

**Documento de Trabajo de Contabilidad
Patrimonial y Ambiental – Año 3 N° 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 (UBA)

Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental – Año 3

Nº 1 – Diciembre 2016

Director: Dr. Ricardo José María Pahlen

Subdirectora: Mg. Ana María Campo

Editor responsable:

**Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental
FCE – UBA.**

**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 debemos participar

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

ÍNDICE

Capítulo: 1

EL PATRIMONIO NETO: Herramienta clave para la sostenibilidad de las Políticas Fiscales

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO

- RESUMEN.....	21
1. INTRODUCCION.....	22
2. BIENES AMBIENTALES.....	25
3. INSTRUMENTOS ECONOMICOS DE GESTION AMBIENTAL.....	28
4. LA DEPRECIACION EN LOS INFORMES CONTABLES.....	31
5. LOS INFORMES GUBERNAMENTALES.....	33
6. ANALISIS PATRIMONIAL Y ECONOMICO.....	37
7. CONCLUSIONES.....	41

Capítulo: 2

LA INFORMACION CONTABLE Y LOS ACUERDOS DE NEGOCIACION CLIMATICA

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO

- RESUMEN.....	45
1. INTRODUCCIÓN.....	46
2. EL ACUERDO DE PARIS.....	51
3. MEDIO AMBIENTE Y DESAFIOS.....	53
3.1. Concepto de Contingencia.....	54
3.2. Contingencias ambientales. Su reconocimiento.....	57
3.3. Proceso de deterioro y contaminación de los recursos naturales.....	59
4. CONCLUSIONES.....	61
5. BIBLIOGRAFIA.....	63

Capítulo: 3

**EL PATRIMONIO CULTURAL EN LOS INFORMES CONTABLES
GUBERNAMENTALES**

**RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO**

- RESUMEN.....	67
1. INTRODUCCIÓN.....	68
2. EL PATRIMONIO CULTURAL. ALGUNOS COMENTARIOS.....	69

3. EL PATRIMONIO CULTURAL COMO BIEN PÚBLICO DEL ESTADO.....	73
4. EL PROCESO DE MEDICION Y LA CONFIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN.....	74
5. MEDICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL.....	78
6. EXPOSICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL.....	83
7. CONCLUSIONES.....	83
8. BIBLIOGRAFÍA.....	86

Capítulo: 4

LOS ÍNDICES DE GESTIÓN. CUESTIÓN FUNDAMENTAL PARA EL SECTOR PÚBLICO

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

- RESUMEN.....	91
1. INTRODUCCIÓN.....	92
2. LA CUENTA DE INVERSIÓN Y LOS INDICADORES DE GESTIÓN..	95
3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN EL SECTOR PÚBLICO.....	102
4. ALGUNOS INDICADORES DE GESTIÓN.....	107

5. CONCLUSIONES..... 109

Capítulo: 5

**APORTES DE LA CONTABILIDAD A LA GESTIÓN DEL
PATRIMONIO CULTURAL EN EL SECTOR PÚBLICO**

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA
ANA MARIA CAMPO

- RESUMEN..... 113

1. INTRODUCCIÓN..... 114

2. EL PATRIMONIO CULTURAL. ALGUNOS COMENTARIOS..... 117

3. EL PATRIMONIO CULTURAL COMO BIEN PÚBLICO DEL ESTADO.121

4. EL PROCESO DE MEDICION Y LA CONFIABILIDAD DE LA
INFORMACIÓN..... 123

5. MEDICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL..... 127

6. EXPOSICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL..... 131

7. CONCLUSIONES..... 132

8. BIBLIOGRAFÍA..... 135

Capítulo 6

LOS RECURSOS NATURALES: IMPACTO AMBIENTAL Y RECONOCIMIENTO CONTABLE

MARCELA C. BIFARETTI
VERÓNICA ANDREA SÁNCHEZ
EMILIANO YACOBITTI

- RESUMEN.....	139
1. INTRODUCCIÓN.....	140
2. OBJETIVO.....	143
3. ACLARACIONES TERMINOLOGICAS.....	143
4. LOS ORGANISMOS GUBERNAMENTALES Y EL MEDIO AMBIENTE EN ARGENTINA.....	147
5. BENEFICIOS DEL RECONOCIMIENTO DE LOS RECURSOS NATURALES.....	149
5.1. Reconocimiento contable de las partidas medioambientales.....	154
6. CONCLUSIONES.....	156
7. BIBLIOGRAFÍA.....	158

Capítulo 7

LOS INSTRUMENTOS ECONOMICOS Y SU APLICACIÓN AL
MEDIO AMBIENTE

VERÓNICA ANDREA SÁNCHEZ

MARCELA C. BIFARETTI

Colaboración de Alberti Irene

- RESUMEN.....	163
1. INTRODUCCIÓN.....	164
2. ALGUNOS CONCEPTOS A CONSIDERAR.....	166
3. LA IMPORTANCIA DE VALORIZAR LOS RECURSOS NATURALES.....	168
4. POLITICAS AMBIENTALES E INCENTIVOS AMBIENTALES.....	172
4.1. Los Incentivos Economicos.....	173
4.2. Tipos de Incentivos.....	174
5. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS INCENTIVOS Y/O SUBVENCIONES.....	176
5.1. Legislaciones Provinciales de Balance Social en Argentina: Incentivos.....	176
5.2. Tratamiento Contable de las Subvenciones.....	183
6. CONCLUSIONES.....	186
7. BIBLIOGRAFÍA.....	187

Capítulo 8

**LA SOSTENIBILIDAD Y TRANSPARENCIA DE LA INFORMACION
CONTABLE MEDIOAMBIENTAL**

MARCELA C. BIFARETTI
VERÓNICA ANDREA SÁNCHEZ
EMILIANO YACOBITTI

- RESUMEN.....	193
1. INTRODUCCION	194
2. CONCEPTOS TERMINOLOGICOS A CONSIDERAR.....	195
3. LUCHA CONTRA LA CORRUPCION Y TRANSPARENCIA.....	197
4. INICIATIVAS INTERNACIONALES Y LOCALES.....	203
4.1. Pacto Global.....	204
4.1.1. Principio 10: Lucha contra la corrupción.....	206
4.1.2. Comunicaciones de Progreso.....	208
4.2 Global Reporting Initiative.....	209
4.3 FACPCE.....	211
5. TRANSPARENCIA DE LA INFORMACION SOCIO AMBIENTAL...	214
6. CONCLUSIONES.....	219
7. BIBLIOGRAFÍA.....	221

Capítulo: 9

LOS ACTIVOS AMBIENTALES Y LA IMPORTANCIA DE SU RECONOCIMIENTO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

VERÓNICA ANDREA SÁNCHEZ
MARCELA C. BIFARETTI
Colaboración de Alberti Irene

- RESUMEN.....	225
1. INTRODUCCIÓN.....	226
2. EL CONCEPTO DE ACTIVO.....	227
a) Clasificación de activos ambientales.....	231
3. ROL DEL ESTADO.....	232
4. LA IMPORTANCIA DEL RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE ACTIVOS AMBIENTALES.....	234
5. CONCLUSIONES.....	238
6. BIBLIOGRAFÍA.....	240

Capítulo: 10

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LAS COMPETENCIAS PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO

LILIANA SOSISKY

- RESUMEN.....	245
1. INTRODUCCIÓN.....	247
2. ¿A QUE NOS REFERIMOS CUANDO HABLAMOS DE EDUCACIÓN EN COMPETENCIAS?.....	249
3. ¿QUE SIGNIFICA SOSTENIBLE?.....	253
3.1. ¿Cuáles son las condiciones del Desarrollo Sostenible?.....	254
4. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN EL MARCO DEL DESARROLLO SOSTENIBLE.....	254
4.1. Responsabilidad social de las empresas - RSE.....	254
4.2. Responsabilidad social en las PYMES.....	257
4.3. Responsabilidad social de los consumidores - RSC.....	258
4.4. Responsabilidad social del Estado.....	261
4.5. Responsabilidad social universitaria – RSU.....	262
4.6. Responsabilidad social profesional – RSP.....	263
5. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y CONTABILIDAD.....	268
6. EDUCACION PARA LA RESPONSABILIDAD SOCIAL.....	269
7. ESTRATEGIAS PARA EDUCAR LA RESPONSABILIDAD SOCIAL..	271
8. CONCLUSIONES.....	272

9. BIBLIOGRAFÍA..... 274

Capítulo: 11

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA EN LAS PYME

LILIANA SOSISKY

- RESUMEN..... 279

1. INTRODUCCIÓN..... 281

2. ¿QUE ES UNA PyME?..... 282

3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA Y LAS PyME..... 287

4. SITUACIÓN ACTUAL EN ARGENTINA..... 288

5. PROPUESTA DE GUÍA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL CONCEPTO
DE RSE EN LAS PyMES..... 292

6. EL SISTEMA CONTABLE Y LAS PyMES..... 295

7. CONCLUSIONES 297

8. BIBLIOGRAFÍA..... 298

Capítulo 1

EL PATRIMONIO NETO. HERRAMIENTA CLAVE PARA LA SOSTENIBILIDAD DE LAS POLITICAS FISCALES

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

El término crisis financiera se suele utilizar en un sentido genérico, para hacer referencia a la situación en la que un país sufre una dificultad económica que no tiene su origen en la economía real del país, sino que está fundamentalmente asociada a problemas del sistema financiero o del monetario.

