que no implica igualdad, que respeta los derechos humanos cuyo acento está puesto en una educación pertinente a cada persona y origen étnico, buscando mejorar la calidad de la educación y su contextualización en una realidad socioeconómica determinada."[1]

Esta convergencia de un modelo que responda a las necesidades básicas de cada grupo social con una currícula homogénea requiere de la elaboración de un

[1] Pahlen Ricardo J.M y Campo Ana M. Trabajo Interamericano. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este. 2013

plan estratégico al más alto nivel de cada país para gestionar la transición de modo integral.

Esto refuerza la idea de un trabajo anterior en el sentido de: "Cuando se habla de homogeneidad se quiere referir a la necesidad de concientizar a las distintas Universidades de nuestro continente, sobre la necesidad de contar con contenidos curriculares equivalentes sin perder las características particulares de cada país o región".[2]

Entendemos que la amplia repercusión social de la carrera de Contador Público hace que se deba considerar lo antes expuesto enmarcado en el objeto de la profesión, es decir en la "información". Por lo tanto la homogeneidad curricular exigirá una armonización en cuanto a contenidos mínimos que "habrá de permitir lograr sin duda alguna homogeneizar la formación del Contador Público de las Américas y por ende permitir una mayor y mejor inserción profesional de todos nuestros egresados"[3]

Asimismo, cabe preguntarnos cómo impacta esta homogeneidad en el rol de la Universidad y en la libertad de enseñanza, sin perder de vista que lo importante es que el alumno –futuro profesional- no solo posea determinados conocimientos sino el uso que haga de ellos conociendo el por qué.

Una característica esencial de los procesos formativos, organizados en ciclos de estudio, es estar diseñados de manera coherente y perseguir eficazmente sus objetivos.

El éxito en los objetivos antes planteados exige que los mencionados ciclos estén inspirados en principios de armonización y continuidad en las modalidades de enseñanza y medios didácticos, junto con el resto de elementos que conforman el proceso educativo.

Los modelos de enseñanza-aprendizaje se orientan actualmente hacia la formación y desarrollo de las competencias de los estudiantes, de modo que consigan afrontar con éxito los retos que plantea la cambiante sociedad del

---

[2] Pahlen Acuña Ricardo y Escauriza Julio César. Trabajo Interamericano. XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Puerto Rico. 2011

[3] Trabajo mencionado en 2.

conocimiento y las nuevas exigencias del mundo profesional. Por ello, la consecución del objetivo de la armonización en el desarrollo de competencias requiere que el estudiante consiga entender el nuevo concepto y lo integre en su estilo de aprendizaje.

Tanto los docentes como estudiantes valorarán las competencias como directrices para la mejora de la acción entre ellos, donde juega un papel significativo el que le corresponde al desarrollo de las tecnologías que impacta en la manera de relacionarse de los seres humanos y de éstos con el entorno. El entorno educativo se ve obligado a revisar sus modelos educativos, sus prácticas de docencia y de aprendizaje, aprovechando los servicios de las tecnologías para mejorar sus procesos y formar estudiantes aptos para responder con éxito a los retos que la sociedad actual les plantea.

"La Educación para el Desarrollo Sostenible (EDS) permite que cada ser humano adquiera los conocimientos, las competencias, las actitudes y los valores necesarios para forjar un futuro sostenible."[4] Imaginar la enseñanza con un sentido de sostenibilidad supone incorporar al proceso, cuestiones de desarrollo sostenible, como a la contabilidad socio-ambiental en el sentido de una nueva competencia del futuro graduado.

Los mercados globalizados y las prácticas innovadoras han creado nuevas demandas para el Contador Público, quien no sólo debe administrar, sino también medir el valor, riesgo y rendimiento del negocio. Frente a una competencia feroz, los clientes se encuentran expectantes y requieren del nuevo profesional un servicio acorde con la vertiginosidad con la que se desenvuelven los mercados. Los usuarios de los servicios profesionales del Contador Público requieren de soluciones, no de nuevos problemas.

En síntesis, la era del conocimiento presenta importantes oportunidades para el profesional y un desempeño con otro enfoque y con nuevas capacidades.

Reiteramos la necesidad de que sea la currícula del Contador Público Siglo XXI aquella que reinvente la profesión, utilizando para ello

[4] Conferencia Mundial sobre la Educación para el Desarrollo Sostenible. Japón. Noviembre 2014

herramientas tecnológicas de última generación y un comportamiento ético-profesional de indudable confiabilidad.

2. RESPONSABILIDAD SOCIAL UNIVERSITARIA

Mucho se habla de la Responsabilidad Social. No se trata de un fenómeno reciente, pues ya desde 1943, en Johnson & Johnson se contaba con una declaración donde se definía la responsabilidad de la empresa hacia sus clientes, empleados, comunidad y otros grupos de interés, no obstante su desarrollo a partir de los años cincuenta cuando es publicado el libro Social Responsibilities of the Bussinesman de Howard R. Bowen.[5]

Por su parte, Carroll planteó la Responsabilidad Social (RS) como el conjunto de cuatro partes que abarcan las expectativas económicas, legales, éticas y filantrópicas o discrecionales que la sociedad posee de las empresas en un determinado tiempo. Cada una de estas partes se encuentra interrelacionada y conforma la responsabilidad social total de las organizaciones.

Un concepto muy importante relacionado con la RS fue el propuesto por John Elkington[6] a fines de la década de los 90, en el siglo pasado. El término Triple Bottom Line se encuentra vigente en la actualidad y hace referencia a que las organizaciones deben lograr un equilibrio entre los resultados económicos, sociales y medioambientales.

La idea anterior también es aplicable a organizaciones sociales, la Universidad para el futuro es posible, siempre que se centre en contenidos científicos, actitudes y valores éticos, sociales y solidarios y que se involucre en actividades cívicas en el ámbito nacional e internacional, en pos de una convivencia social.

Nos preguntamos qué puede hacer la Universidad para ser socialmente responsable y contribuir al desarrollo sostenible, y nuestra respuesta se centra en una administración efectiva y eficiente de los recursos que se le confían, incorporando la responsabilidad social de forma transversal en el conjunto de sus actividades, en su relación con el exterior y a su proyección social, medioambiental, económica y cultural.

---

5 Howard Bowen (1953). Social Responsibilities of the Businessman, New York: Harper.

6 John Elkington – Cannibals with Forks: Triple Bottom Lines of 21 st. Century Business

Su compromiso se plasmará también en la asociación de aspectos sociales, económicos y medioambientales, ampliando lo captado de la legislación vigente y resulten complementarios de sus contenidos.

La Universidad deberá pensar en redefinir algunas de las formas de medir los resultados alcanzados en sus actividades y mejorar el diseño de los indicadores utilizados, hasta llegar a una más completa visión cualitativa y cuantitativa en términos socioeconómicos y medioambientales.

Permanentemente deberá rendir cuentas de los compromisos asumidos pero sin dejar de avanzar en los sistemas de gestión económica, social y ambiental, no olvidando que su función es generar y transferir conocimiento pero cooperando con la comunidad a superar los desafíos actuales.

3. LAS COMPETENCIAS Y LAS AREAS DE CONOCIMIENTO

La Universidad, como institución universal, ha desempeñado una importante función como centro de formación superior especializada e integral, a la vez se ha constituido en medio preferente de creación de conocimiento y de transmisión al conjunto de la sociedad. Sin embargo, hoy cualquier discusión sobre la Universidad, radica necesariamente, en pensar en las Universidades del futuro y en sus desafíos.

Entre los mencionados desafíos, deberíamos destacar la necesidad de alcanzar un desarrollo sostenible, con dimensión social y con un comportamiento respetuoso del medio ambiente, fomentando la igualdad de oportunidades para toda la sociedad, incorporando nuevas estructuras de participación ciudadana para así constituirse en el eje del cambio social, poniendo el conocimiento al servicio del ser humano, para que el futuro graduado logre un desarrollo profesional ético hacia la comunidad.

La sociedad del conocimiento garantiza la necesidad de saber y de hacer, que toda sociedad contemporánea exige; sin embargo, en esta era, el acceso es infinitamente más rápido, pero la competencia no se desarrolla automáticamente. Hoy es más importante aprender a estudiar que estudiar y se debe priorizar el aprender a leer sobre la lectura.

La inclusión de las competencias básicas en el currículum tiene dos objetivos fundamentales: integrar los diferentes aprendizajes y orientar el proceso de enseñanza-aprendizaje. Cada una de las áreas del conocimiento debe contribuir al desarrollo de las competencias básicas y, a su vez, cada una de ellas se alcanzará como consecuencia del trabajo en todas las áreas.

El futuro profesional debe poseer una visión integral y sistemática de las organizaciones, con capacidad para interpretar, evaluar e implementar sus sistemas de información. Por ello debe contar con capacidad de comunicarse, de aprender, adaptarse a tomar decisiones frente a distintos escenarios y contar con una capacidad de análisis y síntesis, competencias comunes a todas o casi todos los perfiles de los futuros graduados. A estas competencias generales se le adicionan las especializadas, relacionadas con cada área temática, que le confieren identidad y consistencia a cualquier programa y que son esenciales para que el futuro profesional de Ciencias Contables, sea capaz de contribuir tanto a la gestión organizacional como al desarrollo regional y nacional.

Para las currículas basadas en competencias es condición sine qua non diseñar métodos de evaluación continua del avance logrado por los estudiantes.

Es dable destacar en relación con este tema los aportes de la IES Nº 2[7] relacionada con el "Contenido de los programas de educación profesional contable", por cuanto Argentina es miembro activo de la organización que los promueve (IFAC), y está inmersa en un mundo globalizado que necesita, más que nunca, la actuación de contadores profesionales con competencias lo suficientemente sólidas para poder contribuir al desarrollo sustentable de las economías, y – en definitiva – al bienestar de la sociedad en general.

La mencionada norma prescribe el conocimiento contable profesional con que deben contar todos los candidatos para trabajar en forma competente como contadores profesionales y enfatiza el conocimiento necesario en tres áreas claves: contabilidad, finanzas y conocimientos relacionados; conocimientos organizacionales y de negocios; y conocimiento y competencias en tecnologías de

[7] International Accounting Education Standards Board, IAESB (2008), "Manual de los pronunciamientos Internacionales de Formación" (traducción oficial), Estados Unidos, Nueva York.

la información (TI). Asimismo, identifica los temas que se deben cubrir en cada área.

En este trabajo vamos a referirnos al conocimiento que puede adquirirse en un contexto académico y queremos destacar que la gran mayoría de las carreras marcan una etapa básica de formación general y otra de formación profesional específica, presentando distintas denominaciones para estos tramos finales: Ciclo Profesional, Ciclo de Orientación, Ciclo de Formación Específica, Ciclo Superior, Estudios Electivos, entre otras. Cabe destacar que las asignaturas que conforman dichos ciclos, con la definición de sus contenidos curriculares mínimos, explicitan claramente el perfil profesional de la carrera.

Podríamos, a manera de ejemplo, indicar que la carrera estaría organizada en ciclos con el objetivo de ordenar y direccionar el desarrollo de la oferta curricular a los efectos de:

- Posibilitar la adquisición gradual de habilidades y conocimientos.
- Favorecer una mejor organización del conocimiento.
- Facilitar los procesos de aprendizaje en contextos de distinta complejidad.
- Posibilitar el otorgamiento de títulos intermedios.
- Permitir una mejor gestión académica.
- Lograr una mejor asignación de recursos.
- Permitir la evaluación institucional.

Por otra parte proponer como objetivos del ciclo de formación básica:

- Fomentar en el estudiante hábitos de estudio, de aprendizaje activo y de educación continua.
- Contribuir al desarrollo de su capacidad de análisis, juicio crítico e independencia de criterio.
- Desarrollar su capacidad innovadora y, en general, su creatividad.
- Favorecer el desarrollo de una conciencia de responsabilidad y una actitud ética y humanística para el ejercicio de la profesión.
- Articular la educación media o polimodal con la universitaria.
- Facilitar la apropiación de los conocimientos, actitudes, procedimientos y herramientas esenciales para que el estudiante pueda analizar, entender y aplicar los contenidos del área de formación profesional.

Asimismo, serían propósitos del ciclo de formación profesional:

- Promover en el estudiante los conocimientos, actitudes, habilidades y destrezas necesarias para su desempeño profesional en las distintas áreas.
- Suministrar las herramientas necesarias para el autoaprendizaje, la formación permanente y la tarea interdisciplinaria.
- Promover el desarrollo de una actitud ética en el ejercicio profesional.

Cabe agregar que los diseños curriculares de la carrera de Contador Público deberán proponer contenidos específicos y adecuados, con una articulación entre áreas y asignaturas, que se corresponde con el perfil definido.

La mayoría de las curriculas de la carrera de Contador Público desagregan sus asignaturas considerando grandes áreas:

- Contabilidad e impuestos
- Economía
- Jurídica
- Administración y tecnologías de la información
- Matemática
- Humanística

A continuación indicaremos para las distintas áreas temáticas los objetivos perseguidos.

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDAD E IMPUESTOS

El objetivo consiste en desarrollar un sólido conocimiento de los aspectos sustanciales de la disciplina contable, que en sentido amplio es sinónimo de "información". Para ello, los alumnos estudiarán, en principio, los sistemas de información organizacionales en general y luego, en detalle y con profundidad, el sistema de información contable, como así también la manera de integrar, en la toma de decisiones, los conocimientos teóricos aprendidos en otras áreas y las salidas del sistema de información contable que provean información relevante para tal fin. Asimismo, deberán aprenden a gestionar la relación entre el ente y los organismos administrativos, judiciales y reguladores (en especial de informes contables) en aspectos relacionado con su futura competencia profesional.

CONTENIDOS CURRICULARES MÍNIMOS:

- La Contabilidad. Antecedentes y evolución.

- Los Entes. Sus recursos y fuentes de financiación. Operaciones y hechos económicos.
- El patrimonio y la contabilidad.
- El ejercicio económico. Las variaciones patrimoniales.
- El sistema contable. Métodos de registración.
- Estructuración del sistema contable. Medios de procesamiento.
- Registración de los hechos económicos en distintos momentos de la vida del ente.
- Culminación del proceso contable. Los informes contables.
- Los modelos contables.
- La medición del patrimonio en los distintos momentos de la vida del ente.
- La unidad de medida.
- Informes contables internos y externos. Usuarios.
- Cualidades de la información contable.
- Estados contables (financieros): Cuestiones de exposición y revelación.
- La consolidación de estados contables.
- Análisis e interpretación de estados contables.
- Conversión de estados de una moneda a otra.
- Informes contables socio-ambientales
- Estados contables proyectados.
- Las normas contables. Distintas fuentes. Normas comparadas.
- Teoría general de los costos.
- Elementos del costo.
- Sistemas de costeo.
- Costos para la toma de decisiones.
- Auditoría interna y externa. Auditoría operativa.
- La auditoría de sistemas computarizados.
- El informe del auditor. Normas y responsabilidades legales y profesionales en el ejercicio de la auditoría.
- Régimen financiero y contable del Sector Público.
- Derecho tributario. Imposición sobre las rentas. Consumos y patrimonio.
- Tributación sobre el salario. Régimen de coparticipación.
- Procedimientos tributarios. Autoridad de aplicación (Nación, Provincias y Municipalidades).

ÁREA TEMÁTICA: ECONOMÍA

El objetivo es enseñar los instrumentos fundamentales necesarios para analizar los hechos e instituciones de la realidad económica. Para ello, los alumnos deben estudiar los conceptos y las herramientas de análisis de la micro y macroeconomía, como así también la economía del sector público.

CONTENIDOS CURRICULARES MÍNIMOS:

- Conceptos básicos. Delimitación del campo de la economía como ciencia.
- Problemas económicos centrales. Los recursos, la tecnología, las instituciones, la población y los sistemas económicos.
- Conceptos básicos de Microeconomía. Sectores económicos. Sistemas de precios. Las funciones de oferta y demanda. Competencia perfecta y monopolio.
- Conceptos básicos de macroeconomía. Los modelos macroeconómicos básicos.
- La demanda agregada: consumo, inversión y gasto público. El mercado de bienes.
- La función IS. Mercado financiero. La función LM. El sector externo.
- El equilibrio general. El Multiplicador. Política económica. Aspectos sectoriales.
- Conceptos básicos de Finanzas Públicas. Marco institucional. El presupuesto público. Gastos y recursos públicos.

ÁREA TEMÁTICA: JURÍDICA

El objetivo consiste en formar profesionales responsables con un profundo y acabado conocimiento de las instituciones de derecho público y privado existentes, sumado al aprendizaje de la metodología necesaria para poder incorporar las sucesivas modificaciones y la aplicación práctica de tales saberes.

CONTENIDOS CURRICULARES MÍNIMOS:

- Derechos humanos. Estado y Constitución. Constitución Argentina.
- Órganos y poderes del Estado.
- Derechos civiles y garantías constitucionales.
- Contratos y actos administrativos.
- La función pública y el servicio público.
- Aspectos económicos y de control.
- Responsabilidad del Estado.

- Regímenes Provinciales y Municipales.
- Principios generales del derecho. Fuentes.
- Persona: atributos y capacidad.
- Hechos y actos jurídicos. Obligaciones.
- Teoría de los contratos.
- Aspectos generales de matrimonio, filiación, régimen sucesorio y derechos reales.
- Concepto y origen del derecho comercial.
- La empresa y el comerciante.
- Contratos comerciales.
- Sociedades y agrupaciones empresarias.
- Cooperativas. Asociaciones civiles.
- Títulos de crédito.
- Mercado de capitales, entidades financieras y seguros.
- Concursos y quiebras.
- El trabajo humano.
- La relación del trabajo y la empresa.
- Derecho individual del trabajo.
- Derecho colectivo del trabajo.
- Seguridad social.

ÁREA TEMÁTICA: ADMINISTRACIÓN Y TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN

El objetivo consiste en introducir al alumno en el estudio de la problemática organizacional y la evolución del pensamiento de la disciplina, estudiando las funciones básicas de las organizaciones y los procesos que en ellas se llevan a cabo.

Asimismo, se desarrollan los conceptos necesarios para realizar el análisis financiero de una organización y la toma de decisiones de distintas inversiones.

CONTENIDOS CURRICULARES MÍNIMOS:

- Administración General: Caracterización de las organizaciones. Tipología. Enfoques y modelos. Los procesos de política, conflicto, decisión, influencia, comunicación, planificación, gestión y control. Autoridad y

poder. La estructura organizacional, la administración y los procesos de cambio. Gobierno corporativo y responsabilidad social.

- Sistemas Administrativos: Conceptualización y clasificación de modelos. Caracterización de los elementos constitutivos. Teoría general de los sistemas. Metodología para los estudios administrativos. Desarrollo de las etapas para el estudio de sistemas y su implementación.
- Aspectos tecnológicos de los medios de procesamiento y comunicaciones. Software de base y utilitarios. Redes. Evaluación de sistemas aplicativos. Seguridad en los sistemas de información.
- Finanzas y Administración Financiera: Decisiones financieras básicas de las organizaciones. Análisis financiero. Decisiones de inversión, de financiación y de dividendos. Administración del capital de trabajo. Mercado de capitales. Derivados financieros.
- Las áreas funcionales de la empresa. Producción. Comercialización. Finanzas. Personal. Planeamiento. Dirección Superior.

ÁREA TEMÁTICA: MATEMÁTICA

El objetivo es introducir al alumno en el conocimiento de los números reales y los temas fundamentales del análisis matemático, desarrollando el cálculo vectorial y matricial, con aplicaciones a los sistemas de ecuaciones lineales y abordándose nociones básicas de las teorías de probabilidades y estadística, de matemática financiera y cálculo actuarial.

CONTENIDOS CURRICULARES MÍNIMOS:

- Números reales.
- Funciones.
- Límites y continuidad.
- Derivada.
- Sucesiones y series.
- Extremos.
- Integrales.
- Vectores y matrices.
- Sistemas de ecuaciones lineales.
- Estadística descriptiva.
- Elementos de probabilidad.

- Inferencia estadística.
- Elementos de muestreo.
- Regresión.
- Series de tiempo. Índices.
- Cálculo actuarial.
- Teoría del interés.
- Amortizaciones.
- Rentas.
- Métodos cuantitativos

AREA TEMÁTICA: HUMANÍSTICA

El objetivo es introducir al alumno en los conceptos básicos de la teoría y el método de las ciencias sociales, capacitando al futuro profesional para la interacción con el contexto en el que actuará, fomentando la interdisciplinariedad y el compromiso experto.

CONTENIDOS CURRICULARES MÍNIMOS:

- Introducción al estudio de las Ciencias Sociales: áreas, contenido y metodología.
- Concepto de ciencia.
- Conocimiento científico
- Teoría y método científico
- Historia económica y social (mundial y regional)

Cabe destacar que los contenidos se expresan en función de la información conceptual y teórica considerada imprescindible, y de las competencias que se desean lograr. Ellos pueden ser teóricos, prácticos, o teórico-prácticos pero, en cada caso, fundamentales para el saber profesional, dejándose espacio para que cada institución elabore el perfil del profesional deseado.

Asimismo, cabe agregar que la composición de las áreas por asignaturas suele diferir, no tienen en todas las Facultades iguales denominaciones, ni la misma cantidad de materias o carga horaria. Su constitución respondería a un

ordenamiento operativo definido por la concepción de la carrera dentro de cada Universidad.

4. ¿CONTENIDO VERSUS COMPETENCIAS?

Muchos diseños curriculares de la carrera de Contador Público la enfocan bajo la perspectiva de logros de aprendizaje por competencias, intentándose superar la enseñanza de contenidos aislados y diferenciándose así de enfoques del pasado. El aprendizaje de los contenidos solo tiene sentido cuando se articulan en función de aprendizajes que trascienden el campo de la educación, al asociar conocimientos, habilidades, destrezas, actitudes y valores que permitirán al futuro egresado desempeñarse con éxito en su profesión.

Las competencias implican "un saber hacer", un actuar de tipo interpretativo por parte de las personas para plantear y resolver problemas económicos, sociales, culturales y políticos.

El trabajo en base a competencias demanda que los docentes dediquen suficiente tiempo para reflexionar respecto de cómo trasmitirlas a sus estudiantes, medir el avance de su adquisición y evaluar su logro. Por otra parte, ser competente para el alumno no solo es manejar conocimientos, conocer y comprender los conceptos para ejercer una responsabilidad, sino tener la habilidad para aplicar o reproducir ese conocimiento en situaciones distintas a las del aprendizaje, aprovechando sus propios recursos como los disponibles en su medio con una actitud proactiva al momento de interactuar (apoyar un buen clima de trabajo, saber escuchar, entre otras).

En virtud de lo expuesto, entendemos que las tendencias pedagógicas orientadas al armado de las currícula con teorías basadas en el concepto de áreas del conocimiento se corresponden con el desarrollo de aquellas otras que se sustentan en las competencias. La formación profesional puede sistematizarse, no únicamente desde un punto de vista técnico, sino también como un proceso de desarrollo desde la condición de alumno hasta la de experto.

Algunas de las competencias pueden contar con una relación más estrecha con áreas del conocimiento y asignaturas de la currícula, pero otras podrían ser consideradas transversales, como sería el tema socio-ambiental tratado en distintas

asignaturas relacionadas con diversas áreas del conocimiento, como por ejemplo las de administración, derecho y contabilidad y auditoría,

Lo importante es asegurar que los contenidos específicos de la currícula sean adecuados y que, conjuntamente con la articulación entre áreas y asignaturas, se garantice la formación del futuro profesional en concordancia con el perfil definido y como decíamos en el Trabajo Interamericano de la CIC- Puerto Rico (2011) "su presentación en forma de áreas temáticas no debe generar rigideces que puedan atentar contra la necesaria flexibilidad curricular".

En nuestra opinión todas las áreas del conocimiento y las asignaturas con ellas relacionadas pueden y deben contribuir a la adquisición de las competencias básicas, porque ellas se alcanzan como consecuencia del trabajo realizado en varias materias que culmina con las Prácticas Profesionales Supervisadas, en el sentido de actividades de capacitación y entrenamiento en técnicas, instrumentos y herramientas en distintos contextos y áreas del ejercicio profesional, en concordancia con las definiciones establecidas en el Plan de Estudios de la carrera de Contador Público y a la legislación que regula el ejercicio profesional en cada país.

Las mencionadas Prácticas Profesionales, necesarias para el proceso de desarrollo de capacidades y destrezas en el campo de las Ciencias Contables le posibilitarán al estudiante desarrollar una experiencia práctica en temáticas afines a su especialidad, fomentando su juicio crítico y acercándolo al ámbito en el que se desenvuelven los entes (públicos o privados, persigan o no fines de lucro) sirviendo como una transición en el camino del actual estudiante, hacia el futuro graduado.

La sociedad le ha delegado al Contador Público la generación de información contable, que muestre razonablemente la realidad económica y social de un ente, temas que en determinadas situaciones pueden tener una amplia repercusión en la sociedad.

Las ciencias sociales han abandonado el marco estrecho de laboratorio y las especulaciones meramente académicas para integrar sus aportes a la solución de los problemas de la vida real, superando así la antigua disociación entre teoría y práctica. Reconocer el concepto de competencia en el ámbito educacional,

significa tener la posibilidad de incorporar al proceso enseñanza y aprendizaje una nueva concepción, dirigida a la formación de un profesional con aptitudes y actitudes para que responda a las exigencias que la sociedad le plantea, no sólo en el marco de su profesión sino en lo social, donde sea un seguidor fiel de su historia y tradiciones, reflexivo y sobre todo capaz de enfrentarse y atemperarse a los nuevos retos y exigencias de la ciencia y la técnica para transformar el medio, desarrollarlo y con ello reinventarse a sí mismo.

La sociedad del conocimiento introduce sobre todo una modificación cualitativa de la comunidad científica, han aparecido eso que Sennett llamaba Techny Community, las nuevas comunidades, permitiéndose el desarrollo del proceso de enseñanza-aprendizaje desde distintos puntos del mundo. La virtualidad de esa sociedad del conocimiento permite que las relaciones se aceleren cada vez más.

Los cambios se han verificado de manera vertiginosa en las últimas décadas, sin embargo los acontecimientos más recientes nos llevan a preguntarnos si estamos ante una época de cambios o, ante un cambio de época, donde el sueño del éxito personal y la hegemonía individualista dejen su lugar para una formación universitaria integral con compromiso social en el ejercicio profesional. Es decir, una triple perspectiva de la formación del futuro graduado: profesionales con nuevo liderazgo sobre los equipos de trabajo, donde el pensar lleve a un juicio crítico y donde el aprendizaje sea permanente, en relación con conocimientos, habilidades y competencias en las distintas áreas del conocimiento.

En primer término y como requisito previo al tratamiento del tema que nos ocupa, es importante citar al diccionario de la Real Academia Española, que en una de las acepciones del término "norma", expresa la de: “regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades”.[8]

Reiteramos la necesidad de diseñar la currícula de la carrera de Contador Público teniendo en cuenta las áreas del conocimiento y las competencias del futuro graduado, destacando la necesidad de incorporar en cada una de ellas el conocimiento sobre las normas contables, de auditoría, impositivas y legales relacionadas con cada disciplina.

[8] Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Edición Nº 22

Coincidimos que frente a mercados globalizados serán las normas locales e internacionales- pues el alcance de la actuación profesional ya dejó de ser local- las que se insertarán en las distintas áreas del conocimiento: contable y auditoria, jurídico y tributación que es distinto al diseño de una currícula en base a normas.

Las mencionadas normas deberían nutrirse también de doctrina e investigaciones efectuadas en la Universidad (en Cátedras e Institutos de investigación) pero en cada oportunidad se emiten para solucionar situaciones puntuales de determinado momento.

La Universidad debe formar a los futuros profesionales con suficiente creatividad para no ceñirse a la aceptación de una norma por la norma misma, sino a permitir continuos cambios en ella.

5. LA UNIVERSIDAD, LOS ORGANISMOS PROFESIONALES Y EL DESARROLLO SOSTENIBLE

La educación superior hoy es más que un compromiso para mejorar la sociedad, reforzando las comunidades y estimulando el progreso social. Ello nos obliga a reconsiderar la misión de nuestras instituciones de educación superior y nuestro rol como educadores para construir un camino conjunto, que responda a estas nuevas necesidades.

El desarrollo sostenible, como modelo de desarrollo necesario para la supervivencia de la especie humana necesita individuos formados bajo sus principios, que asuman sus postulados como parte de la vida cotidiana.

Es por lo tanto prioritaria, como función de las universidades, que se garantice en el futuro mediato, un perfil del egresado diferente, que garantice a su vez, un desarrollo sostenible, con un futuro profesional que aprenda haciendo. Es allí donde las prácticas profesionales supervisadas tendrán un rol protagónico en el diseño curricular.

El desarrollo sostenible será posible con futuros graduados formados en contacto constante con la realidad del entorno, tan cambiante, captando las necesidades de la comunidad y con un comportamiento amigable con el medio

ambiente. Una educación superior pertinente puede impulsar el desarrollo social, económico y ambiental de nuestros países.

En el transcurso de su más de medio siglo de trabajo institucional, la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) ha contribuido a fortalecer las organizaciones profesionales de contadores en los países americanos que la patrocinan y participan activamente en desenvolvimiento armónico de sus conceptos y de su práctica.

Así como en la armonización de normas contables a nivel mundial organismos profesionales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con el argumento de la globalización de los mercados promovieron la unificación de las normas técnicas, entendemos que la AIC, cuya misión es contribuir a fortalecer la profesión y atento que los profesionales son egresados de Universidades, también deberían trabajar en pos de una currícula homogénea, que es posible en el área académica de educación.

La globalización es un proceso inexorable y si bien hoy está focalizada con mayor intensidad en los mercados de capitales, información y tecnologías, se está expandiendo hacia la movilidad de recursos humanos, especialmente de alta calificación, en el marco de la transferencia internacional de conocimientos y tecnologías.

La carga horaria mínima del plan de estudio para la carrera de Contador Público se estima que podría estar en 2730 horas reloj, de acuerdo con lo ya indicado en un trabajo presentado en una edición anterior de a esta Conferencia y concordando con el Documento CO.DE.CE.9

No se fija un máximo para la carga horaria, a fin de permitir que cada Unidad Académica dentro de cada país pueda tener libertad para definir su oferta y adecuar su currícula a las situaciones particulares y regionales de su entorno.

---

[9] Documento Base Final para la acreditación. Agosto 2006, Abril 2009, Julio 2010, Septiembre 2011 y 2012 y Junio 2015. CO.DE.CE – Consejo de Decanos de Facultades de Ciencias Económicas de Universidades Nacionales

Cada área temática, como recomendación, deberá tener como mínimo, las horas indicadas en el siguiente cuadro:

ÁREAS TEMÁTICAS, PRÁCTICA PROFESIONAL SUPERVISADA Y ESPACIOS DE DISTRIBUCIÓN FLEXIBLE	CARGA HORARIA MÍNIMA	
	FORMACIÓN TEÓRICO - PRÁCTICA	FORMACIÓN PRÁCTICA (*)
CONTABILIDAD E IMPUESTOS	820 HS.	300 HS.
JURÍDICA	330 HS.	120 HS.
ADMINISTRACIÓN Y TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN ECONOMÍA	600 HS.	
HUMANÍSTICA MATEMÁTICA	465 HS.	
ESPACIO FINAL DE INTEGRACIÓN (PPS)	100 HS.	100 HS.
SUBTOTAL	**2.315 HS.**	**520 HS.**
ESPACIOS DE DISTRIBUCIÓN FLEXIBLE	415 HS.	180 HS.
TOTAL	**2.730 HS.**	**700 HS.**

El plan de estudios de cada Universidad definirá el carácter de las asignaturas: obligatorias u optativas (si las hubiere), donde sus contenidos deberían desarrollarse utilizando metodologías de enseñanza orientadas a la formación integral del futuro graduado.

Cabe destacar la importancia del espacio final de integración de conocimientos en el que se realizarán Prácticas Profesionales Supervisadas (P.P.S.), donde entendemos prioritario que integren la currícula homogénea, ya sea por medio de pasantías, trabajos de campo, además de haberse utilizado en el aula el resto de las técnicas adecuadas para el aprendizaje (la problematización, el estudio de casos, el análisis de incidentes críticos y ejercicios de simulación, entre otros) con el objetivo de integrar conocimientos adquiridos durante la carrera.

6. CONCLUSIONES

El presente trabajo tiene por objeto completar el desarrollo de una currícula homogénea para la formación del Contador Público de nuestras Américas, tema abordado reiteradamente por los autores en otras ediciones de esta Conferencia

Interamericana, admitiendo la existencia de antecedentes relacionados con la globalización en áreas científico-técnicas.

Si bien el modelo de educación homogénea debería responder a las necesidades básicas de cada grupo conforme a su contexto y realidad económica, política y social, no debe ignorarse la inexistencia de fronteras, donde los futuros egresados deberán posicionarse en el mercado laboral internacionalizado, mejorando su competitividad

La Universidad, como institución universal, ha desempeñado una importante función como centro de formación superior especializada e integral, a la vez se ha constituido en medio preferente de creación de conocimiento y de transmisión al conjunto de la sociedad. Sin embargo, hoy cualquier discusión sobre la Universidad, radica necesariamente, en pensar en las Universidades del futuro y en sus desafíos.

Entre los mencionados desafíos, deberíamos destacar la necesidad de alcanzar un desarrollo sostenible, con dimensión social y con un comportamiento respetuoso del medio ambiente, fomentando la igualdad de oportunidades para toda la sociedad, incorporando nuevas estructuras de participación ciudadana para así constituirse en el eje del cambio social, poniendo el conocimiento al servicio del ser humano, para que el futuro graduado logre un desarrollo profesional ético hacia la comunidad.

La sociedad del conocimiento garantiza la necesidad de saber y de hacer, que toda sociedad contemporánea exige; sin embargo, en esta era, el acceso es infinitamente más rápido, pero la competencia no se desarrolla automáticamente. Hoy es más importante aprender a estudiar que estudiar y se debe priorizar el aprender a leer sobre la lectura.

El Contador Público del siglo XXI será el profesional confiable que hará que los usuarios puedan moldear su futuro, combinando conocimientos con integridad. Los Contadores Públicos entregan valor:

- comunicando el panorama total con claridad y objetividad
- transformando información compleja en conocimiento crítico
- anticipando y creando oportunidades

- diseñando caminos que transforman una visión en realidad

El desarrollo sostenible, como modelo de desarrollo necesario para la supervivencia de la especie humana necesita individuos formados bajo sus principios, que asuman sus postulados como parte de la vida cotidiana.

Es por lo tanto prioritaria, como función de las universidades, que se garantice en el futuro mediato, un perfil del egresado diferente, que garantice a su vez, un desarrollo sostenible, con un futuro profesional que aprenda haciendo. Es allí donde las prácticas profesionales supervisadas tendrán un rol protagónico en el diseño curricular.

El desarrollo sostenible será posible con futuros graduados formados en contacto constante con la realidad del entorno, tan cambiante, captando las necesidades de la comunidad y con un comportamiento amigable con el medio ambiente. Una educación superior pertinente puede impulsar el desarrollo social, económico y ambiental de nuestros países.

En el transcurso de su más de medio siglo de trabajo institucional, la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) ha contribuido a fortalecer las organizaciones profesionales de contadores en los países americanos que la patrocinan y participan activamente en desenvolvimiento armónico de sus conceptos y de su práctica.

Así como en la armonización de normas contables a nivel mundial organismos profesionales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con el argumento de la globalización de los mercados promovieron la unificación de las normas técnicas, entendemos que la AIC, cuya misión es contribuir a fortalecer la profesión y atento que los profesionales son egresados de Universidades, también deberían trabajar en pos de una currícula homogénea, que es posible en el área académica de educación.

La mayoría de las currículas de la carrera de Contador Público desagregan sus asignaturas considerando grandes áreas del conocimiento:

- Contabilidad e impuestos

- Economía
- Jurídica
- Administración y tecnologías de la información
- Matemática
- Humanística

Cabe destacar que los contenidos se expresan en función de la información conceptual y teórica considerada imprescindible, y de las competencias que se desean lograr. Ellos pueden ser teóricos, prácticos, o teórico-prácticos pero, en cada caso, fundamentales para el saber profesional, dejándose espacio para que cada institución elabore el perfil del profesional deseado.

Asimismo, cabe agregar que la composición de las áreas por asignaturas suele diferir, no tienen en todas las Facultades iguales denominaciones, ni la misma cantidad de materias o carga horaria. Su constitución respondería a un ordenamiento operativo definido por la concepción de la carrera dentro de cada Universidad.

Muchos diseños curriculares de la carrera de Contador Público la enfocan bajo la perspectiva de logros de aprendizaje por competencias, intentándose superar la enseñanza de contenidos aislados y diferenciándose así de enfoques del pasado. El aprendizaje de los contenidos solo tiene sentido cuando se articulan en función de aprendizajes que trascienden el campo de la educación, al asociar conocimientos, habilidades, destrezas, actitudes y valores que permitirán al futuro egresado desempeñarse con éxito en su profesión.

Entendemos que las tendencias pedagógicas orientadas al armado de las currícula con teorías basadas en el concepto de áreas del conocimiento se corresponden con el desarrollo de aquellas otras que se sustentan en las competencias. La formación profesional puede sistematizarse, no únicamente desde un punto de vista técnico, sino también como un proceso de desarrollo desde la condición de alumno hasta la de experto.

Algunas de las competencias pueden contar con una relación más estrecha con áreas del conocimiento y asignaturas de la currícula, pero otras podrían ser consideradas transversales, como sería el tema socio-ambiental tratado en distintas asignaturas relacionadas con diversas áreas del conocimiento, como por ejemplo

las de administración, derecho y contabilidad y auditoría. Reiteramos la necesidad de diseñar la currícula de la carrera de Contador Público teniendo en cuenta las áreas del conocimiento y las competencias del futuro graduado, destacando la necesidad de incorporar en cada una de ellas el conocimiento sobre las normas contables, de auditoría, impositivas y legales relacionadas con cada disciplina. Coincidimos que frente a mercados globalizados serán las normas locales e internacionales- pues el alcance de su actuación profesional ya dejó de ser local- las que se insertarán en las distintas áreas del conocimiento: contable y auditoria, jurídico y tributación que es distinto al diseño de una currícula en base a normas.

En nuestra opinión, todas las áreas del conocimiento y las temáticas con ellas relacionadas pueden y deben contribuir a la adquisición de las competencias básicas, porque ellas se alcanzan como consecuencia del trabajo realizado en varias asignaturas que culmina con las Prácticas Profesionales Supervisadas.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Real Academia Española. Diccionario de la lengua española Edición Nº 22. Año 2001

- La formación del Contador Público Interamericano: "Hacia una currícula homogénea." Pahlen Acuña Ricardo J.M.; Escauriza Julio C. – Trabajo Interamericano. XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad – Puerto Rico. 2011

- "LA FORMACION DEL CONTADOR PUBLICO. Una propuesta para la Carrera de Grado ". Pahlen Acuña Ricardo J.M. y Campo Ana M. Trabajo Interamericano. XXVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad – Cancún. México. 2009

- Conferencia: "La Gestión del Conocimiento. Bases para una Currícula Homogénea" – Pahlen Acuña Ricardo J.M. - Vº Simposio de Contabilidad y Auditoría del Extremo Sur - Organizó: Facultad de Ciencias Económicas – Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco – Delegación Ushuaia - Ushuaia – 11 al 13 de mayo de 2011

- Conferencia: "La Educación del Contador Público en América Latina" – Pahlen Acuña Ricardo J.M. Congreso Internacional de Economía y Gestión (ECON 2010) - Facultad de ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires - 18 de noviembre de 2010

- Conferencia: "Creación y Gestión del conocimiento" – Pahlen Acuña Ricardo J.M. - II Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC) - Lima – Perú 10 de noviembre de 2010

- Conferencia: "Bases para la acreditación de la Carrera de Contador Público en la República Argentina - II Congreso Internacional de Evaluación y Acreditación – Pahlen Acuña Ricardo J.M. - Organizó el Consejo de Acreditación en la Enseñanza de la Contaduría y Administración - Cancún – México - 1º al 4 de septiembre de 2010.

- Documento Base Final para la Acreditación de la Carrera de Contador Público – Consejo de Decanos de Facultades de Ciencias Económicas de Universidades Nacionales – Argentina – Agosto 2012/Junio 2015

- "Aportes para la enseñanza de la contabilidad" – Pahlen Acula Ricardo J.M. coautor con Garibotti, Domingo y Vázquez, Roberto - XV Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur - Tomo: Educación - Colegio de Contadores del Paraguay - Asunción – 1990

- "La informática en la estructura curricular y en el ejercicio profesional" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti, Domingo - XIV Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur - Capítulo: Tomo Ejercicio Profesional. - Santiago de Chile. 1988

- "El rol del Contador Público en América Latina" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Vázquez, Roberto - V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina y IV Congreso Latinoamericano de Investigación Contable - Capítulo de los Anales de las Jornadas Universidad Nacional de la Patagonia "San Juan Bosco y Universidad de Buenos Aires - Esquel - 1988

- "La formación del Contador Público y las crisis económicas" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti, Domingo - VIII Jornadas Universitarias de Contabilidad - Capítulo del Tomo: Área Pedagógica - Universidad Nacional de Río Cuarto. 1987

- "El Contador Público frente a su formación permanente" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti, Domingo - II Jornadas Nacionales Universidad, Graduados en Ciencias Económicas y Sociedad - Anales de las Jornadas - Universidad Nacional de Lomas de Zamora – 1987

- "Presente y futuro del perfil profesional del contador" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti Domingo - XIV Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas - Tomo: Área Educación - Rosario - Santa Fe – 1986

- "El contador, conducta a seguir luego de su graduación" - I Jornadas Universidad, Graduados en Ciencias Económicas y Sociedad - Capítulo del Tomo de los Trabajos de las Jornadas Universidad Nacional de Río Cuarto. 1986- Pahlen Acula Ricardo J.M

- "El contador. ¿su educación cuando termina?" - Pahlen Acuña Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti, Domingo - Revista Hechos. Julio de 1986.

- "Ensayo de una propuesta integral para la formación del Contador Público" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti, Domingo - XV Conferencia Interamericana de Contabilidad - Tomo: Área Educación - Río de Janeiro - Brasil – 1985

- "Plan de estudios normalizador" - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Lomas de Zamora (Pahlen Acula Ricardo J.M coautor del Proyecto aprobado con los Contadores Juan José Cossio, Héctor Larocca y Jorge Stranieri; y el Profesor Santos Di Mauro) - Publicado por la Facultad de Ciencias Económicas (U.N.L.Z.). Diciembre de 1984

- "La práctica profesional en la formación del Contador Público" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con los Contadores Osvaldo A. Chaves y Domingo A.

Garibotti - XIII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas - La Plata - Junio 1984 - Publicado por la XIII Asamblea Nacional Boletín de Económicas (Colegio de Graduados en Ciencias Económicas) N°47 - Agosto 1984

- "Propuesta para la formación del Contador Público" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti, Domingo - IV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Tomo: Área Pedagógica - Universidad Nacional de Salta – 1983

- "Técnica vs humanismo. Una antinomia a eliminar" - Pahlen Acula Ricardo J.M coautor con Chaves, Osvaldo y Garibotti, Domingo - II Congreso Interamericana de Educadores del Área Contable - San Pablo - Brasil – 1983 - Publicado por la Asociación Interamericana de Contabilidad. Tomo I del Congreso.

- Social Responsibilities of the Businessman Howard Bowen (1953), New York: Harper.

- International Accounting Education Standards Board, IAESB (2008), "Manual de los pronunciamientos Internacionales de Formación" (traducción oficial), Estados Unidos, Nueva York. IES Nº 2.

Capítulo 3

LAS CONCESIONES EN EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Informe preparado por

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA [1]
ANA MARIA CAMPO [1]
JUAN JOSE PERMUY [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

La finalidad del Estado es la satisfacción de los intereses de la comunidad, por lo tanto podemos entender que al hablar de concesión, como primera aproximación, nos referimos al mecanismo al que las entidades estatales recurren como un medio para lograr la satisfacción de ese interés general, a través de la participación y colaboración de personas humanas o jurídicas, para la construcción, uso o explotación, de servicios públicos y/o bienes del dominio público.

En la Argentina se produjo una ola de privatizaciones de servicios públicos a partir de 1989, en el marco de la Ley 23.696 de Emergencia Administrativa, que autorizaba al Poder Ejecutivo a la privatización de aquellos servicios sujetos a poder serlo, por determinación de una ley.

Las concesiones constituyen contratos administrativos que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona, llamada concesionario:

1. La prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un bien integrante del patrimonio natural o cultural o servicio público, o

2. La construcción, explotación o conservación de una obra o bien, destinados al servicio o uso público, así como aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad contratante, a cambio de una remuneración que puede consistir en:

    a) derechos, tarifas, tasas, o
    b) en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y bajo,
    c) cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.

Los mencionados contratos administrativos representan una especie dentro del género de los contratos, caracterizados por elementos especiales, tales como que: una de las partes intervinientes es una persona jurídica estatal; su objeto está

constituido por un fin público o propio de la administración y llevan insertos, explícita o implícitamente, cláusulas del derecho privado.

En el continente americano coexisten dos tradiciones institucionales absolutamente distintas, vinculadas al legado británico e ibérico respectivamente, relacionadas con la propiedad privada de los recursos del subsuelo.

A pesar de su espíritu liberal, la Constitución de 1853 no estableció expresamente la propiedad privada de las riquezas del subsuelo y mediante la "reglamentación de los derechos", dio paso a la vigencia de la propiedad estatal y la regulación del subsuelo.

En consecuencia, a lo largo de la historia argentina la propiedad del subsuelo perteneció al Estado, oscilando entre la jurisdicción nacional y la provincial.

El hecho de ignorar los impactos de los contratos de concesión en los informes gubernamentales tendría similar efecto que el no mirar hacia el interior de los entes que persiguen fines de lucro, no reconociendo activos intangibles generados internamente.