La Teoría Macroeconómica, distingue claramente entre las variables de “Flujo” y las variables de “Stock” (también denominadas existencias).

Las variables de flujo, se expresan en relación a un período de tiempo, por ejemplo, el PBI se genera desde el 1ro.de enero hasta el 31 de diciembre de un año, y por lo tanto es un flujo, mientras que la cantidad de dinero existente a una fecha determinada se trata de un stock o existencia, medida en un punto en el tiempo.

La estructura patrimonial (modelo estático sobre stocks) debe perseguir como objetivo informar, a la ciudadanía en general, sobre los recursos públicos y su financiación, como así también permitir la elaboración de indicadores para medir la gestión del gobierno y así evaluar la eficiencia, eficacia y economía en la generación de bienes y servicios que brinda el Estado.

Los estados financieros (contables) deben reflejar la responsabilidad del gobierno por los recursos que se les han confiado y los créditos máximos autorizados con la condición de hacer, ofreciendo información que resulte útil para la toma de decisiones.

Los informes contables gubernamentales, a diferencia de los presentados por entes privados presentan una serie de activos y pasivos muy propios de su condición pública, donde entre los activos podemos mencionar los recursos naturales y el efecto de las concesiones para la explotación de aquellos.

No desconocemos la escasa objetividad en la cuantificación de ciertos recursos naturales, sin embargo, para lograr un análisis sobre la gestión sostenible del ente público sobre los mencionados recursos, cuando otorgan licencias para su explotación, hace imprescindible su cómputo. Habrá que prestarle mayor atención

al Estado de Situación Patrimonial y por ende al Patrimonio Neto para la elaboración de una política fiscal sostenible.

Los efectos de considerar en el patrimonio del ente público los recursos naturales, su desvalorización sistemática y cuando corresponda su revaluación no invalida el hecho de que algunos países hayan creado fondos de gestión ambiental para atenuar a lo largo del tiempo el consumo de estos significativos activos estatales.

Entendemos imprescindible el análisis de los saldos de activos y pasivos del Sector Público y su diferencial, el patrimonio neto. El análisis de su variación puede aportar la necesidad de políticas más acertadas, si bien los desequilibrios en los flujos se corrigen con voluntad política, puede insumir varios años modificar desequilibrios de saldos de activos y pasivos.

Por otra parte, el análisis de los activos y pasivos puede aportar la existencia de riesgos y la necesidad de su cómputo para su razonable medición.

Se considera imprescindible afianzar el Patrimonio Neto del Sector Público en países económicamente en desarrollo que padecen crisis de financiamiento para afrontar, por ejemplo, la reposición de sus bienes ambientales. El cómputo de todos los activos y pasivos, permitirá una evaluación más cercana a la realidad de las políticas fiscales sobre el patrimonio neto y un análisis de tendencias, lo que permitirá evaluar la sostenibilidad de las políticas fiscales.

1. INTRODUCCION

El término crisis financiera se suele utilizar en un sentido genérico, para hacer referencia a la situación en la que un país sufre una dificultad económica que no tiene su origen en la economía real del país, sino que está fundamentalmente asociada a problemas del sistema financiero o del monetario.

Los factores que subyacen al surgimiento de desequilibrios y que hacen que una economía sea más vulnerable a las perturbaciones financieras pueden tipificarse bajo distintas categorías, no excluyentes entre sí:

- Políticas macroeconómicas insostenibles: en muchos casos, las mencionadas políticas fiscales y monetarias son excesivamente

expansionistas y han ocasionado auges de préstamos, una excesiva acumulación de deudas y una sobreinversión en activos reales, que han elevado a niveles insostenibles las cotizaciones de las acciones y los precios de los activos inmobiliarios. La posterior aplicación de políticas restrictivas para contener la inflación y promover el ajuste de la posición externa, y la inevitable corrección del precio de los activos, han conducido a una desaceleración de la actividad económica, dificultades en el servicio de la deuda, menor valor de las garantías y del patrimonio neto y un creciente nivel de préstamos incobrables que ponen en peligro la solvencia del sistema bancario.

- Situación financiera mundial: La situación externa también impacta en las crisis financieras, especialmente en las economías con mercados emergentes, como factores significativos podemos mencionar, a manera de ejemplo las repentinas y significativas variaciones en la relación real de intercambio y en los tipos de interés mundiales.
- Debilidad de la estructura financiera: La composición de la afluencia de capitales constituye un importante factor en ciertas crisis cambiarias ocurridas en los países con mercados emergentes. La dependencia de los préstamos a corto plazo para financiar grandes déficits por cuenta corriente fue uno de los factores cruciales que precipitaron las crisis. Con frecuencia se considera que la inversión extranjera directa, a diferencia de la de cartera, constituye una forma más segura de financiar el desarrollo. En general, la experiencia sugiere que es probable que los países con elevados niveles de deuda a corto plazo, deuda a tipos de interés variable, deuda denominada en moneda extranjera o una deuda externa intermediada a través de instituciones financieras internas, sean particularmente vulnerables a las condiciones internas o externas, y, en consecuencia, más susceptibles a las crisis financieras.
- Distorsiones en el sector financiero: dichas distorsiones junto con la volatilidad macroeconómica, constituyen otro grupo de factores que influyen sobre las crisis financieras y, en especial, sobre las crisis bancarias.

Los factores precedentemente enunciados configuran las condiciones en las que se producen las crisis y deben distinguirse de las causas inmediatas de las crisis que por lo general son acontecimientos o informaciones que hacen que los agentes económicos modifiquen sus decisiones.

En ocasiones la causa fundamental de una crisis financiera puede no provenir de desequilibrios de flujos de fondos sino de una repentina caída de la confianza de los inversores o de una crisis cambiaria que quiebra el patrimonio de un gobierno pues la deuda en moneda extranjera aumenta a la vez que los activos pierden valor.

La Teoría Macroeconómica, distingue claramente entre las variables de “Flujo” y las variables de “Stock” (también denominadas existencias).

Las variables de flujo, se expresan en relación a un período de tiempo, por ejemplo, el PBI se genera desde el 1ro.de enero hasta el 31 de diciembre de un año, y por lo tanto es un flujo, mientras que la cantidad de dinero existente a una fecha determinada se trata de un stock o existencia, medida en un punto en el tiempo.

Entendemos imprescindible el análisis de los saldos de activos y pasivos del Sector Público y su diferencial, el patrimonio neto. El análisis de su variación puede aportar la necesidad de políticas más acertadas, si bien los desequilibrios en los flujos se corrigen con voluntad política, puede insumir varios años modificar desequilibrios de saldos de activos y pasivos.

Por otra parte, el análisis de los activos y pasivos puede aportar la existencia de riesgos y la necesidad de su cómputo para su razonable medición.

Se considera imprescindible afianzar el patrimonio neto del gobierno en países económicamente en desarrollo que padecen crisis de financiamiento para afrontar, por ejemplo, la reposición de sus bienes ambientales. Al estar computados todos los activos y pasivos, permitirá una evaluación de las políticas fiscales sobre el patrimonio neto y un análisis de tendencias y así evaluar la sostenibilidad de las políticas fiscales.

Esta estructura patrimonial constituye una rendición de cuentas y debe perseguir como objetivo informar, a la ciudadanía en general, sobre los recursos públicos y su financiación, como así también permitir la elaboración de indicadores para medir la gestión del gobierno y así evaluar la eficiencia, eficacia y economía en la generación de bienes y servicios que brinda el Estado.

2. BIENES AMBIENTALES

Los bienes y servicios que brinda la naturaleza de forma directa (es decir, sin que sea necesaria la intervención humana) se conocen como recursos naturales. Este conjunto puede dividirse entre aquellos renovables (que pueden regenerarse siempre que la explotación no sea excesiva) y los no renovables o agotables.

Los recursos no renovables son aquellos cuyas reservas, inevitablemente, se acabarán en algún momento ya que no resulta posible producirlos, cultivarlos o regenerarlos para sostener su tasa de consumo. Lo antes expuesto significa que el consumo de los mencionados recursos supera a la capacidad de la naturaleza para recrearlos.

Un ejemplo de recurso no renovable es el petróleo, una vez que las reservas petrolíferas se hayan agotado, no habrá forma de volver a obtener este líquido natural oleaginoso.

En concreto, podemos establecer que existen dos tipos claramente definidos de recursos no renovables, por un lado, estarían los combustibles fósiles que son aquellos recursos naturales fruto de las modificaciones que durante siglos ha ido sufriendo la biomasa y que cuentan con un gran potencial energético.

Por otro lado, el segundo gran tipo de recursos no renovables es el formado por lo que se conoce como energía nuclear. La misma no es muy bien vista por su alto costo, por otra parte por ser altamente contaminante y peligrosa, y que puede ser utilizada con objetivos no precisamente pacíficos.

Los **minerales** también forman parte de los recursos no renovables. La minería se encarga de la extracción de los minerales y de otros materiales de la corteza terrestre; la explotación minera consiste en dinamitar montañas y otras actividades

semejantes que literalmente arrasan con el terreno. Cuando se agotan los minerales en las canteras, éstas son abandonadas.

Por lo tanto, cuando un país dispone de recursos no renovables, es imperiosa la necesidad de mantenerlos a fin de no consumir activos.

El patrimonio neto gubernamental incluye bienes ambientales que necesariamente deben ser repuestos, lo que crea problemas con las finanzas públicas. En oportunidad de que un gobierno se ve afectado por la caída de confianza de los inversores, esto se ve agravado por el aumento de deudas en moneda extranjera y la pérdida de valor de sus activos financieros.

Es dable destacar las formas de obtención de los recursos por parte de los Estados y su aplicación.

Por ello las estadísticas de finanzas públicas son fundamentales para el análisis fiscal y cumplen una función primordial, tanto en el seguimiento y supervisión de la actividad económica, como en las decisiones de política macroeconómica.

Los recursos naturales no renovables constituyen una forma de capital (natural) que se agotará eventualmente, extinguiendo una fuente de riqueza. Por ello, el mejor modo de invertir la renta del recurso es ampliando la base de otros tipos de capital de alta productividad económica y social (como capital humano) a fin de que su creación mantenga y potencie los efectos positivos en el tiempo, contribuyendo así a su sostenibilidad. Esa es la contribución de la minería al desarrollo.

El agotamiento de los recursos no renovables frente a la crisis de financiamiento afecta el patrimonio neto del Sector Público, debiendo agregarse que el resultado final no considera el desgaste ambiental que se produce en sus activos. Es válida entonces esta reflexión: mal puede estar contemplado el desgaste cuando no están incorporados los activos.

Es opinión generalizada que el *“patrimonio neto gubernamental incluye bienes ambientales que necesariamente deben ser repuestos, lo que crea serios problemas a las Finanzas Públicas cuando un gobierno se ve afectado por la*

*caída de confianza de los inversores, agravado esto por el aumento de deudas en moneda extranjera y pérdida de valor de sus activos financieros”.*¹

Es real que los gobiernos en las economías de mercados emergentes tienden a sobrevaluar los rendimientos de las inversiones ya que no tienen en cuenta la degradación ambiental.

Al estimar el patrimonio neto del sector público en esos países, se deben incluir fondos para la renovación de activos ambientales. Pero no se debe ignorar que también deben reconocerse contablemente los mencionados bienes naturales en el activo.

El autor del trabajo antes consignado estima necesaria la inclusión en el estado de situación patrimonial de una Reserva de autofinanciamiento para la renovación de los bienes ambientales.

La reserva de fondos para el medio ambiente obviamente afectaría la estructura patrimonial de los informes elaborados por el sector público y el patrimonio neto, en vista del costo de la depreciación de inversiones fijas y los costos reales de la protección del medio ambiente. En caso de ignorar tal situación, el inadecuado manejo de los recursos naturales seguirá afectando al capital operativo del gobierno, socavando su patrimonio neto y, en última instancia, afectando los mercados financieros y reduciendo la inversión en el sector público.

Las reservas de petróleo – con cifras muy significativas en el activo de determinados países –provocan una percepción de prosperidad al proceder a su venta para financiar gasto corriente, sin embargo, desde el análisis de los stocks debe aceptarse que se está empleando un recurso no renovable y consumiendo activos.²

¹ El Patrimonio Neto del Gobierno. Problemática financiera en economías en desarrollo. Nicolas Piccione Trabajo publicado en la Revista Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA Nro. 35. Abril 2015

² “Las reservas comprobadas de petróleo en la Argentina volvieron a aumentar en 2015 por segundo año consecutivo, y las de gas ascendieron por tercer año, según un análisis sectorial de la calificadora de crédito FixScr.. Según la estimación, las reservas petroleras se situaron en 2015 en un nivel prácticamente similar al de cinco años atrás,

3. INSTRUMENTOS ECONOMICOS DE GESTION AMBIENTAL

En 1999 fue creada la Red de Fondos Ambientales de Latinoamérica y el Caribe - RedLAC -hoy reúne a 21 fondos de 13 países- y su misión es establecer un sistema eficaz de aprendizaje, fortalecimiento, capacitación y cooperación a través de una Red de Fondos Ambientales (FAs), destinada a contribuir para la conservación y uso sostenible de los recursos naturales en la región.

Con el apoyo de la Fundación Gordon & Betty Moore y el Fondo Francés para el Medio Ambiente Mundial (FFEM), RedLAC inicia su Proyecto de Capacitación con el objetivo de fortalecer a los FAs en el desarrollo de mecanismos financieros innovadores para la conservación de la biodiversidad, reduciendo su dependencia de las donaciones y apoyando la creación de nuevos FAs, mediante la sistematización y el intercambio de mejores prácticas operacionales.

El uso de instrumentos de tipo tributario en las políticas fiscales ambientales no puede ser concebido como un instrumento de recaudación, su principal objetivo debe ser la promoción de cambios estructurales en el comportamiento de los sujetos económicos.

Entre los instrumentos económicos de mayor difusión, se pueden citar:

1. Impuestos ambientales: La doctrina especializada ha identificado dos funciones en los tributos ambientales:
 - (a) Función de redistribución, en tanto obliga a los responsables de la contaminación a retribuir a la sociedad los gastos que ocasionan sus impactos ambientales.
 - (b) Función de incitación, en tanto es una carga que busca que los causantes de la contaminación pasen a invertir en medidas para reducirla o eliminarla.
2. Fondos ambientales: Constituyen mecanismos innovadores de financiamiento que cubren los gastos recurrentes de parques y áreas

algo más de 2.500 millones de barriles, luego de haber caído en 2013 hasta 2.300 millones.” Telam, 25 de febrero 2016

protegidas, apoyan la conservación de la biodiversidad, promueven el uso sustentable de los recursos naturales, como los bosques y fortalecen las instituciones locales involucradas en la conservación y el desarrollo sustentable.

Estos Fondos son útiles para proporcionar financiamiento a largo plazo. En general son creados y administrados por organizaciones privadas y se capitalizan a través de subsidios de los gobiernos y agencias donantes, de ganancias de intercambios deuda-naturaleza y con los impuestos y cuotas asignadas específicamente para la conservación.

3. Fondo de compensación ambiental: Se trata de un sistema de indemnización conjunta que puede ser administrado por actores del sector público o privado. Su financiamiento proviene generalmente del cobro de cargas o contribuciones de los sectores involucrados en el tipo de daño que pretende prevenirse o subsanarse.
4. Seguro ambiental: El seguro ambiental obligatorio es una eficaz herramienta de gestión que cumple una función preventiva y reparadora. En este sentido, permite garantizar la recomposición del medio ambiente en los casos en que el responsable resulte insolvente o no pudiere afrontar completamente el costo de la reparación del daño causado. A su vez, las aseguradoras tienden a controlar las medidas de gestión ambiental del asegurado en forma previa a la suscripción del contrato, lo cual puede ayudar a minimizar daños futuros.

Los Pagos por Servicios Ambientales (PSA) son un medio por el cual se incentiva a los usuarios de la tierra al manejo y conservación adecuada de su ambiente natural para asegurar de este modo el flujo de servicios ambientales (Pagiola y Platiais, 2002)³. Dichos esquemas contemplan la compensación de los prestadores de servicios ambientales mediante el pago directo, de la venta de créditos de carbono, biodiversidad o agua en los mercados nacionales o internacionales.