En la Argentina hubo diferentes etapas en la prestación de los servicios públicos. El Estado fue asumiendo distintos roles, desde prestador directo del servicio hasta regulador de las empresas concesionarias. Ante la tercerización de muchos de los servicios públicos que antes ofrecía el Estado, fue necesario garantizar una interacción justa entre empresas y usuarios.

Es aquí donde el Estado cobra vital protagonismo y para proyectar hacia un futuro el bienestar nacional deberá reconocer estos contratos de concesión, en el marco de los derechos y obligaciones que surgen al firmarlos. Es por ello, que el tratamiento contable a brindar a estos contratos de concesión se deberá analizar en virtud de las definiciones de activo, pasivo y resultados que deberían consensuarse en un Marco Conceptual que servirá de base para la elaboración de normas particulares de reconocimiento y medición para el Sector Público Nacional.

En la actualidad, la Resolución 25 /95 de la Secretaria de Hacienda define activo en el sentido de propiedad legal, que impide la aplicación de procedimientos para el reconocimiento de activos y pasivos que entendemos surgen al firmarse estos contratos de concesión.

El objetivo primario del Estado es eminentemente social, distando de la obtención o determinación de ganancias, por lo tanto el éxito de la gestión se evaluará mediante el análisis de su situación financiera a una fecha dada y su desempeño durante el período informado. Los usuarios de estos informes contables tienen mayores necesidades de información que los usuarios tipo de entidades del sector privado y atento que los gobiernos a menudo tienen derechos sobre los recursos naturales que le permiten otorgar, por ejemplo, concesiones a un tercero, es dable destacar que dichos derechos generan activos y que los mismos deben cumplir con determinadas condiciones para su reconocimiento contable.

Los principios de transparencia y buen gobierno aplicados al Sector Público están vinculados con las estructuras y procesos necesarios para avanzar en términos de estabilidad democrática sostenible que deberá complementarse con rendiciones de cuentas sobre sus medidas y acciones concretas que necesariamente deberán incluir información relativa a los convenios de concesiones de servicios públicos.

El sistema de contabilidad gubernamental (SCG) registrará todas las transacciones que podrán incluir cuentas patrimoniales y de resultado en el marco de la teoría contable y según las normas emanadas de la Contaduría General de la Nación, en un todo de acuerdo con lo prescripto por la Ley 24156 cuando en el artículo 88 enuncia que será ella "el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, y como tal responsable de prescribir, poner en función y mantener dicho sistema en todo el ámbito del Sector Público Nacional".

1. INTRODUCCION

La finalidad del Estado es la satisfacción de los intereses de la comunidad, por lo tanto podemos entender que al hablar de concesión, como primera aproximación, nos referimos al mecanismo al que las entidades estatales recurren como un medio para lograr la satisfacción de ese interés general, a través de la participación y colaboración de personas humanas o jurídicas, para la construcción, uso o explotación, de servicios públicos y/o bienes del dominio público.

En la Argentina se produjo una ola de privatizaciones de servicios públicos a partir de 1989, en el marco de la Ley 23.696 de Emergencia Administrativa, que autorizaba al Poder Ejecutivo a la privatización de aquellos servicios sujetos a poder serlo, por determinación de una ley.

Las concesiones constituyen contratos administrativos que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona, llamada concesionario:

1. la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un bien integrante del patrimonio natural o cultural o servicio público, o

2. la construcción, explotación o conservación de una obra o bien, destinados al servicio o uso público, así como aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad contratante, a cambio de una remuneración que puede consistir en:

    a) derechos, tarifas, tasas, o
    b) en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y bajo,
    c) cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.

Los mencionados contratos administrativos representan una especie dentro del género de los contratos, caracterizados por elementos especiales, tales como que: una de las partes intervinientes es una persona jurídica estatal; su objeto está constituido por un fin público o propio de la administración y llevan insertos, explícita o implícitamente, cláusulas del derecho privado.

El dominio del subsuelo y de las riquezas que yacen en él ha sido siempre un tema controvertido en todas las naciones, en especial en Latinoamérica.

En el continente americano coexisten dos tradiciones institucionales absolutamente distintas, vinculadas al legado británico e ibérico respectivamente, relacionadas con la propiedad privada de los recursos del subsuelo.

En el caso específico de América Latina, y como consecuencia de la herencia institucional de España y Portugal, rigió el régimen regalista, por el cual el rey o el

Estado eran los propietarios de las riquezas del subsuelo. Con anterioridad al descubrimiento de América, las Ordenanzas de Alcalá de 1348 establecían que el Rey de Castilla era propietario de las riquezas del subsuelo, tendencia que se vio acentuada con las riquezas minerales halladas en el Nuevo Mundo, objetivo de la política colonial.

A pesar de su espíritu liberal, la Constitución de 1853 no estableció expresamente la propiedad privada de las riquezas del subsuelo y mediante la "reglamentación de los derechos", dio paso a la vigencia de la propiedad estatal y la regulación del subsuelo.

En consecuencia, a lo largo de la historia argentina la propiedad del subsuelo perteneció al Estado, oscilando entre la jurisdicción nacional y la provincial.

En la actualidad, el artículo 124 de la Constitución de la Nación Argentina transfiere los recursos energéticos de la Nación a las provincias, abriendo una nueva oportunidad para la transferencia definitiva a sus verdaderos dueños: los superficiarios.[1] Cabe agregar, en concordancia con el espíritu del legislador, que las concesiones deberán servir al objetivo con ellas perseguido, en el sentido de que garanticen el acceso de la sociedad a servicios públicos eficientes y de calidad, derecho que también otorga la Constitución Nacional en su artículo 42.[2] La Constitución Nacional, en su reforma de 1994, incorporó los derechos de los consumidores, definiendo al conjunto de los consumidores y usuarios de bienes y servicios, como un grupo merecedor de derechos, con relación al consumo. En este sentido enumera los derechos de los consumidores, impone condiciones del

[1] Artículo 124.- Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto. Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.

[2] Artículo 42: La legislación establecerá procedimientos eficaces para la prevención y solución de conflictos y los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, previendo la necesaria participación de las asociaciones de consumidores y usuarios y de las provincias interesadas, en los organismos de control.

lado de la oferta para la provisión de bienes y servicios y ordena la creación de instituciones y marcos regulatorios que estimulen la eficaz defensa de esos derechos.

Asimismo, el artículo 75 de la Constitución Nacional, entre las atribuciones del Congreso, en el acápite 18 prescribe: *"Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo".*

En virtud de lo expuesto, entendemos necesario enfatizar la importancia que nuestra Carta Magna le ha otorgado a las concesiones de servicios públicos en su articulado.

Cabe agregar que, si bien los contratos de arrendamiento pueden contar con similares características que los relativos a concesiones, el primero se agota en el uso del bien objeto del contrato, mientras que el de concesión va más allá pues busca administrar, operar, explotar, organizar o gestionar la prestación de un servicio público o la construcción, explotación o conservación de un bien u obra. Es decir que el fin que se busca en los dos contratos es muy diferente.

El hecho de ignorar los impactos de los contratos de concesión en los informes gubernamentales tendría similar efecto que el no mirar hacia el interior de los entes que persiguen fines de lucro, cuando se dice que la dirección *"debe contar con información sobre el proceso de creación de valor que se desarrolla a partir de sus intangibles. No debe conformarse con una información indiciaria, propia de estadios intermedios sino que debería disponer de resultados finales que pongan de manifiesto los incrementos de ingresos o ahorros de costes logrados". (Cañibano, 2012, pag.52/53)*

Coincidimos con la autora Jeri Ramón Ruffner (2014, pag.68), cuando indica: *"En América Latina el problema de la corrupción es considerado uno de los más graves, siendo sus índices de corrupción los más elevados en comparación con los de otras naciones en desarrollo. Dos de los indicadores más importantes que*

ayudan en la medición de la corrupción, son primero, la participación y rendición de cuentas y el segundo, es el de la inestabilidad política y violencia."

Por lo expuesto consideramos imperiosa la consideración, en el marco normativo para la emisión de informes contables del Sector Público Nacional, la consideración del tratamiento a brindar a los contratos de concesión, destacando su importancia en la rendición de cuentas de los gobiernos, en aras de permitir una mayor claridad y transparencia.

2. TIPOS DE CONCESIONES Y SU CONCEPTUALIZACION

2.1. Concesiones de Servicio Público

Los servicios públicos son actividades que cumple el Estado para satisfacer necesidades colectivas, que pueden ser ejecutadas en forma directa por el Estado, o concediendo esta función a los particulares, bajo control estatal. En este último caso, hablamos de concesión de servicios públicos.

La concesión de servicio público constituye un contrato administrativo que tiene por objeto la explotación o funcionamiento de un "servicio público", que se realiza por cuenta y riesgo del concesionario (quien recibe la concesión) y que se compromete a prestar el mencionado servicio de interés general, de manera continua y regular como por ejemplo, el servicio de transporte, provisión de agua potable, de gas, teléfono, electricidad, entre otros y en el cual la remuneración del concesionario consiste en el derecho que le es conferido de percibir, en su provecho, sobre los usuarios, una contraprestación fijada en una tarifa, durante todo el período de la concesión.

Se trata entonces de un contrato de derecho administrativo por el que se le otorga a una persona (humana o jurídica), la gestión o realización del servicio público concedido. El contrato consta de dos partes: un concedente, que es el propietario del bien o servicio, y un concesionario, quien explota ese bien o servicio del concedente, a quien se le delega ejercer cierta parte de la actividad de la Administración: la gestión del servicio público. No obstante el concesionario no actúa en nombre y por cuenta del Estado, sino en el propio.

El contrato de concesión de servicio público se celebra “”intuitu personae”, es decir que para la adjudicación y formalización del mismo, la personalidad del concedente, entendida en el sentido de capacidad técnica, solvencia y competencia, constituye un elemento esencial, motivo por el cual el concesionario, no puede transferir la concesión sin el previo consentimiento del Estado.

La concesión de servicio público genera derechos y obligaciones, tanto para el concedente como para el concesionario. Asimismo, el servicio público cuya explotación se concede debe ser realizado en la forma convenida y exigida para la satisfacción del interés público. Por ello, la concesión de servicio público entraña para el ente estatal el deber de vigilancia y control, al estar en juego el interés público. El concesionario, por la prestación del servicio público tiene el derecho al cobro del precio, que lo paga el usuario, es decir quien utiliza el servicio.

El precio es fijado por el Estado concedente y consta en la tarifa. Tratándose, como en el presente, de servicios públicos, las tarifas fijadas no son inmutables, son variables y están sujetas a cambios de acuerdo con las condiciones en que los servicios son prestados. Por ello es legítima su revisión periódica.

En cuanto a la extinción de la concesión, la misma puede finalizar por diversas causas y el cumplimiento del plazo señalado en el contrato puede constituir la causa normal y prevista. No obstante, también puede extinguirse por revocación, caducidad, rescisión o quiebra del concesionario.

2.2. Concesión de Obra Pública

Frente al clásico contrato de obra pública, por el cual ella se paga con fondos del Tesoro de la Nación, a falta de recursos para encararla, el Estado puede recurrir a un mecanismo contractual por el cual la mencionada obra pública no se solventará con fondos del Tesoro Nacional, sino que la inversión se recupera del usuario, a través, por ejemplo, del pago de la tarifa o peaje. En este caso, estamos en presencia de la concesión de obra pública.

En la concesión, el concesionario debe financiar íntegramente la construcción de la obra, no implica para el Estado pago alguno durante la construcción pues es financiada íntegramente por el concesionario. Una vez finalizada la obra, el concesionario recupera el costo incurrido vía cobro de peaje a los usuarios, hasta amortizar el capital invertido más una ganancia razonable.

La obra pertenece al Estado y su explotación, por un tiempo convenido en el contrato de concesión, corresponde al concesionario.

Se trata pues de un contrato entre el Estado y un tercero (persona humana o jurídica), por el cual este último se obliga a realizar una obra.

El peaje es el pago que el cocesionario de la obra pública tiene derecho a cobrar a los administrados que la utilizan, por ejemplo, una ruta. El cobro del mismo, en sus modalidades y monto se establece en el respectivo contrato.

Las obras públicas financiadas a través del peaje están destinadas al uso público directo e inmediato. Es decir que, quienes utilicen la obra son los que pagan el peaje.

El peaje se establece como contribución para solventar los gastos de construcción y/o conservación de la obra pública, correspondiendo al Estado el dominio de la obra pública construida.

Las obras públicas realizadas mediante su concesión a particulares, sociedades mixtas o entes públicos por el cobro de tarifas o peajes, se rigen por la Ley Nº 17520, con la modificación introducida por la Ley 23696 de Reforma del Estado.

Esta última ley, en su artículo 57 prescribe que las concesiones que se otorguen de acuerdo con la Ley 17.520 deberán asegurar necesariamente que la eventual rentabilidad no exceda una relación razonable entre las inversiones efectivamente realizadas por el concesionario y la utilidad neta obtenida por la concesión.

El artículo 1º de la ley 17.520 establece que el Poder Ejecutivo podrá otorgar concesiones de obra pública por un término fijo, a sociedades privadas o mixtas o a entes públicos para la construcción, conservación o explotación de obras públicas mediante el cobro de tarifas o peaje conforme a los procedimientos fijados en la misma ley.

Por su parte la Ley de Reforma del Estado, en su artículo 58, le agregó al artículo citado en el párrafo anterior la siguiente aclaración, incorporando como párrafo segundo del artículo 1º de la Ley 17.520, lo siguiente: *"Se aclara que podrán otorgarse concesiones de obra para la explotación, administración,*

reparación, ampliación, conservación o mantenimiento de obras ya existentes, con la finalidad de obtención de fondos para la construcción o conservación de otras obras que tengan vinculación física, técnico o de otra naturaleza con las primeras, sin perjuicio de las inversiones previas que deba realizar el concesionario. Para ello se tendrá en cuenta la ecuación económico-financiera de cada emprendimiento, que deberá ser estructurada en orden a obtener un abaratamiento efectivo de la tarifa o peaje a cargo del usuario.

La tarifa de peaje compensará la ejecución, modificación, ampliación, o los servicios de administración, reparación, conservación, o mantenimiento de la obra existente y la ejecución, explotación y mantenimiento de la obra nueva. En cualquier caso, las concesiones onerosas o gratuitas, siempre que las inversiones a efectuar por el concesionario no fueren a ser financiadas con recursos del crédito a obtenerse por el Estado o por el concesionario con la garantía de aquel, podrán ser otorgadas por el Ministerio de Obras y Servicios Públicos mediando delegación expresa del Poder Ejecutivo Nacional, delegación que podrá efectuarse en cualquier estado del trámite de adjudicación, incluso con anterioridad a la iniciación del procedimiento de contratación que corresponda según el régimen de la presente ley"

En el sentido de todo lo expuesto podemos considerar, como ejemplo de la figura jurídica en trato, la Hidrovía Paraná Paraguay, respecto de la cual oportunamente se adjudicó la licitación pública nacional e internacional, por el régimen de concesión de obra pública por peaje, para la modernización, ampliación, operación y mantenimiento del sistema de señalización y tareas de redragado y mantenimiento de la vía navegable troncal comprendida entre el kilómetro 584 del río Paraná, tramo exterior de acceso al puerto de Santa Fe y la zona de aguas profundas naturales, en el Río de la Plata exterior, hasta la altura del kilómetro 205,3 del Canal Punta Indio, utilizando la ruta por el Canal Ingeniero Emilio Mitre.

2.3. Concesiones de Uso sobre Bienes del Dominio Público

La concesión de uso, consiste en el otorgamiento de derechos especiales de uso sobre bienes del dominio público.

Ella crea, en favor del concesionario, un poder jurídico sobre la parte de la cosa pública que le ha sido entregada.

Se diferencia del permiso de uso en que este último es esencialmente precario, mientras que la concesión de uso implica importantes consecuencias económicas, por los capitales e inversiones en juego. La concesión de uso hace nacer para su titular, el concesionario, un derecho público subjetivo que le ofrece mayor seguridad.

Como ya se dijo antes, se otorga sobre los bienes de dominio público del Estado, es decir sobre las cosas dominicales, creando un derecho subjetivo sobre la dependencia dominical en favor de la persona, humana o jurídica a quien se le otorga el acto.

En las concesiones de uso, surgen también derechos y obligaciones entre el Estado y el particular y una de ellas es la obligación para el concesionario de pagar un canon por el uso del bien dominical.

El pago del canon consiste en el desembolso exigido como contraprestación, a la persona a cuyo favor se le confiere la autorización de uso del bien del dominio público. Se trata pues, de una obligación a cargo de quien obtiene una concesión para usar una dependencia del dominio público.

Se debe considerar a la concesión de uso como un negocio jurídico bilateral, un contrato administrativo, regido por el derecho público.

El canon no constituye un impuesto, se trata de especies distintas del género de las contribuciones. El canon constituye un recurso de naturaleza financiera.

3. ASPECTOS CONTABLES SOBRE LAS CONCESIONES

3.1. Cuestiones Generales

El Sistema de Contabilidad Gubernamental es el sistema integrador de toda la información sobre transacciones y flujos no transaccionales que hacen a la gestión administrativo -financiera del Estado.

Dicho sistema debe estar sustentado en Normas Contables que le den confiabilidad y transparencia. Un elemento primordial que asegura una buena gestión de gobierno es la rendición de cuentas para así garantizar una eficiente

administración pública al establecerse una fuerte estructura de rendición de cuentas que provea explicaciones por las acciones tomadas y a seguir a futuro. No olvidemos que se gestionan los fondos públicos que provienen de terceros y se debe explicar fielmente el destino de los mencionados recursos.

A efectos de que el sistema pueda cumplir con su objetivo principal de generar información oportuna, objetiva y confiable para tomar decisiones, también para los terceros cobran vital relevancia e importancia las normas contables sobre las cuales se sustenta el sistema, tanto a fines de gestión como a efectos de la rendición anual.

Los acuerdos de concesión de servicios proporcionan a los gobiernos y demás entidades del sector público la vía para crear la infraestructura necesaria para mantener y mejorar los servicios públicos más críticos. Es por ello que entendemos de singular importancia la existencia de normas contables que prescriban el tratamiento a otorgarle a este tipo de contratos del cual emanan derechos y obligaciones que el sistema contable deberá captar.

El concedente debería reconocer un activo (y un ingreso) y el concesionario un pasivo (y un costo imputable contra ingresos futuros) cuando:

a) El concedente completa los esfuerzos generadores del ingreso, y
b) El concesionario asuma la obligación de pagar las cuotas mínimas establecidas en el contrato

La medición inicial del activo para el concedente (pasivo para el concesionario) se basará en el precio de contado de la concesión. En caso de no ser factible su determinación, la estimación se efectuará en virtud del cálculo del valor descontado de los pagos mínimos convenidos. Los pagos cuya cuantía dependa de hechos futuros deberían ser reconocidos como resultado cuando ellos se perfeccionan.

En nuestro país debemos analizar los contratos de concesión considerando la estructura taxativamente expresada en el art. 8º de la Ley 24.156. En este sentido, se enuncia lo expuesto en la normativa, de la siguiente manera: *"Las disposiciones de esta Ley serán de aplicación en todo el Sector Público Nacional, el que a tal efecto está integrado por:* ***a) Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en***

estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social; b) Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado Nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias; *c) Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado Nacional tenga control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado Nacional tenga el control de las decisiones; d) Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Nacional. Serán aplicables las normas de esta ley, en lo relativo a la rendición de cuentas de las organizaciones privadas a las que se hayan acordado subsidios o aportes y a las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación está a cargo del Estado nacional a través de sus Jurisdicciones o Entidades".*

Este artículo se encuentra reglamentado por el Decreto n° 1344/2007, que dispone: *"Se consideran incluidos en la Administración Central el PODER EJECUTIVO NACIONAL, el PODER LEGISLATIVO y el PODER JUDICIAL, así como el MINISTERIO PUBLICO. Para el funcionamiento de sus sistemas de administración financiera y de control, las Universidades Nacionales, en virtud de su carácter de Organismos Descentralizados, están encuadradas en las disposiciones de la ley y de este reglamento, independientemente del tratamiento presupuestario que reciban los aportes que les otorgue el Tesoro Nacional".*

La normativa enunciada precedentemente, nos permitirá analizar los procedimientos contables por el Estado Nacional, en relación con los distintos tipos de concesiones.

3.2. Concesiones de Servicio Público

Si analizamos la concesión de servicios públicos, ella abarca a los incisos a) y b) del artículo 8 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nº 24156 (L.A.F).

En la concesión de servicios, siguiendo el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional, base para el desarrollo del sistema de información financiera, las transferencias percibidas por el sector privado, adjudicatario en la prestación del servicio público de que se trate, se realizan a través de la partida principal 5 – Transferencias – 51 – Transferencias al sector privado para financiar gastos corrientes – 519 – Transferencias a empresas privadas.

Se deduce que dichas transferencias impactan en el sistema contable, como un gasto para el Estado, cuyo objetivo es contribuir con el precio de las tarifas que cobra el concesionario, cuando éste no alcanza a cubrir los costos con la sola percepción del precio fijado en la tarifa. Dicho resultado debería revertir el activo reconocido inicialmente en ocasión del nacimiento del contrato de concesión firmado; asimismo la transferencia de fondos realizada se imputará contra la deuda reconocida inicialmente como contrapartida del activo antes mencionado.

En nuestra opinión, sería deseable que la Oficina Nacional de Presupuesto, dado que la misma ejerce el registro periférico en competencia presupuestaria, informe a la Contaduría General de la Nación el monto que corresponde al Activo reconocido en oportunidad de registrar la concesión, distinguiendo aquél relacionado a erogaciones corrientes y a las de capital, para transferir a las empresas privadas por cada concepto de concesionamiento.

El fundamento legal del mecanismo precedentemente expuesto se encuentra normado en las previsiones del artículo 91 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (L.A.F), incisos a), b) y d), que establecen: "La Contaduría General de la Nación tendrá competencia para:

Inc. a) Dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional. En ese marco prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas;

Inc. b) Cuidar que los sistemas contables que prescriba puedan ser desarrollados e implantados por las entidades, conforme a su naturaleza jurídica, características operativas y requerimientos de información de su dirección:

Inc. d) Coordinar el funcionamiento que corresponde instituir para que se proceda al registro contable primario de las actividades desarrolladas por las

jurisdicciones de la administración central y por cada una de las demás entidades que conforman el sector público nacional.

Por su parte la reglamentación de dicho articulado prescribe:

La CONTADURIA GENERAL DE LA NACION determinará los procedimientos de registración de la ejecución presupuestaria de las autorizaciones contenidas en la respectiva Ley de Presupuesto. Es competencia de la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION elaborar, aprobar y mantener actualizados los procedimientos y manuales necesarios para que las jurisdicciones y entidades lleven los registros de la ejecución presupuestaria de recursos y gastos. En su carácter de administrador del Sistema Integrado de Información Financiera deberá evaluar su funcionamiento a efectos de mantenerlo permanentemente actualizado, conceptual y técnicamente, como así también coordinar la integración al mismo de otros sistemas vinculados. 51 Corresponde a la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION el registro de los bienes físicos del ESTADO NACIONAL conforme el procedimiento que a tales efectos determine. La CONTADURIA GENERAL DE LA NACION establecerá los plazos de guarda y el destino de la documentación obrante en el Archivo General de Documentación Financiera de la Administración Nacional."

Por lo expuesto, el Estado en este tipo de concesiones debería reconocer resultados por las transferencias al Sector Privado para financiar Gastos corrientes (por compensación de tarifas) o un activo (Obra en Curso) en oportunidad de la transferencia de fondos que surja como condición de la firma del convenio de concesionamiento de obra pública. En caso de corresponder el reconocimiento del mencionado activo, cuando finalice la construcción de la obra se permutarán las cuentas de Obra en Curso por la de Bienes de Uso Entregados en Concesión y se devengará la depreciación del bien.

3.3. Concesión de Uso de Bienes del Dominio Público y de Obra Pública

Para el caso de las concesiones de uso de bienes del dominio público, el valor fijado en la adjudicación, volcado en el respectivo contrato, se reconocería como activo de la concedente (Créditos por Servicios) y como contrapartida en el Estado de Resultados la ganancia devengada por tal concepto, en oportunidad de haberse completado los esfuerzos generadores del ingreso.

La medición contable del ingreso representaría el valor actual del total de cuotas a cobrar y la diferencia con el valor total del contrato de concesión firmado constituiría el costo financiero a devengar. Asimismo, se dará de baja periódicamente el crédito, en oportunidad del cobro de la cuota relacionada con el uso de los bienes o del alta del bien en cuestión, devengándose los intereses.

Como complemento de lo precedentemente detallado, sería procedente que la Contaduría General de la Nación, estableciera que las entidades detalladas en el inciso b) del artículo 8* de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (L.A.F) informen el monto total del concesionamiento y los ingresos producidos por tales conceptos.

El fundamento legal del mecanismo precedentemente expuesto también se encuentra normado en las previsiones del artículo 91 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (L.A.F), incisos a), b) y d).

Sin perjuicio de todo lo expuesto, y a título de ejemplo podemos citar la concesión de las Terminales del Puerto de Buenos Aires.

En dicha concesión el Concesionario asume en forma integral, la responsabilidad y obligación, en el sector objeto de la contratación (Puerto Nuevo-sección Norte del Puerto de Buenos Aires), y por un plazo determinado, de las tareas que demande la operación y administración de todos los servicios a prestar a la carga y al buque, efectuando para ello las inversiones que resulten necesarias, así como aquellas originadas por la ejecución de obras obligatorias para la rehabilitación y mantenimiento de la infraestructura.

La concesión, en este caso, tiene por objeto desarrollar y operar Terminales portuarias en cada uno de los ámbitos asignados, constituyendo los servicios a prestar, el movimiento y almacenaje de las cargas y la atención de los buques y artefactos navales, que el Concesionario realizará a su exclusivo cargo, dentro del ámbito asignado a la terminal, y con carácter de uso público.

El criterio para la adjudicación fue para el oferente que propusiera el mayor Monto Asegurado de Tasas a las Cargas.

El concedente, a través de la Administración General de Puertos S.E, cobrará Tasas de Puerto a los Concesionarios, y Tasas de Puerto a los buques y a las cargas.

Cabe aclarar que la Sociedad Administradora del Puerto (SAP), persona jurídica a crearse, prevista en los pliegos de la Licitación y que tendría a su cargo la administración del puerto de Buenos Aires y el control de las Concesiones, no fue constituida, ejerciendo por ello sus funciones, la Administración General de Puertos S.E. (AGP).

La Tasa de Puerto al Concesionario según se estableció oportunamente en el Pliego de Condiciones Generales que rigió la Licitación Nacional e Internacional en trato, será aquella que el Concesionario pagará a la SAP (Sociedad Administradora del Puerto), por mes adelantado (del 1 al cinco (5) de cada mes) en cuotas mensuales iguales a un doceavo del valor anual, establecido en los pliegos de condiciones Técnicas Particulares. La misma corresponde por el uso del espacio físico de la terminal asignado por la concesión.

La Tasa de Puerto a los buques se determinó en virtud de un valor por la entrada y salida de cada buque o artefacto naval. En este caso la Concesionaria actúa como agente de percepción de la SAP.

Las Tasas de Puerto a las Cargas se aplican a aquellas cargas que transitan por las Terminales de Puerto Nuevo que son objeto de la concesión.

Por otra parte, en oportunidad de la firma de un convenio de concesión de obra pública por peaje, la inversión principal la realiza el concesionario, quien percibirá el canon para resarcirse de los costos incurridos más un beneficio.

La obra al finalizar el contrato de concesión, pasará a integrar el activo del Estado Nacional. Por lo tanto, al firmarse el convenio entre las partes se reconocerá un activo (Obra en Curso) con contrapartida en un pasivo (Deuda por Obra Pública a Recibir). Periódicamente, a medida que avanza la construcción de la obra, con control del Estado, se devengará el resultado y se dará de baja el pasivo.

En virtud de lo expuesto, al finalizar la construcción del bien, se dará de baja la Obra en Curso incorporándose el bien al activo del Estado Nacional (Bienes de Uso entregados en Concesión) y adicionalmente se devengará periódicamente la depreciación del activo. Como en todas las concesiones, los bienes de uso se consideran como activo del concedente, como asimismo las obras que se construyan o las que se incorporen como mejoras a las ya existentes.

En ese orden de ideas, los bienes y derechos que el concesionario adquiera, por cualquier título quedan incorporados a la concesión. No podrán ser enajenados separadamente de ella, hipotecados, ni sometidos a gravámenes de ninguna especie.

Por consiguiente:

a) Los bienes están expuestos en el Activo - Rubro Bienes de Uso, para el concedente
b) La incorporación de mejoras y bienes nuevos tienen el mismo tratamiento que lo indicado en el inciso a).

Cabe destacar, que tratándose de un Bien de Uso su vida útil no se agota con el primer uso (por ello se devengará su depreciación) atendiendo a las características y condiciones operativas del bien.

Este rubro también incluye los bienes entregados en concesión, pues el Ente Público controla o regula el servicio que debe proporcionar el operador con el activo que recibiera en concesión, a quién proporcionarlo y a qué precio.

4. ASPECTOS CONTABLES NORMATIVOS SOBRE LAS CONCESIONES

Entre los antecedentes normativos encontramos las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) que buscan armonizar la información financiera en base a las indicaciones realizadas por el Fondo Monetario Internacional (FMI). El Fondo, integrante observador de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), conjuntamente con el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), han publicado 32 normas para uso del Sector Gubernamental.

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 Acuerdos de Concesión de Servicios: Concedente es la que trata esta temática y destaca, en primera instancia su objetivo*: "establecer la contabilización de acuerdos de concesión de servicios por la concedente, una entidad del sector público".*

La norma antes citada incluye conceptos, que será necesario mencionar para un mejor análisis del texto normativo, a saber:

a) concedente, *"es la entidad que concede el derecho de uso del activo de concesión de servicios al operador".*

b) operador, *"es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos, sujeto al control del activo por la concedente".*

c) acuerdo de concesión de servicios: *"es un acuerdo vinculante entre una concedente y un operador en el que:*

I. el operador utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un periodo determinado

II. el operador es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio"

Asimismo, especifica que un acuerdo vinculante, a efectos de la norma, *"describe contratos y otros acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato."*

La norma prescribe que la concedente (entidad del Sector Público) reconocerá un activo proporcionado por el operador o una mejora de un activo ya existente de la concedente, como activo de Concesión de servicios, si:

a) "la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con el activo, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y

b) la concedente controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo".

Cabe destacar que la citada norma indica que cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios o un activo en un acuerdo de concesión de servicios su contrapartida está representada por un pasivo que se medirá de igual forma que el activo: a su valor razonable. Posteriormente, el pasivo se ajustará por cualquier otra contraprestación de la concedente al operador o del operador a la concedente.

La naturaleza del pasivo reconocido se basa en la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre las partes (concedente y operador) que se determinará por referencia a los términos del acuerdo vinculante.

Asimismo, como contraprestación del activo de concesión de servicios, la concedente podrá compensar al operador por el activo de concesión de servicios mediante una combinación de:

a) pagos al operador (modelo del pasivo financiero)
b) compensación al operador por otros medios (modelo de concesión de un derecho al operador) como:

I. concesión al operador del derecho a obtener ingresos a partir del uso por terceros del activo de concesión de servicios
II. concesión al operador del acceso a otro activo generador de ingresos para uso del operador.

Si la concedente tuviera la obligación incondicional de pagar sumas de dinero o entregar otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, deberá exponer el pasivo contabilizado como contrapartida del activo y exponerlo como un pasivo financiero.

En caso contrario, si la concedente no estuviera obligada de manera incondicional a entregar sumas de dinero al operador, y le concede el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros, la concedente contabilizará el pasivo representativo de la porción de ingresos no obtenida proveniente del intercambio de activos entre las partes. El cedente reconocerá el ingreso, reduciendo el pasivo

contabilizado, atendiendo a la esencia económica del acuerdo de concesión del servicio.

Por otra parte la norma menciona pautas para la elaboración de información complementaria, como:

a) descripción del contrato
b) términos significativos del contrato que afecten el monto, plazo, equilibrio financiero, flujo de caja, tarifas u opciones de prorroga y negociación
c) naturaleza y descripción del periodo y monto del:

- derecho de uso de activos específicos
- reconocimiento de derechos de concesión al operador según el contrato
- activos concesionados reconocidos durante el periodo
- derechos a recibir activos específicos al final del plazo del contrato
- opciones de renovación y finalización del contrato
- otros derechos y obligaciones

Es dable destacar la existencia de una norma que trate el tema, pues a nivel local no existe, en la actualidad, una equivalente para el reconocimiento de los contratos de concesión, considerando los derechos y obligaciones que de ellos emanan. Solamente, existen normas específicas para las empresas concesionarias, existiendo una laguna normativa en cuanto al tratamiento que los entes públicos concedentes deben brindar a estos activos concesionados.

5. CONCLUSIONES

En la Argentina hubo diferentes etapas en la prestación de los servicios públicos. El Estado fue asumiendo distintos roles, desde prestador directo del servicio hasta regulador de las empresas concesionarias. Ante la tercerización de muchos de los servicios públicos que antes ofrecía el Estado, fue necesario garantizar una interacción justa entre empresas y usuarios.

Es sabido que se requiere un control permanente que permita evaluar la evolución de cada prestación, si existen desviaciones de lo planificado, corregirlas, e instrumentar cambios cuando el bienestar social así lo requiera, buscando la eficiencia, sin dejar de tener en cuenta la relación costo-beneficio que en cada uno de ellos existe.

Es aquí donde el Estado cobra vital protagonismo y para proyectar hacia un futuro el bienestar nacional deberá reconocer estos contratos de concesión, en el marco de los derechos y obligaciones que surgen al firmarlos. Es por ello, que el tratamiento contable a brindar a estos contratos de concesión se deberá analizar en virtud de las definiciones de activo, pasivo y resultados que deberían consensuarse en un Marco Conceptual que servirá de base para la elaboración de normas particulares de reconocimiento y medición para el Sector Público Nacional.

En la actualidad, la Resolución 25 /95 de la Secretaria de Hacienda define activo en el sentido de propiedad legal, que impide la aplicación de procedimientos para el reconocimiento de activos y pasivos que entendemos surgen al firmarse estos contratos de concesión.

Por lo expuesto consideramos imperiosa la modificación del marco normativo para la emisión de informes contables del Sector Público Nacional, destacando su importancia en la rendición de cuentas de los gobiernos, en aras de mejorar su claridad y transparencia.

El objetivo primario del Estado es eminentemente social, distando de la obtención o determinación de ganancias, por lo tanto el éxito de la gestión se evaluará mediante el análisis de su situación financiera a una fecha dada y su desempeño durante el período informado. Los usuarios de estos informes contables tienen mayores necesidades de información que los usuarios tipo de entidades del sector privado y atento que los gobiernos a menudo tienen derechos sobre los recursos naturales que le permiten otorgar, por ejemplo, concesiones a un tercero, es dable destacar que dichos derechos generan activos y que los mismos deben cumplir con determinadas condiciones para su reconocimiento contable.

Los principios de transparencia y buen gobierno aplicados al Sector Público están vinculados con las estructuras y procesos necesarios para avanzar en términos de estabilidad democrática sostenible que deberá complementarse con rendiciones de cuentas sobre sus medidas y acciones concretas que necesariamente deberán incluir información relativa a los convenios de concesiones de servicios públicos.

El sistema de contabilidad gubernamental (SCG) registrará todas las transacciones que podrán incluir cuentas patrimoniales y de resultado en el marco

de la teoría contable y según las normas emanadas de la Contaduría General de la Nación, en un todo de acuerdo con lo prescripto por la Ley 24156 cuando en el artículo 88 enuncia que será ella "el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, y como tal responsable de prescribir, poner en función y mantener dicho sistema en todo el ámbito del Sector Público Nacional".

6. BIBLIOGRAFIA

- Cañibano, L. (2012). "La relevancia de los intangibles en la contabilidad financiera". Contaduría Universidad de Antioquia Nro. 60.

- Constitución de la Nación Argentina (sancionada en 1853 con reformas que incluye la de 1994).

- Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público. IFAC. 2013. Manual disponible en www.ifac.org

- Presidencia de la Nación (1967). Ley OBRAS PUBLICIAS. Concesiones de Obra Públicas con cobro de tarifas o peaje. Disponible en:
- http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=16942
- Ramon Ruffner, J. G. (2014). Revista de la Facultad de Ciencias Contables. Quipu Kamayoc. Corrupción, ética y función pública en el Perú. Volumen 22 Nº 41 ISSN 1560-9103. Pag 68

- Secretaría de Hacienda (2000). Resolución 25/95 Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad", los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas Generales de Contabilidad". Obtenido el 3 de Septiembre de 2014 de: http://www.fcad.uner.edu.ar/wp-content/uploads/file/concursos-pays/13%20%20Resolucion%2025-95%20-%20Secretaria%20de%20Hacienda%20de%20la%20Nacion.pdf

- Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (1992). Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nº 24156 (LAF) (1992, 29 de octubre). Obtenido el 1 de Septiembre de 2014 de: http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm

- Presidente de la Nación Argentina (1967). Ley 17520 (1967, 7 de noviembre). Obtenido de www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16942/norma.htm

Capítulo 4

LOS RECURSOS NATURALES, EL PETROLEO Y LAS NORMAS CONTABLES

Informe preparado por

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA [1]
ANA MARIA CAMPO [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

El petróleo y los minerales constituyen recursos naturales, sujetos a diferentes disposiciones establecidas en la normativa internacional en cuanto a su explotación, uso y disfrute. En 1945, con la creación de Naciones Unidas (ONU), se estableció la libre determinación de los pueblos y como elemento básico para su cumplimiento, el derecho de los pueblos a la soberanía permanente sobre sus recursos naturales.

El término "exploración" es utilizado en la industria petrolera para designar la búsqueda de petróleo o gas. Su objetivo fundamental es la incorporación de nuevas reservas probadas, es decir mantener un inventario de volúmenes de crudo en el subsuelo que pueda ser producido para mantener la oferta del producto durante un periodo prolongado. Por ello, el objetivo del proceso de "exploración" consiste en maximizar el valor económico a largo plazo de las reservas de hidrocarburos gaseosos y no gaseosos del suelo y a efectos de lograr un proceso sustentable, debería ser desarrollado en armonía con el personal y el medioambiente.

En sus orígenes, la industria petrolera encontró sencillo localizar yacimientos, porque se explotaron los muy superficiales, cuya existencia era conocida, o porque fueron descubiertos por obra del azar.

No obstante, la creciente importancia de esta industria, originó una búsqueda intensiva y racional de nuevos yacimientos, que se transformó en una verdadera ciencia, con aportes, de la geología, la física, la química. En la actualidad, el hallazgo de yacimientos petrolíferos no es obra librada al azar y obedece a una tarea científicamente organizada, que se planifica con mucha antelación, empleando instrumental de alta precisión y técnicos especializados que deben ser trasladados a regiones a menudo deshabitadas, en el desierto o en la selva, obligando a construir caminos y sistemas de comunicación, disponer de helicópteros, instalar campamentos y laboratorios.

La disciplina contable debe cumplir con su función, permitiendo elaborar informes que satisfagan las múltiples necesidades de los usuarios, revelando interrelaciones financieras, económicas y sociales entre las diferentes unidades económicas y revelando información sobre los sitios en los cuales pueden existir

acumulaciones de hidrocarburos, los costos relacionados con la verificación de su existencia y así revelar aquello que está desarrollando el ente para aumentar el nivel de certidumbre y la cuantificación de las reservas.

Las particularidades de la industria del petróleo, la incertidumbre sobre el éxito o no que demandarán las actividades de "exploración", el prolongado ciclo operativo que media entre la inversión inicial y la primera producción de hidrocarburos y la dispersión entre el esfuerzo exploratorio para evaluar si es relevante desarrollar o no un yacimiento y el valor de los flujos futuros de fondos descontados asociado a los complejos acuerdos de las empresas para compartir riesgos que generalmente también involucran a países dueños de dichos recursos genera un desafío para la contabilidad.

Las normas internacionales de información financiera dieron un paso importante en el 2004 cuando el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la NIIF 6 "Exploración y Evaluación de Recursos Minerales". Entendemos válidas las razones enunciadas por la norma internacional cuando alude a su no existencia en este tipo de actividades, pues "están fuera del alcance de la NIC 38 Activos Intangibles" y las "diferentes perspectivas sobre cómo deberían ser contabilizados los desembolsos por exploración y evaluación de acuerdo con las NIIF". No obstante, en nuestra opinión, estamos de acuerdo en que los mencionados costos de exploración sean considerados activo, pues beneficiarán ejercicios futuros.

Es por ello, que en nuestra opinión, no solo deben incorporarse como activo los costos de exploración en su totalidad e imputarse a resultados aquellos que luego se conviertan en esfuerzos relacionados con pozos desechados, sino que además en información complementaria deberían exponerse indicadores que demuestren el esfuerzo efectuado por los entes para un desarrollo sustentable y exitoso de su actividad. En virtud de lo antes expuesto podría obtenerse información útil para eliminar proyectos exploratorios no rentables, identificar proyectos clave: con alta rentabilidad, otros con alto potencial de incorporación de reservas y otros con alto riesgo en sus indicadores financieros.

1. INTRODUCCION

El petróleo y los minerales constituyen recursos naturales, sujetos a diferentes disposiciones establecidas en la normativa internacional en cuanto a su

explotación, uso y disfrute. En 1945, con la creación de Naciones Unidas (ONU), se estableció la libre determinación de los pueblos y como elemento básico para su cumplimiento, el derecho de los pueblos a la soberanía permanente sobre sus recursos naturales.

El ser humano produce petróleo, gas y minerales de la tierra, ya sea en montañas, llanuras o bajo el agua, llevando a cabo actividades extractivas.

El término "exploración" es utilizado en la industria petrolera para designar la búsqueda de petróleo o gas. Su objetivo fundamental es la incorporación de nuevas reservas probadas, es decir mantener un inventario de volúmenes de crudo en el subsuelo que pueda ser producido para mantener la oferta del producto durante un periodo prolongado. Por ello, el objetivo del proceso de "exploración" consiste en maximizar el valor económico a largo plazo de las reservas de hidrocarburos gaseosos y no gaseosos del suelo y a efectos de lograr un proceso sustentable, debería ser desarrollado en armonía con el personal y el medioambiente.

El aprovechamiento del petróleo y del gas natural, recursos minerales procedentes de la generación y acumulación natural de hidrocarburos, requiere previamente una fase exploratoria para la localización de posibles yacimientos de hidrocarburos (sustancias minerales compuestas por combinaciones de carbono e hidrógeno junto a pequeños porcentajes de otros minerales). Es por ello que el proceso vital de la industria petrolera es la exploración, pues de él depende el hallazgo de hidrocarburos (gaseosos y no gaseosos) en el subsuelo.

En sus orígenes, la industria petrolera encontró sencillo localizar yacimientos, porque se explotaron los muy superficiales, cuya existencia era conocida, o porque fueron descubiertos por obra del azar.

No obstante, la creciente importancia de esta industria, originó una búsqueda intensiva y racional de nuevos yacimientos, que se transformó en una verdadera ciencia, con aportes, de la geología, la física, la química. En la actualidad, el hallazgo de yacimientos petrolíferos no es obra librada al azar y obedece a una tarea científicamente organizada, que se planifica con mucha antelación, empleando instrumental de alta precisión y técnicos especializados que deben ser trasladados a regiones a menudo deshabitadas, en el desierto o en la selva,

obligando a construir caminos y sistemas de comunicación, disponer de helicópteros, instalar campamentos y laboratorios.

El conocimiento de la estructura del suelo es fundamental para la determinación racional de las posibilidades de existencia de yacimientos.

La búsqueda de petróleo comienza por encontrar un yacimiento (una capa de roca que contenga el petróleo) y un aislamiento impermeable que detenga el movimiento ascendente del oro negro y lo atrape en el yacimiento. Hasta que un pozo se perfora, es difícil confirmar la existencia de petróleo; lo único que puede estimarse es la presencia de una estructura que puede contenerlo.

En la geología del petróleo se busca que las rocas almacenadoras tengan buena porosidad y permeabilidad para permitir la acumulación y flujo de los fluidos y gases. Las rocas sello que sirven de trampas, tienen la particularidad de ser impermeables y sirven para evitar el paso de los hidrocarburos a otras formaciones.

Las estructuras ideales para la acumulación del petróleo son los llamados anticlinales, aunque es común encontrar acumulaciones en otro tipo de estructuras como fallas geológicas y en zonas relativamente planas, en depósitos estratigráficos con estructuras muy leves. Los métodos geofísicos representan una importante herramienta en la geología del petróleo pues permiten, sin ingresar en la tierra, conocer las propiedades físicas del subsuelo.

La geología del petróleo es una aplicación especializada de la geología que estudia todos los aspectos relacionados con la formación de yacimientos petrolíferos y su prospección. Entre sus objetivos están la localización de posibles yacimientos, caracterizar su geometría espacial y la estimación de las potenciales reservas.

La cadena del sector hidrocarburos corresponde al conjunto de actividades económicas relacionadas con la exploración, producción, transporte, refinación o procesamiento y comercialización del mencionado recurso natural no renovable. Las dos áreas más significativas son: upstream (también denominado sector de exploración y producción) y downstream (refinamiento, comercialización y distribución)

El sector de exploración y producción incluye las tareas de búsqueda de potenciales yacimientos de petróleo crudo y de gas natural, tanto subterráneos como submarinos, la perforación de pozos exploratorios, y posteriormente la perforación y explotación de los pozos que llevan el petróleo crudo o el gas natural hasta la superficie. El problema fundamental con el que se enfrenta esta función es la incertidumbre.

Cabe destacar en relación con este tema, las afirmaciones efectuadas por Mario Biondi en un trabajo de su autoría "Revelaciones contables requeridas por el SFAS 69" publicado en la revista Profesional y Empresaria (D & G) N° 28 - Errepar enero de 2002, para explicitar algunas de las características de la industria petrolera: "*Para tener en cuenta las magnitudes de las inversiones es necesario considerar que en las áreas no probadas se tiene un rendimiento exitoso que difícilmente supera el 15 % de los pozos perforados. El porcentaje se eleva a un poco más del 75% cuando los pozos que se perforan lo son en áreas probadas".*

La disciplina contable debe cumplir con su función, permitiendo elaborar informes que satisfagan las múltiples necesidades de los usuarios, revelando interrelaciones financieras, económicas y sociales entre las diferentes unidades económicas y revelando información sobre los sitios en los cuales pueden existir acumulaciones de hidrocarburos, los costos relacionados con la verificación de su existencia y así revelar aquello que está desarrollando el ente para aumentar el nivel de certidumbre y la cuantificación de las reservas.