³ Pagiola, S., y Platiais G. (2002). Environmental Strategy Notes 3, World Bank. Washington, DC. 15-21

Estos instrumentos financieros deben colaborar con el desarrollo sustentable, que mucho se lo menciona pero que no se lo cuantifica

Al respecto, cabe mencionar la opinión de un experto sobre el tema cuando en una nota periodística opinaba: *“En Misiones, por ejemplo, tradicionalmente se explotaba sobre la flora una sola especie, hasta agotarla. Luego comenzaron a utilizarse muchísimas otras especies secundarias, que eran tecnológicamente adecuadas pero el mercado no las absorbía (hoy se usan unas 40 especies del bosque) y la fauna que prácticamente no era considerada está hoy con miras ser un bien sumamente importante. Lo mismo el ecoturismo, el paisaje no es ya un simple punto escénico sino un recurso en el que debe contemplarse la diversidad de la fauna. Lo mismo la posibilidad de conservar las cuencas. Es cierto, son experiencias parciales. Justamente la metodología de las cuentas patrimoniales ambientales, es el registro contable del ordenamiento ambiental del territorio, este último concepto es la principal política que define la ley de Presupuestos Mínimos Ambientales, que instrumenta -por fin- el artículo 41 de nuestra Constitución de 1994. Cuántos años han pasado y qué poco hemos hecho por cuidar los recursos naturales. Hoy tenemos una ley de Presupuestos Mínimos, cuyo punto central es el ordenamiento ambiental del territorio. La Ley de Bosques sigue los mismos principios, y es parte del ordenamiento territorial. Hay varias demandas en este momento y si bien es lícita su pregunta sobre dónde hay desarrollo sustentable, hasta podría contestarle que no importa que no se haya hecho. En este momento, es una política necesaria. Y está demandada no sólo políticamente por los movimientos sociales, sino también por las distintas instancias de gobierno, tanto a nivel de la Constitución como de las leyes”*.⁴

Históricamente, los Fondos Ambientales (FAs) han desempeñado un papel importante para garantizar la conservación de la biodiversidad a largo plazo en todo el mundo a través de la posibilidad de movilizar recursos financieros significativos. En la actualidad, tienen la posibilidad de propiciar el avance en mercados emergentes y recompensar a las comunidades locales a través de una serie de mecanismos que incluyen la compra de créditos de compensación o a través de fondos de arranque de proyectos promisorios.

⁴ Héctor Sejenovich. Cuentas ambientales: un estudio económico de la naturaleza. Edición del 28 de abril del año 2008. <http://www.ellitoral.com/index.php/diarios/2008/04/28/economia1/ECON-01.html>

Se ha observado que, a nivel internacional, regional y, en particular, a nivel local, han sido valorizados recursos naturales no renovables, sin embargo, persiste un amplio debate asociado a su desarrollo en relación a su impacto sobre el medio ambiente y la sustentabilidad temporal, así como por su efecto sobre las poblaciones originarias y la apropiabilidad social de los beneficios pecuniarios generados. El Estado, por su parte se apropia de la renta a través de los impuestos, regalías, derechos de exportación, y el sector privado lo hace a través de las ganancias que superan la rentabilidad normal de la actividad.

3. LA DEPRECIACION EN LOS INFORMES CONTABLES

La depreciación es la pérdida de valor que sistemáticamente sufren determinados activos intangibles y ciertos bienes de uso, y la consecuencia lógica será la necesidad de su reconocimiento contable. Constituirá la amortización (término utilizado por nuestra disciplina) la expresión contable de la mencionada depreciación.

Es de destacar el rol fundamental que revisten las depreciaciones, en relación con:

- la forma de imputar al costo de producción de bienes o servicios públicos o a resultados la desvalorización que sistemáticamente sufren ciertos activos, y
- la vida útil estimada para posibilitar la imputación contable de la depreciación.

A efectos de cumplir con lo indicado en primer término será imprescindible elegir un método de amortización adecuado y para lograr el segundo objetivo la determinación de la vida útil más razonable.

Las implicancias de una inadecuada estimación conducirán a la determinación de una incorrecta depreciación con sus efectos no deseados en la medición de estos bienes.

Como toda estimación será tan nefasto su cálculo en defecto como en exceso, pues llevaría a una inadecuada medición del activo.

El valor económico a asignar a un bien dependerá de los años que el ente

obtendría por un aprovechamiento del mismo. Este dato deberá conocerse para efectuar una estimación de su valor pues el método de depreciación debe reflejar el patrón de consumo por parte del ente público de los beneficios económicos que produce el activo y así respetar la pauta de correlación de ingresos y costos, donde los costos vinculados con ingresos serán reconocidos como gastos en los mismos períodos en que se reconocen los mencionados ingresos.

El hecho de deducir la depreciación implica que el costo neto de ella arroja la medición del activo que deberá compararse con su valor límite; al efectuarse el test de recuperabilidad de activos, el mencionado límite estará conformado por el mayor entre dos valores: el de realización y el de utilización económica.

Es razonable pensar que el segundo valor supera al primero en una coyuntura lógica con perspectivas futuras para el ente público, donde los bienes poseen un valor representado por su capacidad de servicio que generará flujos de fondos netos que el emisor espera obtener por el empleo o la venta del activo en cuestión.

Con respecto a lo ya mencionado acerca de los distintos valores de los bienes, cabe destacar que *“el debate sobre el concepto de valor de uso se dejó a los filósofos, mientras que los economistas se dedicaron a explicar los determinantes del valor de cambio (es decir, a explicar los precios relativos). Una evidente explicación posible es que los valores de cambio de los bienes dependen de lo que cuesta producirlos. En los costes de producción influyen principalmente los costes del trabajo (al menos en la era de Smith y Ricardo) de ahí a adoptar una teoría del valor de trabajo no había más que un paso. Por ejemplo, parafraseando un ejemplo de Smith, si para capturar un ciervo se necesita el doble de horas de trabajo que para capturar un castor, un ciervo debe intercambiarse por dos castores. En otras palabras, el precio de un ciervo debe ser el doble del precio de un castor. Asimismo, los diamantes son relativamente costosos porque para producirlos se necesita una gran cantidad de trabajo”*.⁵

Frente a situaciones como las planteadas, los valores de realización y de utilización económica pueden variar, y cambiar así los parámetros que conforman el valor límite. Pero la situación antes descripta apunta a la razonable medición-

⁵ Walter Nicholson. Teoría Macroeconómica- Principios básicos y aplicaciones- Mc Graw Hill. Sexta Edición

del activo y no necesariamente a la determinación de la desvalorización que sistemáticamente sufre el bien.

Asimismo, y en relación con las depreciaciones, cabe mencionar la opinión de un autor cuando menciona que *“la valuación de los bienes de uso en los Estados Patrimoniales se apoya en un concepto enteramente abstracto, que sólo pretende representar la parte del valor original que aún no ha sido “consumida” por las actividades generadoras de ingresos”*.⁶

4. LOS INFORMES GUBERNAMENTALES

La contabilidad gubernamental debe representar una pieza clave para informar sobre los actos y evaluar el alcance de las acciones gubernamentales. Los informes gubernamentales testimonian sobre la forma en que la autoridad pública moviliza recursos para obtener ciertos productos.

La información gubernamental, debe ser expuesta a la legislatura, los órganos de control y a la ciudadanía con el fin de rendir de cuentas de lo actuado y deberá permitir, entre otros aspectos, la evaluación de gestión de quienes tienen la responsabilidad de administrar recursos públicos.

La Constitución Nacional sancionada en 1853 y reformada en 1994 presenta los siguientes aspectos vinculados con el Sistema Presupuestario Público que deseamos destacar:

- a) Artículo 4: Se refiere a que el Gobierno Federal, provea los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional indicando sus principales fuentes de financiamiento.
- b) Artículo 75: Se establecen las facultades que se otorga al Congreso Nacional, algunas referidas expresamente al presupuesto público pues será el Congreso quien tenga la responsabilidad de fijar el presupuesto de la Administración Pública Nacional, determinando su periodicidad anual. De igual modo, se deja instituida la vinculación entre el presupuesto y el

⁶ Amaro Yardin- Reflexiones sobre la interpretación del significado de las depreciaciones de Bienes de Uso. Trabajo presentado a las XX JUC. Rosario. Noviembre de 1999

planeamiento al señalar que el presupuesto se debe formular considerando el programa general de gobierno y el plan de inversiones públicas. Ese mismo inciso establece que el Congreso aprobará o desechará la Cuenta de Inversión.

- c) Artículo 85: Desde el punto de vista presupuestario, por este artículo se establece uno de los aspectos centrales del proceso presupuestario público, como es el control externo del Sector Público Nacional. El mencionado control externo constituye una atribución propia del Poder Legislativo, siendo la Auditoría General de la Nación el organismo de asesoramiento técnico del órgano de control. Cabe destacar dentro de las funciones específicas que se asignan a la Auditoría General de la Nación se encuentran las de controlar la legalidad, gestión y auditoría, tanto de la administración central como descentralizada, así como la de intervenir en la aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos, que corresponde al Poder Legislativo.

La base jurídica fundamental del proceso presupuestario se halla consagrada en el Título II, del Sistema Presupuestario, de la Ley No 24.156.

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público respondió en su mayor parte al proyecto elaborado por el Poder Ejecutivo enviado al Congreso mediante Mensaje N° 632 del 12 de abril de 1991. Dicho proyecto de ley fue sancionado por el Poder Legislativo el 30 de septiembre de 1992 y promulgado, con observaciones parciales por decreto 1957 del 26 de octubre de 1992 y publicado con el texto de la ley, en Boletín Oficial del 29 de octubre de 1992.

El sistema de contabilidad que integra el macro-sistema de Administración Financiera tuvo un icono muy importante en dicha ley, configurando a dicho sistema como responsable de la información, que sintetiza la gestión, ordenando y administrando de acuerdo con un Plan de Cuentas, la base de datos relativa a esas transacciones y hechos económicos que inciden en el patrimonio público. Es decir, operar en todo el ámbito de la Administración Pública Nacional, radicando en la Contaduría General de la Nación la base central de todo el sistema y la responsabilidad de su administración, así como del programa de salidas de información para la toma de decisiones y evaluación, de acuerdo con

periodicidades que el avance de la reforma fue definiendo, incluyendo dicho programa la supervisión del control de calidad del ingreso de datos al sistema.

En la conceptualización técnica del nuevo sistema de contabilidad, cada una de estas bases de datos referidas se reconoce como un “ente contable”, con base patrimonial propia. La Cuenta de Inversión, que anualmente la Contaduría General de la Nación debe elaborar para su presentación al Congreso Nacional, integra la información de todo este conjunto de entes contables.

La Cuenta de Inversión tiene por finalidad ordenar las cuentas públicas, para permitir su análisis económico, es decir evaluar la repercusión de las transacciones financieras del Sector Público. La inclusión de los estados contables junto a la Cuenta de Ahorro-Inversión –Financiamiento facilita la interpretación de los resultados del ejercicio, facilitando también la elaboración de análisis comparativos de las variaciones contables operadas entre ejercicios, respecto de la gestión de los entes alcanzados por las normas de la Administración Financiera Gubernamental. *“Todo ello coadyuva a optimizar la toma de decisiones en los niveles gubernamentales pertinentes y a aportar información de mayor calidad para elaborar los indicadores económicos que surgen de las Cuentas Nacionales”*.⁷

Por lo tanto el sistema de contabilidad, ofrece las salidas en tiempo real de los resultados económicos y financieros de la gestión pública, bajo las exigencias legales y contables establecidas y, además, asegura la confiabilidad de la información que las distintas unidades de registro ingresen, para viabilizar otras salidas de datos específicas en apoyo de la gestión, el seguimiento, control y evaluación del conjunto de los sistemas y de cada uno de ellos en particular.

Entre estas y otras diversas salidas, es de desear poder visualizar la estructuración de las cuentas del Sector Público como aporte al sistema de Cuentas Nacionales y la información relativa para la formulación de las estadísticas de las finanzas públicas.

Entre las partidas ambientales, destacamos:

⁷ Cuenta de Inversión 2013. Tomo 1. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Secretaría de Hacienda. Subsecretaría de Presupuesto. Mensaje N° 501 del 26.06.14 al Honorable Congreso de la Nación.

- a) Activos y pasivos medioambientales: La exposición de ciertos recursos naturales integrando el total del activo brindará información adicional sobre la potencialidad que permitirá su empleo sostenible. Asimismo, su deterioro expondrá la base para estimar de manera sistemática y completa el valor del pasivo ambiental que es necesario para la recomposición de los daños causados al medioambiente, como lo señala la Ley General del Ambiente de Argentina, en los artículos 2, 4, 22 y 30.⁸

El pasivo representa el resultado de los procesos no controlados adecuadamente, constituyendo un desorden entre la sociedad y la naturaleza al ser aplicados los recursos naturales a actividades no sustentables, donde el deterioro ambiental se vincula estrechamente con la responsabilidad social.

⁸ Ley 25675: Ley General del Ambiente:

Artículo 2: La política ambiental nacional deberá cumplir los siguientes objetivos: ... 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.

Artículo 4: La interpretación y aplicación de la presente ley, y de toda otra norma a través de la cual se ejecute la política Ambiental, estarán sujetas al cumplimiento de los siguientes principios: principio de responsabilidad: El generador de efectos degradantes del ambiente, actuales o futuros, es responsable de los costos de las acciones preventivas y correctivas de recomposición, sin perjuicio de la vigencia de los sistemas de responsabilidad ambiental que correspondan.

Artículo 22: Toda persona física o jurídica, pública o privada, que realice actividades riesgosas para el ambiente, los ecosistemas y sus elementos constitutivos, deberá contratar un seguro de cobertura con entidad suficiente para garantizar el financiamiento de la recomposición del daño que en su tipo pudiere producir; asimismo, según el caso y las posibilidades, podrá integrar un fondo de restauración ambiental que posibilite la instrumentación de acciones de reparación.

Artículo 30: Producido el daño ambiental colectivo, tendrán legitimación para obtener la recomposición del ambiente dañado, el afectado, el Defensor del Pueblo y las asociaciones no gubernamentales de defensa ambiental, conforme lo prevé el artículo 43 de la Constitución Nacional, y el Estado nacional, provincial o municipal; asimismo, quedará legitimado para la acción de recomposición o de indemnización pertinente, la persona directamente damnificada por el hecho dañoso acaecido en su jurisdicción.

Por otra parte, si se ha constituido un fondo de compensación ambiental, la mencionada deuda también representa un pasivo a ser expuesto como una deuda ambiental.

- b) Resultados ambientales: La actualidad nos expone situaciones de creciente agotamiento de los recursos naturales como también de ecosistemas en peligro de extinción. En caso de exponer los mencionados recursos en los informes gubernamentales, se asociarían a los costos socio-ambientales necesarios para organizar y financiar acciones tendientes a lograr su sostenibilidad. Es allí, donde entre otros, encontraremos la depreciación de ciertos recursos, entendida en el sentido de desvalorización sistemática y la desvalorización por su uso intensivo.

Es de destacar que para su reconocimiento será necesario un equipo interdisciplinario.

5. ANALISIS PATRIMONIAL Y ECONOMICO

El análisis de la estructura del Estado de Situación Patrimonial (análisis patrimonial) atiende a la composición de los elementos integrantes del mismo, a su peso específico dentro del conjunto de activos y pasivos, como también a la determinación del equilibrio o desequilibrio del patrimonio.

Para desarrollar el análisis del activo y del pasivo se utiliza la técnica de análisis por descomposición; para el estudio del equilibrio patrimonial el método de las diferencias y el cálculo de ratios.

El análisis económico se enfrenta fundamentalmente con los conceptos de eficiencia y eficacia, tratando de evaluar en qué medida han sido alcanzados cada uno de ellos durante el período cubierto por el informe contable. Al mismo tiempo, se analiza en detalle el superávit o déficit del periodo, identificando las distintas fuentes de ingresos y gastos, y su importancia relativa en la determinación de su efecto final, positivo o negativo. Para ello se realiza un análisis de partidas del estado de recursos y gastos y se calculan ratios de eficiencia que relacionan los elementos de éste con determinadas partidas del patrimonio.

La obligación de presentar estados contables periódicos con normas de reconocimiento, medición y exposición adecuadas, es un requisito indispensable para para que los responsables de los distintos entes públicos evalúen en qué medida su gestión permite un “Gasto Público Sustentable” y las políticas adoptadas contribuyen también al logro de un “Desarrollo Sustentable”.

La heterogeneidad del sector público se manifiesta en que las organizaciones que lo integran, no solo prestan una variedad de servicios diferentes, sino también en las características legales, sociales, económicas y políticas que presentan. Dichas organizaciones poseen poderes y responsabilidades, así como distintos objetivos, fuentes de financiación y estructuras organizativas que conllevan a adoptar diferentes prácticas contables que difieren, en algunos casos, de los aplicados a los entes privados, lo que justifica el dictado de normas propias para el sector público.