Debe entenderse que no hay una sola clase de informes, la investigación contable deberá proponer la construcción de modelos para los principales grupos de usuarios sin pretender que uno solo satisfaga las necesidades de todos. Allí surgen las razones de distinguir los distintos segmentos contables. El segmento de la contabilidad patrimonial se ocupa del "patrimonio" del ente en sentido económico: recursos y obligaciones, pero debe respetar normas -que tuvieron como fuente y sustento a la teoría contable- para la elaboración de su producto final: los estados contables (financieros).

La contabilidad financiera al efectuar mediciones, trabaja matemáticamente con los valores obtenidos, sin entrar a considerar las fortalezas y debilidades de la unidad de medida elegida (moneda de cuenta) y si ella realmente capta las propiedades esenciales del fenómeno a medir, es decir el patrimonio del ente y

sus variaciones. Aquí se hace presente una cuestión central: la subjetividad en las mediciones contables, pues ellas son sencillamente aproximaciones a la realidad y en caso de no surgir objetividad en la cuantificación, las mismas normas ignoran el reconocimiento inicial de un elemento del patrimonio.

Para concebir una definición íntegra y actual de contabilidad es indispensable hablar de su vinculación con la realidad económica, como uno de los elementos fundamentales que la constituyen. Esta realidad ha sufrido cambios importantes a través del tiempo y también la contabilidad ha evolucionado, para adaptarse al nuevo mundo y poder seguir cumpliendo su objetivo: la emisión de informes que sean de utilidad a sus usuarios.

El producto final de la contabilidad- cualquiera sea la especialidad- debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad que para la elaboración de informes, requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de ciertos recursos naturales.

2. LA PAUTA DE DEVENGADO PARA IMPUTAR RESULTADOS

La minería, como conjunto de actividades referentes al descubrimiento y extracción de minerales que se encuentran debajo de la superficie de la tierra y a manera de ejemplo citamos en este caso, el petróleo, no siempre asegura el descubrimiento de minerales.

Al respecto, queremos destacar una nota publicada en mayo del corriente año, donde se destaca que: “La petrolera estatal YPF anunció el descubrimiento de un yacimiento de petróleo convencional en el bloque Los Caldenes, en la provincia de Río Negro, con recursos aproximados en 40 millones de barriles de petróleo.

El pozo Manzano Grande x-1 es el segundo pozo descubierto en este bloque de 115 Km2, ubicado al norte de la localidad de Cinco Saltos. El año pasado perforamos otro pozo exploratorio descubridor en Los Caldenes con 15 millones de barriles de recursos de petróleo estimados. A partir de esa información y profundizando los estudios sísmicos en la zona pudimos llegar a este nuevo

descubrimiento que amplía el horizonte de recursos en el bloque, afirmó Carlos Colo, gerente ejecutivo de Exploración de YPF.

La concesión del área Los Caldenes fue otorgada a YPF en el 2001 y, con la última renegociación de contratos en la provincia de Río Negro, se extendió hasta el 2036.

A través de un comunicado emitido este mediodía, la empresa señaló que este nuevo descubrimiento, que se suma a otros recientemente anunciados, es el resultado del renovado esfuerzo de exploración que viene realizando YPF desde el 2012".[1]

Asimismo, una vez descubiertos los minerales, se trata de bienes de fácil comercialización y estamos en presencia de activos que deberían ser medidos a valores netos de realización, no constituyendo su venta el principal hecho generador de resultados.

Sin embargo, como el descubrimiento de minerales no es seguro constituye un criterio razonable "el reconocimiento de un activo por costos de exploración y evaluación cuando con fiabilidad:

1. Pueda establecerse que el descubrimiento tienen una probabilidad de ocurrencia que alcanza el umbral que permita considerar que existe un activo, teniendo en cuenta la definición dada a ese concepto por las NC del caso o por su correspondiente MC…"[2]

Por lo tanto, si no pudiera establecerse confiabilidad en los resultados del descubrimiento de los recursos, los costos de exploración incurridos deberían ser imputados a resultados.

Una base contable es un método general para el reconocimiento de los efectos patrimoniales de distintos hechos económicos, donde la doctrina ha identificado entre otras, la pauta de "devengado" y las reglas para imputar costos a resultados que cuentan con consenso indican:

---

1 La Mañana de Córdoba. http://www.lmcordoba.com.ar/nota/205316_ypf-anuncio-el-descubrimiento-de-un-yacimiento-de-petroleo

2 Enrique Fowler Newton. Contabilidad Superior. La Ley. 2014 pagina 1414, 1415

a) los costos de servicios que se vinculan con ingresos son gastos que deben reconocerse como tales en los mismos periodos que los primeros (correlación entre ingresos y costos)

b) si el costo de un servicio no se relaciona con un ingreso especifico pero sí con un periodo se asigna al periodo

c) los costos de los restantes servicios deben reconocerse en resultados tan pronto como se los reconoce,

Es probable que el efecto ambiental haya quedado reflejado de alguna manera en la información contable, pero la pregunta a formularnos es si el mismo debe ser identificado como tal, pues las políticas ambientales -hoy mucho más estrictas y difundidas en la sociedad en general- pueden provocar cambios no evaluados hasta el presente. Es por ello que, en virtud de las disposiciones legales vigentes y de aquellas por venir, la teoría contable debe a través de la investigación y el estudio, perfeccionar la información a brindar a los usuarios.

3. DOCTRINA Y METODOS CONTABLES APLICABLES

Los costos involucrados en la exploración y evaluación de potenciales recursos petroleros son significativos, asimismo es dable de desatacar el tiempo prolongado que media entre el inicio de la exploración y de la producción y aun teniendo en cuenta la tecnología aplicada a la actividad, la exploración sigue resultando arriesgada y compleja. Tampoco surge una correlación directa entre el costo incurrido y el valor que crea, es por ello la importancia del tratamiento contable a brindar a los mencionados costos.

Entre los distintos métodos se pueden enumerar:

a) Método de los Esfuerzos Exitosos

Los costos de pozos exploratorios exitosos y los de desarrollo son considerados como "activo" y se deprecian en el momento en que se inicia la explotación comercial.

El método requiere una relación de causa y efecto entre los costos incurridos y el descubrimiento de reservas específicas.

Por este método se requiere una relación de causa y efecto entre los costos incurridos y el descubrimiento de reserva específicas en el período contable, por tal motivo se procede a imputar los costos de las exploraciones no exitosas a gasto, ya que no existe la asociación durante el período. Ello implica que las pérdidas en un período pueden ser muy significativas y sólo pueden ser asumidas por empresas que obtienen ingresos en base a la producción de crudo, es decir que se dedican a las diversas etapas de la producción de petróleo.

La premisa de este método consiste en imputar la totalidad del esfuerzo exploratorio como un gasto, por lo tanto el único esfuerzo capitalizable sería el correspondiente a los pozos exploratorios exitosos, alineado con las políticas contables tradicionales.

Los defensores del método argumentan, en virtud de las prácticas contables adoptadas por las normas, que sólo los costos capaces de producir beneficios futuros pueden ser capitalizados. Por ello, sólo los pozos exploratorios exitosos, aquellos que han descubierto nuevas reservas, podrían ser considerados activos a largo plazo.

Este método propone que los costos incurridos en las exploraciones que no tuvieron éxito se deben imputar como gasto del período, por ello este criterio es utilizado en general por entes que realizan actividades en todos los sectores de la producción petrolera, ya que los ingresos a percibir van determinados por la explotación, es decir, la venta del crudo y no por un informe de áreas exploradas.

"Muchas compañías petroleras que aplican el método de esfuerzos exitosos y en consecuencia, por aplicación del mismo, imputan a resultados el costo de la sísmica exploratoria, mientras que por la NIIF 6, dicho costo, inicialmente, sería expuesto como activo, hacen uso de lo que menciona el párrafo 9 de la NIIF 6 que dice: La entidad establecerá una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos para exploración y evaluación, y aplicará dicha política de forma coherente".[3]

b) Método del Costo Total

[3] Di Ranni Miguel Angel. La industria hidrocarburífera y la NIIF 6. Exploración y evaluación de recursos. Revista Enfoques.

Este método considera todos los costos geológicos - de exploración y desarrollo, con éxito o no - como costos del descubrimiento de reservas. Todos los sacrificios económicos realizados se consideran necesarios para la adquisición, descubrimiento y desarrollo de las reservas de petróleo y/o gas, y por lo tanto ser considerados "activo". También se están capitalizando entonces, los costos que en el futuro demostrarán que no se relacionan directamente con el descubrimiento de reservas específicas.

Para la aplicación de este método generalmente se selecciona un país como centro de costos, y se capitalizan todos los costos incurridos dentro de ese centro. Estos costos se amortizan a medida que se van extrayendo las reservas de petróleo. Cabe destacar que para cada centro, los costos capitalizados no pueden exceder el valor de sus reservas.

Los defensores de este método sostienen que el negocio de estos entes radica en la búsqueda de reservas de petróleo, situación que los lleva a desarrollar estas actividades. Todo ese esfuerzo es imprescindible para la ubicación de las reservas, donde muchos de esos pozos contarán con éxito en su explotación y otros serán abandonados, enfatizándose que todos fueron necesarios para la identificación de las acumulaciones de hidrocarburos.

c) Otros métodos

Método del Valor del Descubrimiento

Se refiere a métodos de estimación empleados para determinar el valor de reservas de petróleo y/o gas, ya sea al descubrirlas o en fecha posterior cuando ya han sido desarrolladas. Los métodos más comunes para la estimación de valores son:

1- Costo corriente: el monto que debería pagarse, en oportunidad de la medición contable, para comprar nuevamente el mismo activo. Sería representativo del costo de reproducción o reposición.
2- Precio de venta en una liquidación organizada: el monto neto de efectivo que se habría recibido en oportunidad de una transacción libre entre las partes involucradas.
3- Precio de venta esperado en el curso legal de las operaciones: el monto de efectivo no descontado, que el activo generaría en el curso normal de las

operaciones, descontando cualquier costo directo relacionado con su enajenación (valor neto de realización). Bajo este método, las reservas de petróleo y/o gas se valúan en un monto representativo del movimiento neto de efectivo estimado del total de las reservas.

4- Valor presente del movimiento de efectivo esperado: el valor descontado de los ingresos "netos" que generaría la venta del total de las reservas. Para calcular esos valores presentes se emplean diferentes tasas de descuento, tales como aquella que cobran los bancos a sus clientes, el costo de financiamiento del ente o la tasa que devenga un título público a largo plazo.

Según el método del valor del descubrimiento, los desembolsos por adquisición de propiedades y por otros conceptos incurridos con anterioridad al descubrimiento de yacimientos, se difieren y se imputan a resultados o al activo, cuando las áreas con que se relacionan han sido exploradas y las reservas, si existen, determinadas y valuadas.

Método del valor corriente.

Es complementario del método antes mencionado, donde ahora las reservas de petróleo y gas son revaluadas a la fecha de cierre de cada ejercicio.

La incertidumbre y la poca confiabilidad que presentan estos métodos (estimación del valor del descubrimiento y del valor corriente) los convierte en no deseables para la valuación de reservas de petróleo y gas.

4. NORMAS LEGALES Y CUESTIONES CONTABLES RELACIONADAS CON EL SECTOR

El sistema de información contable tiene como objetivo brindar información sobre todas las acciones financieras, económicas y patrimoniales de los entes. Comprende las actividades de procesamiento, registración, clasificación, resumen, evaluación, información e interpretación de los resultados de las operaciones y transacciones de los entes, debiéndose respetar muchas de las características diferenciales de este tipo de actividades de entes que generan ingresos a partir de la comercialización de recursos, como el petróleo. En relación con la contabilidad financiera y los informes normatizados, las especificidades

relacionadas con la actividad impactan en el reconocimiento, medición y exposición de activos, pasivos y resultados.

En nuestro medio, el artículo 15 de la Ley 25429, sancionada y promulgada en 2001, reemplaza al artículo 15 de la Ley 24196, sancionada y promulgada en 1993. El citado artículo prescribe: "*El avalúo de las reservas de mineral económicamente explotable, practicado y certificado por profesional responsable, podrá ser capitalizado hasta en un cincuenta por ciento (50%) y el saldo no capitalizado constituirá una reserva por avalúo. La capitalización y la constitución de la reserva tendrán efectos contables exclusivamente, careciendo por tanto de incidencia alguna a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias. La emisión y percepción de acciones liberadas provenientes de esta capitalización, así como la modificación de los contratos sociales o de los estatutos, cualquiera fuera su naturaleza jurídica, en la medida en que estén determinadas por la capitalización aludida, estarán exentas de todo impuesto nacional, incluido el de sellos. Igual exención se aplicará a las capitalizaciones o distribuciones de acciones recibidas de otras sociedades con motivo de la capitalización que hubieren efectuado estas últimas. Los gobiernos provinciales que adhieran al presente régimen deberán establecer exenciones análogas a las previstas en el presente artículo, en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones."*

Asimismo, el artículo 16 de la Ley 24196 prescribe que: "*Los avalúos de reservas de mineral a que se refiere este Título, deberán integrar el pertinente estudio de factibilidad técnico-económica de la explotación de tales reservas y se ponderarán los siguientes factores básicos:*

a) Reservas medidas.
b) Características estructurales del yacimiento y sus contenidos útiles.
c) Situación del mercado a servir.
d) La curva de explotación prevista.
e) Estimación de la inversión total requerida para la explotación de las reservas medidas. "

El artículo 15 de la Ley citada precedentemente, permite el reconocimiento de activos por las reservas comprobadas, una vez evaluada la factibilidad económica de su extracción y comercialización, no obstante esta cuestión no ha sido tratada en forma específica por ninguna norma contable argentina. La citada ley incursiona sobre temas contables cuando prescribe que el reconocimiento debe efectuarse con contrapartida a cuentas del Patrimonio Neto, entendemos en este

caso se refiere a Resultados Diferidos, y no a resultados del periodo, factibles de distribución.

Lo antes expuesto se asemeja a la caracterización del método contable del "esfuerzo exitoso" para la exploración y desarrollo, donde la totalidad de los costos asociados con el esfuerzo exploratorio son imputados a gasto y solo se capitalizan aquellos relacionados con pozos exploratorios exitosos.

No obstante no contar con normas particulares, en Argentina, con la Resolución Técnica N° 14 "Información Contable de Participaciones en Negocios Conjuntos" la FACPCE ha considerado aspectos que hacen a las figuras jurídicas mediante las cuales se desarrollan, en gran medida este tipo de actividades. Los negocios conjuntos son acuerdos comunes en la industria del petróleo y el gas, y se presentan en una variedad de formas, donde las compañías históricamente los han usado como un medio para compartir los riesgos y costos de las actividades de exploración y producción, y representan una forma práctica para ingresar en nuevos países y áreas de operación.

Asimismo, podríamos asemejar estos costos de desarrollo incurridos para acceder a las reservas comprobadas y para brindar facilidades para extraer, tratar, recolectar y almacenar petróleo y gas a los tipificados "de desarrollo", cuando la Resolución Técnica 17 FACPCE permite considerar como activo intangible a "*los costos erogados por la aplicación de conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, la demostración de la capacidad de generar beneficios económicos futuros incluye la probanza de intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del intangible".*[4]

Las Normas Internacionales de Información Financiera, bajo la NIIF 6, tratan en la actualidad cuestiones vinculadas con las políticas contables relacionadas con los costos de exploración y evaluación incurridos, anteriores a la demostración de la factibilidad técnica y viabilidad comercial de la extracción de minerales, que en el pasado estuvieron ausente.

[4] Resolución Técnica 17 FACPCE Punto 5.13.1

La NIIF 6, Exploración y evaluación de activos minerales, permite el uso del método de costo total solamente para exploración y evaluación, después de esta fase, los entes deben aplicar el método de los esfuerzos exitosos.

Los costos involucrados en la exploración y evaluación de minerales durante actividades de desarrollo son significativos, y, con frecuencia, transcurren distintos periodos anuales entre el comienzo de la exploración y el inicio de la producción.

Además, no hay correlación directa entre el costo incurrido y el valor que éste crea, por lo tanto, la contabilización de erogaciones en concepto de exploración y evaluación de minerales como resultado constituye un elemento significativo a la hora de pretender que los estados contables de las compañías petroleras reflejen razonablemente la realidad económica de sus negocios.

Las empresas petroleras invierten gran cantidad de tiempo, dinero y experiencia en la exploración y evaluación de potenciales reservas y recursos y su éxito se mide por los rendimientos que estas inversiones producen, donde el comienzo de la producción es el indicio del éxito del proceso de exploración y evaluación. Los precios competitivos de los productos del petróleo marcarán el énfasis que los entes le asignarán a la extracción de dichos recursos.

El objetivo de esta NIIF 6 es especificar la información financiera relativa a la exploración y evaluación de recursos minerales y lo fundamenta ante las distintas perspectivas sobre la contabilización de los desembolsos relacionados con ambos momentos.

La norma considera que los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación están representados por los costos incurridos con anterioridad a la demostración de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales. La exploración y evaluación de recursos minerales consiste en la búsqueda de los mencionados recursos, incluyendo minerales, petróleo, gas natural y otros similares no renovables, y que se realiza una vez que el ente ha obtenido derechos legales para explorar en un área determinada, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales. Cabe agregar que los activos para exploración y evaluación son los desembolsos relacionados con esas etapas, tales como:

- adquisición de derechos de exploración
- estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos,
- perforaciones exploratorias,
- excavaciones de zanjas y trincheras
- toma de muestras, y
- actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Asimismo, a partir del reconocimiento inicial, el ente aplicará el modelo del costo o el de la revaluación y clasificará los activos para exploración y evaluación como tangibles (podría citarse a modo de ejemplo a los vehículos y equipos de perforación) o intangibles (por ejemplo, derechos de exploración), según la naturaleza de los activos adquiridos.

.

5. LAS POLITICAS CONTABLES APLICADAS POR EMPRESAS COTIZADAS EN CNV - ARGENTINA

Se exponen a continuación notas a los estados contables presentados en la CNV[5] relacionadas con el tratamiento contable brindado a los costos de exploración y evaluación de reservas petroleras:

a) "Notas explicativas Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras al 31.12.14
Nota 4.7. Gastos de exploración y desarrollo de petróleo y gas

Los costos incurridos con relación a la exploración, valuación, desarrollo y producción de petróleo crudo y gas natural se contabilizan utilizando el método de esfuerzos exitosos de contabilidad, como se detalla a continuación:

- Los costos relacionados con las actividades geológicas y geofísicas se reconocen como gastos cuando se incurren.

- Los valores pagados para la obtención de concesiones para exploración de petróleo crudo y gas natural (costos de adquisición capitalizados) inicialmente se capitalizan.

[5] http://www.cnv.gov.ar/

- Los costos directamente atribuibles a los pozos exploratorios con determinación pendiente de reservas comprobadas se capitalizan dentro del activo fijo. Los pozos exploratorios no exitosos son cargados a gastos cuando son considerados pozos secos, no rentables (no encontraron cantidades de petróleo y gas económicamente potenciales) o fueron abandonados debido a accidentes mecánicos. Pozos exploratorios que encontraron reservas de petróleo y gas, excepto las reservas que no pueden clasificarse como comprobadas cuando la perforación es completada, continúan siendo capitalizadas si el pozo encontró cantidad suficiente de reservas para justificar su realización como pozo en producción y progreso sobre la valuación de las reservas y la viabilidad económica y operativa del proyecto está en curso. Una comisión interna de ejecutivos técnicos de Petrobras revé dichas condiciones mensualmente para cada pozo mediante análisis de datos geológicos y de ingeniería, condiciones económicas existentes, métodos operativos y regulaciones gubernamentales.

- Los costos relacionados con pozos exploratorios perforados en áreas de reservas no comprobadas son cargadas a gastos cuando se determina que los mismos están secos o no son rentables.

- Los costos relacionados con la construcción, instalación y finalización de instalaciones de infraestructura, tales como perforación de pozos de desarrollo, construcción de plataformas y unidades de procesamiento gas natural, construcción de equipo e instalaciones para extracción, manejo, almacenamiento, procesamiento o tratamiento de crudo y gas natural, oleoductos, instalaciones de almacenamiento, instalación de disposición de residuos y otros costos relacionados incurridos con relación al desarrollo de áreas de reserva comprobadas se capitalizan dentro del activo fijo."

b) "Políticas contables. Repsol SA al 31.12.14
Nota 7. b) Permisos de exploración

Los costes de adquisición de permisos de exploración se capitalizan en este epígrafe por su precio de compra. Durante la fase de exploración y evaluación, estos costes no se amortizan, siendo evaluada la existencia de un deterioro, al menos una vez al año y, en cualquier caso, cuando aparece un indicio de que pudiera haberse producido un deterioro de valor, conforme a los indicadores de la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales. El registro en la cuenta de resultados de cualquier pérdida por deterioro de valor, o en su caso la

reversión de la misma, se realiza conforme a los criterios generales de la NIC 36 Deterioro de Valor de Activos. Una vez finalizada la fase de exploración y evaluación, en caso de que no se encuentren reservas, los importes capitalizados son registrados como gasto en la cuenta de resultados. En caso de resultados positivos en la exploración, dando lugar a un descubrimiento comercialmente explotable, los costes se reclasifican al epígrafe "Inversión en zonas con reservas" (ver apartado 8 c) por su valor neto contable en el momento que así se determine."

c) "Notas a los estados contables individuales. YPF SA al 31.12.14
1.b.4). Activos Intangibles

II. Derechos de exploración: la Sociedad clasifica los derechos de exploración como activos intangibles, los cuales están valuados a su costo, tomando en consideración los criterios adoptados por la Sociedad en la transición a las NIIF (ver Nota 1.a), netos de su correspondiente desvalorización, en caso de corresponder. En este orden, las inversiones relacionadas con reservas no probadas o de campos en evaluación no se amortizan. Estas inversiones son analizadas, al menos una vez al año y, en cualquier caso, cuando aparece un indicio de que éstas pudieran haber perdido valor. En caso de producirse un deterioro de valor, éste es reconocido con cargo a resultados del ejercicio, registrando la correspondiente pérdida. Los costos de exploración (gastos de geología y geofísica, costos asociados al mantenimiento de las reservas no probadas y otros costos relacionados con la actividad de exploración) excluyendo los costos de perforación de los pozos exploratorios, se imputan a resultados en el momento en que se incurren"

Como vemos, el adoptar uno u otro método impacta en el tratamiento de los costos del esfuerzo indispensable para la ubicación de las reservas, pues en el largo plazo los distintos métodos terminan aplicando los flujos de efectivo desembolsados a resultados: para el método del esfuerzo exitoso es gasto el esfuerzo no exitoso en el periodo en que se incurre y el método del esfuerzo total distribuye dicho costo vía la depreciación durante la vida asignada al proyecto, como también lo hace el primer método, pero únicamente con aquellos relacionados con pozos donde se descubrieron reservas.

6. CONCLUSIONES

El objetivo de la contabilidad ha evolucionado y hoy se lo caracteriza en un sentido más amplio, como sinónimo de "información", siempre que ella sea "útil" para las decisiones que deben tomar sus destinatarios. La disciplina debe cumplir con su función y elaborar informes que satisfagan las múltiples necesidades de los usuarios y revelen interrelaciones financieras, pero también las económicas y sociales entre las diferentes unidades económicas; en el marco de la contabilidad financiera, los usuarios están circunscriptos a los denominados usuarios tipo.

Las particularidades de la industria del petróleo, la incertidumbre sobre el éxito o no que demandarán las actividades de "exploración", el prolongado ciclo operativo que media entre la inversión inicial y la primera producción de hidrocarburos y la dispersión entre el esfuerzo exploratorio para evaluar si es relevante desarrollar o no un yacimiento y el valor de los flujos futuros de fondos descontados asociado a los complejos acuerdos de las empresas para compartir riesgos que generalmente también involucran a países dueños de dichos recursos genera un desafío para la contabilidad.

Las normas internacionales de información financiera dieron un paso importante en el 2004 cuando el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la NIIF 6 "Exploración y Evaluación de Recursos Minerales". Entendemos válidas las razones enunciadas por la norma internacional cuando alude a su no existencia en este tipo de actividades, pues "están fuera del alcance de la NIC 38 Activos Intangibles" y las "diferentes perspectivas sobre cómo deberían ser contabilizados los desembolsos por exploración y evaluación de acuerdo con las NIIF". No obstante, en nuestra opinión, estamos de acuerdo en que los mencionados costos de exploración sean considerados activo, pues beneficiarán ejercicios futuros.

Los intangibles se han convertido en recursos decisivos para determinar los resultados de los entes, pero mientras que los recursos financieros y los activos destinados a la venta y al uso económico con características de tangibilidad se pueden medir y por ende ser reconocidos con relativa objetividad, no sucede lo mismo con el clima interno de la organización, la gente comprometida con el trabajo, el desarrrollo de líderes, la cultura organizacional que representa el paso previo para encarar un programa de gestión del conocimiento que permita hacer sustentable los resultados del ente, pues en caso contrario se estaría

descapitalizando. La competencia de los mercados lleva a que se deba contar con procesos de innovación permanentes, disponer de personal con competencias adecuadas, poseer fidelidad de clientes, credibilidad de los directivos, habilidad para retener y atraer los mejores profesionales: la gestión de un conjunto de activos intangibles se está convirtiendo en uno de los principales pilares del ente al encontrarse soportados en el conocimiento.

Es por esa razón que la contabilidad financiera es considerada prácticamente inútil para aquellos usuarios que no sean los propios contadores públicos, ya que sus datos rara vez sirven en tiempo y forma como base para un adecuado "proceso decisorio".

Estas diferencias se observan aún con mayor énfasis, en el tratamiento de los denominados "intangibles", en donde:

- se ignoran aquellos que no pueden ser medidos,
- se insiste en querer medidos en forma individual,
- se realizan estimaciones deficientes de su valor.

Es por ello que entendemos que no solo deben incorporarse como activo los costos de exploración en su totalidad e imputarse a resultados aquellos que luego se conviertan en esfuerzos relacionados con pozos desechados, sino que además en información complementaria deberían exponerse indicadores que demuestren el esfuerzo efectuado por los entes para un desarrollo sustentable y exitoso de su actividad. En virtud de lo antes expuesto podría obtenerse información útil para eliminar proyectos exploratorios no rentables, identificar proyectos clave: con alta rentabilidad, otros con alto potencial de incorporación de reservas y otros con alto riesgo en sus indicadores financieros.

Es dable enfatizar que entre los principales aspectos que se considera conveniente evaluar se encuentran aquellos de índole estratégico, los geológicos, geofísicos y de ingeniería, financieros y ambientales, a saber:

a) aspectos estratégicos relativos a las alternativas evaluadas para la selección del plan de exploración o de desarrollo y para la administración del proyecto, la etapa en la que se encuentran las áreas y la etapa en la cual se encontrarían, para beneficio del Estado.

b) aspectos geológicos, geofísicos y de ingeniería que comprenderán los estudios realizados, la cantidad y calidad de información, los modelos geológicos, geofísicos y de ingeniería, las herramientas utilizadas para realizar los modelos, tecnologías, manejo de la producción o capacidad para realizar las actividades
c) aspectos financieros, que incluirán la rentabilidad, las inversiones y costos de operación requeridos, las premisas económicas consideradas, la relación costo- beneficio, el costo de producción y el índice de utilidad.
d) aspectos ambientales que contemplarán las autorizaciones otorgadas por la autoridad competente, de acuerdo con la actividad que pretenden realizar en sus planes de exploración y de desarrollo.

Capítulo 5

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE SU GESTION Y RECONOCIMIENTO CONTABLE

Informe preparado por
LILIANA H SOSISKY [1]
CLAUDIA A BONGIANINO [2]
JUAN PABLO VAZQUEZ [2]
ROBERTO VAZQUEZ [2]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

2 Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

La empresa es una entidad social legalmente organizada para la producción de bienes y servicios y que responde a una finalidad económica.

En un mundo global todas las organizaciones deberían tener una inevitable función social, sus relaciones con el contexto con el que interactúan les generan responsabilidades en relación con los impactos de su desempeño tanto sobre la sociedad como sobre el medioambiente. Esta es la denominada "Responsabilidad Social" (RS) y es la estrategia indispensable para obtener el ideal de un mundo diferente y mejor.

La información contable de toda organización debe mostrar aquellos recursos que le permitan obtener beneficios futuros y le generen valor al ente. Esos recursos podrán ser tanto tangibles como intangibles. Si consideramos que el cumplimiento de la RS es generador de ventajas competitivas, entonces la RS debe obligatoriamente formar parte de esa información.

Los interrogantes que se plantean se refieren al tratamiento a seguir para su posible reconocimiento en la información contable patrimonial.

Esto nos lleva a reflexionar: ¿el cumplimiento de la responsabilidad social empresaria puede ser considerado un activo intangible dentro de la organización?

Teniendo en cuenta la definición propia de "Activo", estamos seguros que la RS, caracterizada como un "intangible", genera beneficios futuros para el ente, sin embargo la dificultad para su reconocimiento dentro de la contabilidad patrimonial o financiera se centra en las dificultades para su medición objetiva en dinero, sin embargo, esta limitación no debe llevar a ignorar su existencia. Existen caminos que pueden permitir incluir en la información hacia terceros los recursos, las acciones y los resultados de la organización para su accionar socialmente responsable.

En lo que se refiere al frente interno, la información contable ambiental de gestión debería tomar en cuenta los siguientes elementos:

1- La empresa ha desarrollado un sistema de gestión ambiental (certificado o no certificado) que la contabilidad ambiental deberá recoger para brindar la información pertinente.

2- La contabilidad ambiental deberá preparar información cuantitativa o cualitativa. La información cuantitativa puede ser financiera o física.

3- La responsabilidad social de la empresa la debería conducir a internalizar los costos ambientales.

4- El desarrollo del sistema contable ambiental puede tener un enfoque general pero adaptarse a las distintas ramas de empresas.

A su vez, en el frente externo, la contabilidad financiera, en su información ambiental, debería tomar en cuenta los siguientes elementos:

1- Existe un conjunto de relaciones con respecto a la información contable que se ordena a través de un Plan de Cuentas.

2- Una información ordenada y útil debe basarse en una clasificación de cuentas que permita exteriorizar la responsabilidad del ente con respecto al tema ambiental.

3- La clasificación de cuentas debe incluir los activos intangibles ambientales que respaldan la implantación de estrategias que mejoran su eficiencia frente a terceros en el cumplimiento de la responsabilidad social y ambiental de la empresa.

Retomando nuestra reflexión inicial, no nos cabe duda que el cumplimiento de la responsabilidad social empresaria puede ser considerado un activo intangible dentro de la organización ya que, las inversiones en procesos de preservación del medio ambiente, en prácticas amigables, en desarrollo de sistemas internos de gestión, en relaciones que mejoren la comunicación con los empleados, proveedores, etc., han de ser recuperadas en el futuro a través de las ventajas competitivas que estos procesos otorgarán a la empresa sobre sus competidores, habida cuenta de la conciencia social y ambiental que cada día se expande más sobre los consumidores y, aunque las características de estas inversiones hacen que no siempre sean representadas con este sentido por la contabilidad tradicional,

no hay duda que aumentan el valor económico de la empresa y que, conceptualmente, pueden considerarse activos intangibles.

1. INTRODUCCIÓN

La empresa es una entidad social legalmente organizada para la producción de bienes y servicios y que responde a una finalidad económica.

En un mundo global todas las organizaciones deberían tener una inevitable función social, sus relaciones con el contexto con el que interactúan les generan responsabilidades en relación con los impactos de su desempeño tanto sobre la sociedad como sobre el medioambiente. Esta es la denominada "Responsabilidad Social" (RS) y es la estrategia indispensable para obtener el ideal de un mundo diferente y mejor.

La sociedad y la Tierra están pagando el precio de la irresponsabilidad y es el momento de que, por fin, se realicen cambios actitudinales al tomar conciencia de la importancia de habitar en un mundo que nos brinde una mejor calidad de vida.

Liderar un proceso de transformación presume modificar conductas, valores, comportamientos, estar en contacto con la realidad, que es incierta, y aceptar el cambio de forma natural, incorporando las preocupaciones éticas socio ambientales y las demandas ciudadanas a la cultura. Liderar es, sobre todo, diálogo, compromiso y ejemplo.

En pos del cumplimiento de su Responsabilidad Social, las organizaciones no pueden ignorar los impactos ambientales que se generan con sus gestiones y la implementación de las Normas ISO 14000 implica la toma de conciencia sobre estas cuestiones, teniendo consecuencias directas sobre aspectos económicos tales como el mejor aprovechamiento de los recursos, condiciones ventajosas para el acceso al crédito, evitar sanciones por el no cumplimiento de la normativa vigente, tener que asumir riesgos y lograr un mejor posicionamiento en el mercado.

Estas son actitudes y actuaciones que, junto a otras, llevan al logro de ventajas competitivas, a la creación de valor, a la creación de activos intangibles.

La información contable de toda organización debe mostrar aquellos recursos que le permitan obtener beneficios futuros y le generen valor al ente. Esos

recursos podrán ser tanto tangibles como intangibles. Si consideramos que el cumplimiento de la RS es generador de ventajas competitivas, entonces la RS debe obligatoriamente formar parte de esa información. Sin duda, en el año 2015, nada de todo eso puede serle ajeno a las instituciones que pretendan ser sostenibles.

Los interrogantes que se plantean se refieren al tratamiento a seguir para su posible reconocimiento en la información contable patrimonial.

Intentar dar respuesta a estos interrogantes es el propósito de este trabajo.

2. ACTIVOS TANGIBLES VS ACTIVOS INTANGIBLES.

Concepto de Activo:

Un ente tiene un activo cuando:

- Debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios que produce el bien.
- Este debe tener un valor de cambio o un valor de uso, pudiendo haber tenido un costo o no.
- Debe contribuir directa o indirectamente a la generación de futuros flujos de fondos.

Hasta no hace muchos años, la economía estaba dominada por los activos tangibles de las empresas, sin embargo, actualmente, y acorde con la nueva era de la Información y el Conocimiento, las organizaciones han comenzado a valorar la existencia de activos intangibles.

> *"Determinar la medición de estos intangibles es una cuestión difícil de resolver. No existe un mercado normal de transacciones para ellos, como el que existe para los bienes físicos, donde hay un precio que todos podemos conocer. Sin embargo, su monto se puede observar indirectamente. Esto sería posible al comparar los precios de las acciones en el*

> *mercado (eliminado el efecto especulación) con el valor del patrimonio medido sobre la base de los activos tangibles."*[1]

Un estudio de 1982 de la Institución Brookings o *Brookings Institution* - centro de investigación (think tank o usina de ideas) sin fines de lucro, fundado en 1916 con sede en Washington D.C., Estados Unidos, mostraba que los activos tangibles representaban el 62 % del valor del mercado de las organizaciones industriales, diez años después, en 1992, la proporción había bajado hasta el 38%, estudios más recientes estiman en un 10 % el valor de los activos tangibles.

Sin ninguna duda, los activos intangibles otorgan ventajas competitivas, estén reconocidos o no en la información contable patrimonial.

La organización que tenga procesos operativos eficientes, conozca detalladamente al segmento de mercado al que pertenece, posea el conocimiento para desarrollar sus productos, motive a sus trabajadores, utilice nuevas tecnologías e innove, tendrá el éxito casi garantizado. Estos intangibles hacen a las organizaciones diferentes, irrepetibles y únicas.

De este enfoque se deriva, la importancia de aquellos elementos que forman parte de la gestión estratégica de la empresa, nos referimos a la cultura corporativa, la imagen corporativa, la imagen de marca, la gestión del conocimiento, la reputación corporativa, la comunicación corporativa y la responsabilidad social, entre otros.

Uno de los mayores retos que tienen las organizaciones es asociar sus modelos de negocios a la creación de activos intangibles e incorporarlos como componentes fundamentales para la competitividad y viabilidad institucional.

A diferencia de los activos físicos que se pueden reponer con una inversión, los activos intangibles requieren un proceso de desarrollo distinto y muy consistente. Algunas de sus características distintivas son:

1. Carecen de naturaleza material.
2. No se compran… se crean en el tiempo y son resultado del conocimiento y del desempeño.

[1] Vázquez, R.; Bongianino C.: "Los Intangibles y la Contabilidad". Errepar. 2005

3. Difíciles de desarrollar pero fáciles de perder.
4. Acrecientan el valor de la empresa.
5. Permiten reducir barreras y regulaciones.
6. Incrementan la productividad y competitividad.
7. Promueven un ambiente de negocios favorable.
8. Constituyen el factor más poderoso de diferenciación.

3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: UN INTANGIBLE QUE GENERA VALOR

La empresa desarrolla su actividad en un entorno social al que influye y a su vez es influida por el mismo. Sus actividades se reflejan sobre todos aquellos que, de una u otra forma participan en, o se ven afectados por el desarrollo de la actividad económica del ente, a quienes suele llamárselos agentes sociales. Estos agentes pueden ser internos (accionistas, trabajadores, directores, etc.) o externos (clientes, proveedores, otras empresas, consumidores, el estado, la comunidad, etc.). De su relación con ellos surgen para la organización responsabilidades internas y externas.

Si el cumplimiento del compromiso social de las empresas se relaciona con los servicios prestados a la comunidad, es preciso hacer una valoración de lo cualitativo frente a lo cuantitativo, por lo tanto, al tomar una decisión empresarial, es necesario evaluar las distintas consecuencias que ella trae aparejadas para todos los agentes sociales. Es aquí donde se pone de manifiesto la "ética" empresarial.

Hace casi 20 años, hemos presentado en otros trabajos[2] un enfoque referido a la determinación del capital económico a mantener:

[2] Vázquez, R.; Bongianino, C.: "La Definición amplia del valor llave: Nuevas perspectivas". XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Católica de Santa Fe. Facultad de Ciencias Económicas. Santa Fe. 1997

Valor Económico del Capital	= Capital Financiero + Capital Humano + Capital Relacional + Capital Estructural (Capital de Procesos + Capital de Investigación y Desarrollo)

Esta alternativa incorpora al concepto de capital físico los bienes intangibles en razón de la importancia que los mismos han adquirido en los últimos tiempos en el desarrollo de los negocios.

Bajo este punto de vista, el capital relacional involucraría la relación de la empresa con los agentes sociales, incluyendo lo que algunos autores denominan "capital social"[3]. Este capital social domina la actividad económica y productiva de las sociedades, transformándose en un factor de estabilidad política y económica, que se convierte en un aspecto estratégico de desarrollo social.

> *"El "capital social" representaría todo aquello que la empresa tiene como activo con respecto a la sociedad y nos referimos con ello a la imagen como corporación y a la de los productos que fabrica y comercializa."*

El concepto de Responsabilidad Social se ha venido posicionando progresivamente en la gestión empresarial pasando de la organización tradicional a una organización con responsabilidad social. En las últimas décadas las tendencias a incluir programas de Responsabilidad Social Empresarial (RSE) se fue extendiendo de los países desarrollados a los países emergentes y en vías de desarrollo.

La RS legitimiza y acredita a una organización, le otorga una licencia social que le asegura un posicionamiento a largo plazo. Las acciones de RS aumentan la reputación de las empresas y le abren oportunidades y beneficios cualitativos y cuantitativos, y esto, no sólo se da en la gran empresa, hoy esta responsabilidad

[3] Campo, Ana María; Chaves, Osvaldo Argentino; Feudal, Oscar E y Pahlen Acuña, Ricardo José María: "La Contabilidad Ambiental ya es contabilidad tradicional." XIX JUC. Universidad del Aconcagua. Facultad de Economía y Ciencias Comerciales. Mendoza. 1998.

tiene un fuerte impacto en la cadena de proveedores donde se encuentran a las MIPYMES, que también de alguna manera ya incorporan acciones responsables, solicitan o demandan capacitación o formación en el tema.

El objetivo de la gestión con enfoque de RS es que cada actividad ejecutada por la empresa genere el máximo valor para sí misma, para la sociedad y para el medioambiente.

Al ser la organización reconocida por la comunidad se gana prestigio y esto en algún momento representa más clientes y por ende, mayores ingresos. Asimismo, los consumidores no sólo valoran la calidad de los productos, sino los atributos intangibles de las organizaciones como el servicio al cliente, las prácticas amigables con el medio ambiente y el trato justo a los empleados, entre otros.

Entre los beneficios que se perciben a partir de la Responsabilidad Social a mediano y largo plazo se pueden mencionar:

1. Aumenta los niveles de satisfacción, pertenencia, compromiso y lealtad de los empleados. Las acciones socialmente responsables promueven estabilidad y bienestar interno.
2. Refuerza la comunicación y la credibilidad.
3. Reduce los costos operativos y la improductividad a través del reciclaje.
4. Mejora la relación con el entorno e incrementa la influencia de la empresa en la comunidad.
5. Posiciona y diferencia el producto con relación a la competencia. Genera un incremento del valor de la marca por la mejora de la imagen y la reputación.
6. La RS influencia positivamente en líderes de opinión. Cuando la empresa es transparente en el manejo de la información, será destacada en los medios de comunicación y en el reconocimiento público (licencia social).
7. Una empresa socialmente responsable influye en la lealtad de sus clientes hacia la empresa.
8. Mayor facilidad para el acceso al financiamiento. Los informes del Foro de Inversión Social revelan que el otorgamiento de recursos financieros orientados a la ética, al medio ambiente y a programas de Responsabilidad Social, se incrementan notablemente año con año para las empresas responsables socialmente.

Siendo esto así, debemos considerar el actuar con responsabilidad social como generador de valor.

4. PRODUCCION MAS LIMPIA

Una de las acciones que tiende a cumplir con la Responsabilidad Social empresaria, es incluir dentro de los procesos productivos el concepto de Producción más Limpia, que, según el Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), se entiende como:

"La aplicación continua de una estrategia integrada de prevención ambiental en los procesos, los productos y los servicios, con el objetivo de reducir riesgos para los seres humanos y para el medio ambiente, incrementar la competitividad de la empresa y garantizar la viabilidad económica."

La Producción más Limpia integra el medio ambiente en la gestión global de la empresa y le permite mantener o mejorar la competitividad en un marco de sostenibilidad del medio. Ha demostrado ser una etapa previa a las alternativas de tratamiento o disposición de residuos. Sin duda, su aplicación requiere una gestión medioambiental responsable, un cambio de actitudes y la evaluación y aplicación de los conocimientos y opciones tecnológicas.

Con un enfoque social, podemos mencionar como ventajas de esta estrategia:

- Disminución del riesgo ambiental para la salud y de accidentes laborales.
- Ahorros económicos de materias primas, agua y energía.
- Ahorros en la gestión y el tratamiento de las corrientes residuales.
- Optimización de los procesos y de los recursos.
- Facilita el cumplimiento de los requisitos ambientales de la empresa y permite su desarrollo sostenible.

En la actualidad, la Producción más Limpia no es sólo una estrategia de prevención de la contaminación sino también una herramienta de competitividad enfocada hacia el aumento de la productividad de la empresa, lo que sin duda genera un aumento de valor de la organización.

5. ISO 14001 VERSION 2015

La implantación de un sistema de gestión ambiental genera valor agregado y es también una acción que lleva al cumplimiento de la Responsabilidad Social empresaria. Estos sistemas están basados en normas de referencia. La más extendida es la **norma ISO 14001**.

Tener un sistema de gestión ambiental certificado supone para la empresa una serie de beneficios de mercado, económicos, de mejora de la imagen y también de su situación reglamentaria, como por ejemplo:

- la eliminación de barreras en mercados internacionales (ISO 14001 es un referencial reconocido internacionalmente)
- el cumplimiento de requisitos de algún cliente, (que se exija al proveedor tener una certificación ambiental)
- la posibilidad de captar clientes sensibles al tema ambiental
- reducción del gasto en energía eléctrica, combustibles, agua y materias primas
- ahorro en el tratamiento de emisiones, vertidos o residuos mediante planes de reducción
- la posibilidad de obtener ventajas en concursos públicos (en algunos casos la certificación es requisito obligatorio)
- aseguramiento del control y cumplimiento del gran número de requisitos legales relacionados con temas ambientales
- disminución de importes de determinados seguros
- determinadas exenciones legales

Para que estos beneficios lleguen, es importante que el sistema de gestión esté bien planteado desde el inicio, habiéndose identificado exhaustivamente todos los aspectos ambientales de la organización, y estableciendo criterios que permitan evaluarlos de manera objetiva y que sean sensibles a las mejoras que se vayan produciendo a lo largo del tiempo. Así se obtendrán aquellos aspectos ambientales significativos sobre los cuales la norma obliga a establecer procedimientos de control operacional.

En esencia, el sistema de gestión ambiental debe proporcionar una sistemática de trabajo estandarizada orientada a obtener los resultados ambientales

planificados. Para ello, una cuestión vital es que el personal se implique, y esto se consigue evitando que el sistema de gestión suponga una carga adicional de trabajo sino que debe formar parte de su pauta de trabajo habitual.

Implementar la ISO 14001, básicamente, implica dotar a la organización de una herramienta simple, efectiva y potente para resguardarla de la generación de pasivos ambientales y para mejorar el desempeño en términos económicos de las cuestiones ambientales generando una herramienta para la mejor administración de los recursos y persiguiendo la reducción de riesgos y de costos operativos asociados a estos aspectos.

La Norma "ISO 14001 Sistemas de gestión ambiental – Requisitos con orientación para su uso" es uno de los sistemas de gestión más exitosos de la International Organization for Standardization – ISO, y en poco tiempo más debe someterse a su segunda revisión para asegurar que siga siendo pertinente en las próximas dos décadas.

La publicación original data de 1996, siendo actualmente la ISO 14001:2004 la versión vigente, y que ha sido adoptada por más de 300.000 usuarios de certificados en 155 países de todo el mundo. El proceso de revisión que se estima estará concluido para el año 2015, está a cargo de más de 40 expertos de unos 25 países , miembros de ISO / TC 207 , Gestión ambiental , el comité técnico de la ISO que desarrolló la norma ISO 14001 .

Entre los aspectos más relevantes a considerar en esta versión, surge la necesidad de asegurar una estructura tal que facilite la integración con otros sistemas de gestión, especialmente con ISO 9001 (gestión de calidad). También se requiere que los principios básicos y los requisitos existentes de ISO 14001:2004 deban conservarse y mejorarse, habiéndose analizado, entre otros, los siguientes temas:

1. Desarrollo sostenible
2. Mejora del comportamiento medioambiental
3. Cumplimiento legal
4. Gestión estratégica de negocios
5. Evaluación de la conformidad y las agendas políticas nacionales e internacionales
6. Obstáculos y oportunidades para aumentar aplicación de la norma ISO 14001 en pymes
7. Control del impacto ambiental en la cadena de valor o de suministro

8. Involucramiento de las partes interesadas y comunicación externa

6. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INTANGIBLES

Ya hemos mencionado que, en contabilidad, un activo es tal para un ente si, como consecuencia de hechos ya ocurridos, controla los beneficios económicos que produce ese activo, sea éste tangible o intangible, con valor de uso o de cambio para el ente. En el caso de los activos intangibles por lo general tienen valor de uso, aunque en algunos casos pueden tener valor de cambio (marcas, patentes, etc.). Bajo estos supuestos solo tienen cabida, dentro de la información contable patrimonial, aquellos intangibles que reúnan ciertas condiciones.

Las Normas Argentinas[4], a través de la Resolución Técnica N* 9 indican que los activos intangibles son "aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Incluyen, entre otros, los siguientes: Derechos de propiedad intelectual – patentes, marcas, licencias, etc. – gastos de organización y pre operativos – gastos de desarrollo."

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB, a través de su NIC[5] 38 aprobada en 1998 establecían: "Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Un activo es un recurso:

a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, y
b) del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos para la entidad."

---

4 Resolución Técnica N* 9: Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

5 Normas Internacionales de Contabilidad. IASB. 2001. En la versión del año 2004 de esta NIC (Activos Intangibles), esa definición ha desaparecido y está subsumida en distintos conceptos.

Las Normas de Estados Unidos, FASB, a través de su SFAS[6] N* 142, en su apéndice F definen a los activos intangibles como aquellos "activos (excluidos los activos financieros) que no poseen sustancia física. (El término activos intangibles es usado en esta norma para referirse a aquellos activos intangibles distintos del valor llave).

Como podemos observar, la definición más completa es la que presentaba la NIC 38 dado que, la de las normas argentinas es más una enunciación, no taxativa, de algunos intangibles pero carece de conceptos sustanciales, además de haber quedado desactualizada al referirse a "futuros ingresos" en lugar de "futuros beneficios". Por otra parte, la RT 17[7] detalla las características de reconocimiento de estos bienes, sin llegar a constituir una definición. En cuanto a la definición que propone la FASB es sumamente sintética, limitándose a su acepción gramatical, tema que ya fuera expuesto por nosotros.

Reconocimiento y medición contable

Para que los intangibles que responden a estas definiciones puedan ser reconocidos contablemente deben cumplir ciertos requisitos que se desprenden de las condiciones generales de reconocimiento de los hechos y actos económicos.

Para que un hecho pueda ser reconocido contablemente debe cumplir con:

Originarse en un hecho económico y transformarse en un bien económico (bienes, derechos, obligaciones, capital, etc.).

Ser medible, es decir, susceptible de cuantificación en moneda.

Ser relevante o significativo, es decir, influir en las decisiones.

Ser objetivo, es decir, verificable.

---

6 Financial Accounting Standards Board. 2001.

7 Resolución Técnica N* 17: Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Los elementos que cumplen con estas condiciones son presentados e informados dentro de los denominados "Estados Contables Básicos".

7. TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS GENERADOS POR EL DESARROLLO DE LA RS

Si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, es lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro, a todos los usuarios.

En la actualidad, la conservación del medio ambiente es uno de los factores de responsabilidad más preponderante y el desarrollo exitoso de la empresa debería estar íntimamente relacionado con su accionar en este aspecto ya que, a pesar de que inicialmente los costos por producir productos ecológicos se incrementarán, en el futuro se compensarán con mayores ingresos y mayor competitividad en el mercado.

Las inversiones en procesos de preservación del medio ambiente han de ser recuperadas en el futuro a través de las ventajas competitivas que estos procesos otorgarán a la empresa sobre sus competidores, habida cuenta de la conciencia ambiental que cada día se expande más sobre los consumidores. Es de hacer notar que las características de estas inversiones hacen que no siempre sean representadas con este sentido por la contabilidad tradicional. Sin embargo no hay duda que aumentan el valor económico de la empresa y que, conceptualmente, pueden considerarse activos intangibles. Entre ellos podemos incluir a los desarrollados en los puntos anteriores:

a) Los costos necesarios para la obtención de certificados Normas ISO 14.000.
b) La preparación del personal para el manejo del Sistema de Gestión ambiental.

<u>Activos ambientales con posibilidad de valoración en dinero</u>

Sin ninguna duda, uno de los aspectos más complicados dentro de la actividad medio ambiental desarrollada por las empresas es el de su valoración económica.

Los efectos del impacto ambiental pueden ser:

- Negativos o perjudiciales: En este caso los efectos negativos superan los estándares aceptables y se deberán tomar medidas correctivas.

- Positivos o beneficiosos: Son los efectos que surgen como consecuencia de medidas preventivas o correctivas.

En general existen dos puntos de vista con relación al tratamiento a dar a los impactos ambientales:

a) Considerar que la contaminación representa recursos desperdiciados.

Bajo este axioma la Unión Europea estableció el principio de "quien contamina paga". En este caso, las organizaciones deben adoptar medidas tendientes a reducir la contaminación, asumir internamente los costos de esas medidas y hacerse cargo de los costos por los daños causados a terceros.

b) Orientar a la aplicación de medidas preventivas y/o correctivas de los impactos ambientales.

La contabilidad tradicional contempla el reconocimiento contable de ciertos recursos naturales tangibles (terrenos, canteras, bosques, yacimientos) pero no reconoce otros, también tangibles (agua, aire). Asimismo, en general, no reconoce las inversiones en preservación del medio ambiente como un activo, en muchos casos intangible, sino como gastos.

Es importante destacar que, toda vez que se efectúen erogaciones relacionadas con la protección del medio ambiente, debería analizarse si ellas se relacionan con costos no consumidos (prevención) que permitirán la obtención de ingresos en el futuro. Si así fuera, deberían incorporarse al total del activo.

Las erogaciones originadas en actividades correctivas, sí deberían ser reconocidas como gastos.

Dentro de los conceptos ambientales con una posible valoración económica para ser incluidos en los estados contables podemos mencionar:

- Inversiones en activo fijo afectado a la preservación, protección y recuperación ambiental.
- Erogaciones en desarrollo de tecnologías
- Pasivos ciertos y contingencias de pérdida
- Incentivos obtenidos
- Gastos en consultoría ambiental
- Gastos en trabajos, suministros y servicios

Activos ambientales con dificultades para su valoración en dinero

Muchos de los activos intangibles generados por el desarrollo de la Responsabilidad Social no tienen posibilidad de ser medidos en forma razonablemente objetiva en dinero, sin embargo, esta imposibilidad no debe llevar a que sean ignorados en la información contable que se presenta a los usuarios externos. Con el objetivo de que esa información sea realmente útil para la toma de decisiones, es importante incluir mediciones cualitativas sobre este tipo de activos.

Para poder evaluar, en términos cualitativos, el grado de esfuerzo de la empresa aplicado a la preservación del medio ambiente será necesario identificar las aptitudes y acciones llevadas a cabo por la gerencia respecto del control interno y la importancia del tema para la entidad. Algunos de los factores que los reflejan pueden ser:

- El funcionamiento del directorio respecto del control sobre cuestiones ambientales y sus políticas y procedimientos.
- La filosofía gerencial y su estilo operativo en búsqueda de mejorar la posición de la empresa en temas ambientales, la publicación voluntaria de informes sobre logros ambientales. Esto también incluye la reacción de la gerencia a influencias externas.
- La organización estructural de la entidad y sus métodos de asignación de autoridad y responsabilidad para tratar con funciones operativas y requerimientos regulatorios.
- Sistemas de Control de Gestión incluyendo la función de auditoría interna, la posición en auditoría ambiental, políticas de personal, y segregación apropiada de las tareas.

Sobre la base de los factores analizados se podrán elaborar indicadores específicos sobre la actuación empresarial en este campo, incluyendo información sobre las repercusiones del impacto ambiental sobre los trabajadores (ingestión de gases, exposición a ruidos, calor, vibraciones, radioactividad, etc.) y sobre la Comunidad en general (contaminación de la atmósfera, de las aguas, tala de bosques, etc.).

En trabajos anteriores hemos intentado desarrollar un modelo para información externa e interna, complementario a la información tradicional, que incluye una serie de indicadores expresados en distintas unidades de medida: pesos, años, porcentajes, indicadores extraídos de encuestas, etc. ya que la medición de los intangibles, a pesar de los estudios realizados, no puede, al menos hasta ahora, utilizar los mismos criterios de medición, en lo que a unidad de medida se refiere (moneda) como lo hace la contabilidad al medir activos. Hemos mencionado que[8]:

"Los informes deberían brindar datos sobre:

a) "Recursos del ente". Composición de los recursos humanos, clientela y tecnología. Comprenden mediciones estadísticas que permiten evaluar el stock de capital intelectual del ente. A menudo son elementos no financieros.

b) "Acciones del ente". Indica cómo trabaja el sistema interno en conexión con el desarrollo del capital intelectual. Presta especial atención a lo que el ente hace con sus recursos intangibles tales como el desarrollo de recursos humanos, cuidado del cliente, posibilidades de acceso a tecnologías y procesos de productividad.

c) "Resultados de las acciones". Revela si el capital intelectual del ente se transforma en los productos y servicios que los clientes y los empleados requieren. Su medición demuestra si el ente es capaz de utilizar las oportunidades que le ofrece el desarrollo de su capital intelectual."

Los indicadores cuantitativos permiten medir, prever y comparar su evolución a lo largo de un período de tiempo. Se hace necesario integrar aspectos

[8] Vázquez, R.; Bongianino, C.: Op.Cit.1

económico–financieros con otros de carácter técnico eminentemente medioambiental.

> "Los indicadores de desempeño ambiental transforman cantidades exhaustivas de datos ambientales en información crítica que permite contribuir a la definición de objetivos, a efectuar un seguimiento de las mejoras introducidas, efectuar comparaciones con otras empresas u otras naciones y elaborar informes que muestren las variaciones producidas por la implementación de políticas ambientales."[9]

La información sobre Intangibles y la actuación medioambiental de la empresa que configuran este concepto, cobran importancia cuando se analizan dentro del contexto en el que se desarrolla la organización, básicamente en cuanto a su sistema administrativo y al mercado en que se desenvuelve. La inclusión de este escenario es importante porque los datos que brindan los informes en forma aislada no pueden explicar por sí mismos las perspectivas estratégicas.

A título de ejemplo presentamos algunos indicadores de uso externo para la medición de cada uno de los elementos que acabamos de detallar, referidos a la actitud medioambiental de la empresa. Queremos hacer notar que ellos se exponen a título enunciativo y que cada organización podrá agregar los que considere más convenientes de acuerdo con sus condiciones distintivas.

Por otra parte, es imprescindible la comparación a lo largo del tiempo para una correcta interpretación de la evolución de los recursos, acciones y resultados de las acciones ambientales de una empresa.

[9] Pahlen y Fronti (2002): Op. Cit 5. Capitulo XIV (Scavone Graciela) Los indicadores como técnica de generación de Información Medioambiental.

Indicadores / Recursos	Medición de los Recursos del Ente	Medición de las Acciones del Ente	Medición de los Resultados de las acciones
ESTRUCTURA INTERNA/ **PROCESOS**	➢ Cantidad de empleados internos (#) ➢ Rotación anual de empleados internos (%) ➢ Proporción de empleados dedicados al problema medioambiental /total de empleados internos (%) ➢ Rotación anual de los empleados de análisis medioambiental (%)	➢ Costos medioambientales / costos totales(%) ➢ Costos medioambientales voluntarios/ costos totales(%) ➢ Ratios en inversiones ambientales (%) ➢ Inversión en tecnologías limpias/ activos totales ➢ Consumo de recursos no renovables/ consumo de recursos totales	➢ Ratios de contaminación atmosférica (%) ➢ Ratios de consumo de aguas (%) ➢ Ratios de contaminación de las aguas (%) ➢ Ratios de consumo energético (%) ➢ Ratios de materias primas (%) ➢ Ratios de residuos industriales (%)

8. CONCLUSIONES

No nos cabe duda que la Responsabilidad Social empresaria debe ser considerada parte del capital integral de las organizaciones y, al igual que el capital financiero, primero debe ser abordada, luego preservada y mantenida intentando su permanente evolución.

Esto nos lleva a reflexionar: ¿el cumplimiento de la responsabilidad social

empresaria puede ser considerado un activo intangible dentro de la organización?

Teniendo en cuenta la definición propia de "Activo", estamos seguros que la RS, caracterizada como un "intangible", genera beneficios futuros para el ente, sin embargo la dificultad para su reconocimiento dentro de la contabilidad patrimonial o financiera se centra en las dificultades para su medición objetiva en dinero, sin embargo, esta limitación no debe llevar a ignorar su existencia. Existen caminos que pueden permitir incluir en la información hacia terceros los recursos, las acciones y los resultados de la organización para su accionar socialmente responsable.

Según hemos presentado en trabajos anteriores[10], un modelo de medición de los Intangibles se debería desarrollar intentando identificar, seleccionar, clasificar y medir aquellos activos de la empresa que tienen capacidad de generar valor y que, hasta ahora, no son evaluados en forma sistemática. El informe sobre Intangibles debería apuntar a dos frentes: el frente interno, aportando información relevante para la toma de decisiones de gestión de la empresa, y el frente externo, mejorando la información referida al valor de la empresa que se presenta a terceros.

En lo que se refiere al frente interno, la información contable ambiental de gestión debería tomar en cuenta los siguientes elementos:

1- La empresa ha desarrollado un sistema de gestión ambiental (certificado o no certificado) que la contabilidad ambiental deberá recoger para brindar la información pertinente.

2- La contabilidad ambiental deberá preparar información cuantitativa o cualitativa. La información cuantitativa puede ser financiera o física.

3- La responsabilidad social de la empresa la debería conducir a internalizar los costos ambientales.

4- El desarrollo del sistema contable ambiental puede tener un enfoque

[10] Vázquez, R.; Bongianino, C..: Op. Cit. 1

general pero adaptarse a las distintas ramas de empresas.

A su vez, en el frente externo, la contabilidad financiera, en su información ambiental, debería tomar en cuenta los siguientes elementos:

1- Existe un conjunto de relaciones con respecto a la información contable que se ordena a través de un Plan de Cuentas.

2- Una información ordenada y útil debe basarse en una clasificación de cuentas que permita exteriorizar la responsabilidad del ente con respecto al tema ambiental.

3- La clasificación de cuentas debe incluir los activos intangibles ambientales que respaldan la implantación de estrategias que mejoran su eficiencia frente a terceros en el cumplimiento de la responsabilidad social y ambiental de la empresa.

Retomando nuestra reflexión inicial, no nos cabe duda que el cumplimiento de la responsabilidad social empresaria puede ser considerado un activo intangible dentro de la organización ya que, como hemos mencionado en el desarrollo del trabajo, las inversiones en procesos de preservación del medio ambiente, en prácticas amigables, en desarrollo de sistemas internos de gestión, en relaciones que mejoren la comunicación con los empleados, proveedores, etc., han de ser recuperadas en el futuro a través de las ventajas competitivas que estos procesos otorgarán a la empresa sobre sus competidores, habida cuenta de la conciencia social y ambiental que cada día se expande más sobre los consumidores y, aunque las características de estas inversiones hacen que no siempre sean representadas con este sentido por la contabilidad tradicional, no hay duda que aumentan el valor económico de la empresa y que, conceptualmente, pueden considerarse activos intangibles.

9. BIBLIOGRAFÍA

- Azqueta, et altri (1994): "Análisis económico y gestión de recursos naturales." Madrid: Alianza Editorial.

- Campo, Ana María; Chaves, Osvaldo Argentino; Feudal, Oscar E y Pahlen Acuña, Ricardo José María (1998):"La Contabilidad Ambiental ya es

contabilidad tradicional." XIX JUC. Universidad del Aconcagua. Facultad de Economía y Ciencias Comerciales. Mendoza.

- Capra (1991): "El nuevo paradigma ecológico". Revista Integral. N*. 22. Monográfico "Nueva conciencia". P. 26-31.

- Fernández Cuesta, C. y Fronti, L. (2003): "Sistema de Gestión Ambiental".

- Fronti de García, Luisa; García Fronti, Inés (1998): "La doctrina contable y su influencia en la normativa de la contabilidad ambiental". Jornadas de Investigación y reflexión de temas contables en las Cátedras. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.

- Fronti de García, L; Vázquez, R.; Bongianino C. (2003): "El desafío ambiental: Sus implicancias en la medición de Activos Intangibles". XXIV JUC. Universidad Nacional de La Plata. Facultad de Ciencias Económicas.

- Fronti, L. y Fernández Cuesta, C. (2003): "Cuadro de Mando Medioambiental". A publicarse en Argentina.

- Lakatos (1983): 'La metodología de los programas de investigación científica." Madrid: Alianza Editorial.

- Pahlen, Acuña, Ricardo J. M.; Fronti de García, Luisa (2002): "La Problemática ambiental y su influencia en el segmento patrimonial", Capítulo I de Pahlen R. y Fronti L. "La problemática ambiental; su influencia en los segmentos contables Patrimonial-Social-Económico-Gerencial". Ediciones Cooperativas. Buenos Aires. Argentina.

- Scavone Graciela (2002): "Los indicadores como técnica de generación de Información Medioambiental" Capitulo XIV de Pahlen R. y Fronti L. "La problemática ambiental; su influencia en los segmentos contables Patrimonial Social-Económico-Gerencial" Ediciones Cooperativas. Buenos Aires. Argentina.
- Vázquez, R.; Bongianino, C.; Sosisky, L.; Vázquez, J.P. (2013): Capital Intelectual vs. Llave de Negocio". XXXIII Jornadas Universitarias de

Contabilidad. Facultad de Ciencias económicas. Universidad Nacional de Tucumán.

- Vázquez, R.; Bongianino, C.; Sosisky, L. (2009): "Algunas reflexiones sobre Activos Intangibles No Tradicionales". XXX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Nacional de Salta. Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales

- Vázquez, R.; Bongianino, C. (2001): "Los Intangibles y la Información Contable". Trabajo Nacional. XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad. Uruguay

- Vázquez, R.; Bongianino, C. (2000): "¿Es posible la medición de los intangibles?". XXI Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Argentina de la empresa. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires.

- Vázquez, R.; Bongianino, C. (1997): "La Definición amplia del valor llave: Nuevas perspectivas". XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Católica de Santa Fe. Facultad de Ciencias Económicas. Santa Fe.

Capítulo 6

EL RECURSO AGUA. ALGUNAS REFLEXIONES JURIDICAS

Informe preparado por

MAGDALENA B GIAVARINO [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

El presente trabajo, busca plasmar algunos lineamientos para un análisis más profundo, a posteriori, sobre la situación actual de la legislación vigente en materia de protección del medio ambiente sobre la base de un criterio de desarrollo sostenible, a la luz de las normas recientemente incorporadas por el Código Civil y Comercial de la Nación.

La temática ofrece un catálogo de normas jurídicas tanto nacionales como internacionales que apuntan en general, a encontrar un punto medio entre la preservación del medio ambiente y el uso que del mismo hacen los seres humanos, poniendo por esta vía un límite a los excesos a que en oportunidades, lleva el pleno ejercicio de los derechos individuales que no guarda correspondencia con el interés colectivo que se busca tutelar

.

Esta perspectiva de actuación individual, se magnifica si la pensamos en términos de grupos humanos organizados, mancomunados en la prosecución de logros económicos que responden a intereses de dicha naturaleza y que a veces se ven o se colocan en la disyuntiva de posponer el resguardo de objetivos de interés colectivo en aras de la satisfacción de dichos intereses.

A la par de la organizaciones que se crean y desenvuelven en el ámbito privado, tenemos aquéllas que nacen y responden a necesidades y finalidades públicas, pero que -como las primeras-, se sirven de los recursos que integran el medio ambiente se en todos los casos, invocando un derecho de uso o de dominio, conforme lo autorice el sistema jurídico vigente.

Este escenario de recursos necesarios para el ser humano pero potencialmente agotables en el tiempo o lentamente renovables en algunos casos, sumando a a la apuntada abundancia regulatoria muestra la necesidad de partir de un análisis selectivo haciendo hincapié en aquéllas áreas del medio ambiente que aparecen reflejadas en la nueva normativa del Código Civil y Comercial, pero que además cuentan con legislación especial previa, para luego integrarlo progresivamente con la regulación de otras áreas medioambientales.

Este mosaico normativo, debe a su vez ser interpretado a la luz de una nueva categoría de derechos incorporados en la legislación civil y comercial, como es la de los “derechos de incidencia colectiva”

En el caso del presente trabajo, se toma el recurso "agua" no solo por ser vital y básico para la subsistencia de cualquier sociedad, sino porque también resulta ser un bien jurídicamente protegido desde el punto de vista de las responsabilidades individuales y estatales, a los fines de optimizar su utilización. En vista de su preservación para las generaciones futuras.

A partir de esta breve referencia al contexto normativo en que se protege el medio ambiente y, particularmente en el caso, el recurso hídrico por excelencia, nos permite una aproximación a los déficits que el mismo ofrece, en términos de correlación con el reconocimiento del derecho de todos los habitantes a servirse del mismo en un marco de respeto por igual derecho de sus semejantes.

Es que el agua, como recurso natural esencialmente agotable, cuyo poder de disposición está básicamente en poder del Estado en su conjunto, no solamente hace a la continuidad de los individuos de la especie humana, sino que también se proyecta social y económicamente como un elemento generador de multiplicidad de industrias o son afectadas por ellas (caso del fracking o fracturación hidráulica para la extracción de gas y petróleo).

Ello pone en agenda, la necesidad de profundizar el análisis de una compatibilización adecuada del recurso con las necesidades, a las que está destinado a satisfacer a la luz de los derechos que se les reconoce a los destinatarios de esos recursos.

Máxime en vista a su incorporación al activo patrimonial de los sujetos que, según el caso, ejercen sobre este recurso el dominio que les da derecho a disponer del mismo, siempre dentro de los límites administrativos impuestos en resguardo del interés público.

1. INTRODUCCIÓN

La ya conocida frase de "la casa mayor de todos los seres humanos" con que se define a la Tierra muestra a las claras la importancia de todo lo atinente a su cuidado, su conservación, su mantenimiento en condiciones de habitabilidad. Podríamos preguntarnos a qué ser humano no le interesa su casa, su cobijo, su albergue, su lugar, su "nido"; si hasta los animales buscan guarecerse, un lugar

donde subsistir, parece irracional que el ser humano se desentienda de una preocupación tan primaria, tan básica. Sin embargo, la especie humana, a diferencia de la animal, tiene inteligencia y con ello, raciocinio; conoce, comprende, decide, obra y todo ello, en un contexto de valores, intereses o necesidades no siempre compatibles con los de su prójimo, ni con los suyos propios si se considera su accionar en prospectiva.

Todos los seres vivos nos desarrollamos biológicamente en un espacio físico, interactuando con los demás para la satisfacción de nuestras necesidades materiales y espirituales, las que cubrimos con los recursos que nos suministra la propia naturaleza y/o produce el hombre. Pero más allá de las vicisitudes propias de la existencia individual de cada quién, lo cierto es que como especie, todos ocupamos el mismo sitio y nos sustentamos en los mismo recursos, nos condicionan elementos bióticos, abióticos y artificiales. Necesitamos del medio ambiente para vivir.

Las organizaciones económicas, como actores sociales, no se encuentran excluidas de las consideraciones realizadas. Para subsistir y desarrollarse necesitan un patrimonio conformado por recursos naturales y culturales que les permitan interactuar en un escenario socio-ambiental y, en oportunidades, en el marco de coyunturas dominantes en el tráfico de bienes y servicios.

Desde esta perspectiva, se advierte la vinculación con la disciplina contable en la medida que tales organizaciones sean públicas o privadas, deben generar e incorporar información –para uso interno o externo- de los recursos que, formando parte del medio ambiente, se integran a su patrimonio como activos a fin de poder optimizar la gestión de los mismos en un contexto de responsabilidad social.

Pero, la temática referida a la protección del medio ambiente ofrece un catálogo de normas jurídicas tanto nacionales como internacionales que apuntan en general, a encontrar un punto medio entre la preservación del medio ambiente y el uso que del mismo hacen los seres humanos, poniendo por esta vía un límite a los excesos a que en oportunidades, lleva el pleno ejercicio de los derechos individuales que no guarda correspondencia con el interés colectivo que se busca tutelar.

Esta abundancia regulatoria muestra la necesidad de partir de un análisis selectivo haciendo hincapié en aquéllas áreas del medio ambiente que aparecen reflejadas en la nueva normativa del Código Civil y Comercial, pero que además

cuentan con legislación especial previa, para luego integrarlo progresivamente con la regulación de otras áreas medioambientales.

Este mosaico normativo, debe a su vez ser interpretado a la luz de una nueva categoría de derechos incorporados en la legislación civil y comercial, como es la de los "derechos de incidencia colectiva".

Frente a todo ello, se aprecia entonces la utilidad de reflexionar sobre la incidencia del marco regulatorio de aquéllos recursos medioambientales que, en la medida que aparezcan integrando el activo de un ente público o privado, sean especialmente objeto de tutela respecto del uso que de ellos se haga, a la luz de los nuevos derechos –y consecuentes acciones- que reconoce la actual legislación.

En el caso, nos ocupará el recurso "agua"

2. OBJETIVOS

Constituye el objetivo general del presente trabajo, aportar una perspectiva jurídica en el conocimiento y gestión de los recursos naturales y culturales que integran el medio ambiente y su evaluación patrimonial, a fin de proyectar el consecuente impacto en su registración contable

Al seleccionar el agua como recurso natural, es el objetivo específico dejar planteado lineamientos básicos que permitan un análisis más profundo, a posteriori, sobre la situación actual de la legislación vigente en materia de protección del medio ambiente sobre la base de un criterio de desarrollo sostenible, a la luz de las normas recientemente incorporadas por el Código Civil y Comercial de la Nación.

Se interpreta que el cumplimiento del mencionado objetivo permitirá contextualizar aspectos del alcance de las normativas legales relevantes y vigentes en materia ambiental, aplicable a las distintas organizaciones, para elaborar un sistema de gestión ambiental adecuada y compatible con estándares que aseguren líneas de acción respetuosas de criterios basados en principios de responsabilidad social y ambiental, que apuntalen el objetivo del desarrollo sostenible.

3. METODOLOGIA

A partir de un conocimiento preliminar, se seleccionan normativas legales nacionales e internacionales relevantes y vigentes en material ambiental. Se inicia una secuencia expositiva con una breve síntesis del plexo de las normas seleccionadas, tanto de origen internacional como nacional, que, puede decirse, operan como antecedentes del nuevo paradigma protector de este "mega bien", que nos comprende y compromete a todos los humanos en tanto necesitamos de su preservación para la continuidad de las especies vivas.

Luego, se referencia brevemente a la consagración en el derecho interno del medio ambiente como objeto de tutela y a los elementos que son considerados a tal fin como integrantes de aquél en el nuevo ordenamiento civil y comercial y a la nueva categoría de derechos instituida. Para finalizar, se focaliza –con el criterio selectivo ya indicado- en la normativa especial regulatoria de un área vinculada al tema, como es la atinente al agua y la repercusión de su gestión ambiental.

4. DESARROLLO

De acuerdo al objeto planteado y a los límites de este trabajo, se esbozan los siguientes lineamientos básicos que, se interpreta, permiten una profundización en el nuevo marco legal y su proyección en otras disciplinas con el quehacer del hombre en sociedad.

4.1. Un poco de Historia

a.- El marco internacional

Si nos remitimos al Diccionario Panhispánico de Dudas de la Real Academia Española, vemos que el "medio ambiente" o "medioambiente", es definido como el "*Conjunto de circunstancias o condiciones exteriores a un ser vivo que influyen en su desarrollo y en sus actividades"*:

Ello marca la interdependencia, la simbiosis que naturalmente se da entre el hombre en tanto ser vivo y su entorno, simbiosis que se traduce en todas las manifestaciones de su vida y esferas de actividad.

Desde una perspectiva jurídica, se lo ha definido como "… "*aquel sistema global constituido por elementos naturales, artificiales de naturaleza física, química o biológica, socioculturales y sus interacciones, en permanente*

modificación por la acción humana o natural, que rige y condiciona la existencia y el desarrollo de la vida en sus múltiples manifestaciones"[1].

Este fenómeno de supervivencia en el que estamos envueltos, ha motivado progresivamente -y de modo más frecuente desde mitad del siglo pasado- en los Estados, la necesidad de regular ciertas acciones u omisiones humanas que de modo reiterado y persistente, degradaban o perjudicaba paulatinamente algún elemento del medio ambiente.

De una visión de recursos naturales inagotables propia de la primera mitad del siglo pasado, pasamos a un criterio más limitado, producto de un desarrollo económico impulsado por la industrialización post guerra pero centrado en los riesgos de la contaminación y la falta de recursos para impulsar el constante crecimiento.

Este estadío nos enfrenta al primer gran hito en la legislación internacional con alcance general. En 1972, la Asamblea General de las Naciones Unidas, reunida en Estocolmo convoca la Conferencia Internacional sobre Ambiente Humano[2] que concluye con un documento donde se reconoce el derecho al ambiente como un "derecho humano" y se crea el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA).

En el año 1982 con la "Carta Mundial de la Naturaleza" y luego en el año 1987 con el llamado Informe Brundtland[3] la comunidad internacional consolida la necesidad de abordar la temática ambiental desde una perspectiva global y general, no sectorial como se venía encarando.

A instancias de los resultados de tal informe, se convoca la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo en el año 1992. Este encuentro, conocido como "Cumbre de la Tierra", se celebra en la ciudad de Río

---

1 Lorenzetti, Ricardo – "*La protección jurídica del ambiente"* – LL-1997-E1463

2 Su resultado, fue un documento conocido como "Declaración de Estocolmo sobre el Medio Humano", compuesto de 26 principios no vinculantes, pero de un fuerte contenido ético que llevó a la celebración de muchos acuerdos entre los países y tratados, vinculados a la conservación de los recursos naturales.

3 El nombre se debe a quien presidía la Comisión que elaboró el documento que se le encomendara en 1982 y quien por entonces era. La Primer Ministra de Noruega.

de Janeiro y produjo tanto una declaración de principios referidos al punto, como un documento conocido como "Programa 21"[4] que supone un plan de acción a implementar en la jurisdicción de los distintos Estados para el cumplimiento de los antedichos principios. Dio lugar además, a una comisión que concluyó en el año 1997 con una nueva "Carta de la Tierra", documento que contiene una serie de principios y propósitos orientados a la preservación del medio ambiente y el desarrollo sostenible.

La vigencia de todo lo allí resuelto, se ratifica en tres nuevas reuniones internacionales, primero en 1997 conocida como "Cumbre de Rio+5", luego la llamada "Cumbre de la Tierra Rio+10"[5] celebrada en Sudáfrica en el año 2002 y más recientemente, otra Cumbre Mundial conocida como "Rio+20"[6].

b.- El marco nacional.

Si bien nuestro país ya había aprobado convenios internacionales tan trascendentes como la "Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático"[7] o el "Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono"[8], la plena consagración del derecho a la preservación de un ambiente sano en condiciones de sustentabilidad, se incorpora en el año 1994 con la reforma de la Constitución Nacional, en su art´41[9], como parte de los llamados "nuevos

4 Se puede consultar el documento en: ttp://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/agenda21toc.htm. La Declaración de Rio sobre Derecho Ambiental y Desarrollo, se puede consultar en http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm

5 Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, Johannesburgo entre el 26 de agosto y el 4 de setiembre de 2002.

6 Conferencia de las Naciones unidas sobre el Desarrollo Sostenible, celebrada nuevamente en Rio de Janeiro, Brasil, entre el 20 y 22 de junio de 2012.

7 Aprobada por ley Nº 24295 del 07.1º2.93 (Boletín Oficial del 11.01.94-Nº 27805)

8 Aprobado por ley Nº 23724 de fecha 13.09.89. El convenio se suscribió en Viena, el 22.03.85

9 *"Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer la de las generaciones futuras y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente, la obligación de recomponer, según lo establezca la ley. Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del*

derechos y garantías" que supone la constitucionalización de los conocidos como "derechos de tercera generación"

Sostenido en la idea que el derecho a un ambiente sano y sostenible en el tiempo se inscribe en la categoría de "derecho humano", se ha dicho que este artículo consagra explícitamente y por primera vez, "… "*el solidarismo intergeneracional, que expresa una visión de la persona humana y de la comunidad política fuertemente vinculadas, o sólo a un pasado común, sino también con claros deberes hacia las generaciones venideras"*[10].

Más allá de este objetivo que inspirara a los constituyentes del año 1994, lo cierto es que nuestro sistema federal impone el respeto a las autonomías y consecuentes competencias locales y así lo marca en el tercer párrafo del citado artículo 41. Establece así, un sistema tutelar con deslinde de competencias, donde partiendo de la obligación del Estado Nacional de dictar normas que sienten principios básicos, liminares en materia de políticas ambientales, le reconoce a las Provincias –y por extensión, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- la competencia para el dictado de toda la normativa que resulte complementaria desde lo operativo.

Como consecuencia de ello, se sanciona en el año 2002 con el Nº 25675, la conocida como "Ley General del Ambiente"[11] cuyo objetivo general es establecer "… "*los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable"* (art. 1º), objetivo que luego

patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica y a la información y educación ambientales. Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección y a las provincias, las necesarias para complementarlas sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos y de los radiactivos"

[10] Santiago, Alfonso (H)."Bien común y derecho constitucional. El personalismo solidario como techo ideológico del sistema político"-Universidad Austral-Editorial Abaco-2002, citado por Gelli, María Angélica en "Constitución de la Nación Argentina-Comentada y Concordada"-Editorial La Ley-2003.

[11] Sancionada el 6.11.06, (Boletín Oficial Nº 30036-28.11.06)

particulariza en objetivos puntuales a los largo de los 11 incisos que integran su art. 2º.

Se declara a su vez, como una normativa de orden público y operativo, en tano no solo su preceptiva no puede ser desconocida por acuerdos particulares, sino que debe ser utilizada para "… "*la interpretación y aplicación de la legislación específica sobre la materia, lo cual mantendrá su vigencia en cuanto no se oponga a los principios y disposiciones contenidas en ésta"* (art. 3º).

Siguiendo el precepto constitucional que deslinda las competencias tanto territoriales como materiales, se han dictado una serie de normas que buscan regular el uso de los elementos y recursos comprometidos que integran el medio ambiente, a la luz de los principios mínimos que se establecen en la norma.

4.2. Las nuevas normas del Código Civil y Comercial

La nueva legislación unificada civil y comercial, siguiendo esta línea de reconocimiento del medio ambiente como un bien jurídicamente tutelable cuyos destinatarios son todos los individuos de modo indeterminado e indiferenciado, incluye algunos preceptos que es necesario enfocar desde dos ángulos:

1. el ejercicio de los derechos individuales; y
2. los bienes ambientales sobre los cuales recaen.

En el primer aspecto, junto a los derechos individuales, reconoce a los que son de "incidencia colectiva", es decir, aquéllos derechos subjetivos que suponen potestades, poderes, facultades en cabeza no de tal o cual sujeto individual, sino en cabeza de un colectivo humano, de un universo de sujetos. (art. 14 del CCC).

El último párrafo de dicho artículo, dice expresamente que "… "*la ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos individuales cuando pueda afectar al ambiente y a los derechos de incidencia colectiva en general"*..

A ello se suma una previsión más que trascendente si se repara que apuntamos a la gestión de entes –públicos o privados-, de organizaciones económicamente relevantes, de empresas, cualquiera sea la forma o envergadura que adopten, es decir, de sujetos cuya actividad está orientada a incidir en el mercado.

Dice expresamente el art. 11 refiriéndose al modo en que deben ejercerse los derechos para no generar perjuicios y con ello, merecer reproche -punto éste regulado en los arts. 9 y 10-, que "*…lo dispuesto en los arts. 9 y 10 se aplica cuando se abuse de una posición dominante en el mercado, sin perjuicio de las disposiciones específicas contempladas en leyes especiales"*

Con ello se está marcando un límite a cómo se ejercen los derechos individuales, es decir, de las personas en particular –sean éstas "humanas" o "jurídicas" (públicas o privadas)- y al contraponerlos con el derecho al medio ambiente sano, resultará "abusivo" –y por ende, reprobado en los términos del art. 10 del CCC-, cuando genere un daño en aquél.

Lo normado en este art. 14 se compadece con cuanto dispone el art. 240 del CCC que textualmente dice: "*El ejercicio de los derechos individuales sobre los bienes mencionados en las Secciones 1º y 2º debe ser compatible con los derechos de incidencia colectiva. Debe conformarse a las normas de derecho administrativo nacional y local dictadas en el interés público y no debe afectar el funcionamiento ni la sustentabilidad de los ecosistemas de la flora, la fauna, la biodiversidad, el agua, los valores culturales, el paisaje, entre otros, según los criterios previstos en la ley especial".*

Precisamente, es la referencia a las dos secciones anteriores, el tema que nos ingresa en el segundo aspecto. En ambas, se trata de los bienes del Estado -públicos y privados- y de los particulares, sobre los cuales el citado art. 240 limita el ejercicio de los derechos individuales. De ello surge que hay un ámbito en la relación sujeto-bienes, donde el Código limita el ejercicio de los derechos por parte de aquéllos, cuando se perjudica el medio ambiente.

4.3. La Entidad Jurídica del "Recurso" Agua

La complejidad normativa que supone su abordaje integral, obliga en una primera instancia –como ya apuntáramos- a seleccionar un área que se considera atinente por ser elemento esencial para la vida y como tal, resultar de vital importancia para la sociedad toda. Del regular ejercicio de los derechos a su respecto, dependerá la conservación del recurso.

La protección jurídica del agua-recurso tiene entidad constitucional, surge implícitamente de la enunciación global que hace el citado art. 41 al referirse al derecho de todos los habitantes, a disfrutar un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y las actividades productivas presentes y futuras, a la vez que impone al Estado la protección de ese derecho velando por el *"... "uso racional de los recursos naturales"..."*.´

Desde un encuadre jurídico, estamos en presencia de un derecho-deber de vigencia universal.

En tal entendimiento y siguiendo lo dispuesto por el mencionado art. 41, segundo párrafo, se sanciona en el año 2002 la ya mencionada "Ley General del Ambiente" que, más allá del objetivo genérico enunciado en su art. 1º, entre los objetivos puntuales remarca el de "*promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales"* (art. 2º, inc. d.), a lo cual se suma el objetivo también puntual enunciado en su inc. g., en tanto debe "*prevenir los efectos nocivos o peligrosos que las actividades antrópicas generan sobre el ambiente para posibilitar la sustentabilidad ecológica, económica y social del desarrollo".*

Esta ley apunta a diseñar un marco normativo en materia de política ambiental, al cual deberán sujetarse las leyes especiales que se dicten en la materia (art. 3). A tal fin, consagra una serie de principios (art. 4) a los cuales deberán adecuarse todas las normas, previsiones y acciones políticas en general que se emprendan; de ellos, nos interesa destacar dos:

1. el principio de sustentabilidad: *"el desarrollo económico y social y el aprovechamiento de los recursos naturales deberán realizarse a través de una gestión apropiada del ambiente, de manera tal que no comprometa las posibilidades de las generaciones presentes y futuras";* y

2. el principio de subsidiariedad: *"el Estado nacional a través de las distintas instancias de la administración pública, tiene la obligación de colaborar y, de ser necesario, participar en forma complementaria en el accionar de los particulares en la preservación y protección ambientales".*

Ambos principios, traducen facetas de ese derecho-deber de mantener sano el medio ambiente y apto para un desarrollo económico-social que lo retroalimente sin extinguirlo y, junto a los demás enunciados en la norma, le dan el contexto en

el cual se deben elaborar los "presupuestos mínimos de protección"[12] a que se refiere el art. 41 de la Constitución Nacional

En este marco de normas y principios, el recurso "agua" encuentra una normativa especial en la ley Nº 25688, llamada "Régimen de Gestión Ambiental de Aguas"[13].

Antes de continuar refiriéndonos a su preceptiva, tenemos que cotejar el punto con la nueva legislación en materia de derecho privado. Además de su inclusión expresa como bien jurídicamente tutelable frente al ejercicio abusivo de los derechos individuales a que se refiere el art. 240 ya transcripto, no podemos pasar por alto que también aparece como un elemento esencial en la conformación del patrimonio público (art. 235) y privado (art.236) del Estado.

El recurso "agua" está formado por el mar territorial (art.235, inc. a.), las bahías, golfos, ensenadas (inc. b. art. cit.), los ríos estuarios, arroyos, lagos y lagunas navegables, aguas que corren por cursos naturales, las subterráneas y todas las que "*tengan o adquieran la aptitud de satisfacer usos de interés general…"* /inc. c. art. cit.), así como los lagos "*…no navegables que carecen de dueño"* (art. 236, inc. c,). Todos son bienes del Estado.

Pero al mismo tiempo, el recurso "agua" puede ser de dominio privado de un particular, no del Estado. Así se prevé expresamente en el art. 239 que se refiere a la "propiedad privada" del agua, cuando se den ciertas condiciones.

---

[12] Si bien el art. 6º de la ley Nº 25675 define qué entiende por "presupuestos mínimos", es interesante destacar lo dispuesto por la Resolución Nº 92/2004 del Consejo Federal del Medio Ambiente (COFEMA) que, refiriéndose a los mismos, dice que deben ser entendido como "… "*el umbral básico de protección ambiental que corresponda dictar a la Nación y que rige en forma uniforme en todo el territorio nacional como piso inderogable que garantiza a todo habitante una protección ambiental mínima, más allá del sitio en que se encuentre, incluye aquéllos conceptos y principios rectores de protección ambiental y las normas técnicas que fijen valores que aseguren niveles mínimos de calidad. La legislación del aprovechamiento y uso de los recursos naturales, constituyen potestades reservadas por las provincias y por ello, no delegadas a la nación. En consecuencia, el objeto de las leyes de presupuestos mínimos debe ser el de protección mínima ambiental del recurso no el de su gestión, potestad privativa de las provincias" (*art. 1º).

[13] Sancionada en el año 2002, la ley no fue aún reglamentada a pesar de cuanto dispone su art. 9º en el sentido que debería haberlo sido dentro de los 180 días de su publicación.

Destaquemos que las aguas "públicas" son de uso y goce público más allá de la titularidad del Estado, mientras que las "aguas privadas" lo son de los particulares a quienes "pertenecen", siempre sujeto su uso y goce a los controles y límites administrativos impuestos en interés público (arts. 237 y 239 del CCC). Esta utilización exclusiva no obstante se pierde, cuando se transforman en un "cauce natural". La ley reconoce también como privado del particular, el lago no navegable (art. 236, inc. c. in fine)

Tenemos entonces que el recurso "agua" es considerado prioritariamente un bien del dominio público del Estado. Como "cosa" que es, la categoría de "bien privado" es meramente residual[14].

El hecho de tratarse de un bien público, supone por un lado el acceso abierto a toda la comunidad generando el derecho de uso por parte de los individuos, derecho que debe ser ejercicio en los términos previstos por los citados arts. 14 último párrafo y 240 del C.C.C. y por otro lado, la obligación del Estado de gestionar adecuadamente el uso de dicho recurso de modo de facilitar el acceso al mismo, en condiciones de salubridad y prevenir su reducción, degradación o afectación por cualquier vía, directa o indirecta.

Esta obligación genérica y universal de Estado de proveer al mantenimiento del recurso agua, le es impuesta en tanto derecho humano de todo individuo a acceder al mismo. Si bien no ha quedado reconocido explícitamente como tal en la nueva legislación civil, dado que fue suprimido del art. 241 por el Poder Ejecutivo el párrafo que establecía que "*todos los habitantes tienen garantizado el acceso al agua potable para fines vitales",* lo cierto es que tiene raigambre constitucional y reconocimiento internacional en tratados, convenciones y documentos emanados de las Naciones Unidas, a lo cual se suma una fuerte jurisprudencia en el mismo sentido[15]

[14] Zannoni, Eduardo-Kemelmajer de Carlucci, Aida- Código Civil y leyes complementarias. Editorial Astrea-Buenos Aires-2005:178.

[15] El fallo más reciente de la Corte Suprema de Justicia, data del 02 de diciembre de 2014 y recayó en la causa "Kersich, Juan G. y otros c/Aguas Bonaerenses S.A. y otros s/amparo". Se puede ver el comentario al mismo en Gil Dominguez, Andrés: *Derecho de acceso al agua potable, procesos colectivos y representación colectiva adecuada*- Derecho Público Integral. Diario Administrativo-Año 2: Nº 48 (16.12.14)."

Frente a esta perspectiva de tutela jurídica a un "microbien" esencial en la vida del humano -no solo para su subsistencia vital sino también para su proyección y desarrollo en el medio ambiental (natural) y social (poblacional)-, nos encontramos por lo menos, con un marco legal nacional regulatorio de las obligaciones públicas, que se muestra a priori, insuficiente. Repárese que la ley nº 25688 data del año 2002, prevé situaciones que descalifica en términos de preservación del recurso agua y no ha sido reglamentada.