Asimismo, los estados contables o financieros son documentos importantes que le permiten a la sociedad - como sujetos pasivos - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobara el órgano volitivo (Congreso Nacional).

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

Los estados contables deben reflejar la responsabilidad del gobierno por los recursos que se les han confiado y los créditos máximos autorizados con la condición de hacer, ofreciendo información que resulte útil para la toma de decisiones. Deben contener información acerca de:

- 1) Si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con:
 - ↳ el presupuesto aprobado cada año como Ley Fundamental.
 - ↳ los requerimientos legales y contractuales.
- 2) La asignación y uso de los recursos financieros por parte de los distintos organismos públicos

- 3) Fuentes de financiación de sus actividades por parte del Poder Ejecutivo Nacional y si ha cumplido con sus requerimientos de efectivo y obligaciones asumidas.

Entre los objetivos que deben satisfacer dichos informes se encuentran:

- ✍ Control: se refiere a la salvaguarda de los recursos y patrimonios públicos que se encuentran bajo la responsabilidad de agentes públicos o privados para el desarrollo de funciones de incumbencia estatal. Asimismo, se debe aplicar, tanto a nivel interno como externo, en ámbitos como el de legalidad y gestión, posibilitando el control financiero, económico y de eficiencia-eficacia.
- ✍ Rendición de cuentas: en los estados contables se debe incluir información de cómo los asistentes públicos y los administradores de recursos y/o patrimonio públicos, rinden cuentas periódicamente al Poder Legislativo, a la ciudadanía, a los inversores-acreedores y a otros agentes, por el uso de tales recursos y por los impactos de su gestión sobre el bienestar general, en términos de economicidad-eficiencia y eficacia para la consecución de los fines del Estado.
- ✍ Transparencia: deviene de las exigencias sociales por una estructura democrática, donde las decisiones y uso de los recursos sea transparente y de conocimiento público, así como las demandas del entorno económico en el que la importancia del sector público implica prácticas, procesos y decisiones ajustadas a los principios de la función administrativa, disponiendo de una información contable pública que reúna los requisitos de confiabilidad, verosimilitud y homogeneidad. Por lo tanto, la información contenida en los estados contables, se fundamenta en criterios homogéneos, transversales, comparables y objetivos respecto de distintos períodos de gobierno.

Los informes contables gubernamentales, a diferencia de los presentados por entes privados presentan una serie de activos y pasivos muy propios de su condición pública, donde entre los activos podemos mencionar los recursos naturales y el efecto de las concesiones para la explotación de aquellos.

No desconocemos la escasa objetividad en la cuantificación de ciertos recursos naturales, sin embargo para lograr un análisis sobre la gestión sostenible del ente público sobre los mencionados recursos, cuando otorgan licencias para su explotación, hace imprescindible su cómputo. Habrá que prestarle mayor atención al Estado de situación patrimonial y por ende al patrimonio neto para la elaboración de una política fiscal sostenible. Esta preeminencia del estado patrimonial sobre el estado de recursos y gastos se basa en la necesidad de contar con estados contables que brinden información predictiva.⁹

⁹ Jorge Tua Pereda. “Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos contables de predicción. Especial referencia a las NICs.” Ponencia presentada en el Simposio "Análisis y propuestas creativas ante los retos del nuevo entorno empresarial". Universidad ICESI y Revista Estudios Gerenciales. Cali, Colombia, Octubre de 2009. http://www.elcriterio.com/revista/ajoica/contenidos_4/contabilidad_y_desarrollo_cali_09.pdf

“Los cambios conceptuales más importantes a los que nos enfrentamos con la adopción de un sistema contable de predicción son, en síntesis, los siguientes: - Cambio en los objetivos del sistema contable, en los que se otorga preeminencia a la predicción sobre el control y a la utilidad de la información para la toma de decisiones, sobre su posible papel en la protección patrimonial. - Preferencia por la relevancia, sin menoscabo de la fiabilidad, en la definición de los requisitos de la información financiera - Establecimiento de la preeminencia del fondo sobre la forma como criterio para la toma de decisiones sobre la calificación y el registro contable de los hechos económicos, basado en la búsqueda de relevancia. - Preeminencia del balance sobre el resultado. - Definición del concepto de activo basada en el control y en los rendimientos futuros esperados de estos elementos patrimoniales. - Definición del concepto de pasivo basada en la existencia de una obligación cuantificada de manera fiable, es decir, objetiva, con la correlativa pérdida de protagonismo del principio de prudencia. - Definición del concepto de patrimonio como elemento residual para cuyo cálculo se resta el pasivo (los recursos ajenos) del activo. - Definición de los conceptos de ingresos y gastos basada en las variaciones en los activos y pasivos y, por tanto, en su incidencia en el patrimonio. - Establecimiento de criterios de reconocimiento de los elementos, basados en la relevancia y en la fiabilidad. - Desaparición del término “principio contable” en el armazón conceptual de la información financiera. - Establecimiento de nuevos criterios de valoración, entre ellos el valor razonable. - Definición de un nuevo concepto de resultado, el resultado total, formado por la suma algebraica del reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias más los ajustes valorativos en el patrimonio. - Importancia de los flujos de efectivo en el nuevo sistema”.

Por otra parte, la información predictiva es dable de esperar que sea brindada por los informes contables financieros, sin embargo hoy todos los Estados realizan la presupuestación de sus recursos y gastos al menos a un año. Actualmente en nuestro país, en el marco de la Ley 24.156 se describe la formulación, ejecución y evaluación del presupuesto público, a fin de presentar un presupuesto público idóneo como instrumento de gestión y de información de las políticas públicas previstas en el corto y mediano plazo, y el grado de efectividad y eficiencia en su cumplimiento. El sistema de presupuesto es un subsistema dentro del sistema de administración financiera pública, cuyo objetivo es la elaboración de un presupuesto general de la administración nacional. La elaboración del presupuesto es un proceso de programación en función de las políticas y objetivos contemplados en los programas de gobierno.

Desde esa perspectiva, el presupuesto público es, básicamente, un instrumento de programación económica y social, de gobierno, de administración y necesariamente un acto legislativo.

Los estados financieros deberán tener un papel predictivo, suministrando para ello información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados.

Los efectos de considerar en el patrimonio del ente público los recursos naturales, su desvalorización sistemática y cuando corresponda su revaluación no invalida el hecho de que algunos países hayan creado fondos de gestión patrimonial para atenuar a lo largo del tiempo el consumo de estos significativos activos estatales.

6. CONCLUSIONES

Los estados financieros (contables) deben reflejar la responsabilidad del gobierno por los recursos que se les han confiado y los créditos máximos autorizados con la condición de hacer, ofreciendo información que resulte útil para la toma de decisiones.

Los informes contables gubernamentales, a diferencia de los presentados por entes privados presentan una serie de activos y pasivos muy propios de su

condición pública, donde entre los activos podemos mencionar los recursos naturales y el efecto de las concesiones para la explotación de aquellos.

No desconocemos la escasa objetividad en la cuantificación de ciertos recursos naturales, sin embargo, para lograr un análisis sobre la gestión sostenible del ente público sobre los mencionados recursos, cuando otorgan licencias para su explotación, hace imprescindible su cómputo. Habrá que prestarle mayor atención al Estado de Situación Patrimonial y por ende al Patrimonio Neto para la elaboración de una política fiscal sostenible.

Los efectos de considerar en el patrimonio del ente público los recursos naturales, su desvalorización sistemática y cuando corresponda su revaluación no invalida el hecho de que algunos países hayan creado fondos de gestión ambiental para atenuar a lo largo del tiempo el consumo de estos significativos activos estatales.

Entendemos imprescindible el análisis de los saldos de activos y pasivos del Sector Público y su diferencial, el patrimonio neto. El análisis de su variación puede aportar la necesidad de políticas más acertadas, si bien los desequilibrios en los flujos se corrigen con voluntad política, puede insumir varios años modificar desequilibrios de saldos de activos y pasivos.

Por otra parte, el análisis de los activos y pasivos puede aportar la existencia de riesgos y la necesidad de su cómputo para su razonable medición.

Se considera imprescindible afianzar el Patrimonio Neto del Sector Público en países económicamente en desarrollo que padecen crisis de financiamiento para afrontar, por ejemplo, la reposición de sus bienes ambientales. El cómputo de todos los activos y pasivos, permitirá una evaluación más cercana a la realidad de las políticas fiscales sobre el patrimonio neto y un análisis de tendencias, lo que permitirá evaluar la sostenibilidad de las políticas fiscales.