5. CONCLUSIONES

A partir de esta breve referencia al contexto normativo en que se protege el medio ambiente y, particularmente en el caso, el recurso hídrico por excelencia, nos permite una aproximación a los déficits que el mismo ofrece, en términos de correlación con el reconocimiento del derecho de todos los habitantes a servirse del mismo en un marco de respeto por igual derecho de sus semejantes.

Es que el agua, como recurso natural esencialmente agotable, cuyo poder de disposición está básicamente en poder del Estado en su conjunto, no solamente hace a la continuidad de los individuos de la especie humana, sino que también se proyecta social y económicamente como un elemento generador de multiplicidad de industrias o son afectadas por ellas (caso del fracking o fracturación hidráulica para la extracción de gas y petróleo).

Ello pone en agenda, la necesidad de profundizar el análisis de una compatibilización adecuada del recurso con las necesidades, a las que está destinado a satisfacer a la luz de los derechos que se les reconoce a los destinatarios de esos recursos.

Máxime en vista a su incorporación al activo patrimonial de los sujetos que, según el caso, ejercen sobre este recurso el dominio que les da derecho a disponer del mismo, siempre dentro de los límites administrativos impuestos en resguardo del interés público.

Capítulo 7

LA IMPORTANCIA DE INCENTIVAR EL PENSAR, ENSEÑANZA ORIENTADA A LA ACCION, CLASE INVERSA Y APRENDIZAJE SERVICIO. ASPECTOS METODOLOGICOS A TENER EN CUENTA

Informe preparado por

ROBERTO E PASQUALINO [1]
GLORIA E IMWINKELRIED [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

El presente trabajo tiene su origen en la búsqueda de herramientas pedagógicas alternativas y que estamos desarrollando a partir de la presentación efectuada en distintos Simposios Nacionales de Profesores de Practica Profesional desde el año 2012 a la fecha.

El objeto es poder analizar conceptos didácticos diferentes como lo son ***FLIPPED LEARNING, FLIPPED CLASSROOM y SERVICE LEARNING,*** es decir la **Enseñanza orientada a la acción, la Clase Inversa y el Aprendizaje Servicio** respectivamente, para ser aplicados entre otras, en la enseñanza de la Contabilidad.

La **Enseñanza orientada a la acción** o **flipped learning** responde a un enfoque didáctico integral que presupone específicamente la actividad del alumno. La organización del proceso de aprendizaje encuentra su orientación en los "productos de la acción" acordados entre el docente y los alumnos.

La enseñanza orientada a la acción parte por lo regular de una situación concreta que debe ser ejercitada (primer paso), para luego deducir una regla general o explicar un principio general (procedimiento inductivo).

De ahí que en la Enseñanza orientada a la acción, no tiene sentido imponerle a los alumnos una cierta representación de la realidad, tal como se practica en otros enfoques de la enseñanza. En su lugar, el aprendiz debe ser apoyado en la construcción de su propia representación, generándole posibilidades para poder contraponer su representación con la realidad.

En cuanto a **La clase inversa o flipped classroom**, consiste fundamentalmente en cambiar el enfoque teórico de la clase para dedicarse a la realización de los ejercicios, contrariamente al desarrollo de una clase tradicional.

El estudiante es el agente más activo no solo en lo que a obligaciones se refiere, sino también a sus derechos. Él elige el ritmo, el momento y el modo en que realiza el aprendizaje. Eso nos deja a los profesores con un papel de guías o asistentes de ese proceso que ellos están llevando a cabo.

Está metodología consiste en realizar las prácticas en el aula. El conjunto de tecnologías que utilicemos en ellas dependerá de la asignatura que se trate, por lo cuál sostenemos que no invalida la aplicación en las distintas asignaturas y por ende las contables.

Este giro de una simple instrucción hacia una posición constructivista modifica también la función del docente, que se convierte en un ***"classroom manager" o "facilitador del aprendizaje" o "docente guía"***, que ayuda a sus alumnos en el proceso de construir el conocimiento, en tanto que a los alumnos les cabe el rol verdaderamente activo durante la clase. Para poder realizar esta tarea, el docente deberá recurrir a un abanico de recursos didácticos variados (textos, medios audiovisuales, juego de roles, presentaciones a cargo de los alumnos, resolución de problemas, etc.) y variar las formas de cooperación en la clase (trabajo individual, en parejas, en grupos, en equipos).

Por otra parte, el **aprendizaje-servicio o Service Learning**, es una metodología educativa que combina el currículo académico con el servicio comunitario. Como metodología pedagógica se enmarca dentro de la filosofía de la ***educación experiencial***; más específicamente integra el servicio comunitario con la educación y el autoconocimiento como vía para enriquecer la experiencia educativa, enseñar civismo, animar a una implicación social durante toda la vida, y fortalecer el bien común de las comunidades. Se suelen abreviar con las siglas ApS (aprendizaje-servicio) o AySS (aprendizaje y servicio solidario).

El aprendizaje-servicio combina las ventajas del aprendizaje experiencial y del servicio comunitario.

Se caracteriza por Conexiones curriculares, Participación de los alumnos, Reflexión, Alianza con la comunidad y verdaderas necesidades comunitarias, Responsabilidad cívica, y Evaluación.

El ApS es una buena estrategia metodológica que combina la formación teórica de una asignatura con la participación de los estudiantes en proyectos en los que prestan un servicio gratuito a la sociedad.

1. LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD Y LA PROFESION CONTABLE

El Contador Público, como ser humano, es objeto de comentarios, apreciaciones, prejuicios relacionados con su formación universitaria, así como con su actuación profesional. No debemos olvidar que él mismo, se encuentra inmerso en un marco social, motivo por el cuál, no sólo hablamos de la función contable y actividades relacionadas del contador, sino también hacemos referencia a la función social que en su carácter de profesional debe cumplir.

La ética proporciona elementos de apoyo al Contador Público, para que ejerza mejor su profesión; por lo tanto, aquellos que desarrollamos actividades académicas, relacionadas con la profesión, no podemos perder de vista, que estamos frente a un potencial profesional, cuyos servicios y actuación se desempeñarán en una gama de sectores o núcleos socioeconómicos.

En general una profesión determinada es creada por la sociedad en virtud de alguna necesidad latente, surgida de la interacción en la convivencia de los hombres. En el caso de la disciplina contable, la expansión industrial y comercial dio lugar a la intervención de una diversidad de personas, con distintos objetivos e intereses, que en definitiva fueron la base para la existencia de la profesión contable.

Si la función contable nació como consecuencia de una necesidad social, y también la profesión contable ha contribuido al desarrollo de la sociedad y a la solución de sus consecuentes problemas, forzosamente hay que afirmar que "el progreso de la profesión contable y el progreso de la sociedad deben ser paralelos."

Tomando en consideración los avances de la globalización mundial de los mercados, y en concordancia con los nuevos enfoques producidos en la contabilidad, apartándonos de pensamientos clásicos sobre su utilidad, nos encontramos con otras aplicaciones que escapan a la simple utilización de la partida doble y a la confección de Estados Contables para cumplir con requerimientos legales.

Se requiere del profesional en Ciencias Económicas mucho más que el reconocimiento de los hechos económicos y su simple registración. Es inadmisible

referirnos hoy a dicho profesional y descubrir que no maneje el herramental que otorga la tecnología informática a efectos de brindar información útil para la toma de decisiones, como asimismo utilizar información sobre los competidores de sus clientes, evaluar costos empresarios y estrategias, entre otras.

Sin embargo aún hoy, en algunos casos, la formación que se imparte a nivel universitario da preeminencia a conceptos contables donde está ausente la información de gestión, circunstancia conocida por los usuarios destinatarios de dicha información.

Es entonces que, deberá operarse un cambio substancial en nuestras actitudes y conocimientos, habida cuenta que el futuro es hoy, y las necesidades de los usuarios de la enseñanza, que son los alumnos, son del ayer. No comprender este paradigma como educadores, no sólo nos aleja de nuestros educandos sino que además, si somos profesionales en Ciencias Económicas, nos elimina del mercado y por ende en ambos ámbitos seremos reemplazados.

Sostenemos que:

No tener capacidad para reubicarse en el contexto del cambio, lleva a que el profesional sea reemplazado o eliminado del sistema.

No ejercer una gestión exitosa de sus servicios, lo abrumará y no podrá visualizar los problemas, no identificando los riesgos y no reaccionando a esos estímulos.

2. EL PENSAR

Es bien conocido que en toda sociedad moderna, la enseñanza superior representa uno de los motores del desarrollo económico y uno de los polos de la educación a lo largo de la vida, por lo cuál es, a un tiempo, depositaria y creadora de conocimientos.

En un mundo donde los recursos cognoscitivos tendrán cada día más importancia que los recursos materiales como factores de desarrollo, aumentará forzosamente la importancia de la enseñanza superior y de las instituciones dedicadas a ella.

Es por ello que como sostiene Julián Marías ***"esta sociedad peca de omisión en el pensamiento".***

Refrenda lo expresado, Carles Monereo, quién citando a otros autores, sostiene que ***"en la escuela, a menudo lo único que se aprende es a ser alumno", y agrega que "si la escuela no es capaz de enseñar a pensar, es que realmente no es escuela".***

En definitiva, los jóvenes son creativos por naturaleza pero el sistema educativo no siempre está preparado para potenciar ésta cualidad tan importante en sus alumnos.

Muchos profesores piensan que motivarlos a pensar creativamente es escapar a la planificación cuando en realidad, se puede motivar la creatividad en los estudiantes a través del hecho de pensar sin apartarse de lo planificado, y muy por el contrario se logrará retroalimentar la misma con el aporte de éstos.

En definitiva, no se deberá por esto reestructurar el plan sino rediseñar algunos de sus elementos y actividades para incentivar formas de pensar más abiertas.

La posibilidad de enseñar a pensar se centra en el papel mediador y facilitador que tiene el profesorado en el proceso de aprendizaje del alumnado y se centra también en la dimensión del profesorado como agente cultural, crítico y activo en el entorno social en que se desarrolla su profesión (Giroux, 1990).

Al respecto opinan los autores Carr y Kemmis, 1988 y Elliott, 1990 que ***"el paso previo para enseñar a pensar es ser uno mismo una persona que piensa y reflexiona sobre la práctica profesional".***

El desafío que nos convoca como docentes es conocer como se hace, qué procedimientos se emplean, qué clase de actividades y tareas destacan la significación de este fenómeno.

Es necesario que toda la comunidad educativa se involucre en el desarrollo de actitudes que favorezcan el enseñar a pensar. Las estrategias de enseñar a pensar tienen que desarrollarse a través de cada una de las áreas del curriculum, es más entendemos que debería ser el eje transversal, puesto que un sinnúmero de

trabajos ponen de manifiesto que los procesos de aprendizaje interaccionan con los contenidos de aprendizaje (Nickerson, 1988).

Otro aspecto importante a tener en cuenta, es la consideración de "grupoclase" como una comunidad de investigación, tal y como hace años ya proponía Lipman (1976). La puesta en práctica de las estrategias de enseñar a pensar en el centro educativo conlleva preparar a los docentes para reflexionar sobre su práctica cotidiana, de forma que les ayude a pensar sobre su realidad educativa y a orientar-regular su actuación en el aula relacionándola con el marco interactivo del centro (Presseisen, 1991).

Es importante citar al Papa Francisco I cuando dirigiéndose a estudiantes y educadores les dijo:

"El campo de la educación no se limita a la escuela convencional. Anímense a buscar nuevas formas de educación no convencionales, según "las necesidades del lugar, tiempo y de las personas."

"¡Sin coherencia no es posible educar! Todos ustedes son educadores, no pueden delegar competencias en esta materia".

3. LEARNING BY DOING. APRENDER HACIENDO

3.1 Aspectos introductorios

Al respecto, es importante en primer término tomar en cuenta ciertas pautas que nos permitirán introducirnos en esta temática, a saber:

Learnig by doing, no es solamente realizar un aprendizaje por vía de la experimentación, sino que para hacerlo se necesitan tomar en cuenta algunas premisas, como ser:

1. Se aprende más cuando hay voluntad por aprender, cuando se quiere aprender.

2. Se aprende más cuando se proponen metas, más allá de la calificación.

3. Se aprende más cuando hay interés por la materia, su contenido despierta curiosidad y se ve su aplicación práctica.

4. Se aprende más cuando no se tiene temor al fracaso, se asumen las equivocaciones porque ayudan a abrir nuevos caminos.

En definitiva, ***es aprender del mundo real, es una aplicación directa y práctica de la teoría, que es necesaria pero no es lo único***.

Es dable citar entonces a John Dewey, que fue uno de los filósofos norteamericanos más importante de la primera mitad del siglo XX, quién desde el punto de vista epistemológico, considera que los conceptos en los que se formularon las creencias son construcciones humanas provisionales, criticando el enfoque clásico sobre el conocimiento.

Sostiene este autor, que el concepto principal relacionado con la teoría del conocimiento es ***"experiencia"***. Asimismo, mantiene una concepción enteramente dinámica de la persona. Lo que él propone es la reconstrucción de las prácticas morales y sociales, y también de las creencias.

Propugna además que la educación progresiva debe contraponerse a la concepción educativa tradicional. J. Dewey rechaza un conjunto de doctrinas pedagógicas de variado signo como son:

- la educación como preparación.
- la educación como desenvolvimiento.
- la educación como adiestramiento de la facultad.
- la educación como formación.

La escuela, para Dewey, se concibe como reconstrucción del orden social, ***el educador es un guía y orientador de los alumnos.***

Además este autor, pretendía formular sobre nuevas bases una propuesta pedagógica en oposición a la escuela tradicional y antigua. Pensaba que la nueva educación tenía que superar a lo tradicional no sólo en los fundamentos del discurso, sino también en la propia práctica.

Sin embargo, no existe un método Dewey para ser aplicado. Cuando él se refiere al método, lo hace desde lo abstracto, piensa que no existen métodos ***"cerrados y envasados"***, sino que por el contrario estima que la praxis educativa implica un manejo inteligente de los asuntos, y esto supone una apertura a la deliberación del educador en relación con su concreta situación educativa y con las consecuencias que se pueden derivar de los diferentes cursos de acción.

El mismo autor, distingue entre un método general y otro individual. El primero supone una acción inteligente dirigida por fines, en cambio, el método individual se refiere a la actuación singular de educador y educando.

La propuesta metodológica de Dewey consta de cinco fases, a saber:

1. Consideración de alguna experiencia actual y real del educando (el autor se refiere al niño siendo nuestra la extensión al educando).

2. Identificación de algún problema o dificultad suscitados a partir de esa experiencia.

3. Inspección de datos disponibles, así como búsqueda de soluciones viables.

4. Formulación de la hipótesis de solución.

5. Comprobación de la hipótesis por la acción.

Es dable citar lo expresado por este autor, lo cual compartimos, cuando afirma que:

"Una inspección cuidadosa de los métodos que han sido permanentemente exitosos en la educación formal revelará que su eficiencia depende del hecho que ellos vuelven a la situación que causa la reflexión fuera del colegio en la vida ordinaria. ***Le dan a los alumnos algo que hacer, no algo que aprender; y si el hacer es de tal naturaleza que demanda el pensar o la toma de conciencia de las conexiones; el aprendizaje es un resultado natural****."*

Asimismo se destaca que, el mismo autor cuando se refiere a la educación, en este caso tomando como actor al niño (no olvidar que sus apreciaciones están

referidas a la educación inicial traspolada luego a los otros estamentos educativos), expresa:

"La educación para la democracia requiere que la escuela se convierta en una institución que sea, provisionalmente, un lugar de vida para el niño, en la que éste sea un miembro de la sociedad, tenga conciencia de su pertenencia y a la que contribuya"

Esto último, nos permite inferir que importante es la ***articulación del pensar con el hacer.***

3.2 La enseñanza orientada a la acción en la practica

El sistema educativo actual provoca que los alumnos adopten una actitud pasiva en clase. De hecho la propia distribución del aula ayuda a que los alumnos se ubiquen sentados en dirección a la pizarra y asuman una actitud pasiva esperando se les dé todo.

Sin embargo lo que ocurre es que ellos se aburren puesto que no encuentran motivaciones para el aprendizaje. La realidad es que no se toma en cuenta lo que requieren y además no se los induce a la participación.

A menudo nos encontramos con docentes que adoptan la actitud de ***"enseñar de manera clásica"***, que implica que los alumnos ***"prestan atención" y "copian"*** lo que éstos dicen o escriben en la pizarra. Pero esto no necesariamente conduce automáticamente a una situación de aprendizaje, independientemente de cuan disciplinado sea el grupo.

De ahí que la didáctica postule actualmente que los alumnos no son objeto de la instrucción del docente, sino que son aprendices activos, que elaboran para sí y por sí mismos el material que se les provee.

A modo de ejemplo podemos decir que no deberían ser ***"esponjas"*** que absorben todo lo que reciben, puesto que correrían el riesgo de saturarse de tanta información a procesar y lo que es peor no poder discernir que es importante, necesario y útil.

Sostienen Jank y Meyer que ***"no es suficiente que los alumnos se muevan en el aula y que al final de la clase estén satisfechos. Lo importante es que se logren resultados útiles".***

Los alumnos entienden los contenidos sobre la base de sus disposiciones para aprender (factores intelectuales y afectivos) y su propio modo de aprender, como así también a partir de los conocimientos previos adquiridos a lo largo de su vida.

Es en ese contexto que integran las nuevas informaciones y los correspondientes contenidos, y es de ese modo que construyen su conocimiento.

El gran descubrimiento será cuando los profesores nos demos cuenta que parte de la solución la tenemos nosotros cambiando nuestra manera de enseñar.

Seamos capaces de adoptar un método con más interacción, donde el alumno pase de ser un observador pasivo a un agente activo de su proceso de aprendizaje.

Cabe hacer la distinción que ese proceso de construcción nada tiene que ver con una actividad centrada en el docente.

Este giro de una simple instrucción hacia una posición constructivista modifica también la función del docente, que se convierte en un ***"classroom manager" o "facilitador del aprendizaje"*** o ***"docente guía"***, que ayuda a sus alumnos en el proceso de construir el conocimiento, en tanto que a los alumnos les cabe el rol verdaderamente activo durante la clase.

Para poder realizar esta tarea, el docente deberá recurrir a un abanico de recursos didácticos variados (textos, medios audiovisuales, juego de roles, presentaciones a cargo de los alumnos, resolución de problemas, etc.) y variar las formas de cooperación en la clase (trabajo individual, en parejas, en grupos, en equipos).

¿Que conseguimos con esta dinámica de trabajo?

- Alumnos autónomos, con espíritu crítico y con la humildad de asumir que puede seguir aprendiendo del otro.

- Capacidad de asociar aprendizaje y experiencia.
- Nuevo concepto de la evaluación.
- Traspasar el currículo estándar.
- El profesor pone al alumno frente al saber hacer.
- El conocimiento es siempre práctico.
- Estudio siempre acompañado del desarrollo de habilidades.
- Atención al alumno proactivo.
- El concepto de una disciplina inteligente.

La innovación de aprender haciendo sería no poner barreras al aprendizaje.

No muy a menudo proporcionamos a nuestros alumnos la oportunidad de desarrollar trabajos independientes, es decir aquellos que emanan de su propia curiosidad, preguntas o investigaciones.

Resumiendo no le permitimos ***"aprender haciendo"***. Debemos incentivar esta acción vía el aporte del pensamiento de nuestros alumnos, habida cuenta que ***no existe una sola forma para construir el conocimiento, y que por supuesto no es exclusivamente la nuestra.***

Generalmente nos encontramos con investigaciones que el alumno propone, donde se abortan proyectos, no por ser inviables, sino porque algunos docentes no aceptan el desafío de monitorear estos proyectos y ser facilitadores del aprendizaje.

Es decir, debemos aceptar que las nuevas generaciones de estudiantes demuestran espíritu creativo por naturaleza y son propensos a ***"learning by doing"***, pero el sistema y entidades educativas en general, no siempre están preparados para potenciar esta cualidad tan importante en sus alumnos.

Abordar esta forma de enseñanza requiere un esfuerzo mayor. Si se quiere enseñar a alguien a "hacer" algo, se debe dedicar mucho más tiempo a esa persona. Lo expresado implica observar el proceso de aprendizaje, el producto obtenido, supervisar, asesorar, guiar.

Esto está muy alejado de la clase magistral, donde el docente se dedica a disertar y el alumnado a escuchar, pasando por alto un detalle fundamental: el alumno no nos escucha.

Sostienen los defensores de esta metodología de enseñanza que ***"la educación es una idea muy simple: si algo te sucede no lo olvidarás. Si no lo recuerdas es porque no lo has aprendido".***

4. FLIPPED CLASSROOM-FLIP TEACHING. CLASE INVERSA

La clase inversa o ***flipped classroom/flip teaching***, si bien algunos lo consideran como un modo de innovación docente, no es una temática tan nueva puesto que el profesor Eric Mazur ya hacía referencia a la misma en la Universidad de Harvard en la década del 90.

Es por ello que la clase inversa es la aplicación directa de muchas de las cuestiones pedagógicas que se tratan en la actualidad y tiene directa relación con el uso de tecnologías en la docencia.

La clase inversa o flipped classroom, consiste fundamentalmente en cambiar el enfoque teórico de la clase para dedicarse a la realización de los ejercicios, contrariamente al desarrollo de una clase tradicional. Sostienen los defensores de esta metodología: ***"Teoría en casa y "deberes" en el aula"***. En este abordaje pedagógico se sostiene que el profesor le puede dedicar más tiempo a resolver dudas y a guiar a los estudiantes por las aplicaciones prácticas de los contenidos.

Eric Mazur originariamente llamó a este abordaje ***"educación entre pares"*** (peer instruction), y presenta un cambio fundamental que consiste en la asignación novedosa de las responsabilidades del aprendizaje que recaen más claramente en quien aprende.

El estudiante es el agente más activo no solo en lo que toca a obligaciones, sino también a derechos. Él elige el ritmo, el momento y el modo en que realiza el aprendizaje. Eso nos deja a los profesores con un papel de guías o asistentes de ese proceso que ellos están llevando a cabo.

Este profesor menciona además dos errores que a su entender, cometen los profesores: el primero es esperar que los alumnos sean como sus docentes; el segundo, pensar que el aprendizaje ocurre en el aula, cuando en realidad también se da fuera de ella. Esta es su primera crítica a la enseñanza tradicional.

Para revertir esa tendencia el catedrático propone ***cambiar el enfoque de "enseñar" por el de "ayudar a aprender"***. Por ello, ***"la educación no es simplemente transmitir información, sino que se trata de que los alumnos asimilen los contenidos y puedan aplicarlos en un nuevo contexto".***

Finalmente en algunas conferencias dictadas, afirmaba: ***"Yo pensaba que era un buen profesor, pero debí cambiar: descubrí que la mayoría de mis alumnos no aprendía, sólo memorizaban ecuaciones, datos y procedimientos. No les estaba enseñando a pensar, sino a pasar el examen. Así que me puse a pensar en cómo cambiar esto. Y no tenía idea, sólo sabía hacer clases dando cátedra".***

Según expresa otro autor, - Manuel Alcántara Plá,- :

"tomando en cuenta que la clave para desarrollar está metodología consiste en realizar las prácticas en el aula, el conjunto de tecnologías que utilicemos en ellas dependerá de la asignatura que se trate".

Es por ello que sostenemos que no invalida la aplicación de esta metodología en los distintos Seminarios, y según el citado autor nos debería ayudar a conseguir que:

1. Los estudiantes sean quienes lleven el peso de la clase, dirigiendo ellos los debates y las prácticas con nuestra guía.

2. Los estudiantes se vean animados a introducir en el aula elementos encontrados fuera de ella y de nuestros materiales, de modo que realicen una búsqueda activa de las soluciones a los problemas que les planteamos.

3. Los ejercicios sean lo más realistas posible. Eso no sólo les facilitará aplicar en el futuro los conocimientos adquiridos, sino que también aumentará el interés que tengan en ellos.

4. Favorezca el aprendizaje colaborativo entre el alumnado. Trabajos en equipo con los papeles de cada uno bien definidos pueden ayudar a conseguirlo.

5. Permita a los estudiantes hacerse y hacernos preguntas que vayan más allá de lo establecido inicialmente en el currículum.

6. Incentivar y mencionar como elemento positivo de la clase inversa cierto ingrediente de competición sana entre los estudiantes. En cualquier caso, puede ser una herramienta de motivación más siempre con cuidado de que no surta el efecto contrario sobre parte de la clase.

En resumen tomando en cuenta estos seis objetivos que se han enumerado, la idea es que el estudiante desarrolle su aprendizaje desde el pensamiento crítico y enfrentándose a problemas complejos.

En sintonía con lo enunciado por Mazur, hemos expresado en trabajos anteriores que los proyectos y las investigaciones contienen elementos potenciales que promueven multiplicidad de operaciones que enseñan a pensar.

Es bastante difícil conseguir una clase inversa que funcione sin una implicación mayor del profesor, tanto en tiempo como en concentración. Es por ello que esta metodología es más exigente para todos los involucrados, tanto alumnos como profesores.

Por otra parte, los profesores Jonathan Bergman y Aarom Sams, del instituto Woodland Park en Colorado, EEUU, en el año 2007 avanzaron en el desarrollo de esta técnica metodológica y entre otros temas propugnaron como beneficios, los siguientes:

- Elimina la frustración de docentes y discentes en las largas horas de clase
- Ayuda a la colaboración y trabajo en equipo
- Se acelera el proceso de asimilación gracias a la resolución de dudas
- Apoya el valor de la lectura en casa como técnica de estudio.
- Mejora la percepción del docente hacia el trabajo de sus discentes y su personalidad.
- Aumenta las capacidades de pensamiento crítico, la reflexión y la creatividad.
- Convierte el aula en un auténtico laboratorio de aprendizaje cambiando la actitud hacía ellas

Conseguimos así que las tareas menos activas se desarrollen en casa y las de ejercitar y poner en práctica los contenidos y los conocimientos se hagan en conjunto en clase con el apoyo del docente.

Resumiendo, reiteramos lo expresado en otros trabajos por considerarlo de alto contenido educacional y además tomando en cuenta de quién proviene como lo es el Papa Francisco I, cuando dirigiéndose a estudiantes y educadores les dijo:

"El campo de la educación no se limita a la escuela convencional. Anímense a buscar nuevas formas de educación no convencionales, según "las necesidades del lugar, tiempo y de las personas."

"¡Sin coherencia no es posible educar! Todos ustedes son educadores, no pueden delegar competencias en esta materia".

y agregó recientemente:

"La educación está dirigida a una generación que está cambiando y que, por tanto, todo educador está llamado a cambiar, en el sentido de ser capaz de comunicar con los jóvenes que tiene delante"

"No se puede crecer, no se puede educar sin coherencia". Por esta razón, el propio educador necesita un aprendizaje permanente".

5. SERVICE LEARNING. APRENDIZAJE SERVICIO

Como lo definió La National and Community Service Act de los Estados Unidos de Norteamérica el **Service Learning o Aprendizaje Servicio** es: *"un método por el cual los estudiantes o participantes aprenden y se desarrollan a través de la participación en servicios concienzudamente organizados, que se realizan en una comunidad y se dirigen a satisfacer las necesidades de dicha comunidad; se coordina con una escuela primaria, secundaria o una institución de educación superior, o un programa de servicio comunitario, y con la propia comunidad; ayuda a promover el civismo; se integra en el currículo académico de los estudiantes, reforzándolo, o en aquellos componentes educativos del programa de servicio comunitario en el cual los participantes toman parte; y proporciona un tiempo estructurado para que los estudiantes o participantes reflexionen sobre la experiencia del servicio comunitario"*

Es importante resaltar que en la llamada *sociedad de la información* (APARICI, 2003; BAUMAN, 2007; CASTELLS, 2001) resulta necesario que nuestro sistema educativo requiera de nuevas formas de enseñanza–aprendizaje que atiendan a las demandas actuales.

Asimismo, como lo detalla el Informe Delors (1996), ***"no se trata sólo de aprender a conocer, sino también de aprender a hacer, aprender a vivir y aprender a ser".***

Así fue que en este contexto, las universidades europeas han trabajado en la configuración de los Grados y Másters con un nuevo modelo conceptualizado como Aprendizaje Basado en Competencias, las cuáles son definidas por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) como la combinación de habilidades prácticas, conocimientos, motivación, valores éticos, actitudes, emociones y otros componentes sociales que se movilizan conjuntamente para lograr una acción eficaz.

Se parte de una visión y misión de la Universidad como espacio y actor transformador de la sociedad. El proceso de enseñanza–aprendizaje se vuelve cada vez más complejo y requiere de nuevas metodologías y fórmulas.

Es por ello que el Aprendizaje Servicio (APS) constituye una buena herramienta metodológica a tomar en cuenta.

A través de ella se aglutina el aprendizaje de diferentes competencias básicas o específicas, como son el trabajo en equipo interdisciplinar, las habilidades en las relaciones personales, el compromiso ético o el razonamiento crítico.

La metodología pedagógica conocida como **"aprendizaje-servicio"** ha sido definida como ***"el servicio solidario desarrollado por los estudiantes, destinado a cubrir necesidades reales de una comunidad, planificado institucionalmente en forma integrada con el curriculum, en función del aprendizaje de los estudiantes."*** (PROGRAMA NACIONAL ESCUELA Y COMUNIDAD, 2001).

Por ejemplo, estudiantes secundarios enseñan computación a adultos desocupados, quienes mejoran sus posibilidades de empleabilidad; al mismo

tiempo, los adolescentes desarrollan una excelente práctica; alumnos de cuarto grado mejoran su escritura mandando cartas a los diarios reclamando mejoras en la plaza de su barrio; estudiantes universitarios de Agronomía desarrollan sus prácticas profesionales capacitando a familias sin recursos en el desarrollo de huertas familiares.

Los dos antecedentes clave en la gestación del APS los encontramos a partir de la corriente educativa liderada por John Dewey (1916, 1938) y William James (1984). En la década de los años 20 aparecen las primeras experiencias sobre APS, y es en 1969 cuando se describe por primera vez como "una tarea necesaria para el crecimiento educativo" en la I Conferencia Nacional sobre Aprendizaje Servicio celebrada en EE.UU.

Sin embargo, a pesar de que han pasado casi cuarenta años desde esta primera aproximación y consolidación del concepto de APS, en la actualidad se concibe como una propuesta innovadora.

El concepto de APS constituye una metodología actual pero que cuenta con elementos sobradamente conocidos por todos, como son el servicio voluntario y la transmisión de conocimientos y valores. El elemento innovador consiste en vincular estrechamente servicio y aprendizaje en una sola actividad educativa bien articulada y coherente (PUIG & PALOS, 2006).

Sostienen además estos autores, que la novedad no reside en cada una de sus partes, sino en vincular estrechamente servicio y aprendizaje en una sola actividad educativa bien articulada y coherente. El aprendizaje-servicio (APS) tampoco es un invento pedagógico nuevo. Existen experiencias y tradiciones educativas que no han usado este concepto, pero en cambio aplican en su práctica habitual sus principios.

En estos casos no se trata únicamente de reconocer los componentes del APS, sino de ver cómo este tipo de actividades es semejante a otras que conocemos, o que quizás hemos protagonizado. Sin llamarlas de este modo hace tiempo que se llevan a cabo verdaderas experiencias de aprendizaje-servicio. Reconocer este hecho nos ayudará a sistematizarlas, a mejorarlas, a impulsar su difusión y a darles el valor que realmente merecen. Al describir experiencias de aprendizaje-servicio, todo lo que se nos cuenta resulta cercano, pero algo en ellas es también nuevo

.

Una experiencia que se está llevando a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, se trata a través de una iniciativa propuesta por los consejeros del Claustro estudiantil, de canjear los alimentos que se utilizan como elementos de festejo en las graduaciones por cotillón, denominándose "Festejo Responsable". Ese kit de alimentos es donado a Red Solidaria dirigida por Juan Carr, la cuál se encarga de la distribución a sectores carenciados.

Por parte del alumnado, y de sus familiares y amigos, este hecho se traduce en una labor clásica de servicio voluntario de un valor indiscutible para la sociedad. Si además de contribuir con la limpieza y saneamiento ambiental, toman conciencia que los alimentos desperdiciados constituyen la única comida con que cuenta una parte de la población, nos encontramos ante una conocida actividad de aprendizaje basada en la experiencia y luego ante un ejemplo típico de participación ciudadana.

Se trata de una propuesta conocida en cada una de sus etapas y en cambio original cuando la enlazamos en una sola actividad compleja de aprendizaje y servicio. La primera impresión que produce el APS es doble: por una parte, advertimos elementos conocidos y, por otra, nos sorprenden las enormes posibilidades educativas que ofrece.

Como ocurre con muchos otros fenómenos sociales y educativos, no existe una única definición sobre el APS. En la literatura nacional e internacional encontramos una gran cantidad de terminologías para referirnos a esta metodología, hecho que hace más complejo el concretar y aportar una única definición sobre el tema.

De acuerdo a lo desarrollado, podemos inferir que la primera impresión que produce el APS es doble: por una parte, advertimos elementos conocidos y, por la otra, nos sorprenden las enormes posibilidades educativas que ofrece. Es cierto que el APS en su contenido está compuesto de elementos conocidos, y que además nos resulta familiar y simple, pero a la vez también es verdad que supone una novedad pedagógica que puede contribuir a transformar la educación en sus diferentes niveles.

Por lo tanto, el aprendizaje-servicio es una propuesta educativa en la cuál se interrelacionan y combinan procesos de aprendizaje y de servicio a la comunidad

en un solo proyecto articulado donde los participantes se forman al trabajar sobre necesidades reales del entorno con el objetivo de mejorarlo.

En esta metodología pedagógica, es necesario que el educador tenga un rol preponderante y no un mero instructor.

Así también el APS requiere tejer una red de alianzas entre las instituciones educativas y las entidades sociales que brindan servicios a la comunidad.

Por ello la implementación del APS requiere de las instituciones educativas la apertura a la comunidad, evitando el encierro en que estuvieron inmersas en épocas anteriores.

Esta alianza permitirá a las instituciones educativas abrirse a su entorno, y a las entidades sociales ejercer, además de las tareas que les son propias, una influencia formativa que complete la acción de las instituciones educativas y contribuya así al ideal de la ciudad educadora, donde todo el tejido ciudadano ejerce, de acuerdo con sus posibilidades, alguna acción formativa.

El APS provoca efectos en el desarrollo personal, cambios en las instituciones educativas y sociales que lo impulsan, y mejoras en el entorno comunitario que recibe el servicio.

En relación con los individuos, ayuda a los jóvenes a adquirir conocimientos y procedimientos curriculares relacionados con el servicio, desarrolla destrezas académicas y profesionales, y construye competencias que predisponen a la resolución de problemas

El éxito en la implantación y el desarrollo del APS parece inseparable del trabajo en equipo emprendido entre diferentes instituciones.

En base a experiencias realizadas por Andrea Francisco Amat y Lidón Moliner Miravet, de la Universidad Jaume I de Castellón de la Plana – España, este proceso de enseñanza-aprendizaje ha generado cambios tanto en el estudiantado como en los docentes, a saber:

a) El estudiantado ha valorado muy positivamente la experiencia y el aprendizaje producido, destacando como positivo de esta propuesta de

APS la autonomía y la conexión con la práctica. Asimismo por otra parte, rescatan el hecho de organizar las clases en torno a tutorías grupales y a trabajo autónomo no presencial, lo cuál les permitió una mejor gestión del tiempo y una atención individualizada de los proyectos por parte del equipo docente, obteniendo entonces una serie de competencias que estaban planteadas en los objetivos de las asignaturas.

b) El profesorado ha transformado sus prácticas educativas, planteando los contenidos de las asignaturas situando al alumnado como eje central de la planificación.

Por ello es que han suprimido las clases magistrales y las han sustituido por tutorías grupales, y han cambiado los exámenes tradicionales por la evaluación continua basada en la creación de un proyecto grupal. Esto implicó un gran esfuerzo dinamizador e innovador por parte del profesorado lo cuál se tradujo en una mejora del proceso de enseñanza–aprendizaje.

Sostienen estos autores que se ha iniciado un proceso de coordinación en dos campos del conocimiento que tradicionalmente han estado separados: la Educación y las Ciencias de la Comunicación, generando un espacio interdisciplinar que ha enriquecido el conocimiento y la mirada del profesorado implicado. Este proceso ha provocado en el profesorado un cambio en la concepción de los planes de estudios universitarios, entendiendo los aprendizajes de las asignaturas como parte de un todo que no está parcelado. En este sentido, la Universidad debería encontrar más canales de interacción para que el alumnado entendiera su formación de manera integral.

En definitiva, el APS es una metodología que responde a muchos de los retos que se plantean en la sociedad actual y en el nuevo marco europeo de Educación Superior, promoviendo una de las ***funciones básicas de la Universidad: la formación de ciudadanos críticos, activos y responsables con su entorno.***

En Argentina, la práctica del aprendizaje-servicio ha crecido muy rápidamente en los últimos 10 años. Recién a partir de 1997 las políticas educativas nacionales comenzaron a promover la metodología, pero en realidad fueron las escuelas las que "inventaron" el aprendizaje-servicio, ya que las prácticas escolares fueron muy anteriores a la reflexión teórica, las publicaciones e investigaciones. Una

estimación conservadora permitiría afirmar que actualmente el aprendizaje-servicio es practicado por lo menos por 5.000 escuelas (aproximadamente 13% del total) y al menos 400 Universidades e Institutos de Formación Docente (TAPIA, 2002).

Es importante no confundir lo que los norteamericanos describen como ***"community service" y "service-learning"*** utilizados algunas veces como sinónimos cuando la definición académica es diferente. Si bien se considera que ***"community service"*** es equivalente a un voluntariado realizado sin conexión con los contenidos curriculares, y ***"service-learning"*** implica indispensablemente la integración de aprendizajes formales, un análisis pormenorizado de las prácticas relevadas por las encuestas mostró que escuelas que definían su proyecto como de "community service", en realidad estaban integrando contenidos curriculares específicos al proyecto de servicio, mientras que otras que calificaban a su experiencia como de "service-learning" carecían de conexiones curriculares específicas.

6. CONCLUSIONES

Es importante que se reconozca que en toda sociedad moderna, la enseñanza superior representa uno de los motores del desarrollo económico y uno de los polos de la educación a lo largo de la vida, por lo cuál es, a un tiempo, depositaria y creadora de conocimientos.

En un mundo donde los recursos cognoscitivos tendrán cada día más importancia que los recursos materiales como factores de desarrollo, aumentará forzosamente la importancia de la enseñanza superior y de las instituciones dedicadas a ella. Es por ello que los procesos del pensamiento constituyen un importante objetivo de la educación. La dificultad se presenta no en el qué, sino en el cómo.

Los jóvenes son creativos por naturaleza pero el sistema educativo no siempre está preparado para potenciar esta cualidad tan importante en sus alumnos.

Muchos profesores piensan que motivarlos a pensar creativamente es escapar a la planificación cuando en realidad, se puede motivar la creatividad en los estudiantes a través del hecho de pensar sin apartarse de lo planificado, y muy por el contrario se logrará retroalimentar la misma con el aporte de éstos.

La puesta en práctica de las estrategias de enseñar a pensar en el centro educativo conlleva preparar a los docentes para reflexionar sobre su práctica cotidiana, de forma que les ayude a pensar sobre su realidad educativa y a orientar-regular su actuación en el aula relacionándola con el marco interactivo del centro.

De ahí que en la Enseñanza orientada a la acción ("Learnig by doing), no tiene sentido imponerle a las personas una cierta representación de la realidad, tal como se practica en otros enfoques de la enseñanza. En su lugar, el aprendiz debe ser apoyado en la construcción de su propia representación, generándole posibilidades para poder contraponer su representación con la realidad.

Otra de las estrategias referida a "Learnig by doing", es que no es solamente se realiza un aprendizaje por vía de la experimentación, sino que para hacerlo se necesitan tomar en cuenta algunas premisas, como ser:

- Se aprende más cuando hay voluntad por aprender, cuando se quiere aprender.
- Se aprende más cuando se proponen metas, más allá de la calificación.
- Se aprende más cuando hay interés por la materia, su contenido despierta curiosidad y se ve su aplicación práctica.
- Se aprende más cuando no se tiene temor al fracaso, se asumen las equivocaciones porque ayudan a abrir nuevos caminos.

En definitiva, es aprender del mundo real, es una aplicación directa y práctica de la teoría, que es necesaria pero no es lo único.

El sistema educativo actual provoca que los alumnos adopten una actitud pasiva en clase. De hecho la propia distribución del aula ayuda a que los alumnos se ubiquen sentados en dirección a la pizarra y asuman una actitud pasiva esperando se les dé todo.

Sin embargo lo que ocurre es que ellos se aburren puesto que no encuentran motivaciones para el aprendizaje. La realidad es que no se toma en cuenta lo que requieren y además no se los induce a la participación.

Debemos aceptar que las nuevas generaciones de estudiantes demuestran espíritu creativo por naturaleza y son propensos a "learning by doing", pero el sistema y entidades educativas en general, no siempre están preparados para potenciar esta cualidad tan importante en sus alumnos.

Abordar esta forma de enseñanza requiere un esfuerzo mayor. Si se quiere enseñar a alguien a "hacer" algo, se debe dedicar mucho más tiempo a esa persona. Lo expresado implica observar el proceso de aprendizaje, el producto obtenido, supervisar, asesorar, guiar.

Esto está muy alejado de la clase magistral, donde el docente se dedica a disertar y el alumnado a escuchar, pasando por alto un detalle fundamental: el alumno no nos escucha.

Sostienen los defensores de esta metodología de enseñanza que "la educación es una idea muy simple: si algo te sucede no lo olvidarás. Si no lo recuerdas es porque no lo has aprendido".

No muy a menudo proporcionamos a nuestros alumnos la oportunidad de desarrollar trabajos independientes, es decir aquellos que emanan de su propia curiosidad, preguntas o investigaciones.

Resumiendo no le permitimos ***"aprender haciendo"***. Debemos incentivar esta acción vía el aporte del pensamiento de nuestros alumnos, habida cuenta que ***no existe una sola forma para construir el conocimiento, y que por supuesto no es exclusivamente la nuestra.***

Desde el punto de vista profesional no podemos negar que, los futuros graduados se encontrarán en el mercado donde deberán actuar con organizaciones que están tratando de capacitar a su personal a través del "aprender haciendo", por lo cuál deberán tener capacidad de adaptarse a ese entorno, donde se permite a los integrantes de las mismas, a innovar, arriesgarse y equivocarse dentro de un marco de instrucción que los guíe.

Asimismo la clase inversa o flipped classroom, consiste fundamentalmente en cambiar el enfoque teórico de la clase para dedicarse a la realización de los ejercicios, contrariamente al desarrollo de una clase tradicional. Sostienen los defensores de esta metodología: "Teoría en casa y "deberes" en el aula". En este abordaje pedagógico se sostiene que el profesor le puede dedicar más tiempo a

resolver dudas y a guiar a los estudiantes por las aplicaciones prácticas de los contenidos.

Eric Mazur, originariamente llamó a este abordaje "educación entre pares" (peer instruction), y presenta un cambio fundamental que consiste en la asignación novedosa de las responsabilidades del aprendizaje, que recaen más claramente en quien aprende. Para revertir esa tendencia el catedrático propone cambiar el enfoque de "enseñar" por el de "ayudar a aprender". Por ello, "la educación no es simplemente transmitir información, sino que se trata de que los alumnos asimilen los contenidos y puedan aplicarlos en un nuevo contexto".

Es bastante difícil conseguir una clase inversa que funcione sin una implicación mayor del profesor, tanto en tiempo como en concentración. Es por ello que esta metodología es más exigente para todos los involucrados, tanto alumnos como profesores.

Cabe hacer la distinción que ese proceso de construcción nada tiene que ver con una actividad centrada en el docente.

Este giro de una simple instrucción hacia una posición constructivista modifica también la función del docente, que se convierte en un "classroom manager" o "facilitador del aprendizaje" o "docente guía", que ayuda a sus alumnos en el proceso de construir el conocimiento, en tanto que a los alumnos les cabe el rol verdaderamente activo durante la clase.

En cuanto a la metodología pedagógica conocida como "aprendizaje-servicio" ha sido definida como ***"el servicio solidario desarrollado por los estudiantes, destinado a cubrir necesidades reales de una comunidad, planificado institucionalmente en forma integrada con el curriculum, en función del aprendizaje de los estudiantes."***

Se parte de una visión y misión de la Universidad como espacio y actor transformador de la sociedad. El proceso de enseñanza–aprendizaje se vuelve cada vez más complejo y requiere de nuevas metodologías y fórmulas.

Es por ello que el Aprendizaje Servicio (APS) constituye una buena herramienta metodológica a tomar en cuenta.

A través de ella se aglutina el aprendizaje de diferentes competencias básicas o específicas, como son el trabajo en equipo interdisciplinar, las habilidades en las relaciones personales, el compromiso ético o el razonamiento crítico.

A pesar de que han pasado casi cuarenta años desde esta primera aproximación y consolidación del concepto de APS, en la actualidad se concibe como una propuesta innovadora.

El concepto de APS constituye una metodología actual pero que cuenta con elementos sobradamente conocidos por todos, como son el servicio voluntario y la transmisión de conocimientos y valores. El elemento innovador consiste en vincular estrechamente servicio y aprendizaje en una sola actividad educativa bien articulada y coherente.

En definitiva, el APS es una metodología que responde a muchos de los retos que se plantean en la sociedad actual y en el nuevo marco europeo de Educación Superior, promoviendo una de las ***funciones básicas de la Universidad: la formación de ciudadanos críticos, activos y responsables con su entorno.***

Por ello cabe hacer la distinción que los procesos de construcción descriptos no se apoyan en actividades donde el docente es el centro de las mismas.

Para poder realizar esta tarea, el docente deberá recurrir a un abanico de recursos didácticos variados (textos, medios audiovisuales, juego de roles, presentaciones a cargo de los alumnos, resolución de problemas, etc.) y variar las formas de cooperación en la clase (trabajo individual, en parejas, en grupos, en equipos).

Reiteramos y ratificamos lo expresado en trabajos anteriores por considerarlo de alto contenido educacional y además tomando en cuenta de quién proviene como lo es el Papa Francisco I, cuando dirigiéndose a estudiantes y educadores les dijo:

> ***"El campo de la educación no se limita a la escuela convencional. Anímense a buscar nuevas formas de educación no convencionales, según "las necesidades del lugar, tiempo y de las personas."***

"¡Sin coherencia no es posible educar! Todos ustedes son educadores, no pueden delegar competencias en esta materia".

"La educación está dirigida a una generación que está cambiando y que, por tanto, todo educador está llamado a cambiar, en el sentido de ser capaz de comunicar con los jóvenes que tiene delante".

"No se puede crecer, no se puede educar sin coherencia". Por esta razón, el propio educador necesita un aprendizaje permanente".

En base lo expresado, y tomando en cuenta los requerimientos cada vez más demandantes de los alumnos, es que opinamos que estas distintas metodologías pedagógicas descriptas deberían intentar aplicarse, entre otras, no sólo en las asignaturas contables sino también en otras asignaturas de la currícula y lo que es más importante desde los niveles anteriores al de la enseñanza universitaria.

7. BIBLIOGRAFIA

- Pestalozzi Johann Heinrich (Enrique Pestalozzi). Idea de la formación elemental.

- Pestalozzi Johann Heinrich (1746-1827). Michel Soëtard. Perspectivas: revista trimestral de educación comparada (París, UNESCO: Oficina Internacional de Educación), vol. XXIV, nos 1-2, 1994, págs. 299-313.

- Mazur, Eric. Conferencia en Chile.

- Bergman, Jonathan y Sams, Aarom. Instituto Woodland Park.Colorado, EEUU. 2007.

- Westbrook, Robert B. Artículo sobre Dewey John. Perspectivas: revista trimestral de educación comparada. París. UNESCO. Oficina Internacional de Educación. 1999.

- Schank Roger. Fundador y Ceo de Socratic Arts. Entrevista de Learning Review. Febrero 2006.

- VII Encuentro Internacional de Educación. Fundación Telefónica. México. Enero de 2013.

- Pasqualino, Roberto Emilio; Imwinkelried, Gloria Elena. "Los Cuatro Pilares de la Educación Frente a la Formación del Profesional Contable. Necesidad de Seminarios Integradores de Conocimientos". XXX Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario. Octubre de 2008.

- Pasqualino, Roberto Emilio; Imwinkelried, Gloria Elena. "Los Pilares de la Educación y la Necesidad de Seminarios Integradores de Conocimientos en la Formación del Contador".
- XXXI Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Argentina de la Empresa. Septiembre de 2009.

- Pasqualino, Roberto Emilio; Imwinkelried, Gloria Elena. "Seminarios de Integración y Aplicación. La importancia de incentivar el pensar. Aspectos metodológicos a tomar en cuenta". XXXIV Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales.Universidad Nacional de Salta. Septiembre de 2012.

- Pasqualino, Roberto Emilio; Imwinkelried, Gloria Elena. "Seminarios de Integración y Aplicación. La importancia de incentivar el pensar y el actuar. Learning by doing.

- XXXV Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad Nacional de Entre Ríos. Septiembre de 2013.

- Pasqualino, Roberto Emilio; Imwinkelried, Gloria Elena. "Seminarios de Integración y Aplicación. Enseñanza orientada al actuar. Flipped Learning – Flipped Classroom.

- XXXVI Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de la Empresa. Pinamar-Pcia. de Buenos Aires. Septiembre de 2014.

- Pasqualino, Roberto Emilio; Imwinkelried, Gloria Elena. **"**Seminarios de Integración y aplicación. Enseñanza orientada al actuar. Flipped learning - Flipped classroom. Service learning".

- XXXVII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Morón - Pcia. de Buenos Aires. Agosto de 2015.

- Tapia, María Nieves; González Alba; Elicegui Pablo. "K-12 Service-Learning in Argentina-Aprendizaje y Servicio Solidario en las Escuelas Argentinas: Una visión descriptiva a partir de las experiencias presentadas al Premio Presidencial Escuelas Solidarias" 2005.

- Rodríguez Gallego, Margarita. "El Aprendizaje-Servicio como estrategia metodológica en la Universidad" Universidad de Sevilla. Revista Complutense de Educación 95 ISSN: 1130-2496. Vol. 25 Núm. 1 (2014) 95-113 http://dx.doi.org/10.5209/rev_RCED.2014.v25.n1.41157

- Francisco Amat, Andrea; Moliner Miravet. "El Aprendizaje Servicio en la Universidad: una estrategia en la formación de ciudadanía crítica". Facultad de Ciencias Humanas y Sociales- Departamento de Educación - Universidad Jaume I – Castellón de la Plana – España.

- Puig Rovira, Josep M; Palos Rodríguez, Josep. "Aprendizaje servicio (ApS). Educación y compromiso cívico. Cuadernos de Pedagogía nº 357 – Universidad de Barcelona. España.

- García Sánchez, María Rosa; Green, Claudia G. "El Service-Learning o Aprendizaje-Servicio como método de enseñanza: Experiencia de la Pace

University (Nueva York) en la creación de green maps o mapas verdes en e marco del desarrollo sostenible del turismo". Revista de Enseñanza Universitaria. Nº 32; 13-28. 2008

- Steinberg, Margery; Kenworthy-U´Ren, Amy; Desplaces, David; Coleman, Susan; Golden, Robert. "Una propuesta del Service Learning hacia el desarrollo económico de la comunidad: incubadora de micro empresas de la University of Hartford. Revista internacional de la investigación y del uso del método del caso (2006) XVIII, 4 2006.

- JUAN PABLO II, (Mensaje a los jóvenes de Francia, 01-06-1980)

- FRANCISCO I. (Mensaje a los estudiantes y docentes de Italia, 08-06-2013)

- FRANCISCO I. (Mensaje en la audiencia papal a la Congregación para la Educación Católica, con ocasión de la asamblea plenaria del Dicasterio. Italia, 13-02-2014)

- Werner Jank – Meyer Hilpert. "La enseñanza orientada a la acción". Cornelsen Scriptor. 1994.

- "Como enseñar a los alumnos a pensar creativamente". Nota editorial – Noticias Vida Universitaria. Universia. Portal de las Universidades españolas. España. 03/08/2012.

- Dorado Perea, Carles. "Aprender a aprender. Estrategias y técnicas" Universidad Autónoma de Barcelona. España. 1996.

- De Bono, Edward. "Aprender a pensar". Editorial Plaza y Janés. Madrid. 1996.

- Bateman, Walter. "Alumnos curiosos". Editorial Gedisa. Barcelona. España. 2000.

- Raths, Louis E; Jonas Arthur; Rothstein; Wassermann Selma. "Cómo enseñar a pensar". Editorial Paidós. Buenos Aires. Argentina. 1999.

- Orozco-Delclós, Antonio. "Aprender a pensar y reflexionar". Artículo de Filosofía del conocimiento. Asociación Arvo Comunicación. Arvo.net. España. 27-05-2005.

- "Como enseñar a los alumnos a pensar creativamente". Nota editorial – Noticias Vida Universitaria. Universia. Portal de las Universidades españolas. España. 03/08/2012.

- García, J. Eduardo – García, Francisco F. "Aprender investigando". Díada Editorial. Sevilla. España. 1995.

Capítulo 8

LA CUENTA DE INVERSION EN EL NIVEL NACIONAL

Informe preparado por

JUAN JOSE PERMUY [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

El trabajo que se presenta pertenece al Área Técnica, específicamente al ítem 4-Contabilidad Gubernamental-4.1 Alternativas para la presentación e integración de la Cuenta Inversión (Nivel Nacional y Provincial).

Como establece nuestra Constitución en su artículo 75 – Atribuciones del Congreso, inciso 8 establece "Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y APROBAR O DESECHAR LA CUENTA INVERSION".

Es decir, que el Órgano Legislativo tiene a su cargo la fiscalización de la "Cuenta de Inversión", a modo de rendición de cuentas del ejercicio financiero y de la ejecución y cumplimiento del presupuesto por parte del Órgano Ejecutivo, como cometido político impuesto por nuestra Carta Magna.

De este modo la Constitución Nacional es la que establece los dos atributos propios de esta herramienta Constitucional de Control: su contenido, "¿Cuenta de Inversión o de Gastos?" y su alcance, "aprobación o rechazo".

Asimismo se hace mención a la importancia que establece nuestra Constitución Nacional en su artículo 85 el cual establece que el control externo del Sector Público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño general de la Administración Publica estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoria General de la Nación como organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional.

Se concluye que la Cuenta Inversión refiere a un Instrumento Constitucional básico que le permite al Poder Legislativo ejercer el Control Externo fijado en el Artículo 85 de la Constitución Nacional.

Nuestra Constitución Nacional, en su artículo 75, Atribuciones del Congreso, inciso 8, establece: *"Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y APROBAR O DESECHAR LA CUENTA DE INVERSION."*

Por lo tanto, de acuerdo al texto constitucional, el órgano legislativo tiene a su cargo la fiscalización de la "cuenta de Inversión", como procedimiento de rendición del ejercicio financiero establecido en el artículo 10 de la Ley 24.156, de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, según el cual *"El ejercicio financiero del Sector Público Nacional, comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre de cada año."* y a través de ella el control de la ejecución y cumplimiento del presupuesto por parte del órgano ejecutivo, como competencia política que le es impuesta en nuestra Constitución en su artículo 85 que indica "*El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo."*

"El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación."

"Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso."

"Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos."

De este modo, la Constitución Nacional, es la que fija dos atributos propios que la misma posee para su control a saber su contenido ¿cuenta de inversión o de gastos? Y su alcance ¿aprobación o rechazo?

La denominación constitucional en nuestra Carta Magna siempre fue indicada como "cuenta de inversión", artículos 67, inc.7 y 86 inc. 13, antes de su modificación del año 1994, que mantuvo el mismo término. No así la anterior Ley de Contabilidad Nacional, Decreto Ley 23354/56 que en su artículo 37 legalmente la definía como "Cuenta General del Ejercicio".

La Ley de Administración Financiera 24156, en su artículo 95, la denomina "La cuenta de Inversión", que deberá presentarse anualmente al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento.

Las denominaciones en el ámbito provincial tampoco son homogéneas, aunque varias Constituciones provinciales hablan de "Cuenta de Inversión".

1. CONCEPTO

En general la denominación de cuenta de inversión, se trata en realidad de cuenta de Gastos. Estos son dos conceptos distintos y expresan hechos y realidades diferentes, sobre todo desde el punto de vista económico-financiero.

La terminología gasto hace referencia a lo consumido por ejemplo los gastos en concepto de remuneraciones.

Por otro lado, la inversión, es el empleo de recursos en una actividad productiva o no.

En síntesis, el objetivo de la misma es verificar lo gastado, no de fiscalizar la inversión, aunque actualmente se está aproximando más a este concepto, por desvíos producidos, que afectan la actividad económica.

.

2. INTERACCIÓN "PRESUPUESTO-CUENTA DE INVERSIÓN"

No debemos dejar de lado, pues existe una relación directa entre el presupuesto y la cuenta de Inversión, tal como lo establece nuestra norma constitucional.

El Congreso es el encargado de examinar lo que ha sido autorizado en cada crédito presupuestario y lo que se ha devengado y pagado efectivamente con cargo a esos créditos. Así lo establece nuestra Constitución en el artículo 85 ***"El Control Externo del Sector Público Nacional, en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos", será una atribución propia del Poder Legislativo"***.

Además ***"el examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración Pública estará sustentada en los dictámenes de la Auditoria General de la Nación"***, único dictamen vinculante que debe ser tenido en cuenta por el Poder Legislativo.

En la práctica, lo que en realidad "se autoriza" con la sanción del presupuesto es el "gasto" y lo que se "aprueba", en consecuencia, son los "gastos autorizados" previamente.

Esta circunstancia impone una restricción o limitación del presupuesto y a la cuenta de inversión como instrumento de gobierno y control, sumado a ello la modificación del artículo 37 de la Ley de Administración Financiera, que permite al Jefe de Gabinete de Ministros poder disponer las restricciones presupuestarias que considere necesarias dentro del total aprobado por cada Ley de Presupuesto, quedando comprendidas las modificaciones que involucren a gastos corrientes, gastos de capital, aplicaciones financieras y distribución de las finalidades, artículo sustituido por el artículo 1º de la Ley 26124.

Por lo tanto existen restricciones o limitaciones en el presupuesto como instrumento de gobierno y control por cuanto se ha perdido su plenitud jurídica, política y económica.

3. ALCANCE DEL SIGNIFICADO DEL CONTROL EN LA CUENTA DE INVERSION

Los términos "aprobar o desechar" las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos aluden a la actividad propia de control del Congreso, atribuida por disposición constitucional.

Debemos considerar aspectos, que en su objeto se tienen en cuenta.

Al aprobar o desechar la Cuenta de Inversión el Poder Legislativo la considera "en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos", términos cuyos distintos alcances se pueden desarrollar y analizar, a saber:

- Aspectos Patrimoniales

Comprenden los bienes que componen los activos y pasivos del Sector Público, que en su conjunto integran su patrimonio. Dentro de los activos del patrimonio se encuentran los bienes muebles e inmuebles, los créditos, los servicios que preste, los fondos de que dispone, las inversiones que realiza y las obras que ejecuta.

Es por ello que la Auditoria General de la Nación, como organismo de Asistencia Técnica al Congreso, cuando eleva su dictamen, reitero único vinculante para el Poder Legislativo, siempre se basa en la obtención de evidencias y emite opinión sobre su existencia, integridad, propiedad y medición (valuación) y efectúa comentarios sobre su expansión o retracción y sobre su medición razonable.

Dentro de los pasivos del patrimonio se encuentran las deudas ciertas, vencidas y a vencer, que tiene el Estado Nacional y uno de los hechos más relevantes, pero no el único: el endeudamiento interno y externo de la Nación.

La Auditoría General de la Nación verifica además la deuda pública, en cuanto al correcto ingreso de los fondos, el devengamiento y pago de sus rentas y la amortización de su capital. A estos conceptos deben sumarse el de los juicios en que el Estado es demandado, que pueden generar pasivos futuros, inciertos al momento del examen, y que no debemos dejar de lado y las transferencias de fondos que realiza el Banco Central de la República Argentina para financiar el gasto público.

- Aspectos Económicos

Es el resultado de aplicar y usar los bienes integrantes del patrimonio, es decir las actividades que pueden realizar los sujetos, desde el punto de vista no del movimiento de fondos sino de los ingresos o gastos devengados.

Considerando lo expresado, el aspecto económico incluye cargos, pérdidas, que no significan egresos de fondos en un ejercicio determinado, como la estimación del monto a pagar por un acto que se produce cierto año y que generará efectos en varios ejercicios después (el ejemplo clásico es una demanda judicial) o la amortización de los inmuebles, rodados u otros bienes.

- Aspectos Financieros

Comprenden el movimiento de fondos líquidos, incluyendo tanto los ingresos como los egresos. Los movimientos de fondos se reflejan principalmente en la ejecución presupuestaria y económica patrimonial en el momento de su percepción o devengamiento, como etapa contable establecida de la Ley de Administración Financiera 24156, por lo que frecuentemente se asimila este aspecto al cumplimiento de la ejecución presupuestaria prevista legalmente.

A modo de ejemplo los ingresos comprenden las cobranzas de impuesto o recursos de la seguridad social, venta de bienes, prestación de servicios públicos, obtención de nuevos préstamos, u otros orígenes de fondos. Por el contrario su egreso o aplicación se refiere, por ejemplo, a pago de sueldos, realización de obras, inversiones, cancelación de pasivos y otorgamiento de préstamos o subsidios.

- Aspectos Operativos

Hacen al adecuado gerenciamiento de los recursos públicos. Las necesidades públicas son ilimitadas y los recursos son limitados, es importante analizar la prioridad que se le asignan a los mismos.

Se emplean diversos indicadores que permiten medir la eficiencia, la eficacia y la economía con que los administradores han ejecutado sus tareas más allá de los resultados económicos o financieros registrados, aunque sin dejar de lado que debe verificarse por ejemplo que un administrador pudo haber cumplido su meta u objetivo, cumpliendo la eficacia pero a un costo sumamente alto.

Este aspecto, indicado en el párrafo 4 del artículo 85 de nuestra Constitución, encierra cuestiones básicas y decisivas de evaluación de una adecuada gestión gubernamental.

Es por ello, que la realidad política, social y económica del estado actual y su complejidad, exigen mayor control de legalidad y auditoria. Razones políticas de interés general exigen que se controle con mayor firmeza la eficacia en el logro de los objetivos.

- Aspectos referidos al control de gestión:

El Control de Gestión incorporado en la Ley 24156 Ley de Administración Financiera, permite una plena participación del Congreso en la tarea de satisfacer el "interés general", pues habilita una mejor planificación y proyección que debe estar presente en el presupuesto que permite efectuar ajustes y correcciones del mismo, dándole mayor eficiencia a la actividad administrativa, optimizando el uso de los recursos y logrando más eficacia en la satisfacción de las necesidades públicas, debiéndose restituir la redacción original del artículo 37 de la Ley 24156 para no desvirtuar la esencia del presupuesto y la competencia propia que le cabe al Poder Legislativo de acuerdo a nuestra Carta Magna.

Desde el punto de vista de su naturaleza el control que realiza el Poder Legislativo, es sustancial y formal. El acto de control, aprobación o rechazo, es de naturaleza administrativa pues es un acto materialmente administrativo, aunque se instrumente a través de un acto legislativo o Ley en sentido formal. Es un acto administrativo por cuanto se trata de una declaración unilateral de alcance individual.

Es sustancialmente administrativa la naturaleza del control, pues se limita a verificar y a expresar conformidad o disconformidad con la rendición de cuentas del Poder Ejecutivo sin que el acto encierre elaboración o creación del derecho a través de normas jurídicas generales que determinen conductas, nota propia y tipificante de la función legislativa.

El control es una de las manifestaciones de la función administrativa. Es por ello que el Poder Legislativo como contralor de los actos del Poder Ejecutivo, uso y destino dado a los fondos públicos, es un cumplimiento del cometido estatal encomendado por imperativo constitucional, recreando el checks and balances para el respeto funcional del equilibrio de los poderes de la República.

La función de control otorgada al Poder Legislativo es un poder-deber que se estructura sobre la idea fin de cuidado y salvaguarda del orden jurídico.

No es actividad jurisdiccional, pues no hay cosa juzgada, no hay recurso, acusación o defensa, etc., no hay conflicto a dirimir por un órgano tercero, imparcial e independiente y no hay decisión con fuerza de verdad legal.

Resumiendo, la aprobación o no de la cuenta de inversión es un acto administrativo con forma de Ley, expresión de la función administrativa.

- Aspectos referidos al control por la oportunidad

Los controles, en cuanto a la oportunidad de su realización pueden realizarse antes, durante o después de la actuación administrativa fiscalizable.

De esta manera podemos tener controles preventivos, concomitantes y a posteriori.

El control preventivo o anticipado que realiza el Poder Legislativo en el tema que nos ocupa, mediante el cual se revisa el acto antes de que llegue a ejecutárselo dentro de un proceso de formación, es la aprobación del presupuesto.

En lo que respecta a los controles concomitantes, en general los hace la misma Administración, a través de la relación jerárquica de la estructura administrativa, o a través de los síndicos destacados por el organismo de control (ej.: Sindicatura General de la Nación)

Los controles posteriores son realizados actualmente por órganos de control, que se encuentran fijados por la Ley 24156 de Administración Financiera, Sindicatura General de la Nación y Auditoria General de la Nación, y en sede Legislativa a través de la aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión.

La aprobación o no de la Cuenta de Inversión es un típico caso de control a posteriori, ex post-facto. Este procedimiento, aprobación o no, cierra el circuito de control que se inicia con la autorización para gastar, el presupuesto, que opera, como ya se dijo antes, como control preventivo.

En síntesis, el Congreso realiza sobre los Estados Financieros del Estado un triple control: preventivo, al fijar el presupuesto, autorización para gastar, a posteriori, aprobación o desestimación de la Cuenta de Inversión, es decir controla cómo y en que se gastó; y concomitante a través de la interpelación a los funcionarios responsables.

- Aspectos referidos al control por el órgano

Es un control interorgánico, es una categoría de los controles horizontales, pues comprenden la vinculación que guardan los tres órganos de poder entre sí en igualdad de situación.

En oposición están los controles verticales, derivados de una vinculación jerárquica, tanto política como administrativa y comprende, entre otros, los fenómenos político-administrativos del federalismo, regionalismo, centralización, descentralización, desconcentración y delegación.

Es el tradicional control Legislativo de la administración.

Entre los mecanismos clásicos de control Legislativo pueden citarse:
1. Pedidos de informes.
2. Debates o interpelaciones
3. Comisiones investigadoras.
4. La moción de censura al Jefe de Gabinete de Ministros.
5. Juicio Político
6. Control de determinados nombramientos
7. Control de tratados a través de la ratificación de acuerdos

En el caso particular en trato, la intervención legislativa en materia presupuestaria y financiera, como competencia de los representantes del pueblo, se realiza a través de la Comisión Parlamentaria mixta Revisora de Cuentas integrada por seis (6) senadores y seis (6) diputados cuyos mandatos duran hasta la próxima renovación trienal de la Cámara a la que pertenezcan y serán elegidos en igual forma que los miembros de las comisiones permanentes.

En los artículos 128 y 129 de la Ley 24156 de Administración Financiera está incorporada como tal, fijándose además las funciones que cumple en materia de

control externo del Poder Ejecutivo, como así también su relación con la Auditoria General de la Nación.

En síntesis el control que ejerce el Poder Legislativo sobre la "Cuenta de Inversión", es un control entre órganos que atañe al mantenimiento del equilibrio de la división tripartita del poder.

- Aspectos relativos al control por la Iniciativa

El control puede provenir de la propia iniciativa pública o por petición de tercero interesado, afectado en sus situaciones subjetivas.

En este caso, se trata de control o verificación de oficio, pues el órgano legislativo por expresa disposición Constitucional, interviene controlando los actos del Poder Ejecutivo (art. 85 de la Constitución Nacional).

Ni el órgano controlado, ni terceros promueven el control, sino que es el propio órgano controlante quien debe hacerlo porque así lo determina la Constitución Nacional, sin perjuicio del deber del Poder Ejecutivo de remitir la Cuenta de Inversión que debe presentarse anualmente al Honorable Congreso de la Nación antes del 30 de junio del año siguiente al que prescribe el Artículo 95 de la Ley 24156 de Administración Financiera.

En la reglamentación, dada por Decreto Nº 1344/2007, del artículo indicado en el párrafo anterior, se establece que el Ministerio de Economía y Producción, actualmente Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, presentará anualmente la Cuenta de Inversión, elaborada por la Contaduría General de la Nación, al señor Jefe de Gabinete de Ministros, quien a su vez, la elevará al Honorable Congreso de la Nación.

- Aspectos relativos al control por la Materia

El control de la Cuenta de Inversión tiene un doble alcance material: de legitimidad y de oportunidad.

El control de legitimidad abarca, no solo el ejercicio de actividades regladas, sino también las discrecionales en la medida en que haya límites jurídicos

elásticos (razonabilidad, no desviación de poder, buena fe, equidad, principios generales del derecho, etc.) y límites técnicos concretos. Se desprende que el concepto de legitimidad es más amplio que el de facultad reglada y que el de oportunidad es más restringido que el de facultad discrecional.

El control de la legalidad financiera, se da sobre el quién, el órgano habilitado para actuar; el qué, la decisión adoptada y el para qué, fin que se persigue con el acto.

Al estar el fin determinado, no existe poder discrecional. El funcionario solo tiene las facultades que la Ley de Presupuesto le señala expresamente, no pudiendo ejercer atribuciones discrecionales a menos que la Ley se las conceda directa y categóricamente, como es el caso actual con la modificación del artículo 37 de la Ley 24156de Administración Financiera, artículo sustituido por el artículo 1º de la Ley 26124, circunstancia que ha incidido en el Presupuesto Nacional, perdiendo valor, como herramienta transcendental no sólo para el Sector Público Nacional, sino también para el control de la ciudadanía.

También concurren elementos parcialmente discrecionales, sobre todo cuando nos referimos al "como" que es la manera en que ha de originarse la declaración orgánica administrativa y depende de su regulación.

Son parcialmente discrecionales en el actuar que se refieren específicamente al cómo (procedimiento) y al cuándo (conveniencia).

EL cómo nos remite a normas de carácter técnico- contable, cuya competencia es exclusiva por la ley 24156de Administración Financiera, artículo 91, inciso a) de la Contaduría General de la Nación, que le establece *Dictar las normas de Contabilidad Gubernamental para todo el Sector Público Nacional*. En ese marco prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas.

Esta normativa determina el procedimiento a seguir para realizar los gastos o inversiones.

En relación al cuándo (el momento, mérito, conveniencia, tiempo) se puede afirmar que es el elemento de mayor contenido discrecional, pues está sujeto a la subjetividad del administrador.

Depende de la valoración que la administración haga de la satisfacción de las necesidades públicas o del interés general.

Resumiendo, el control comprende la fiscalización de razones jurídicas (de legitimidad estricta) y razones políticas (conveniencia) del obrar administrativo – financiero patrimonial.

El Poder Legislativo está facultado no sólo para controlar la legalidad (legitimidad estricta) sino también la oportunidad, esto es si hubo buena o mala administración de los fondos, con un carácter más amplio tal como lo establece el Artículo 85 de nuestra Carta Magna que expresa Ejercer el Control Externo del Sector Público Nacional, en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, que es una atribución propia del Congreso.

- Aspectos relativos al control por el procedimiento

La aprobación de la Cuenta de Inversión comprende diversas etapas que se sustancian en sede administrativa y en sede legislativa.

1- En sede administrativa la Contaduría General de la Nación es un organismo de la Administración Central cuyas competencias están establecidas en la Ley 24156 de Administración Financiera, Título V, del Sistema de Contabilidad Gubernamental artículos 85 al 95.-

En particular, el artículo 95 establece el contenido mínimo que debe integrar la misma, a saber:

ARTICULO 95.- La Cuenta de Inversión, que deberá presentarse anualmente al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento, contendrá como mínimo:

a) Los estados de ejecución del presupuesto de la Administración Nacional, a la fecha de cierre del ejercicio;

b) Los estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la Administración Central;

c) El estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta;

d) Los estados contable-financieros de la Administración Central;

e) Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos económicos y financieros.

La Cuenta de Inversión contendrá, además, comentarios sobre:

a) El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto;

b) El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública;

c) La gestión financiera del Sector Público Nacional.

REGLAMENTADO POR DECRETO N° 1344/2007:

ARTÍCULO 95.- El MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION presentará anualmente la Cuenta de Inversión, elaborada por la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION, al señor Jefe de Gabinete de Ministros, quien a su vez, la elevará al HONORABLE CONGRESO DE LA NACION.

2- Es importante destacar la competencia que tiene la Auditoría General de la Nación "como órgano de Asistencia Técnica del Congreso". Por el artículo 85 de nuestra Constitución Nacional, segundo párrafo "*El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración Pública estarán sustentados en el dictamen de la Auditoria General de La Nación* (único dictamen vinculante para la Comisión Mixta Revisora de Cuentas).

Ampliando lo dicho, el párrafo 4º in fine del artículo 85 de la Constitución Nacional dispone que la Auditoria General de la Nación, *"tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la Ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.*

Todo lo mencionado precedentemente, ratifica el rol de la Auditoría General de la Nación en el control externo y en la percepción y gestión de los recursos del Estado: *"Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos".*

Esta inclusión adquiere un valor realmente necesario, a la luz de la experiencia histórica en la materia, ya que el tratamiento de la Cuenta de Inversión ha sido objeto, durante muchos períodos –décadas- de un tratamiento negligente, caracterizado por las demoras en su presentación y tratamiento, llegando en muchos casos a su aprobación ficta.

A modo de revisión histórica, de reseña de las Cuentas de Inversión a partir de 1864, tenemos:

1. Fueron aprobadas las correspondientes a 1864 (ley 214); 1866 (ley 386); 1878 a 1884 (ley 3939); 1885 a 1900 (ley 5096); 1905 a 1911, 1913, 1915 a 1920, 1922 a 1924 (ley 12.689), 1944 (ley 13.635), 1945 y 1946 (ley 14.015); 1950 (ley 14.052); 1951 (ley 14.253); 1952 (ley 14.320); 1953 (ley 14.611); 1956 (ley 15.817); 1963 a 1965 (ley 20.653); 1973 a 1975 (ley 23.334).

2. Fueron rechazadas las cuentas de inversión del ejercicio 1914 (ley 10.212) y de los ejercicios 1966 a 1972 (ley 23.345).

3. Las cuentas elevadas por el Poder Ejecutivo Nacional y archivadas en la contaduría del Congreso de la Nación fueron, entre otras, las correspondientes a los ejercicios 1912, 1929, 1930, 1941, 1942 y 1943.

4. La dirección de información parlamentaria del Congreso de la Nación desconoce el paradero de las cuentas correspondientes a los ejercicios 1960, 1961, 1962, 1966 a 1971, y de 1976 a 1981.

5. Algunas cuentas no fueron elevadas al Congreso, como las de 1865, 1867 a 1877 y 1901 a 1904.

También hay cuentas en poder de la Contaduría General de la Nación a disposición del Congreso, como son las de 1921, y 1925 a 1928.

4. SITUACION ACTUAL DEL CONTROL POLITICO POSTERIOR

Análisis de las últimas catorce Cuentas de Inversión aprobadas:

Cuenta de Inversión	Ley de Aprobación	Fecha
1999	Ley Nº 26328	20/12/2007
2000	Ley Nº 26328	20/12/2007
2001	Ley Nº 26328	20/12/2007
2002	Ley Nº 26328	20/12/2007
2003	Ley Nº 26328	20/12/2007
2004	Ley Nº 26328	20/12/2007
2005	Ley Nº 26830	14/01/2013
2006	Ley Nº 26830	14/01/2013
2007	Ley Nº 26789	07/12/2012
2008	Ley Nº 26789	07/12/2012
2009	Ley Nº 27121	20/01/2015
2010	Ley Nº 27144	10/06/2015
2011	Ley N* 27144	10/06/2015
2012	Trámite de sanción de Ley	
2013	Con Resol. Favorable de la Auditoria General de la Nación (AGN)	

Es notorio a la luz de lo descripto que el Poder Legislativo no cumple en tiempo y forma con el control político posterior.

A partir de la sanción de la Ley 24156 de Administración Financiera se cumple con la presentación ante el Honorable Congreso de la Nación en tiempo y forma.

El procedimiento de aprobación es de gran relevancia, porque se trata justamente de la rendición de cuentas integral de la gestión de gobierno a través de la ejecución presupuestaria, lo que posibilita al Congreso evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos que hubiesen sido autorizados para el ejercicio. Permite la determinación de responsabilidades. De allí la importancia no solo política sino

también jurídica de su oportuno tratamiento, a efectos de evitar, por ejemplo, eventuales prescripciones.

Si nos detenemos atentamente en el rol que ejerce la Auditoría General de la Nación en esta materia, se pueden apreciar dos dimensiones

a) Asistencia técnica para que el Congreso pueda evaluar y proceder.
b) Organismo autónomo con facultades institucionales propias, de intervención necesaria y previa a la del Congreso.

- Aspectos relacionados al control por la Conclusión:

El procedimiento de control concluye cuando el Honorable Congreso de la Nación aprueba o rechaza la Cuenta de Inversión.

Obviamente, el aprobarla o el rechazarla producen efectos jurídicos y políticos muy diferentes.

a) La aprobación supone que el Poder Ejecutivo hadado debido uso y destino de los fondos públicos, y que su desempeño se ha ajustado en un todo a la legalidad financiera objetiva, incluyendo los aspectos patrimoniales, económicos, financieros y de gestión.
b) En cuanto al rechazo, la situación es diferente, debiendo plantearse dos supuestos: rechazo parcial y rechazo total.

El rechazo parcial tiene lugar cuando el Congreso desestima algunas partidas o ítems contenidos en la rendición de cuentas.

Por otro lado el rechazo total tiene lugar cuando el Congreso desestima la totalidad de la Cuenta de Inversión presentada.

En el caso del rechazo parcial el Congreso puede reenviar al Poder Ejecutivo aquellas partes de la Cuenta de Inversión que a su juicio resultaron insuficientes para demostrar el debido manejo de los fondos.

En el supuesto del rechazo total, sólo cabe la sanción de la ley que contenga el acto de control "desechar" y su posterior envío al Poder Ejecutivo para su promulgación.

Nos podemos preguntar si el Poder Ejecutivo puede hacer uso de su facultad de veto, observando el Proyecto de Ley que rechaza la cuenta de inversión.

En mi opinión considero, que es inconveniente el veto por las siguientes interpretaciones.

a) El veto es la facultad de control que tiene el Poder Ejecutivo para examinar y frenar el proyecto de Ley que le envía el Congreso.

Por tal circunstancia estamos en presencia de un recurso de revisión. Es decir que en el caso de vetarse el proyecto del proyecto de Ley de rechazo de la cuenta de inversión, se estaría dando la circunstancia de "control" del "acto de control" lo que generaría un conflicto de competencia. A saber, quién controla a quien.

b) El veto del acto de control supondría que el Poder Ejecutivo desconoce la facultad de fiscalización del Congreso, cuestionando el equilibrio institucional que deben guardar los tres órganos de la República.

c) El veto solo es procedente tratándose de actos legislativos que materialmente se consideran ley, no así los actos legislativos que solo son formalmente Ley.

El acto por el cual el Congreso rechaza la cuenta de inversión, no es susceptible de veto por cuanto no es una Ley en sentido material, sino un acto administrativo de control, "con forma de Ley" aunque técnicamente debería serlo en forma jurídica de resolución y bajo el régimen jurídico del acto administrativo.

No obstante lo expuesto, puede ocurrir que el Poder Ejecutivo vete la Ley-Acto de control. Ante esta alternativa cabe la solución dada por la Constitución en el sentido que si el proyecto es rechazado por el Poder Ejecutivo, vuelve al Congreso y éste puede insistir aprobando con una mayoría de dos tercios el proyecto y convirtiéndolo en Ley y por lo cual el Ejecutivo debe proceder a promulgarlo.

5. CONCLUSIONES

Conforme a todo lo expresado, la Cuenta de Inversión es un instrumento constitucional básico que permite al Poder Legislativo ejercer su atribución de control total, político y-o sustancial y formal de la gestión hacendal establecida por el artículo75 inc. 8 de la Constitución Nacional, radicando allí la razón de su existencia.

Este instrumento constitucional, importa un mecanismo de control político interorgánico propio de todo estado de derecho.

Representa verificar el real cumplimiento por parte del órgano ejecutivo de lo normado en la ley de presupuesto. Sin embargo podemos decir que en la práctica no constituye el medio idóneo para alcanzar el fin para el cual fue creado.

Capítulo 9

RECURSOS NATURALES: SU RECONOCIMIENTO EN LOS SEGMENTOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y GUBERNAMENTAL

Informe preparado por

MARCELA C BIFARETTI [1]
VERONICA A SANCHEZ [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

El presente trabajo se encuadra en el marco del proyecto de investigación que se lleva a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA denominado "Los Recursos Naturales y los Servicios Medioambientales en la Contabilidad Financiera y Gubernamental", en el cual el objetivo consiste en establecer algunos lineamientos para rediseñar los sistemas de información de las organizaciones públicas y privadas con el fin de obtener que dichos sistemas, dentro de la contabilidad gubernamental-financiera-ambiental, permitan medir e informar los recursos y los impactos sociales y ambientales que ocasionan estas organizaciones a los múltiples usuarios interesados.

Actualmente la contabilidad ambiental tiene gran relevancia para establecer el grado de impacto que producen la aplicación de políticas públicas e instrumentos de regulación y control sobre el medio ambiente, como la incorporación de los recursos naturales en el activo del patrimonio nacional y en los informes de la contabilidad gubernamental. Por ello es necesario establecer parámetros que permitan brindar información pertinente, viable, y relevante; un reto que en la actualidad tienen los gobiernos y las empresas comprometidas con el desarrollo sostenible.

De considerar, que ciertos recursos naturales se encuentran en áreas protegidas por entes gubernamentales, resultan de libre acceso, no poseen exclusividad, carecen de mercado donde puedan intercambiarse, y por ende no se conoce su valor. Si a lo dicho adicionamos que la información que brinda el Estado no contempla a dichos recursos, nos encontramos ante una gran dificultad: ¿Cómo proceder a su reconocimiento y valoración?, ¿son necesarias ambas?. En respuesta a estos interrogantes consideramos que la ausencia de su reconocimiento y valoración implicaría una sobreexplotación o una inadecuada utilización de los recursos naturales, y como consecuencia de ello dejarían de cumplir con sus funciones sociales.

Ante tal situación, sería necesario contar con algún método, que nos permitiera estimar su valor ya que la información obtenida, junto a otros elementos, podría ser utilizada en el análisis costo-beneficio como fundamento de las decisiones públicas que afectan al uso de estos espacios naturales.

Desde el punto de vista del sector privado, su gran desafío consiste en integrar cuestiones del medio ambiente al proceso de la toma de decisiones y a las estrategias de negocio. Un sistema de información contable que considere al segmento de la contabilidad medioambiental en el diseño de su plan de cuentas, permitiría disponer de información relativa a sus costos e ingresos medioambientales, lo que es indispensable en la sostenibilidad de la empresa a largo plazo, especialmente si se trata de entes cuya actividad se relaciona con la explotación de recursos naturales.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se encuadra en el marco del proyecto de investigación que se lleva a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA denominado "Los Recursos Naturales y los Servicios Medioambientales en la Contabilidad Financiera y Gubernamental", en el cual el objetivo consiste en establecer algunos lineamientos para rediseñar los sistemas de información de las organizaciones públicas y privadas con el fin de obtener sistemas de información dentro de la contabilidad gubernamental- financiera-ambiental, que permitan medir e informar los recursos y los impactos sociales y ambientales que ocasionan estas organizaciones a los múltiples usuarios interesados.

A mediados del siglo XX se comienza a tomar conciencia de las graves consecuencias que puede provocar en el hombre el deterioro ambiental. A partir de ese momento, la sociedad comienza a darle importancia a la protección del medio ambiente la que se encuentra en considerable crecimiento. En la actualidad el interés y la preocupación por el medio ambiente y su conservación está contemplado por numerosas ciencias y en diferentes disposiciones normativas.

Dentro de este marco, la contabilidad como disciplina social, tiene la responsabilidad de promover el bienestar humano en general al brindar la información necesaria y útil para que las organizaciones puedan contribuir al desarrollo sostenible. Para tal fin, las mismas tendrían que informar, a los distintos agentes sociales con los que interactúa, quienes reclaman respecto del cumplimiento de su responsabilidad socio-ambiental.

Así, la contabilidad ambiental a través de la información que brinda, contribuye a la conservación y protección de nuestro medio ambiente en los siguientes contextos:

a) el de la contabilidad gubernamental, referida a la contabilidad de los recursos naturales, en la cual se reflejan indicadores, estadísticas e informes sobre existencias de recursos naturales, emisiones, generación de residuos, protección del medioambiente, etc., dentro de un entorno de transparencia, eficiencia y competencia de los actores involucrados.

b) el de la contabilidad financiera, referida al reconocimiento y medición de Activos, Pasivos, Ingresos, Costos y Gastos Ambientales.

De lo dicho precedentemente, se desprende que en la actualidad la contabilidad ambiental tiene gran relevancia para establecer el grado de impacto que producen la aplicación de políticas públicas e instrumentos de regulación y control sobre el medio ambiente, como la incorporación de los recursos naturales en el activo del patrimonio nacional y en los informes de la contabilidad gubernamental. Por ello es necesario establecer parámetros que permitan brindar información pertinente, viable, y relevante; un reto que en la actualidad tienen los gobiernos y las empresas comprometidas con el desarrollo sostenible.

En cuanto a las funciones básicas que cumplen los recursos naturales y el medio ambiente en la actividad económica, al momento de realizar la valoración económica de los bienes ambientales, según Pearce (1995) es importante tener en cuenta "las funciones principales que desempeñan los recursos naturales y ambientales en la actividad económica:

a) Proporciona los recursos naturales (energéticos y materiales) que son utilizados como materias primas y transformadas en bienes y servicios, o son extraídos para consumo directo. Una parte importante de estos recursos, aunque no la totalidad, tienen precios de mercado como expresión de su escasez relativa. Otros no lo tienen.

b) Brinda servicios ambientales de soporte a la vida y a los procesos productivos. Los seres humanos dependemos de procesos naturales que mantienen el funcionamiento de la biosfera, estos incluyen funciones tales como: la fotosíntesis y respiración, el mantenimiento de los equilibrios atmosféricos y climáticos, el mantenimiento de la diversidad biológica y

genética, entre otros. A otro nivel, pero no menos importante, se debe señalar que el paisaje y el patrimonio natural son considerados como bienes y servicios "naturales" de carácter intangible, que contribuyen a la calidad de la vida, haciéndola agradable y plena. Por ejemplo, la belleza del paisaje, el aire puro, la ausencia de ruidos artificiales, etc.
La mayor dificultad para valorar este tipo de bienes radica en que la mayoría son intangibles, son "consumidos" indirectamente y tienen carácter de "propiedad colectiva", no existiendo así precios, ni mercados que los asignen.

c) El Medio Ambiente es asimilador de desechos. Todos los usos de la materia y la energía producen residuos, los residuos más complejos los genera las actividades económicas humanas (metales pesados, plásticos, residuos tóxicos etc.). La biosfera asimila estos desechos de diversas maneras: dispersa las concentraciones de químicos gaseosos y líquidos en la atmósfera, ríos y mares, absorbe los desperdicios orgánicos a través de los ciclos naturales y los transforma en recursos que de nuevo entran al sistema económico y los que no logran ser absorbidos permanecen almacenados en el medio ambiente."

También se considera que los recursos naturales, poseen funciones sociales de recreación y también ambientales que inciden en el bienestar de las comunidades, podríamos decir que son activos ambientales que la sociedad desea preservar dado la utilidad que ellos brindan a través de la función que cumplen.

Asimismo, es de destacar que ciertos recursos naturales se encuentran en áreas protegidas por entes gubernamentales, los que resultan de libre acceso, no poseen exclusividad, carecen de mercado donde puedan intercambiarse, y por ende no se conoce su valor. Si a lo dicho adicionamos que la información que brinda el Estado no contempla a dichos recursos, nos encontramos ante una gran dificultad: ¿Cómo proceder a su reconocimiento y valoración?, ¿son necesarias ambas? En respuesta a estos interrogantes consideramos que la ausencia de su reconocimiento y valoración implicaría una sobreexplotación o una inadecuada utilización de los recursos naturales, y como consecuencia de ello dejarían de cumplir con sus funciones sociales.

Ante tal situación, sería necesario contar con algún método, que nos permitiera estimar su valor ya que la información obtenida, junto a otros elementos, podría ser utilizada en el análisis costo-beneficio como fundamento de las decisiones públicas que afectan al uso de estos espacios naturales.

Desde el punto de vista del sector público y privado, su gran desafío consiste en integrar cuestiones del medio ambiente al proceso de la toma de decisiones. Un sistema de información contable que considere al segmento de la contabilidad medioambiental en el diseño de su plan de cuentas, permitiría disponer de información relativa a sus costos e ingresos medioambientales, lo que es indispensable en la sostenibilidad de las–organizaciones públicas o privadas, especialmente si se trata de entes cuya actividad se relaciona con la explotación de recursos naturales.

2. DEFINICIONES A CONSIDERAR

Según el diccionario de la Real Academia Española, el término recurso se define como: "…*6. m. pl. Bienes, medios de subsistencia. Y 7. m. pl. Conjunto de elementos disponibles para resolver una necesidad o llevar a cabo una empresa. Recursos naturales, hidráulicos, forestales, económicos, humanos".*

*M*ientras que la palabra natural se define: *"1. adj. Perteneciente o relativo a la naturaleza o conforme a la cualidad o propiedad de las cosas…."*[1]

Por ello definimos a un recurso natural como un bien o servicio que es proporcionado por la naturaleza, sin alteraciones por parte del hombre. Desde el punto de vista económico son valiosos para la comunidad por contribuir a su bienestar y a su desarrollo de manera directa (materias primas, minerales, alimentos) o indirecta (servicios). Asimismo se caracterizan por contener una serie amplia de atributos, tales como sociales y territoriales, además de los ambientales.

Es por ello que los recursos naturales se clasifican como:

- Bienes económicos cuando son escasos,
- Públicos cuando no rige el principio de exclusión, ejemplo el aire puro,
- Privados si impera el principio de exclusión, ejemplo una cantera,

[1] http://lema.rae.es/drae/?val=recursos+naturales

- Fugitivos si son bienes de propiedad común y rige el principio de exclusión solo con la captura, ejemplo la fauna marina, y
- Libres.

Desde el segmento de la contabilidad gubernamental, en el Estado los bienes se clasifican en pertenecientes al dominio público y al privado de acuerdo con lo dispuesto por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994) en el Libro Primero – Parte General, Título III, en sus artículos 235 y 236 respectivamente.