Capítulo 2

LA INFORMACION CONTABLE Y LOS ACUERDOS DE NEGOCIACION CLIMATICA

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

Las negociaciones que condujeron a la firma de la Convención de Cambio Climático se iniciaron hace casi 25 años en Río de Janeiro, en 1992 y el calentamiento global era un dato de la ciencia, un hecho abstracto sobre cuya existencia los ciudadanos no tenían ninguna vivencia. Hoy, gracias a la investigación, conocemos que ya en aquella época cientos de comunidades rurales estaban adaptando sus formas de vida y tecnologías agrícolas a circunstancias climáticas de las cuales, su experiencia no contaba con referencia alguna.

La reducción de la fertilidad del suelo, la erosión y la contaminación de aguas, además de implicar costos ambientales, también presenta aristas sociales y económicas.

El hecho de que una economía se base en la extracción de materias primas radica en que se generan enormes impactos ambientales, cuya reparación es costosa.

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

Los entes tienen una responsabilidad de carácter social para con la comunidad y los aspectos medioambientales deben ser considerados en el contexto de las relaciones de las organizaciones con sus empleados, proveedores, clientes, Estado y la sociedad en general.

Los datos de la realidad que releva el sistema contable son en general los que transformados se convierten en información de la contabilidad financiera, pues se refieren a las variables que afectan al patrimonio de un ente, pero en forma parcial.

Tradicionalmente la disciplina ha ignorado aquella información relacionada con el uso del patrimonio natural (extinción, agotamiento, generación de desechos, entre otros), la falta de objetividad para la cuantificación ha sido la razón por la cual el producto final de la contabilidad financiera ha omitido activos y pasivos

relacionados con el uso de un bien o servicio ambiental, no obstante la contabilidad de gestión genera informes no ajustados a normas donde esta situación debería ser informada a los administradores del ente para conocer si éste ha cumplido o no las metas fijadas, respetando la naturaleza.

Sin embargo, en la actualidad la situación debe cambiar por acuerdos suscriptos por países, de los cuales surgen compromisos generales de responder con acciones que contribuyan con soluciones para paliar el cambio climático, formulando, actualizando y aplicando programas nacionales para su logro. De esta manera los países deberían elevar informes periódicos con las medidas tomadas para la adaptación a los impactos al cambio climático y con una compilación de inventarios nacionales de las emisiones de gases de efecto invernadero.

Hoy, los respectivos Estados son usuarios tipos, una parte interesada en virtud de los acuerdos suscriptos pues deben informar sobre los recursos y deudas (ciertas e inciertas) medioambientales, como también sobre el impacto de las actividades de los entes de sus respectivos países.

1. INTRODUCCION

La sostenibilidad real requiere proteger la población humana, sus culturas, los ecosistemas y sus diversas especies de flora y fauna, que juegan un papel esencial en el mantenimiento de los procesos ecológicos y sociales.

El aspecto ambiental no puede ser tipificado como un problema técnico, tecnológico o económico; es ético, moral y básicamente socio-político.

El término “sostenibilidad” implica una nueva relación racional entre la sociedad y la naturaleza, por lo tanto, el desarrollo no sostenible sería el resultado de una mala planificación, ejecución de un proyecto o el uso irracional de los agro-ecosistemas. No olvidemos que el término antes mencionado, si bien no se consigna en el diccionario de la Real Academia Española, se ha difundido ampliamente en nuestra lengua, en el sentido de un ecosistema alterado por el hombre para el desarrollo de una explotación agropecuaria.

Los agro-ecosistemas apuntan a alcanzar una cierta estabilidad a través de la gestión de las condiciones ambientales y a ser sustentables, con el objeto de que la explotación pueda seguir desarrollándose con el paso del tiempo sin que se agoten los recursos.

La mayoría de los ecosistemas se han transformado en agro-ecosistemas ya que, para su desarrollo, el ser humano suele modificar la naturaleza con la intención de favorecer la explotación de los recursos y la obtención de alimentos. Dichos cambios alteran los procesos ecológicos, modificando las características de las plantas y hasta el comportamiento de los animales.

Los argentinos nos enfrentamos, en relación con el aspecto medioambiental, a dos grandes desafíos: por un lado el carácter persistente y acumulativo del proceso de agotamiento, deterioro y contaminación al que están expuestos todos los recursos naturales como así también a las amenazas y peligros inducidos por el cambio climático.

Mientras tanto, en el ámbito mundial está emergiendo un consenso en cuanto a la necesidad de nuevas estrategias de desarrollo agrícola sustentable, para asegurar una producción estable de alimentos, acorde con la calidad ambiental.

Los objetivos que se persiguen son la seguridad alimentaria, erradicar la pobreza y conservar y proteger el ambiente y los recursos naturales, no obstante aunque la agricultura es una actividad basada en recursos renovables y otros no renovables (petróleo), al implicar la artificiosidad de los ecosistemas, ella se asocia al agotamiento de algunos recursos.

La reducción de la fertilidad del suelo, la erosión y la contaminación de aguas, además de implicar costos ambientales, también presentan aristas sociales y económicas.

Es poco probable la posible solución para la crisis ecológica mundial sin una mirada a fondo desde la perspectiva ecológica del sistema agroalimentario. No se trata de producir más, sino de producir mejor.

El ecólogo español Antonio Bello dice creer que *“debemos hablar simplemente de agricultura. La agricultura debe ser simplemente eso, una de las*

*pocas actividades humanas que sirven para armonizar al ser humano con la naturaleza”.*¹

Al respecto, también cabe agregar en este sentido la opinión de un historiador de economía rural, cuando expresa lo siguiente: *“desarrollar en forma sustentable la producción agrícola, con equidad social y cuidado de los recursos naturales y el ambiente, podría parecer por un momento que nadie presentaría objeciones a la formulación, pero pronto caemos en la cuenta que no todos entienden de igual manera los objetivos planteados, ni el modo de alcanzarlos”.*²

Durante la segunda década del siglo XXI, la cuestión agraria reúne diversas aristas problemáticas y entre ellas y en relación con el objeto de este trabajo, mencionamos la preservación de los bienes naturales y del ambiente, frente al avance del extractivismo, la depredación de los ecosistemas y la contaminación.

En términos generales se pueden distinguir dos formas de extractivismo, una basada en la extracción de recursos no renovables (hidrocarburos y minerales, entre otros) y otra relacionada con la siembra y cosecha de recursos agrícolas y forestales renovables (a manera de ejemplo, soja y maderas).

En virtud de lo expuesto, no resulta extraño que los mejores campos en Argentina hayan perdido en las últimas décadas alrededor del 70% de su fertilidad original, registrándose episodios de contaminación del agua y del aire con agroquímicos aplicados sin control, como quedó demostrado y condenado en un juicio llevado a cabo por el delito de contaminación ambiental dolosa en un barrio cercano a la ciudad de Córdoba.³

¹ Diario La Estrella de Panamá del 1ro. Mayo de 2016. Nota titulada: Agroecología, paradigma para resistir el cambio climático. Página: laestrella.com.pa/panama/politica/agroecologia-paradigma-para-resistir-cambio-climatico/23937337.

² IX Jornadas Interdisciplinarias de Estudios Agrarios. Noviembre de 2015. Trabajo titulado “La cuestión agraria en Argentina. Caracterización, problemas y propuestas” Autor: Eduardo Azcuy Ameghino

³ El juez de Control N° 8, Carlos Romero, ratificó la elevación a juicio dispuesta por la Fiscalía de Instrucción del Distrito III contra Francisco Parra, Edgardo Pancello, Fernando y Javier Amuchástegui, Alejandra Mendizábal Pizarro y Gustavo Peralta Amaya, por fumigaciones concretadas en 2004 y en 2007. Consultar el 26.05.14

Cabe agregar, que *“en Argentina hizo mucha diferencia la deforestación”, señaló Barros. En los últimos 20 años, también hubo un incremento exponencial de la superficie cultivada, lo que genera emisiones vía utilización de fertilizantes nitrogenados. La ganadería también tiene una impronta elevada, así como la basura, las plantas cloacales que no capturan metano y los efluentes industriales. Cuando las bacterias se reproducen sin presencia de oxígeno, como pasa en el Riachuelo, se genera el metano”⁴.*

El hecho de que una economía se base en la extracción de materias primas radica en que se generan enormes impactos ambientales, cuya reparación es costosa.

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

Los entes tienen una responsabilidad de carácter social para con la comunidad y los aspectos medioambientales deben ser considerados en el contexto de las relaciones de las organizaciones con sus empleados, proveedores, clientes, Estado y la sociedad en general.

Los datos de la realidad que releva el sistema contable son en general los que transformados se convierten en información de la contabilidad financiera, pues se refieren a las variables que afectan al patrimonio de un ente, pero en forma parcial.