En el artículo 235 se dispone: "Son bienes pertenecientes al dominio público, excepto lo dispuesto por leyes especiales:

a) El mar territorial hasta la distancia que determinen los tratados internacionales y la legislación especial, sin perjuicio del poder jurisdiccional sobre la zona contigua, la zona económica exclusiva y la plataforma continental. Se entiende por mar territorial el agua, el lecho y el subsuelo.
b) Las aguas interiores, bahías, golfos, ensenadas, puertos, ancladeros y las playas marítimas; se entiende por playas marítimas la porción de tierra que las mareas bañan y desocupan durante la más altas y más bajas mareas normales, y su continuación hasta la distancia que corresponda de conformidad con la legislación especial de orden nacional o local aplicable en cada caso.
c) Los ríos, estuarios, arroyos y demás aguas que corren por cauces naturales, los lagos y lagunas navegables, los glaciares y el ambiente periglacial y toda otra agua que tenga o adquiera la aptitud de satisfacer usos de interés general, comprendiéndose las aguas subterráneas, sin perjuicio del ejercicio regular del derecho del propietario del fundo de extraer las aguas subterráneas en la medida de su interés general, y toda otra agua que tenga o adquiera la aptitud de satisfacer usos de interés general, comprendiéndose las aguas subterráneas, sin perjuicio del ejercicio regular del derecho del propietario del fundo de extraer las aguas subterráneas en la medida de su interés y con sujeción a las disposiciones locales. Se entiende por río el agua, las playas y el lecho por donde corre, delimitado por la línea de ribera que fija el promedio de las máximas crecidas ordinarias. Por lago o laguna se entiende el agua, sus playas y su lecho, respectivamente, delimitado de la misma manera que los ríos;

d) Las islas formadas o que se formen en el mar territorial, la zona económica exclusiva, la plataforma continental o en toda clase de ríos, estuarios, arroyos, o en los lagos o lagunas navegables, excepto las que pertenecen a particulares;
e) El espacio aéreo suprayacente al territorio y a las aguas jurisdiccionales de la Nación Argentina, de conformidad con los tratados internacionales y la legislación especial;
f) Las calles, plazas, caminos, canales, puentes y cualquier otra obra pública construida para utilidad o comodidad común;
g) Los documentos oficiales del Estado;
h) Las ruinas y yacimientos arqueológicos y paleontológicos."

En el artículo 236 se establece: "Bienes del dominio privado del Estado. Pertenecen al Estado nacional, provincial o municipal, sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales:
a) Los inmuebles que carecen de dueño;
b) Las minas de oro, plata, cobre, piedras preciosas, sustancias fósiles y toda otra de interés similar, según lo normado por el Código de Minería;
c) Los lagos no navegables que carecen de dueño;
d) Las cosas muebles de dueño desconocido que no sean abandonadas, excepto los tesoros;
e) Los bienes adquiridos por el Estado nacional, provincial o municipal por cualquier título."[2]

Son características de estos bienes que integran el dominio público su inenajenabilidad, es decir, solo se concede su uso y explotación, imprescriptibilidad, y uso general, por ejemplo se puede disponer de ellos mediante el pago de un canon.

Los impactos ambientales se definen como todo cambio en el medio ambiente, sea perjudicial o beneficioso, que sea resultado, total o parcial, de las actividades, producción o prestación de servicios de las empresas.

Los activos medioambientales son todos aquellos bienes y derechos que posee el ente, y que la misma destina fundamentalmente a la minimización del impacto medioambiental y a la protección y mejora del entorno, incluyendo la reducción,

[2] http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm

prevención o eliminación de la contaminación futura provocada por el efecto de sus operaciones.

También se consideran activos fijos medioambientales a aquellas erogaciones realizadas por el ente para la adquisición de nuevos activos, con el fin de efectuar cualquier acción medioambiental de seguridad o bien por razones medioambientales, que si bien no aportan beneficios económicos futuros, sí son necesarios para obtener el resto de los activos.

Los inventarios medioambientales representan el monto de las existencias de recursos materiales que el ente destina a su consumo o comercialización y que están estrechamente relacionadas con acciones medioambientales.

Los gastos ambientales son los relacionados con la actividad medioambiental. Se los asocia a recursos que tengan relación directa e implicancias medioambientales. Su origen puede estar dado por gastos periódicos en tareas de prevención o saneamiento medioambiental, o por las erogaciones originadas en las actividades ordinarias de descontaminación y restauración medioambiental.

Las reservas medioambientales son aquellas sumas que se crean a partir de las utilidades obtenidas al cierre del ejercicio económico para hacer frente a posibles daños medioambientales ocasionados en el cumplimiento de los objetivos de la empresa.

3. LOS ORGANISMOS GUBERNAMENTALES Y EL MEDIO AMBIENTE

En la actualidad, acuerdos y convenios internacionales buscan prevenir desastres ambientales y regular las actividades económicas y sociales que pueden producir contaminación y otros daños ambientales.

En la Argentina, la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación es el organismo gubernamental encargado de la:

- preservación, protección y el mejoramiento del ambiente;
- implementación del desarrollo sustentable;

- ***utilización racional y conservación de los recursos naturales, renovables y no renovables***;
- preservación ambiental del patrimonio natural y cultural y la diversidad biológica.
- promover, en articulación con el Ministerio de Educación de la Nación, la educación ambiental a escala nacional.

Estas acciones tienen como propósito garantizar un ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano, como lo establece el artículo 41 de la Constitución Nacional cuando expresa:

"Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.
Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, *a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.*
Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.
Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos."

En concordancia con lo legislado en el mencionado artículo, en el ámbito nacional la Ley General del Ambiente Nº 25.675 establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable.

Donde "los instrumentos de la política y la gestión ambiental serán los siguientes:

1. El ordenamiento ambiental del territorio

2. La evaluación de impacto ambiental.

3. El sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas.
4. La educación ambiental.

5. El sistema de diagnóstico e información ambiental.

6. El régimen económico de promoción del desarrollo sustentable." (ART. 8º)

En su artículo 2º establece que la política ambiental nacional deberá cumplir, con los siguientes objetivos:

a. Asegurar la preservación, conservación, recuperación y mejoramiento de la calidad de los recursos ambientales, tanto naturales como culturales, en la realización de las diferentes actividades antrópicas;

b. Promover el mejoramiento de la calidad de vida de las generaciones presentes y futuras, en forma prioritaria;

c. Fomentar la participación social en los procesos de toma de decisión;

d. Promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales;

e. Mantener el equilibrio y dinámica de los sistemas ecológicos;

f. Asegurar la conservación de la diversidad biológica;

g. Prevenir los efectos nocivos o peligrosos que las actividades antrópicas generan sobre el ambiente para posibilitar la sustentabilidad ecológica, económica y social del desarrollo;

h. Promover cambios en los valores y conductas sociales que posibiliten el desarrollo sustentable, a través de una educación ambiental, tanto en el sistema formal como en el no formal;

i. Organizar e integrar la información ambiental y asegurar el libre acceso de la población a la misma;

j. Establecer un sistema federal de coordinación interjurisdiccional, para la implementación de políticas ambientales de escala nacional y regional
k. Establecer procedimientos y mecanismos adecuados para la minimización de riesgos ambientales, para la prevención y mitigación de emergencias ambientales y para la recomposición de los daños causados por la contaminación ambiental.

En tal sentido, en la mencionada ley se observa en primer término la prioridad absoluta a la prevención del daño ambiental y en segundo lugar la defensa del bien de incidencia colectiva – de uso común e indivisible – configurado por el ambiente, tutela que se persigue mediante la prevención, la recomposición y por último, por el resarcimiento del daño colectivo según su artículo 28.

Asimismo del análisis de la legislación considerada precedentemente, y en particular cuando referencia a los recursos naturales lo hace en términos de su utilización racional y sustentable, de su preservación, conservación, recuperación y mejoramiento de su calidad, pero nada dice de los inventarios de recursos naturales del estado.

Los responsables políticos tienen que encontrar nuevas vías para la determinación de las existencias de recursos naturales y del valor adecuado de las mismas para que puedan gestionarse de una manera más correcta.

4. RECURSOS NATURALES: LOS BENEFICIOS DE SU RECONOCIMIENTO

La disciplina contable enfrenta el desafío de satisfacer, adecuadamente, la demanda de necesidades de información que tienen los responsables de las decisiones, no sólo de índole económica y financiera, sino también de carácter socio-ambiental, permitiendo dar cuenta del impacto que causan las actividades de los entes sobre el medioambiente.

Por ello, y en aras de contribuir con la integridad de la información, las organizaciones deberían reconocer contablemente diferentes partidas medioambientales.

Un sistema de información contable que considere las variables ambientales en su plan de cuentas brindará información respecto de activos, pasivos, ingresos y costos medioambientales. Esto en el marco del paradigma del desarrollo sustentable, resulta indispensable para la sostenibilidad de las organizaciones, y muy especialmente para aquellas que hacen de su actividad principal la explotación de recursos naturales.

Debemos entender que *"La contabilidad ambiental no es un sistema contable distinto o especial, sino que los efectos del medio ambiente y el aumento o disminución de los recursos naturales o de su capacidad para generar ingresos y/o utilidades, deben reflejarse en los mismos, de acuerdo con los modelos que correspondan" (Ricardo J.M. Pahlen, Ana M. Campo y Francisco Provenzani 1994)*

Como lo expresan Pahlen, R.J.M. y Campo, A. M. (2011), "En el marco del segmento de la contabilidad financiera o patrimonial, si bien se considera que ciertos recursos naturales, para algunos entes y en determinado tiempo, podrían incorporarse como activos, se busca plantear la necesidad del reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente. Así como se plantea la cuantificación de la deuda ecológica se debería centrar el estudio y la investigación en la registración contable de la cuantificación de las ventajas competitivas de los recursos naturales ya mencionados.

Surge entonces la necesidad de investigar la posibilidad de tomar el "recurso natural" en los marcos de los segmentos de la contabilidad patrimonial y gubernamental con su aporte positivo al patrimonio del ente y no exclusivamente a aquél como generador de quebrantos al comprobarse su agotamiento o reducción,

Una primera aproximación para la cuantificación del recurso natural de que se trata (nieve, mar, río) la constituiría la determinación de un flujo futuro de fondos que las ventajas competitivas aportarían al ente como incremento patrimonial. Cuando se habla de ventajas competitivas se trata de un mismo recurso natural comparable en distintas situaciones por distintos entes y que a través de un gerenciamiento adecuado redunde en variaciones patrimoniales modificativas positivas."

Para poder reconocer los impactos ambientales – tanto positivos como negativos -, se requiere del conocimiento y manejo de una serie de metodologías que permitirían la cuantificación física y monetaria del ambiente y la generación de los indicadores económicos – ambientales entre los que se encontrarían la Valoración Económica y la Evaluación Ambiental. Estas intentarían resaltar que, el medio ambiente no puede ser tratado de forma separada a los otros sectores de la economía (social, cultural, institucional); ya que la economía cuantifica, en términos monetarios, los flujos de insumos y servicios provenientes de los ecosistemas y los impactos sobre el entorno, resultantes de las actividades económicas humanas.

Es por ello que se necesitaría contar con algún método que permitiera estimar dicho valor debido a que:

- La información puede ser utilizada como base para las decisiones políticas que afectan al medio ambiente (análisis costo-beneficio).

- Puede resultar útil para las organizaciones de defensa de la naturaleza que desean conocer con mayor rigor el valor del patrimonio natural que defienden;

- Desde la perspectiva de los Tribunales de Justicia, estos métodos serían de gran ayuda a la hora de calcular las indemnizaciones que deban pagar aquellos que hayan infligido daños al medio ambiente.

- En los países en vías de desarrollo, dicha información, les permitiría aprovechar el potencial económico de sus recursos naturales desde la base de la sostenibilidad.

En las últimas décadas, se puede observar que las metodologías de valoración ambiental han tenido un amplio desarrollo en la medición de aquellos aspectos que, hasta ese momento, se clasificaban como intangibles y que en la actualidad pueden medirse en términos monetarios. Sin embargo la diferencia entre bienes, servicios e impactos ambientales puede implicar el uso de diferentes metodologías para la valoración de cada uno.

Dicha diferencia está dada porque:

- Los bienes son recursos tangibles utilizados por el ser humano como insumos en la producción o en el consumo final y que se gastan y transforman en el proceso,
- Los servicios tienen como características que no se gastan ni transforman en el proceso, pero generan indirectamente utilidad al consumidor, y

- Los impactos ambientales son el resultado o el efecto de la actividad económica de una persona o empresa, sobre el bienestar de otra.

La principal característica de los bienes ambientales se encuentra en el gran número de beneficios que proporcionan, algunos referidos con el uso – tanto directo como indirecto – de los mismos y otros cuya cuantificación no se relaciona con su uso.

De considerar externalidades al consumo, uso y degradación de los recursos naturales, las mismas representan un costo de producción no contemplado por los entes al momento de realizar un proyecto, son ejemplos: el deterioro del suelo por la extracción de minerales e hidrocarburos, la producción de residuos tóxicos, entre otros. Por lo tanto, existe una externalidad cuando la producción o el consumo de un bien afectan directamente a los consumidores o empresas que no participan en su compra ni en su venta, y cuando los efectos no se reflejan totalmente en los precios de mercado. Dichas externalidades son clasificadas en:

- Positivas: se generan cuando las acciones de un agente incrementan el bienestar de otros agentes de la economía, con lo cual la sociedad en general se beneficia sin pagar.
- Negativas: se originan cuando las acciones de un agente reducen el bienestar de otros agentes de la economía dado que lleva a cabo actividades sin asumir la totalidad de los costos de las mismas, trasladándolos a la sociedad en su conjunto.

La razón por la cual los bienes ambientales no son valorados adecuadamente se debe a que no existe un mercado definido para la transacción de los mismos, ya que nadie estaría dispuesto a pagar por algo que podría obtener gratuitamente, debido a que los recursos naturales no son de propiedad privada. Los mismos son denominados recursos de propiedad común por el hecho de que se tiene libre acceso a ellos. El hecho de ser de libre acceso es la causa del abuso en su uso o

sobreexplotación, ya que cuando se utilizan como factores de producción, poseen un costo nulo o muy por debajo de su costo social si se tuvieran en cuenta los efectos negativos (ejemplo, agotamiento, contaminación ambiental, desastres ecológicos, etc.).

Si el ente desea incrementar su competitividad deberá internalizar los costos de producción no considerados, originados por el uso de tecnologías más eficientes que permitan obtener una producción limpia y crecimiento productivo.

La valoración de los recursos naturales es uno de los objetivos del desarrollo sostenible. Este concepto propone que el medio ambiente no sea un bien libre, aunque no existan mercados convencionales para los mismos, y sugiere que se mida a qué tasa son utilizados los bienes ambientales dando señales de la escasez de los recursos.

Determinados costos soportados por los entes, son los derivados de su interacción con el entorno y su reconocimiento se produce cuando el ente comienza a considerar la variable ambiental en su proceso de toma de decisiones, implementando medidas que prevengan el impacto ambiental de sus actividades o que corrijan los daños generados. Asimismo se deberán reconocer aquellos que surgen de las actividades llevadas a cabo voluntariamente, como así también de los requeridos por contrato o por leyes y regulaciones ambientales para prevenir, disminuir o remediar el daño causado al medio ambiente, relacionado con la conservación de recursos naturales. Por último se reconocerán los que surgen de la medida y la valoración del esfuerzo por la aplicación racional de los factores medio ambientales de cara a la obtención de un producto, un trabajo o un servicio.

Desde la óptica del segmento de la contabilidad gubernamental, el Estado también debe adoptar medidas para el cuidado y preservación de los recursos naturales y pueden ser agrupados en tres grupos: directos, indirectos y de oportunidad. Pasaremos a comentar cada uno de ellos:

- Costos directos: son los que aparecen agrupados en los presupuestos del gobierno en cualquiera de sus niveles que revelan las competencias sobre dichos recursos y se relacionan principalmente con el mantenimiento y gestión de los mismos. Ejemplo: la construcción de caminos y accesos para los visitantes.

- Costos indirectos: hacen referencia al impacto negativo que el recurso natural puede tener sobre el ambiente como ser los daños causados por determinadas especies animales protegidas sobre los cultivos o incluso sobre las personas, etc.

- Costos de oportunidad: son los beneficios dejados de percibir a raíz de la protección de un recurso natural concreto. Estos incluyen, en primer lugar, las producciones agrícolas perdidas como consecuencia de un uso menos intensivo de la tierra; en segundo término, los costos de producción más elevados debido al cumplimiento de toda la normativa ambiental impuesta por la protección y, en tercer lugar, los beneficios que se podrían haber obtenido si el recurso natural se hubiera dedicado a otros usos alternativos. Ejemplo desarrollo turístico y/o urbanístico, etc.

a) <u>Reconocimiento contable de partidas medioambientales</u>

En el segmento de la contabilidad financiera, los entes que lleven a cabo actividades relacionadas con el medio ambiente, deberían identificar dentro de sus planes de cuentas a aquellas cuentas analíticas y sintéticas, creadas a los fines de la registración y de la exposición de la información contable, agrupadas en cuentas de orden superior como los son las de Activos, Pasivos y Patrimonio Neto. Por ejemplo se podrían citar:

- Efectivos medioambientales: cuenta patrimonial del activo de carácter analítico que representa a los recursos monetarios y valores depositados en el ente y que sean utilizados para financiar acciones medioambientales. Se agrupa en la cuenta Activo.

- Inventarios medioambientales: cuenta patrimonial del activo de carácter sintético que reúne a las existencias de recursos materiales destinados al consumo de la entidad o para su comercialización y que están relacionadas con acciones medioambientales.

- Activos fijos medioambientales: cuenta patrimonial del activo de carácter sintético que reúne a aquellos bienes de naturaleza tangible - como ser propiedades – que se utilizarán en el largo plazo para servir de apoyo al

desarrollo de actividades medioambientales y que normalmente no se destinan a la venta.

- Se consideran tributos medioambientales a las obligaciones contraídas por mandatos de la ley por el uso de recursos naturales o afectaciones ambientales, la cuenta que los representa será de naturaleza patrimonial del pasivo y es de carácter sintética.

- Patrimonio Medioambientales: se considerarán a aquellas cuentas representativas de las fuentes de financiamientos que la organización pueda disponer para la realización de actividades medioambientales. Además se deberá:
  1. Reconocer las donaciones recibidas por terceros, es decir aquellos recursos materiales o financieros para la realización de actividades medioambientales.
  2. Las donaciones entregadas, en bienes o dinero, para la realización de actividades medioambientales. En este caso se trataría de una cuenta que aumenta el patrimonio de la organización.
  3. Las reservas medioambientales que ya hemos definido.

- Gastos Medioambientales: deberían ser considerados como Gastos Operativos y entre ellos se reconocerían los siguientes:

  1. Los devengados por la contratación de servicios relacionados con la protección o prevención medioambiental.
  2. Gastos en personal asociados y ocupados en actividades de investigación y desarrollo relacionados con el medio ambiente.
  3. Los originados en productos que protegen el medio ambiente, así como gastos por afectaciones medioambientales (pérdida por daño ambiental).
  4. Pagos realizados por multas o sanciones por personal encargado del cumplimiento de legislaciones especializadas.

  La información incluida en el Estado de Resultados debe exponer por separado a los costos medioambientales de los costos totales de producción, ya que permite realizar una delimitación más correcta de cada tipo de costo, con el fin de conocer realmente el monto de los costos y gastos asociados a la producción o la prestación de servicios de la empresa

que se trate, aun cuando puede darse el caso de que al final el resultado que se obtenga sea el mismo.

- Ingresos Medioambientales**:** se definen como el incremento de los recursos económicos del ente, que se relacionan directamente con la gestión medioambiental de sus recursos, ya sean expresión monetaria de bienes o servicios de carácter medioambiental; o con la disminución de gastos motivados por los ahorros obtenidos de una eficiente gestión medioambiental.

  Pueden obtenerse por la disminución de primas de seguro, gastos de mantenimiento o por reducción de gastos medioambientales, motivados por una mejor gestión de residuos que permitirán ahorros y reutilización de materiales y residuos, con menores gastos de almacenamiento. Ahorros operativos, por menor consumo de materias primas, materias auxiliares como papel, embalaje, envasado o por menor consumo de energía, agua y combustibles, o también por ahorros obtenidos por mejora de la imagen pública.

Entendemos que incorporar nuevas cuentas analíticas y sintéticas permitirá identificar de forma rápida y precisa las variables medioambientales en la empresa que se analice, aspecto que le otorga un nuevo valor a la información contable del sector empresarial.

5. CONCLUSIONES

Uno de los propósitos de la contabilidad es reflejar en los estados financieros los hechos económicos de las entidades para que la información que se presenta sea oportuna, comprensible, confiable, objetiva e íntegra; por lo tanto, las organizaciones no pueden ser indiferentes a la problemática ambiental y su repercusión en la situación económica y social de los gobiernos y las entidades.

Con la aparición del problema ambiental, a nivel mundial, la contabilidad pasó a ser parte integral en el manejo del mismo, ya que las empresas cuentan con los procedimientos y técnicas necesarios para identificar, cuantificar y registrar los daños que se causan al medio ambiente, y a través de la auditoría ambiental, fijar los procedimientos que permitan evaluar y mejorar las medidas de protección al mismo.

Si bien la valoración económica del medio natural no es la respuesta última a los procesos de degradación y explotación de la naturaleza, es una herramienta útil y complementaria en la formulación de políticas tendientes al desarrollo sustentable.

Sin embargo, creemos que el avance en la solución del problema no ha sido significativo. Esta inacción se debe, entre otras causas, a la necesidad a la que se ven sometidas tanto las empresas como el Estado de obtener resultados a corto y mediano plazo, lo que lleva a postergar decisiones que puedan disminuir los beneficios inmediatos.

Entre las decisiones que se postergan por parte de las empresas se encuentran, en general, las que tienen que ver con la introducción de tecnologías limpias, la sustitución de materias primas y materiales por otras menos contaminantes, la utilización de energías renovables, etc.

En cuanto al Estado se observa que generalmente, posterga el endurecimiento de la legislación ambiental o la aplicación rigurosa de controles a la industria.

El gran reto al que se enfrentan los agentes económicos es el de encontrar un componente monetario para poder medir los recursos naturales. En la medida en que la doctrina defina un concepto de "valor", para bienes que solían ser clasificados, desde el punto de vista económico, como bienes "libres", se lograría una utilización más eficiente de los mismos, lo que redundaría en beneficios para la sociedad en su conjunto.

La cuantificación de dicho valor, se torna un reto en la práctica contable de hoy en día, a raíz del componente aún subjetivo del mismo.

En tal sentido se considera que el sistema de información contable a través de su proceso, posibilita a las organizaciones brindar información que considere la variable medioambiental, dando cuenta de la existencia de los recursos naturales y sus cambios, como así también de los ingresos, costos y pasivos ambientales.

En aras de contribuir con la protección y conservación de los recursos naturales, se considera que el profesional en ciencias económicas ocupa un papel fundamental, toda vez que es participe en la determinación de criterios objetivos de medición y exposición de información contable medioambiental.

6. BIBLIGRAFIA

- Pahlen, Ricardo J. M.; Campo, Ana María y Provenzani, Francisco (1994): El medioambiente y los recursos naturales en los sistemas de información contable y en sus modelos. XV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Mendoza. Argentina.

- Pahlen, Ricardo J. M.; Campo, Ana María (2011) – "La Contabilidad Ambiental ineludible en la Contabilidad Financiera y Gubernamental" - Publicación en la Revista Cofin Habana – septiembre 2011 de la Facultad de Contabilidad Y Finanzas ISSN 20736061 – La Habana – Cuba.

- David W. Pearce; Kerry R. Turner (1995) – "Economía de los Recursos Naturales y del Medio Ambiente" (En Papel) - Ediciones Celeste, ISBN 9788487553561.

- Ciro Alfonso Serna Mendoza – "Economía y medio ambiente" * Apuntes del CENES - ISSN 0120-3053 - Vol. XXIX - Nº. 50 - Págs. 9 – 26 - II Semestre de 2010

- María Ángeles Díez e Iker Etxano (2008) – "La Evaluación Social Multi-criterio como alternativa para la evaluación de la política de conservación de la naturaleza" - XI Jornadas de Economía Crítica - Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

- Amadeo Reig Lloret (1994) – "Análisis económico de los recursos naturales"

- http://lema.rae.es/drae/?val=recursos+naturales

- Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Ley 26.994 http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm

- Ley 25.675 – Ley General del ambiente http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79980/norma.htm

- Herrera Samaniego, Paul: "Valoración Económica de los Recursos Naturales"
- Estrategia.com – Foro económico y ambiental: "Contabilidad Ambiental: Responsabilidad de gobiernos y empresas"
- http:// www.ambiente.gov.ar
- http:// www.hcdn.gov.ar

Capítulo 10

RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS COSTOS AMBIENTALES EN LA GESTION DEL RECURSO ENERGETICO

Informe preparado por

JORGE PERALTA [2]
VERONICA ANDREA SANCHEZ [1]
MARCELO GUGLIELMINO [2]
Colaboración: IRENE ALBERTI [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

En la actualidad la generación de electricidad a partir de combustibles fósiles, es una de las actividades que tienen una mayor contribución a la contaminación del medio ambiente. Para ello las políticas de desarrollo sustentable del sector deben considerar el análisis de los costos asociados con la actividad, de tal modo que los precios de la electricidad incluyan los relacionados con los daños, lo que permitiría una asignación más eficiente de los recursos. Los daños evitados son considerados como beneficios de la eficiencia energética.

El problema radica en la dificultad de asociar las externalidades ambientales con su impacto económico, que resultan de la exposición de la población a la generación de energía, debido a que la contaminación no se distribuye en forma homogénea en el ambiente y por lo tanto los perjuicios relacionados tienden a ser localizados.

Si bien existen distintas metodologías - como el proyecto ExternE - que han aportado datos que sirven de referencia para la estimación de los costos externos en cada una de las etapas de la producción de electricidad, es necesario obtener la cuantificación de los mismos a efectos de lograr que el segmento de la Contabilidad Financiera pueda brindar mejor información a sus usuarios.

Impulsar la inclusión de los costos ambientales de los recursos energéticos en la contabilidad de la organización y su consideración en la gestión empresaria, trae aparejado propender al uso más eficiente de los mismos, evitando el daño ambiental, favoreciendo el proceso decisorio y mejorando las estrategias aplicables a los negocios.

En materia de costos resulta más conducente evitar la contaminación que actuar en función de las consecuencias originadas por el daño ambiental.

Es importante considerar el efecto favorable que se genera para una organización en relación con el estímulo para el logro de ventajas competitivas y su correlación, no sólo con la contribución a la mejora ambiental, sino también con el nivel de rentabilidad de la empresa.

1. INTRODUCCION

Los conceptos de energía y medio ambiente se encuentran íntimamente relacionados entre sí. El empleo de energías de origen fósil genera una serie de impactos sobre el ambiente desde la extracción de la materia prima hasta su transformación y aprovechamiento, sin descartar el hecho de tratarse de energías no renovables.

El problema radica en determinar la magnitud de los mismos al momento de asignar los recursos escasos presentes en el medio. Sabemos que el precio de la energía no incluye dichos impactos, también denominados costos externos o externalidades. Por lo tanto tal precio será menor y su consumo e impacto ambiental mayor al que correspondería a una asignación eficiente, lo que conlleva a la utilización de tecnologías energéticas más contaminantes.

En función de lo expuesto se hace necesario obtener la cuantificación de los costos externos a efectos de lograr que el segmento de la Contabilidad Financiera conjuntamente con la Contabilidad de Gestión, pueda brindar mejor información a sus usuarios.

Por ello nos planteamos los siguientes interrogantes: ¿los costos medioambientales deben considerarse como necesarios para alcanzar los objetivos y por ende incluirlos como un factor más del costo (materias primas, labor y otros costos), con entidad o identificación propia, como una categoría más?, ¿Qué ocurre si no se incluyen los costos medioambientales en el costo de los productos/servicios que utilizan recursos energéticos?

Impulsar la inclusión de los costos ambientales de los recursos energéticos en la contabilidad de la organización y su consideración en la gestión empresaria, trae aparejado propender al uso más eficiente de los mismos, evitando el daño ambiental, favoreciendo el proceso decisorio y mejorando las estrategias aplicables a los negocios.

La eficiencia en el uso de la energía, puede ser lograda por tres vías:

- Implementando tecnologías productivas de bajo consumo;
- A través de cambios de hábitos en el uso final de la energía con la tecnología existente, lo que implica transformaciones en la forma de pensar

y actuar de aquellas personas que están directamente relacionadas con el manejo de los procesos que consumen energía.

- Por parte del Estado, con la ejecución de programas de evaluación de los efectos ambientales del abastecimiento eléctrico, que permiten optimizar el control en el sector.

2. OBJETIVO

Para dar respuesta a los interrogantes planteados en la introducción, y en aras de lograr la internalización de los impactos sobre el medio ambiente producidos en la generación de energía, el objetivo del presente trabajo se basa en la identificación y medición de los costos ambientales, su adecuada clasificación, contabilización, análisis y elaboración de los informes de gestión, utilizando una apropiada asignación a los objetos de costos oportunamente definidos, según el tipo de organización que se trate.

La valoración de los recursos naturales es uno de los objetivos del desarrollo sostenible.

Los bienes ambientales carecen de un precio que regule su utilización.

3. ACLARACIONES TERMINOLOGICAS

Es necesario primero definir una serie de conceptos que nos van a ayudar en el desarrollo de nuestro trabajo.

En primer lugar consideramos necesario definir el concepto de externalidades según lo indicado por Ricardo Pahlen, Ana M. Campo y Liliana Sosisky (2011) cuando expresan: *"Concepto de externalidades: Las organizaciones al realizar sus procesos productivos afines con los objetivos que se plantean, consumen una parte del patrimonio físico del planeta, (aire, agua o suelo, etc.) sin brindar ninguna compensación física o material, ni dineraria por su utilización. Este proceso origina daños en la integridad del patrimonio natural.*

Las externalidades aparecen cuando las acciones de un agente económico (organización) afectan al bienestar de otro (comunidad/sociedad) y éste no se ve compensado por el perjuicio.

Los mercados funcionan normalmente cuando:

- *el precio de un bien es igual al gasto de la sociedad en su producción*
- *el valor del bien para el comprador es igual al beneficio que la sociedad obtiene por ese bien*

En ocasiones, el precio de mercado de algunos bienes no refleja íntegramente estos costos y beneficios".

Podemos resumir que una externalidad es aquella situación en la cual los costos o beneficios de producción y/o consumo de un bien o servicio no se encuentran reflejados en el precio de mercado de los mismos. La existencia de estos costos externos origina una falla de mercado al no asignarse los recursos de forma eficiente. Dichas externalidades son clasificadas en:

- ***Positivas*:** se generan cuando las acciones de un agente incrementan el bienestar de otros agentes de la economía, con lo cual la sociedad en general se beneficia sin pagar.

- ***Negativas*:** se originan cuando las acciones de un agente reducen el bienestar de otros agentes de la economía dado que lleva a cabo actividades sin asumir la totalidad de los costos de las mismas, trasladándolos a la sociedad en su conjunto.

4. ANALISIS SEGÚN EL MARCO DE LA TEORIA DEL COSTO

Tomando en consideración los avances alcanzados por la Teoría General del Costo, es nuestro interés utilizar algunos fundamentos que se han consensuado para desarrollarla y sostenerla a través de los últimos 30 años, a efectos de su vinculación con el tema en cuestión y justificar la posición favorable a la inclusión de los costos de externalidades en el precio de la energía eléctrica, considerando que sus enunciados siempre están referidos a la realidad observada.

La Teoría del Costo sirve de apoyo a la Contabilidad de Gestión por su afinidad para interpretar de la mejor manera posible la realidad económica. El objetivo de la Contabilidad de Gestión está orientado básicamente a facilitar el proceso decisorio en los entes, conectando a la organización con el contexto.

El campo de la Contabilidad de Gestión radica en la asignación eficiente de los recursos. En el caso particular bajo análisis, implica la gestión eficiente de los recursos escasos y necesarios para una actividad productiva tan importante, en la búsqueda no sólo de optimizar el resultado sino de mejorar el bienestar social, entre cuyos componentes se encuentra el desempeño ambiental.

Si nos remitimos al concepto económico del costo, pilar básico para respaldar la elaboración de una teoría para la Contabilidad de Gestión, se define como toda vinculación coherente o válida entre objetivos productivos y los factores necesarios para alcanzarlos. El problema de los costos es antes que nada un concepto económico más que contable. En el caso de la temática de costos medioambientales no cabe duda que estamos ante una problemática económica que está por encima de la meramente contable. La pregunta es entonces: ¿los costos medioambientales deben considerarse como necesarios para alcanzar los objetivos empresarios y por ende incluirse como un factor más del costo, con entidad o identificación propia, fundamentalmente en organizaciones dedicadas al uso de recursos energéticos?

Un tema interesante al respecto está dado por la posibilidad de contratar un seguro contra daño ambiental, en cuyo caso sería posible computar el costo de la prima como costo ambiental total del factor que ut supra se propone como un elemento de costo adicional a los ya reconocidos. El valor de la prima podría comprender el "costo de incumplir", siendo en realidad un costo necesario porque la normativa ambiental vigente lo exige.

El Profesor Oscar Osorio (2003) sostiene que "*el criterio del costo necesario pretende reflejar la hipótesis de uso racional de los factores y de la tecnología disponibles, para lograr los mínimos costos compatibles con los recursos en uso.*

Este criterio, que puede subsumir el clásico concepto del costo estándar, que no es más que una técnica de altísimo valor, obliga no sólo a su obtención, sino también a la cuantificación de los costos innecesarios y que por serlo no pueden ser lógicamente considerados cabalmente costos para la obtención del resultado de cualquier proceso productivo". Forman parte de la ineficiencia de la gestión.

¿Sin la utilización de ese factor o de la cantidad que se insume, se podría lograr el objetivo buscado, afectando la calidad ambiental?

¿Puede considerarse a los costos ambientales un costo innecesario, un despilfarro? Evidentemente no. Deben ser primeramente activados para

oportunamente reflejarse en el estado de resultados. De considerarse innecesarios deberían aparecer directamente como pérdida por su carácter de anormalidad, considerando que los sacrificios económicos incurridos en exceso o indebidamente, constituyen improductividades o ineficiencias que castigan como tales el estado de resultados.

En igual nivel de consideración estará la ociosidad provocada por el desaprovechamiento en el uso de los distintos recursos o factores productivos.

En todo caso, es importante considerar para el análisis de la valuación y correcta asignación de costos ambientales, la clasificación de los costos en fijos y variables, donde los primeros serán aquéllos que no han sido debidamente absorbidos por el objetivo perseguido como objeto social de la organización; y también la clasificación de los costos en directos e indirectos respecto de la unidad de costo y su incidencia en la asignación apropiada al costo de los productos que constituyen el propósito social del ente. En tal sentido, basta ejemplificar la incidencia desde el punto de vista de la direccionalidad que corresponde asignar a los costos ambientales en una empresa que fabrica dos productos, donde sólo uno de ellos genera residuos peligrosos. En general, los costos ambientales participan de las características de costos indirectos, siendo difícil encontrar casos donde se manifiesta una relación clara e inequívoca de costos ambientales cuando la empresa no es monoproductora.

Los costos innecesarios no se vinculan solamente con el uso de los factores fijos para valuar la capacidad ociosa sino también con la irracionalidad en el uso de los factores variables.

¿Resulta posible referirse a una ineficiencia de la gestión por haberse incurrido en el incumplimiento al menos en lo relativo a la normativa ambiental vigente?

También nos debemos preguntar ¿Cuál será el modelo de costeo a adoptar o que mejor se adapte: el costeo completo o el variable? ¿Con qué base de datos? ¿Histórica o predeterminada?

El costeo completo debería contemplar la consideración de los costos ambientales, tanto en sus componentes físicos como monetarios o de valor, quedando la problemática de los beneficios ambientales para el ámbito de la

Contabilidad de Gestión, siendo aplicable en este caso el costeo variable, basado en la aplicación derivada de la economía, del costo marginal.

El costeo completo queda entonces para la contabilización de los costos ambientales, representados por los esfuerzos realizados para disminuir los costos tanto de fallas internas como externas.

En principio el costo en el sistema de información debería ser compatible con el concepto económico del costo, donde la premisa consiste en "costos diferentes para fines diferentes". (principio de relatividad del costo), concepto condicionado por el propósito para el cual será utilizado, lo que demanda disponer de una base de datos vinculados al proceso de creación interna de valor, conteniendo tanto datos físicos como monetarios. Cabe destacar que la Contabilidad de Costos tiene una contradicción con el concepto económico del costo dado que la Contabilidad Patrimonial o Financiera a la cual sirve, admite sólo una figura de costo, al estar sujeta a lo establecido por las normas contables profesionales, asumiendo implícitamente en tal caso la consideración de un único costo, el que se constituye en tal sentido en el "costo verdadero".

Todo costo se conforma de dos componentes: el físico, susceptible de ser conocido razonablemente según métodos de medición de emisiones de contaminación ambiental y el monetario, que ofrece más dificultades en la elección del que puede resultar más adecuado para este caso en particular. Existen diferentes precios a considerar. No serían de aplicación los más comunes que se usan en la generalidad de los casos para valuar los distintos factores de costo, debiendo recurrirse a la utilización de otros tipos o métodos de costeo para valuar el componente físico, tales como el de oportunidad, de reemplazo, de reposición, de prevención o de conservación y gestión sustentable.

El costo de oportunidad es aquel originado por la mejor alternativa conocida al momento de la decisión, que ha sido abandonada.

El costo de reemplazo es usado como una estimación del costo de la contaminación, asociado con daños en activos tangibles, donde el esfuerzo económico en concepto de reparación y reemplazo es de más fácil medición.

El método de costo de reposición implica un acercamiento al valor de los beneficios ambientales que han sido modificados. Se usa generalmente para

valorar el uso indirecto de los ecosistemas cuando no existe información sobre las funciones ambientales y su relación con los daños producidos. Es decir, una vez que se ha producido un daño o efecto ambiental se procede a estimar cual es el costo de volver a la situación inicial.

El método del costo de prevención o defensivo considera un valor mínimo estimado por la población que ha sido afectada. Para calcular los beneficios ambientales habrá que evaluar la inversión necesaria para mantener los beneficios ambientales, buscando reducir el daño hasta donde sea posible.

El método del costo de conservación y gestión sustentable consiste en calcular los gastos para el cuidado, protección, conservación y en general, para todas aquellas actividades que garanticen el aprovechamiento sustentable de un recurso natural renovable. El costo total así calculado representa la cota mínima estimada como el valor económico de dicho recurso.

Claramente no existe el concepto unívoco del costo, sino su conformación por dos componentes, el físico y el monetario o de valor, que se presentan habitualmente con comportamientos diferentes.

¿Puede haber componente monetario nulo? Se están midiendo aspectos muy subjetivos.

Todo costo, en esencia, está basado en relaciones de productividad físicas, que luego se expresan en términos monetarios. El componente físico unitario de cada factor es, siempre, una relación de productividad, las cuales se expresan en términos de cantidades de factor por unidad de objetivo.

Una relación de productividad puede ser media o marginal.

Una relación media es aquella donde la cantidad de factor sólo surge de un promedio entre consumos del factor y el volumen de objetivos globales alcanzados.

Una relación marginal se produce cuando la cantidad de factor es efectivamente demandada por cada nueva unidad de objetivo. Se vincula con la aplicación del costo marginal.

Cuando nos referimos al pasaje a términos monetarios, estamos incluyendo el concepto económico de valor y de precio.

El concepto económico de valor comprende el reconocimiento y significatividad que un sujeto le asigna a la capacidad que posee una cantidad cierta de bienes económicos para satisfacer sus necesidades concretas mientras que el concepto económico de precio implica una relación de intercambio entre la cantidad monetaria que se entrega por un determinado producto con la cantidad de unidades que se reciben.

La inclusión de los costos ambientales generará inicialmente modificaciones negativas en las relaciones de productividad de la organización en cuestión, las que irán recomponiéndose en el tiempo, paralelamente al cambio del mix en las fuentes de utilización energética, mediante el reemplazo paulatino de las originadas en la utilización de combustibles fósiles.

5. INCENTIVOS GUBERNAMENTALES

Manteniendo el objetivo de internalizar los costos ambientales, cabe destacar la importancia del compromiso que debe asumir el Estado para contribuir a la conservación del medioambiente.

Como ejemplo de ello, vamos a considerar la línea de créditos que bajo el marco del proyecto GEF (Global Environment Facility), brinda el Fondo Argentino de Eficiencia Energética (FAEE). El mismo es llevado adelante en Argentina por la Secretaria de Energía de la Nación.

Se trata de financiar proyectos de inversión en eficiencia energética a pequeñas y medianas empresas a una tasa menor a la de mercado.

El FAEE opera bajo la orbita del FONAPYME (Fondo Nacional para el Desarrollo de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa) el cual depende de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del Ministerio de Industria.

El objetivo principal de este programa es brindar asistencia financiera a empresas para realizar inversiones en nuevas tecnologías que mejoren la eficiencia energética, cambien los procesos productivos y toda acción que contribuya a disminuir el consumo energético. La prioridad a la hora de adjudicar el crédito, corresponde a las inversiones específicas en:

Sistemas térmicos - Sistemas de Refrigeracion - Sistemas Motrices - Iluminación - Procesos productivos.

Desde un enfoque ambiental, este programa intenta canjear una externalidad derivada del consumo y generación de energía eléctrica, a un costo, ya no para el medioambiente, sino para la empresa y probablemente para el consumidor final. Este nuevo costo es cuantificable y adjudicable a un proceso productivo o servicio.

Desde un enfoque económico-contable, el costo medioambiental paso de ser incierto, a uno medible, imputable y hasta erogable.

El costo que en un principio era consumo de energía, una vez realizadas las inversiones, se transforma en un costo de depreciación de bienes de uso. Claramente se puede medir la utilización de los equipos y directizar los mismos a procesos y productos.

En cuanto a su erogabilidad, si bien el costo en sí mismo no es erogable, las cuotas del crédito y sus intereses si lo son, por lo tanto, se va a generar una la salida de fondos para la empresa.

Desde el punto de vista de la gestión del negocio, se reduce el costo por el servicio eléctrico consumido y aumenta el correspondiente a las depreciaciones de los bienes adquiridos. No estamos en condiciones de decir si la rentabilidad se incrementa o disminuye con esta nueva configuración, lo que sí sabemos es que el posicionamiento de la empresa para afrontar los nuevos tiempos y desafíos se va a ver beneficiado desde la visión de los inversores, clientes, proveedores y competidores.

De esta manera podemos concluir en que el apoyo gubernamental es de mera importancia para influenciar al empresario a tomar conciencia en el consumo

razonable de recursos naturales y asuma su responsabilidad en el cuidado del planeta.

6. CUANTIFICACION DE LOS IMPACTOS AMBIENTALES

Para la adecuada cuantificación de los costos originados en las distintas etapas en la generación de energía y su posterior comparación entre las diferentes tecnologías existentes para lograr su internalización, es necesario implementar un sistema de evaluación homogéneo que considere todos los costos externos de las tecnologías bajo un mismo punto de vista, como ser el análisis del ciclo de vida de las distintas tecnologías.

El análisis del ciclo de vida consiste en la cuantificación de todos los flujos de materia y energía relacionados con un sistema o proceso desde su inicio: la extracción del combustible, incluyendo su transporte y preparación, la construcción, operación y desmantelamiento de las instalaciones de generación; hasta el final del mismo, es decir, el transporte de la energía y la gestión de los residuos producidos. En dichas etapas se producen distintos impactos ambientales que deben ser considerados ya que no todos tienen la misma magnitud, como ocurre en la generación de energía de acuerdo al tipo de combustible utilizado. A continuación presentamos un cuadro con dichas consecuencias:

Combustible	Etapas	Tipo de contaminación
Carbón	Extracción y transporte	Emisiones atmosféricas: dióxidos de azufre, nitrógeno y carbono, radioactividad Vertidos líquidos: aguas ácidas Residuos sólidos: escombros de la mina Alteración del hábitat, ruidos
	Generación	Emisiones atmosféricas: dióxidos de azufre, nitrógeno y carbono, partículas, metales pesados Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Residuos sólidos: cenizas Impacto visual

Petróleo	Extracción y transporte	Emisiones atmosféricas: dióxidos de azufre, nitrógeno y carbono, sulfuro de hidrógeno, metano Vertidos líquidos: productos químicos, derrame de combustible Impacto visual, olores, alteración del ambiente, ruido
	Generación	Emisiones atmosféricas: dióxidos de azufre, nitrógeno y carbono Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Impacto visual
Gas natural	Extracción y transporte	Emisiones atmosféricas: dióxidos de azufre, nitrógeno y carbono, sulfuro de hidrógeno, metano Impacto visual, riesgo de accidentes, alteración del ambiente, ruido
	Generación	Emisiones atmosféricas: dióxidos de nitrógeno y carbono Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Impacto visual
Nuclear	Extracción y transporte	Emisiones atmosféricas: dióxidos de azufre, nitrógeno y carbono, sulfuro de hidrógeno, partículas, radioactividad Vertidos líquidos: agua de drenaje Residuos sólidos: residuos de mina radiactivos Impacto visual, alteración del ambiente, ruido
	Generación	Emisiones atmosféricas: radiactividad Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Residuos sólidos: materiales contaminados, combustible gastado

		Impacto visual
	Gestión de residuos	Emisiones radiactivas
Hidráulica	Generación	Alteración de la hidrología, riesgo de accidentes, impacto visual, alteración del microclima
Solar	Generación	Residuos sólidos: metales pesados integrantes de los componentes Impacto visual
Eólica	Generación	Impacto visual, alteración del ambiente, ruido
Biomasa	Cultivo o recolección y transporte	Emisiones atmosféricas: Emisiones atmosféricas: dióxidos de azufre, nitrógeno y carbono, partículas Vertidos líquidos: contaminantes agrarios Impacto visual, erosión
	Generación	Emisiones atmosféricas: dióxido de nitrógeno, partículas Vertidos líquidos: productos químicos, contaminación térmica Residuos sólidos:

Fuente: Pedro Linares Llamas. Externalidades de la energía y su valoración.

Dicho análisis permite estimar la cantidad de contaminantes que se generan por una actividad teniendo en cuenta la tecnología utilizada, las materias primas, etc. Ahora bien, los daños causados por dichos contaminantes van a depender de su distribución espacial y temporal.

Entre los impactos más significativos en la generación de energía se encuentran:

- *Cambio climático*: es provocado por los gases de efecto invernadero – el dióxido de carbono, el metano y los óxidos de nitrógeno - ocasionando un incremento de las temperaturas.
- *Sobre la salud*: debido a los contaminantes atmosféricos que aumentan la tasa de mortalidad por su inhalación o ingestión.

- *Efectos sobre los ecosistemas*: sobre la vegetación y la biodiversidad debido principalmente a los contaminantes ácidos que tienen consecuencias sobre el terreno, los cultivos, los bosques, etc.
- *Efectos sobre los materiales*: los contaminantes atmosféricos provocan deterioros en los materiales, inmuebles, procesos industriales, tales como erosión ácida, envejecimiento de gomas y plásticos, decoloración y erosión de pinturas, etc.

El paso siguiente consiste en la medición en términos monetarios de dichos impactos. A tales efectos existen distintas metodologías. Una de ellas es el método "*top-down"* que se basa en el cálculo de las externalidades de forma global y generalmente a nivel nacional, utilizando valores medios estimados previamente, tanto de las cantidades de contaminantes emitidos como de los daños causados. De esta forma se calcula el daño producido para cada emisión de contaminante.

Se trata de un método relativamente sencillo de aplicar ya que permite tener un conocimiento general de los daños producidos por los ciclos de combustibles. Sin embargo presenta una serie de problemas, ya que al estar basado en valores medios a nivel nacional y no considerar el efecto de variaciones en la distribución de cargas y receptores, es imposible calcular el efecto de una instalación adicional con sus características específicas. Ello implica una limitación al momento de internalizar los costos para su incorporación en el precio, ya que para ello son necesarios costos marginales. Asimismo el impacto producido por distintas centrales es distinto según sea su tecnología y emplazamiento. La asignación de un valor medio modificaría la asignación eficiente de los recursos por el mercado.

Otro método es el llamado "*bottom-up"* que trata de solucionar las limitaciones del método anterior, utilizando datos de emisión específicos de cada tecnología y de la localización de cada central, permitiendo llegar a conclusiones generales a través del análisis detallado de datos a nivel local o regional.

En el año 1991, la Comisión Europea inició el desarrollo de una metodología para la cuantificación de las externalidades originadas por las distintas tecnologías de generación de electricidad, denominado proyecto *ExternE*, cuyas principales características eran analizar el efecto de una actividad adicional a las ya existentes y basarse en la especificidad de la localización de la actividad y la tecnología. Su

objetivo fue definir externalidades asociadas a la producción de electricidad, utilizando fuentes primarias de energía, tales como gas natural, carbón, hidráulica, eólica, nuclear, solar, biomasa y geotérmica.

En la actualidad, la metodología desarrollada por este proyecto es utilizada como referencia en el plano internacional para la estimación normalizada de costos externos para el manejo de la energía, su planificación y expansión.

El proyecto ExternE se apoya en tres fundamentos básicos:

Transparencia: deben definirse y explicarse claramente todos los métodos de estimación y los supuestos considerados para poder reflejar el grado de incertidumbre.

Coherencia: hace mención a utilizar iguales supuestos y métodos para los mismos impactos con independencia de la actividad que los origina. De esta forma se pueden realizar comparaciones entre diferentes opciones remediando la incertidumbre del método de cuantificación.

Globalidad: se debe considerar el ciclo de generación de energía completo (desde la extracción de la materia prima hasta su producción), de manera de permitir el cotejo, sobre una misma base, entre distintas opciones de producción energética.

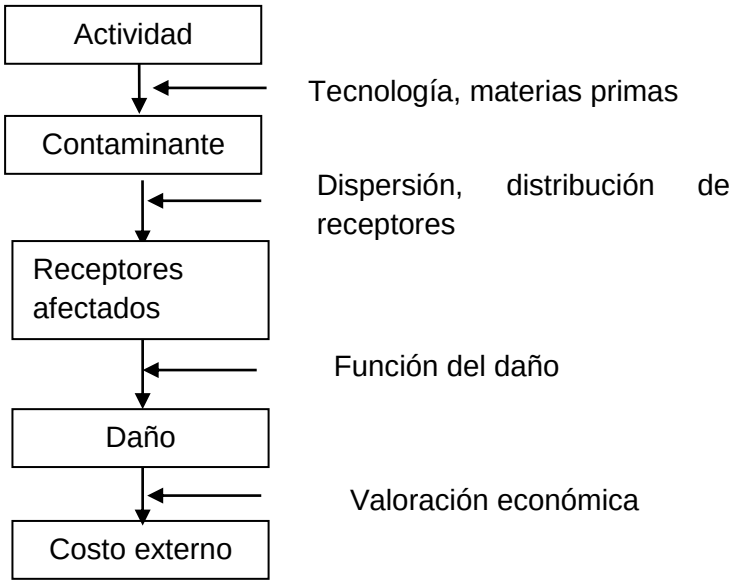
El método parte de analizar las distintas etapas, comenzando por definir los límites tanto temporales como espaciales y la clase de impactos a ser tenidos en cuenta, como por ejemplo, las emisiones de dióxido de carbono que se producen en un lugar determinado pero sus consecuencias son a largo plazo y a nivel global. Asimismo se deben considerar todos los subproductos y el manejo que se hace de ellos hasta el momento en que están listos para ser utilizados en otro lugar.

Una vez definido dichos límites, corresponde identificar los impactos de todas las etapas del ciclo de combustible, a efectos de determinar su magnitud. Para ello es importante el estudio de las características físicas, tales como el clima y el suelo ya que afectan a muchos procesos como la erosión y transporte de contaminantes, los usos del suelo, la vegetación y las características socioeconómicas como la distribución y características de la población, los niveles de empleo o la importancia de los diferentes sectores económicos.

El objetivo consiste en contabilizar todas las consecuencias o acciones del ciclo bajo análisis que pueden producir impactos, y de esa forma proporcionar datos para un análisis global y coherente, considerando no solamente las originadas de forma rutinaria sino también las surgidas por accidentes.

A su vez, se identifican los impactos que puedan generarse, sin dejar de lado aquellos que se conozca su existencia o se sospeche que sean de factible ocurrencia, por el mero hecho de no acceder a su cuantificación o sus consecuencias resultar poco significativas en el presente, dado que pueden transformarse en significativos en el futuro. Se seleccionan solamente aquellos que van a producir externalidades.

Luego se procede a la cuantificación de los impactos a través del método de la función de daño o ruta del impacto, que consiste en el camino que sigue el mismo desde que se origina el contaminante que le da origen, hasta que se causa el daño en un receptor. En el siguiente gráfico vamos a representarlo:



Estas funciones relacionan la exposición de un determinado contaminante con el daño que producen en el receptor.

Para ello será necesario contar con la siguiente información:

- Un inventario de emisiones obtenido para el ciclo de vida completo, cuando ello sea posible.

- Base de datos para la identificación de los medios receptores y su localización en el espacio.
- Datos sobre el aumento en la concentración de contaminantes en el medio receptor y sobre el comportamiento de los mismos.

La última etapa de la estimación de las externalidades es su valoración económica e incluye, por una parte, diferenciar las externalidades propiamente dichas de aquellos impactos que pudieran estar en alguna medida internalizados y por otro lado, la asignación de un valor económico a los distintos daños cuantificados.

Dicha valoración consiste en la obtención de la disposición a pagar para evitar el impacto negativo o beneficiarse del efecto positivo, es decir, se miden los cambios en el bienestar de la sociedad en su conjunto que se producen por un cambio en la calidad o la cantidad de bienes ambientales; o bien la voluntad a aceptar un pago como compensación. Si existe un mercado para los bienes y servicios que se valorizan no hay dificultades ya que se utiliza el precio como indicador (teniendo en cuenta que estaría incluyendo adecuadamente a todos los costos). El problema radica que en la mayoría de los casos los bienes que se valoran no se intercambian en el mercado y por tanto no existe precio para ellos. En este caso, se deberá recurrir al empleo de métodos de valoración alternativos.

Para concluir podemos decir que el método *ExternE* para la valoración económica de las externalidades está basado en cuantificar la disponibilidad de una persona a pagar por un beneficio medioambiental. Como hemos mencionado en párrafos anteriores, estos bienes normalmente no tienen un precio en el mercado, como es el caso de la salud humana o de los ecosistemas, motivo por el cual debe recurrirse a otros métodos.

Cuando los bienes libres se vuelvan escasos, los mismos se transformarán en bienes económicos y en el marco de la teoría general del costo, su valor tendrá

relación con dicha escasez, siendo entonces posible determinar su componente monetario.

7. JUSTIFICACION DE LA INCLUSION DE LA EXTERNALIDADES EN LA CONTABILIDAD

La producción de energía eléctrica genera efectos adversos que perjudican directa o indirectamente a todas las personas (salud, efectos sobre flora y fauna, cambios climáticos, etc.) siendo la población en su conjunto la que finalmente pague este costo social, de manera independiente al consumo de energía eléctrica, es decir, del consiguiente aporte a la producción de emisiones. Al incluir estos costos ambientales en la planificación y operación de sistemas eléctricos, se internalizará en algún grado el costo social y serán los consumidores y productores quienes directamente deban pagarlos.

La situación imperante, en cuanto a la velocidad del avance de la doctrina sobre el tema, propiciando la adopción de decisiones en relación a la temática ambiental y la consideración de los correspondientes costos ambientales, llevaría a la necesidad de la intervención pública para la creación de normativa que obligue a las empresas a considerar e internalizar los costos sociales provocados por el funcionamiento de las mismas.

En referencia a este tema, en Argentina el dictado de las políticas y la fijación de las normas, son competencia de la Secretaría de Energía (SE). El Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE), es el encargado de vigilar el cumplimiento de las obligaciones de los diferentes actores del mercado en la jurisdicción nacional.

El Decreto N° 634/91 del Poder Ejecutivo Nacional y la ley N° 24.065/92 del Marco Regulatorio de Energía Eléctrica, definen las condiciones según las cuales se considerarán los aspectos ambientales en el nuevo esquema de funcionamiento.

El primero, que dispone la reconversión del sector eléctrico, enfatiza en sus considerandos la necesidad de concentrar " la responsabilidad del Estado en el diseño y aplicación de políticas superiores y en la regulación y el control que sean necesarios..." a fin de "compatibilizar el desarrollo del sector con el uso de los recursos energéticos sustitutivos y complementarios, y establecer normas para la

protección ambiental y el uso racional de dichos recursos [...] dentro de las leyes y decretos vigentes, la normativa que resulte del Marco Regulatorio a establecer y las directivas impartidas por los órganos competentes del Gobierno Nacional."

La Ley N° 24.065 establece en su Art. 17 que la infraestructura física, las instalaciones y la operación de los equipos asociados con la generación, transporte y distribución de energía eléctrica, deberán adecuarse a las medidas destinadas a la protección de las cuencas hídricas y de los ecosistemas involucrados. Asimismo deberán responder a los estándares de emisión de contaminantes vigentes y los que se establezcan en el futuro, en el orden nacional.

La Resolución SE N° 475/87, en su Art. 1° obliga a las empresas a realizar las evaluaciones de impacto ambiental desde la etapa de prefactibilidad, así como establecer programas de vigilancia y monitoreo durante toda la vida útil de las obras.

Existe la necesidad de incorporar los costos ambientales a los costos internos, evitando el perjuicio para la sociedad en general y un eventual mayor beneficio para las empresas generadoras de energía. Ello permitirá disponer de datos que permitan la toma de decisiones sobre la realización de estudios de mitigación ambiental para la reducción de los impactos económicos, sociales y ambientales y la posibilidad de estimular la utilización de fuentes renovables de energía y la eficiencia energética.

No se considera que existan inconvenientes insalvables en la identificación, clasificación, imputación, asignación y registración de los costos ambientales en que incurre un ente aunque si se presentan dificultades para el cálculo de los beneficios, ya sea en la forma de ingresos o de reducción de costos, especialmente en éstas últimas.

La situación planteada trae aparejado si el reconocimiento contable se entiende a través de la Contabilidad Financiera o se asume por intermedio de la Contabilidad de Gestión, procurando satisfacer en primer término la necesidad de disponer de información apropiada y oportuna para facilitar el proceso decisorio.

Creemos que lo importante es avanzar en la estructuración de informes gerenciales que contengan la relación costo-beneficio originada en el desempeño ambiental de las organizaciones, donde se manifiesten los beneficios obtenidos

como consecuencia de los logros alcanzados en la reducción de costos contaminantes, el impacto por la eliminación de desechos peligrosos, posibles ingresos por el reciclado de materiales o productos, ahorros en costos por conservación de energía o efectos favorables derivados de decisiones adoptadas en materia de costos de empaque.

Para el logro de este objetivo, los administradores deben conocer las implicancias de la elección de cada programa, política y plan energético asumido y sus impactos sobre el desarrollo sostenible, de manera de asumir su responsabilidad social. Los indicadores de sostenibilidad son la vía a utilizar para poder medir y evaluar estos impactos y se definen como las variables que aportan información relevante y cuantificada sobre fenómenos de interés. Asimismo permiten determinar las áreas peligrosas, ayudando a reconocer los requisitos para poder resolver los problemas planteados.

La información obtenida será plasmada a través de las memorias de sostenibilidad. Las mismas exponen información acerca del desempeño económico, ambiental, social y de gobierno de una organización, comunicando tanto los impactos de sostenibilidad positivos como negativos. Internacionalmente existen distintas iniciativas de carácter voluntario mediante las cuales las organizaciones pueden exponer sus prácticas de sostenibilidad, como la Global Reporting Iniciative (GRI).

La GRI es un marco para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, que incluye la Guía para la elaboración de Memorias, y establece los principios e indicadores que las organizaciones pueden utilizar a efectos de medir y dar a conocer su desempeño económico, ambiental y social.

Los esfuerzos realizados en cuanto a los costos ambientales propiamente dichos, pueden sí provenir de la Contabilidad Financiera, clasificados por objetivo, es decir, desagregados en costos de prevención y detección como de fallas de origen interno o externo, tal como se utiliza este esquema en relación al análisis de la administración de los costos de calidad y no calidad.

Los costos de prevención contienen como principales actividades estudios ambientales, la selección y evaluación de equipos de control de la contaminación,

diseño de productos y procesos, reciclado de productos y la certificación ambiental correspondiente.

Los costos de detección involucran actividades tales como la auditoría de la gestión ambiental, generar indicadores de performance, medición de los niveles de contaminación.

Los costos de falla interna se vinculan con la operación y mantenimiento del equipo utilizado para el control de la contaminación, eliminación y reciclado de desechos y cargos aplicados por imperio de legislación ambiental vigente.

Los costos de falla externa abarcan actividades relacionadas con tareas de limpieza por acciones de contaminación, derrames, atención dineraria de reclamos, uso ineficiente de recursos energéticos, consecuencias originadas por pérdida de imagen por falta de una adecuada política ambiental, con pérdida de clientes y en general por reparación de daños ambientales cometidos.

El precio de la energía tendría entonces una base de sustento para incorporar el efecto neto mencionado precedentemente, donde el esfuerzo a realizar en costos medioambientales vaya incrementando los beneficios esperados mediante la reducción de la incidencia de las fallas, tanto internas como externas, lo que permitiría:

- La cantidad de energía que podría venderse a un mayor precio sería menor, con lo que disminuiría su producción y por tanto los efectos negativos derivados de la misma.

- La intervención pública en tal caso podría venir acompañada de la implementación de algún incentivo económico para reducir las emisiones y de esa manera los entes intentarían producir de una forma más limpia y así poder comercializar más energía.

- Otro aspecto a profundizar, con la connotación que puede representar a nivel del componente monetario o de valor, tiene que ver con la posibilidad de cobertura del daño ambiental mediante la contratación de un seguro.

8. CONCLUSIONES

De lo expresado, podemos concluir que de lograrse internalizar los costos externos asociados a la generación de energía, se modificará de forma relevante la estructura del sistema eléctrico, lo que redundará en que sea más sostenible, favoreciendo el uso de tecnologías más eficientes y limpias, la diversidad energética y la reducción del consumo eléctrico. Para ello los entes deberían adoptar medidas, en aras de la utilización de tecnologías que aporten mayores beneficios al medioambiente y se conviertan en ventajas competitivas. Asimismo dicha internalización tiene como efecto la reducción en las emisiones, lo cual será más beneficioso cuanto mayor sean los costos que se destinen a dichas emisiones.

Todo ello será posible a partir de disponer de la mejor información posible sobre el desempeño ambiental, las cuantificaciones correspondientes y la valorización de dichos impactos, con las dificultades que se reconocen al efecto, especialmente en el mencionado en último término.

Sabemos que desde el segmento de la Contabilidad Financiera hay limitaciones para el reconocimiento de dichos costos, pero es posible apoyarnos para el logro de dicho objetivo en la Contabilidad de Gestión – destinada a usuarios internos de la organización – acompañada por una gestión ambiental que permita el desarrollo de hábitos generales de consumo responsable, cuya finalidad sea disminuir tanto el consumo de bienes como de la energía aplicable a la cantidad de materiales destinados a un uso único con las consiguientes pérdidas energéticas o de los recursos correspondientes. Precisamente una prioridad de la gestión ambiental es la reutilización de los materiales y el reciclado.

Existe la necesidad de incorporar los costos ambientales a los costos internos, evitando el perjuicio para la sociedad en general y un eventual mayor beneficio para las empresas generadoras de energía. El precio de la energía tendría entonces una base de sustento, donde el esfuerzo a realizar en costos medioambientales vaya incrementando los beneficios esperados mediante la reducción de la incidencia de las fallas, tanto internas como externas, lo que permitiría:

- La cantidad de energía que podría venderse a un mayor precio sería menor, con lo que disminuiría su producción y por tanto los efectos negativos derivados de la misma.

- La intervención pública en tal caso podría venir acompañada de la implementación de algún incentivo económico para reducir las emisiones y

de esa manera los entes intentarían producir de una forma más limpia y así poder comercializar más energía. Como ejemplo de ello, citamos la línea de créditos que bajo el marco del proyecto GEF (Global Environment Facility), brinda el Fondo Argentino de Eficiencia Energética (FAEE) a pequeñas y medianas empresas, financiando proyectos de inversión en eficiencia energética a una tasa menor a la de mercado.

- Otro aspecto a profundizar, con la connotación que puede representar a nivel del componente monetario o de valor, tiene que ver con la posibilidad de cobertura del daño ambiental mediante la contratación de un seguro.

9. BIBLIOGRAFIA

- Pahlen Acuña, R., Campo, A. & Sosisky L. (2011). Los hechos generadores de la información contable financiera ambiental.17º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Universidad Nacional de Salta. Salta – Argentina.

- Hansen y Mowen. Administración de costos. Contabilidad y Control. 3ra Edición. Ed Thomson.

- Rodriguez, Roberto. Revista Costos y Gestión Nº 31, Marzo 1999.

- Rodriguez Jáuregui, Hugo y Yardín Amaro. De qué hablamos cuando hablamos de costos medioambientales. Revista Costos y Gestión Nº 35, Marzo 2000.

- Osorio, Oscar., La Capacidad de Producción y los Costos, 2da Edición, Ed. Macchi, Bs As, 2003.

- Osorio , Oscar., La teoría general de los costos y la contabilidad de gestión, Revista Costos y Gestión Nº 33,

- Osorio, Oscar., La Teoría General del Costo y la Contabilidad, Documento y Monografía Nº 1, IAPUCo, 1994.
- Cartier, Enrique, artículos varios sobre Teoría General del Costo.

- Cammarano, Darío., La Contabilidad de Costos y los costos ambientales, Asociación Uruguaya de Costos, año 2004.

- Ambrosini Marcela y López Gerardo, trabajo presentado al Congreso IAPUCo Nº 27 en Tandil, Provincia de Buenos Aires, Argentina, año 2004.

- Delacámara, G. (2008). Guía para decisores. Análisis económico de externalidades ambientales. Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

- Sánchez Hernández, L., Porras Loaiza, G & Gutiérrez Ramírez, R. (2009). Externalidades de la generación de electricidad y el cambio climático. Boletín IIE – octubre-diciembre 2009. Universidad Autónoma Metropolitana. México.

- Alan Hill B., Eduar Figueroa (2007). Administración de los Recursos Energéticos. Proyecto uso eficiente y racional de energía en el marco del Programa de producción más limpia del Área Metropolitana en el Valle de Aburrá. Universidad Nacional de Colombia – Universidad Pontificia Bolivariana – Universidad de Antioquia.

- Pedro Linares Llamas. Externalidades de la energía y su valoración. Universidad Pontificia Comillas – Madrid. España.

- Ley N° 24.065/92 del Marco Regulatorio de Energía Eléctrica

- http://www.energia.gov.ar/home/

Capítulo 11

PROYECTO DE INTERVENCION EDUCATIVA PARA INCENTIVAR LA PARTICIPACION DE LOS ALUMNOS EN LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

Informe preparado por

MONICA PATRICIA SEBASTIAN [1]

[1] Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental (CICPA). Buenos Aires, Argentina.

RESUMEN

Desde el punto de vista didáctico, es objetivo primordial de los docentes lograr que los alumnos participen activamente y se involucren en el proceso enseñanza aprendizaje. En muchas ocasiones las intervenciones de éstos son escasas y con un grado importante de dificultad.

Lo antedicho problematiza la generación de una comunidad de atención mutua que atenta, en cierto grado, contra la correcta apropiación del conocimiento y dificulta la capacidad de participación en las distintas actividades propuestas.

La preocupación que se plantea en el presente proyecto de intervención puede definirse con el siguiente interrogante:

-¿Cómo es posible incrementar la participación e involucramiento de los estudiantes en el ámbito áulico?

Se entiende que la generación de estrategias didácticas no utilizadas a la fecha en el dictado de la asignatura propenderá a brindar una posible solución a la citada problemática

.

El proyecto de intervención que se propone aquí se basa en la concepción de Steiman al considerar la necesidad de formulación de un proyecto en el cual el equipo docente será el punto de atención para mejorar el intercambio académico con los alumnos/as.

En aras de cumplir con el objetivo planteado, se proponen estrategias didácticas no utilizadas a la fecha en el dictado de la asignatura lo cual se estima propenderá a brindar una posible solución a la citada problemática y continuar el camino de reflexión de las prácticas áulicas.

1. CONTEXTUALIZACION Y FORMULACION DEL PROBLEMA

1.1. El Escenario Curricular y Disciplinar

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires proporciona como oferta educativa entre otras, la carrera de Contador Público.

El perfil definido por esa Casa de Estudios del futuro graduado Contador Público es:

"La carrera de Contador Público tenderá a formar un graduado con conocimientos, aptitudes y habilidades para:

- *intervenir en el diseño y evaluación de las funciones de planeamiento, coordinación y control de entidades públicas y privadas;*
- *intervenir en la definición de misiones, objetivos y políticas de las organizaciones, siguiendo una metodología adecuada para la toma de decisiones e incorporando valores éticos al cumplimiento de sus responsabilidades sociales hacia la comunidad;*
- *intervenir en la implementación de estructuras, sistemas y procesos administrativos-contables;*
- *intervenir en el diseño de sistemas de información y decisión para el logro de los objetivos de la organización;*
- *intervenir en la preparación y administración de presupuestos, en la evaluación de proyectos y en los estudios de factibilidad financiera en empresas públicas y privadas;*
- *diseñar e implementar sistemas de control de gestión y auditoría operativa;*
- *integrar equipos interdisciplinarios con otras áreas del conocimiento;*
- *actuar como perito, administrador, interventor o árbitro en ámbito judicial;*
- *dictaminar sobre la razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros, efectuar tareas de auditoría externa;*
- *participar en el diseño de las políticas tributarias;*
- *asesorar en relación con la aplicación e interpretación de la legislación tributaria;*
- *intervenir en la constitución, fusión, escisión, transformación, liquidación y disolución de sociedades y asociaciones;*
- *diagnosticar y evaluar los problemas relacionados con la medición y registro de las operaciones de la unidad económica en sus aspectos financieros, económicos y sociales, tanto en el sector público como en el privado;*
- *diseñar, implantar y dirigir sistemas de registración e información contable;*
- *ejecutar las tareas reservadas a su profesión de acuerdo con la legislación vigente.*

Dentro del Plan de Estudios vigente, la estructura curricular comprende:

- **un ciclo general**
- **un ciclo profesional**

"El Ciclo General está dividido en DOS (2) tramos, cada uno de ellos compuestos por SEIS (6) asignaturas. El Primer Tramo está integrado por las asignaturas del Ciclo Básico Común y el cursado de estas materias se realizará en las Sedes dependientes de este organismo. Las asignaturas correspondientes al Segundo Tramo se cursarán sólo en las Sedes Regionales habilitadas por la FCE (Avellaneda, San Isidro, Paternal y/o Pilar).
El Ciclo Profesional corresponde a la formación propia en un campo profesional. Este ciclo está formado por dos tramos: el primero de formación general y común en las áreas de Administración y Economía; el segundo comprende e incluye las asignaturas específicas de la carrera. El cursado de estas asignaturas se realizará en la Facultad de Ciencias Económicas, sede central (Av. Córdoba 2122, CABA).
Para la obtención del título, los estudiantes deberán Aprobar/Promocionar:

- *VEINTINUEVE (29) asignaturas Obligatorias.*
- *DOS (2) asignaturas Electivas u Optativas.*
- *UN trabajo final a desarrollar en el Seminario de Integración y Aplicación (obligatorio)".*

Dentro del Plan de Estudios del Contador Público, el cual incluye una carga horaria lectiva total de 2.808 horas por Resolución del Consejo Directivo Nº 5635/2012, se encuentra Teoría Contable, como materia del Segundo Tramo del Ciclo General.

Al existir simultaneidad de cátedras, se tomará para el presente, el Programa de Teoría Contable aprobado por Consejo Directivo de la Facultad de Ciencias Económicas por Resolución Nro. 2055/11. En el mismo se plantean los siguientes objetivos:

"Se persigue como objetivo fundamental de la asignatura que, al finalizar el curso, los alumnos estén en condiciones de saber leer e interpretar el contenido de

los estados contables básicos y de informes contables utilizados para la gestión de distintos tipos de entes.

En particular se espera que los alumnos logren:

- Identificar la naturaleza de la disciplina contable. - Distinguir los conceptos de actividad económica, ente, propiedad y patrimonio.
- Identificar las características del sistema de información contable.
- Distinguir los distintos tipos de informes contables y las necesidades de sus usuarios.
- Identificar las características, criterios de ordenamiento y utilización de los estados contables básicos.
- Identificar e interpretar los principales informes contables de gestión.
- Relacionar los efectos resultantes de la utilización de diferentes modelos contables.
- Distinguir los distintos tipos de variaciones patrimoniales.
- Interpretar el efecto de la incertidumbre y las contingencias sobre la información contable.
- Reconocer la necesidad de normas contables y sus diferentes categorías. “

–

Por contenidos mínimos se incluyen:

- “El objetivo de la contabilidad.
- La contabilidad como ciencia, arte, técnica o tecnología.
- Evolución histórica.
- Sistemas de información: la contabilidad como el sistema de información de las organizaciones.
- Tipos de información: patrimonial y de gestión.
- Características y requisitos de la información contable – en el sector privado y público - de:
  - Costos;
  - Valores corrientes;
  - Valores recuperables;
  - Incertidumbres y contingencia.
- Informes. Terminología contable aplicable.
- El proceso contable y la estructura patrimonial y de resultados.
- Capital a mantener. - Unidad de medida.
- Criterios de medición (valuación).
- Reconocimiento contable de variaciones patrimoniales.

- Medición de ganancia.
- Aspectos legales y profesionales de las normas contables nacionales.
- La normativa internacional. ".

Los alumnos se evalúan, como mínimo, con dos exámenes escritos –en días y horarios de clase- (Resolución CD 386/2006) que contemplarán aspectos teórico-prácticos de la asignatura. Se destaca que sólo serán examinados los alumnos inscriptos en cada curso.

La modalidad que se analizará es la presencial, la cual se cursa tres veces por semana.

1.2. Metodologías de Enseñanza y formas de participación estudiantil: Interrogantes y alternativas posibles

De la metodología propuesta en el apartado *b) Metodología del proceso enseñanza-aprendizaje* de la currícula, se rescata que:

> "El aprendizaje obtenido debe estar basado en una fundamentación lógica, teórica y empírica, no en estrategias memorísticas que rápidamente serán olvidadas y no podrán ser transferidos a otras situaciones diferentes de la inicial. Este planteo supone una conjunción entre teoría y práctica, en la que ambas se van constituyendo en un movimiento permanente de realimentación.
> Asimismo, la actividad de los docentes no puede suplir aquella que inexorablemente debe desarrollar el alumno si desea culminar con éxito su paso por el aprendizaje de la asignatura.
> Para ello y desde el primer día de clase, el alumno debe estar dispuesto a estudiar sistemáticamente los distintos puntos enunciados en el programa de la asignatura. No debe ser el rol del profesor repetir conceptos que el alumnos podrá ubicarlos en la bibliografía cuya lectura se recomienda, sino esclarecer puntos dudosos, promoviendo de esta forma la discusión y el intercambio de ideas, desarrollando de esta forma en el individuo sus capacidades que lo ayuden a ser eficaz, responsable, investigador y crítico en un mundo de cambios rápidos como aquél en el que vivimos.

> Será condición indispensable que el alumno lea la bibliografía indicada con anterioridad al tratamiento en clase del tema, para poder así aprovechar mejor la exposición del profesor y estar en condiciones de participar activamente en la clase a través de peguntas directas o el debate. Para ello el alumno deberá consultar la bibliografía que se agrupa en obligatoria y ampliatoria."

Desde el punto de vista didáctico, la metodología aplicada actualmente, consiste en el desarrollo de los temas teóricos de manera EXPOSITIVA y luego, su aplicación práctica a través de la resolución de ejercicios pertinentes a cada tema.

Si bien es objetivo primordial de los docentes lograr que los alumnos participen activamente y se involucren en el proceso, las intervenciones de éstos son escasas y sólo destinadas a formular interrogantes y/o solicitar aclaraciones. Con respecto a la investigación de la bibliografía, sólo pocos casos manifiestan su involucramiento.

Se estima, por experiencia docente, que las causas por las cuales ocurre este fenómeno obedecen fundamentalmente a la metodología didáctica actual aplicada en el dictado de la asignatura, clase expositiva mayoritariamente en los conceptos teóricos y realización de trabajos de aplicación práctica. No se realizan guías de lectura para profundizar e internalizar conceptos.

Se deduce que lo antedicho dificulta la generación de una comunidad de atención mutua que atenta, en cierto grado, contra la correcta apropiación del conocimiento y dificulta la capacidad de participación.

De manera que la preocupación que se plantea en el presente proyecto de intervención puede definirse con el siguiente interrogante:

-¿Cómo es posible incrementar la participación e involucramiento de los estudiantes en el ámbito áulico?

Se entiende que la generación de estrategias didácticas no utilizadas a la fecha en el dictado de la asignatura propenderá a brindar una posible solución a la citada problemática, y que por consiguiente ello tendría un impacto favorable en el rendimiento de los alumnos con miras a la construcción del futuro graduado.

2. JUSTIFICACION Y FUNDAMENTACION DEL PROYECTO

La problemática planteada en el acápite anterior surge de una mirada reflexiva de la práctica áulica.

Es común apreciar la escasa participación, la falta de interés en la profundización de textos y artículos sugeridos. Esta realidad puede ser interpretada de diferente manera bajo la óptica del profesor. Un enfoque consiste en pensar que "*el contexto familiar y social no favorece la motivación de los alumnos porque éstos no ven que se valore el esfuerzo y la adquisición de capacidades y competencias*" (Alonso Tapia, 1997:13), mientras que otra mirada, focaliza en *"¿Qué puedo hacer para conseguir que mis alumnos y alumnas se interesen por aprender y pongan el esfuerzo necesario?* (Alonso Tapia, 1997:14).

En el presente trabajo, se adhiere a la segunda postura lo cual conlleva a "*considerar las implicaciones de la interacción entre las actuaciones del profesor, la respuesta del alumno o alumna, los efectos, paso a paso, de las formas en que éstos acometen sus tareas, los modos de apoyo e intervención del profesor a lo largo y después de éstas, etc.* "(Alonso Tapia, 1997: 15).

El proyecto de intervención que se propone aquí se basa en la concepción de Steiman acerca del *proyecto de cátedra* entendido como "*una propuesta académica en la educación superior en la que se explicitan ciertas previsiones, decisiones y condiciones para la práctica didáctica en el aula y que intenta hacer explícitos ciertos acuerdos que conforman aquello que puede objetivarse del contrato didáctico que se establece con los alumnos/as y con la Institución*. "(Steiman, 2008:19).

El mismo autor considera que la necesidad de la formulación de un proyecto de cátedra puede analizarse en relación a tres componentes:

- equipo docente
- alumno/a
- institución

En el presente, el punto de atención *para mejorar el intercambio académico con los alumnos/as* es el equipo docente pues dicho *contrato didáctico "es un documento que da cuenta de una serie de previsiones (por ejemplo tipo y cantidad de trabajos prácticos que habrá que resolver), condiciones (por ejemplo requisitos de aprobación expresados en los criterios de acreditación) y decisiones (por ejemplo línea teórica por la que ha optado la cátedra) que los involucran como sujetos de aprendizaje.* "(Steiman, 2008: 21).

3. PRESENTACION DE PROYECTO DE INTERVENCION

3.1. Objetivos

A partir de considerar la problemática planteada en el apartado I y su correspondiente justificación y fundamentación, el presente proyecto de intervención educativa se orienta a:

incrementar la participación e involucramiento de los alumnos en el ámbito áulico en la cátedra Teoría Contable de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

3.2. Principios y/o criterios que sustentan la línea de acción propuesta

En la actualidad, y a pesar de la preeminencia del discurso educativo tecnocrático, Barraza Macías (2010), propone un enfoque crítico orientado a la intervención educativa.

La práctica profesional del agente educativo, bajo una óptica crítico progresista, se configura a partir de distintas ideas fuerza, entre las cuales se destaca para el presente:

"La innovación educativa se vuelve un recurso central de la práctica del agente educativo, ya que a través de ellas orienta su intencionalidad de solución de los problemas a un verdadero cambio educativo signado por aprendizajes auténticos." (Barraza Macías, 2010: 19).

Para ponderar el valor educativo de las actividades a desarrollar en el aula, de los principios propuestos por Raths (1971, citado en Gimeno Sacristán, 1992) se seleccionan:

"… Una actividad es más sustancial que otra si facilita desempeñar al alumno un papel activo: investigar, exponer, observar, entrevistar, participar en simulaciones, etc., en lugar de escuchar, rellenar fichas, o participar en discusiones rutinarias con el profesor…

… Las actividades que estimulan a los estudiantes a examinar ideas o a la aplicación de procesos intelectuales a nuevas situaciones, contextos o materias son más valiosas que la que no establecen continuidad entre lo estudiado previamente y las nuevas adquisiciones…

... Las actividades que dan oportunidad a los estudiantes de planificar con otros y participar en su desarrollo y resultados son más adecuadas que las que no ofrecen esas opciones…

… Una actividad es más valiosa si permite la acogida de intereses de los alumnos para que se comprometan personalmente." (Gimeno Sacristán, Pérez Gómez, 1996: 328-329)

Se considera que estos principios pueden aplicarse para resignificar las prácticas actualmente utilizadas.

3.3. Metodología de trabajo

Las propuestas de Intervención educativa pueden clasificarse, según Barraza Macías, (2010) y tomando como parámetro de clasificación el actor y su ámbito de problematización, como:

- Propuesta de Actuación Docente
- Propuesta de Apoyo a la Docencia.

La Propuesta de Actuación Docente, escogida en el presente, tiene como principal actor al profesor. En esta clase de propuestas, *"se abordan necesariamente temas didácticos relacionados de manera directa con la práctica profesional desarrollada en el aula por el docente. En este sentido, temas como la promoción de la comprensión lectora, la enseñanza de la historia, el uso de recursos didácticos, entre otros, son preocupaciones temáticas generadoras de una Propuesta de Actuación Docente." (*Barraza Macías, 2010: 26).

En el presente se focaliza en la decisión de tareas y oportunidades de aprendizaje. Para ello es necesario trabajar sobre los criterios más relevantes para analizar y seleccionar las actividades, a saber:

"-… Papel que desempeña el alumno y procesos de aprendizaje estimulados por la actividad o tarea: memorístico, comprensión significativa de lo que se aprende, integración de informaciones, expresión personal, estímulo a la originalidad, resolución de problemas, confección de materiales o instrumentos, etc.

1. *Motivación que suscita en el alumno, como una garantía indirecta de la implicación personal en el aprendizaje, generación de actitudes positivas y de continuidad de los efectos previsibles…*
2. *Clima que fomenta la actividad entre alumnos y entre éstos y los profesores; si estimula la independencia personal, la cooperación o la competencia…*
3. *Gestión y secuencia de tareas. Las tareas sin relación entre sí generan aprendizajes "entrecortados" con poca coherencia. Para que la acción global tenga un sentido, las partes de esa acción –tareas más específicas- tienen que guardar entre sí una relación. Lo que, indudablemente, vendrá favorecido por una estructura globalizada del contenido. La secuencia de tareas tiene que ver con la necesidad de que el trabajo realizado en una de ellas tenga que ser previo o no al realizado en otra (el trabajo individual suele preceder al trabajo en grupos)…*

Otro aspecto de la secuencia es el carácter simultáneo o sucesivo de las tareas. En la primera opción, en una clase, pueden realizarse diferentes trabajos con distintos subgrupos de alumnos; en el segundo, todos los estudiantes hacen el mismo antes de pasar a la actividad siguiente." (Gimeno Sacristán, Pérez Gómez, 1996, 326-328).

La correcta aplicación del modelo, tal como lo definen Flechzig, K y Schiefelbeim, E (2003), implica el desarrollo de cinco fases:

1) Fase de orientación, (conexión) se trata de crear un puente entre los conocimientos o experiencias previas del alumno y los temas de la nueva materia;
2) Fase de recepción, (presentación) el profesor presenta en forma ordenada la nueva materia de aprendizaje;

3) Fase de interacción, (trabajo) el profesor da instrucciones para que los alumnos trabajen los conocimientos importantes, los ordenen de Enseñanza Frontal o Tradicional (Enseñanza Cara a Cara) acuerdo al significado personal e integren los conceptos, habilidades y razonamientos adquiridos en un conocimiento propio;
4) Fase de fijación, (aseguración) los alumnos ejercitan los conocimientos, las destrezas y habilidades hasta que los reproducen en forma segura y fácil;
5) Fase de aplicación, se transmiten los conocimientos y destrezas adquiridas a nuevos casos y ámbitos y se relacionan con nuevas perspectivas de utilización.

En virtud de lo antedicho se sugerirá, en el apartado siguiente, un plan de acción a los efectos de proporcionar a los alumnos en las fases de interacción, fijación y aplicación, oportunidades para ejercitar los nuevos conocimientos y concomitantemente incrementar su participación en el proceso de enseñanza y aprendizaje. Se estima que de esta forma se logrará un incremento en los procesos de investigación e involucramiento de los textos académicos.

3.4. Acciones a seguir

3.4.1. Actividades

Las actividades que se proponen son las siguientes:

- Instrumentación de guías de lectura para cada contenido curricular que orienten a los alumnos con antelación al desarrollo en clase del citado contenido. La finalidad que se persigue es la de introducirlos en la temática a abordar según el cronograma.
- Planteo de ejercicios teóricos para su resolución individual fuera del ámbito áulico con posterioridad a cada clase teórica. El objetivo de esta actividad es lograr que cada alumno aprehenda cada tema abordado en la clase teórica a los efectos de mejor internalizarlos.

Se acompaña en el anexo un ejemplo de instrumento didáctico mencionado.

3.4.2. Actores

Los actores involucrados son:

- Profesores para elaboración de los materiales didácticos adicionales y el seguimiento de su aplicación.
- Alumnos, en la resolución.

3.4.3. Recursos

Los recursos materiales son las guías de lectura y ejercicios teóricos elaborados por los profesores.

3.5. Formas de evaluación

A los efectos de evaluar el diseño del proyecto de intervención educativa propuesto en el presente trabajo se entiende a la evaluación como "un proceso sistemático y explícito, un esfuerzo organizado y deliberado para recoger información válida a los efectos de describir y emitir juicios de valor fundados sobre un fenómeno, en nuestro caso, un proyecto de trabajo, un plan de acción o un programa educativo. Dicho más brevemente, puede definirse la evaluación como la investigación sistemática del valor o mérito de un programa o proyecto." (Saez Carreras, J; Nieto, J M, 1995: 143).

Cabe destacar que toda evaluación incluye:

"1) El diseño previo de los criterios para la obtención de la información necesaria
2) La consideración y contraste de la información hasta obtener un juicio ponderado
3) La adopción de las decisiones pertinentes
4) La comunicación de los correspondientes resultados a los interesados." (Op. Cit.: 144).
5) Asimismo, se consideran dos tipos de evaluación, *evaluación para controlar* y *evaluación para mejorar*. Si bien se suelen plantear como sinónimas, existen diferencias en función al diseño metodológico de la misma. La evaluación para el control sigue modelos objetivistas y tecnológicos, mientras que "la evaluación para la mejora sigue modelos de acción más interpretativos y sociales, de manera que la norma con respecto a la cual se compara la situación actual no son tanto sus efectos medibles

> en los destinatarios como las necesidades, problemas, percepciones y valoraciones de éstos, es decir en qué grado el programa es relevante para los destinatarios y sus circunstancias particulares…

Aquí, la evaluación se orienta normalmente a ofrecer a los sujetos participantes elementos de reflexión y crítica y los medios adecuados para mejorar…

… Desde este prisma, la evaluación… se define como un proceso de construcción con vocación de mejora." (Op. Cit.: 145-146).

Teniendo en cuenta los conceptos vertidos respecto de este tópico, la evaluación del presente proyecto de intervención comprende lo siguiente:

¡) Intercambio de ideas recolectadas en las guías de lectura efectuadas por los alumnos.
ii) Elaboración de ideas base entre los distintos participantes para su posterior profundización a través de los ejercicios teóricos.
iii) Recopilación de opiniones vertidas (debilidades y fortalezas detectadas) por los alumnos con relación a los instrumentos utilizados.

4. CONCLUSIONES

El presente trabajo se ha referido a una situación problemática detectada en Teoría Contable y que ha sido definida en términos del siguiente interrogante:

¿Cómo es posible incrementar la participación e involucramiento de los estudiantes en el ámbito áulico?

Es común apreciar la escasa participación, el desinterés y el escaso involucramiento en la profundización de los textos académicos. Esta realidad se interpretó y focalizó en *"¿Qué puedo hacer para conseguir que mis alumnos y alumnas se interesen por aprender y pongan el esfuerzo necesario?* En consecuencia se propuso la generación de estrategias didácticas no utilizadas a la fecha en el dictado de la asignatura para dar una posible solución, no la única. El proyecto de intervención que se propone aquí se basa en la concepción de Steiman que focaliza al equipo docente como punto de partida. La implementación de las actividades propuestas en el presente no culmina en su realización sino que intenta

iniciar un camino de reflexión de la práctica áulica en aras de consolidar un proceso de mejora permanente.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Alonso Tapia, J. (1997 "Razones de los alumnos y alumnas para trabajar en clase" y "cómo motivar .condicionantes contextuales de la motivación"En: *Motivar para el aprendizaje. Teoría y estrategias*. Barcelona EDEBE,

- Bachelard, G. En: Núñez, V (2004). La pedagogía social y el trabajo educativo con las jóvenes generaciones.

- Bain, K. (2007)" ¿Cómo dirigen la clase? ": *Lo que hacen los mejores profesores universitarios.* Universitat de Valencia, pp113-150.
- Flechzig, K y Schiefelbeim, E (2003) "Veinte modelos didácticos para América Latina". OEA.

- Sacristán, G. y Pérez Gómez, A. (1996)."Comprender y transformar la enseñanza". Madrid. Ediciones Morata.

- Saez Carreras, J; Nieto, J M (1995). "Evaluación de programas y proyectos educativos o de acción social. Directrices para el diseño y ejecución". Revista Universitaria de Pedagogía Social Nº 10.

- Santos Guerra, M. (2007): "Epistemología genética y numismática o el absurdo hábito de la copia". En Casamayor, G. (coord.): *Los "trucos" del formador. Arte, oficio y experiencia.* Barcelona, Grao.

- Steiman, J. (2008) "El método y los recursos didácticos "En: *Más didáctica (en la universidad).* Buenos. Aires. Miño y Dávila, pp 75-123

- http://www.carlosmoreno.info/upn/pdf/Flechsig,%20Schiefelbein_2003_Veinte%20modelos%20did%C3%A1cticos%20para%20am%C3%A9rica%20latina.pdf Búsqueda 09-01-2014

- http://home.econ.uba.ar/economicas/

6. ANEXO

6.1. *Guía de lectura*

Facultad de Ciencias Económicas - UBA
Cátedra: Teoría Contable
Guía de lectura Nº: XX
Texto:
Pahlen Acuña, Ricardo; Campo, Ana María y otros (1998): Teoría Contable. Buenos Aires, Ediciones Macchi, Capítulo 1: "La actividad económica: los entes, la hacienda, las organizaciones".

La presente guía intenta acompañar tu lectura del capítulo arriba citado. En particular vas a profundizar sobre los aspectos abordados en los acápites 1.4, 1.5, 1.6 y 1.7.

En las páginas 12 y 13 debes prestar atención a la diferenciación que los autores hacen respecto de los conceptos de patrimonio y capital.

Intenta rescatar de la página 13 el concepto de patrimonio y de la página 14, el concepto de capital social.

Cuando abordes las páginas 17 y 18, no pases por alto la definición de patrimonio neto. A partir de una lectura más atenta, dilucida la composición del patrimonio del ente (páginas 18 a 20).

Si deseas profundizar en este tema puedes recurrir, entre otros, a las siguientes fuentes:

PAHLEN ACUÑA, Ricardo; CAMPO Ana M. y otros "Teoría Contable Aplicada". Ediciones Macchi- Buenos Aires- 2003

FOWLER NEWTON, Enrique: "Contabilidad básica". Editorial La Ley- Buenos Aires, 2011

BIONDI Mario: "Teoría de la Contabilidad". Ediciones Macchi. Buenos Aires- 1999

VAZQUEZ Roberto, BONGIANINO Claudia "Principios de Teoría Contable". Aplicación Tributaria. Buenos Aires- 2008

GARCIA CASELLA, Carlos L. "Fundamentos para una Teoría General Contable".

Editorial Economizarte. 2002. Curso Doctorado en Contabilidad. Universidad Nacional de Rosario. Facultad de Ciencias Económicas y Estadística.