Tradicionalmente la disciplina ha ignorado aquella información relacionada con el uso del patrimonio natural (extinción, agotamiento, generación de desechos, entre otros), la falta de objetividad para la cuantificación ha sido la razón por la cual el producto final de la contabilidad financiera ha omitido activos y pasivos

en:<http://www.telam.com.ar/notas/201405/64698-elevan-a-juicio-en-cordoba-una-causa-por-contaminacion-ambiental.html>

⁴ Diario Clarin 13/9/15 Nota de Marina Aizen titulada: Argentina lleva una propuesta poco ambiciosa a la Cumbre de Paris

http://www.clarin.com/cambioclimatico/cambio_climatico-cumbre_de_paris-CO2-carbon-energia-INDC-emisiones_0_1430257063.html

relacionados con el uso de un bien o servicio ambiental, no obstante la contabilidad de gestión genera informes no ajustados a normas donde esta situación debería ser informada a los administradores del ente para conocer si éste ha cumplido o no las metas fijadas, respetando la naturaleza.

Sin embargo, en la actualidad la situación debe cambiar por acuerdos suscriptos por países, de los cuales surgen compromisos generales de responder con acciones que contribuyan con soluciones para paliar el cambio climático, formulando, actualizando y aplicando programas nacionales para su logro. De esta manera los países deberían elevar informes periódicos con las medidas tomadas para la adaptación a los impactos al cambio climático y con una compilación de inventarios nacionales de las emisiones de gases de efecto invernadero.

Los Marcos Conceptuales⁵ definen el objetivo de los estados contables: proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera por el período que abarcan para facilitar la toma de decisiones económicas, y en nuestro país enumera los distintos usuarios interesados. Entre ellos, cita a los inversores actuales y potenciales, empleados, acreedores actuales y potenciales, clientes y el Estado, *“tanto en lo que se refiere a sus necesidades para determinar los tributos para fines de política fiscal o social, como para la preparación de estadísticas globales sobre el funcionamiento de la economía”*.⁶ Luego, destaca que siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios, se consideran usuarios tipo a los inversores y acreedores, tanto actuales como potenciales.

Por lo tanto, si bien el Estado no está expresamente citado como usuario tipo, es una parte interesada y en virtud de los acuerdos suscriptos debe informar sobre los recursos y deudas (ciertas e inciertas) medioambientales, como también sobre el impacto de las actividades de los entes.

⁵ En Argentina, Marco Conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26- RT (FACPCE) 16

⁶ RT (FACPCE) 16 –Segunda parte- Acápito 2. Objetivo de los estados contables

2. EL ACUERDO DE PARIS

El 22 de abril pasado, día que se conmemora el Día de La Tierra, se celebró en la ciudad de Nueva York una ceremonia de alto nivel para iniciar la firma del "Acuerdo de París" en el contexto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.

Respaldado por los 195 países que conforman el planeta, el Acuerdo de París tiene carácter universal y vinculante que lo convierte en un pacto histórico para la humanidad. Es el resultado de la culminación de años de esfuerzo por parte de la comunidad internacional para lograr un acuerdo unánimemente aprobado sobre el cambio climático, después de la participación limitada en el Protocolo de Kyoto y la falta de consenso en Copenhague, en 2009.

El Acuerdo de París envía una clara señal a la sociedad civil, a las empresas y a los responsables políticos, que la transición global a un mundo con energía limpia está aquí para quedarse y que la comunidad internacional empleará todos los recursos para que el mundo vaya alejándose del uso de los combustibles fósiles contaminantes.

En dable de destacar lo ambicioso del acuerdo, que no se queda meramente en procurar que cada país cumpla con su Contribución Prevista y Determinada a Nivel Nacional (INDC)⁷, sino además propone un objetivo a largo plazo de

⁷ Argentina presentó su Contribución Prevista y Determinada a Nivel Nacional (INDC, por sus siglas en inglés) dos días antes del vencimiento del plazo. Las INDCs fueron introducidas en la 19ª Conferencia de las Partes de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático con el objetivo de registrar los compromisos de todos los países, en especial vinculado –pero no exclusivamente- a metas para la reducción de emisiones gases efecto invernadero, en un acuerdo global para todas las Partes. Las metas planteadas de modo incondicional planean reducir hasta un 15% las emisiones al 2030 respecto al año base (2005) lo que implica, en realidad, que las emisiones nunca descienden, simplemente aumentan con menos intensidad. De modo condicional, se sumaría una reducción adicional del 15%, si y sólo sí, se recibe apoyo internacional, tanto de tipo financiero, tecnológico y de desarrollo de capacidades, uno de los espacios dentro de la contribución donde se incluye el término financiamiento. También se remarca la necesidad de financiamiento internacional para tomar medidas de adaptación.

mantener el aumento de la temperatura media mundial por debajo de 2 grados centígrados. Incluso insta a perseguir los esfuerzos para limitar el aumento a 1,5 grados (en comparación con la era pre-industrial). El Acuerdo, de manera equilibrada y equitativa establece una responsabilidad compartida, pero diferenciada en las políticas que deben ser adaptadas entre las naciones, en virtud de su nivel de desarrollo y recursos.

Por otra parte, y en relación con el cuidado del medioambiente, también cabe mencionar la advertencia efectuada por el Premio Nobel de la Paz 2007, Rajendra Kumar, acerca de la disminución de la producción agrícola de no atenderse de inmediato el fenómeno del cambio climático. Alertó que no se debe, ni se puede posponer más la atención a este fenómeno por los efectos negativos que traerá, sobre todo en el área agrícola. Por ello, exhortó a implementar acciones para revertir el calentamiento global mediante el uso de energías limpias, como la solar y la eólica, así como un sistema de transporte más eficiente y amigable con el medio ambiente.

El desafío del cambio climático representa un camino a recorrer hacia un nuevo modelo de desarrollo sostenible con igualdad y responsabilidad social.

El Acuerdo de París y los resultados de la conferencia de la ONU sobre el clima (COP 21) cubren áreas cruciales consideradas esenciales, como por ejemplo:

- Mitigación: reducir las emisiones lo suficientemente rápido como para lograr el objetivo de temperatura.
- Un sistema de transparencia y de balance global; una contabilidad para la acción climática.
- Adaptación: fortalecer la habilidad de los países para hacer frente a los impactos climáticos.
- Pérdidas y daños: fortalecer la habilidad para recuperarse de los impactos climáticos.
- Apoyo: incluido el apoyo financiero para que las naciones construyan futuros limpios y resilientes.

Muchos de los datos que se necesitan para esta contabilidad se basan en las estadísticas nacionales. La mayoría de los países efectúan un seguimiento de sus producciones de carbón mineral o de trigo, con motivos económicos. Esta

información se puede aprovechar para algunos cálculos de emisiones, pero hay otros aspectos más difíciles de averiguar. Es posible, por ejemplo, que no existan registros de la producción de gases fluorados en la industria de los semiconductores, puesto que muchos de los cócteles de sustancias químicas que se utilizan en ese sector son tecnología patentada.

Durante muchos años y en el marco del Protocolo de Kioto, se han efectuado críticas a las reglas contables de LULUCF (Uso de la tierra, cambio de uso de suelo y silvicultura) aduciendo que estas permitían a los países desarrollados elegir (o esconder) sus emisiones en forma selectiva. Por el contrario, muchos prefieren un enfoque integral, pero aún es preciso abordar cómo podrá interactuar un sistema con dichas características, con las reglas relativas a REDD+.⁸

El acuerdo reconoce la validez del comercio de emisiones que permite a las Naciones alcanzar sus compromisos de emisión. Europa cuenta con un mercado de estas características, el ETS. China prepara otro en seis de sus regiones, en las que habitan 240 millones de personas. El acuerdo de París prevé la creación de un comité que controle que no haya un doble registro a través de estos mercados y también se permite la compensación de emisiones con proyectos, como la plantación de bosques, cuyos árboles absorben CO₂.

3. MEDIO AMBIENTE Y DESAFIOS

Los argentinos nos enfrentamos, en relación con el aspecto medioambiental, a dos grandes desafíos: por un lado, el carácter persistente y acumulativo del proceso de agotamiento, deterioro y contaminación al que están expuestos todos los recursos naturales, como así también a las amenazas y peligros inducidos por el cambio climático.

Hasta ahora, la incertidumbre sobre el cambio climático se ha evaluado desde una arista donde se analizaron las vulnerabilidades y ello es objeto de una revelación cualitativa en los informes contables de los entes con actividades no muy amigables con el medioambiente. A partir de la firma de Acuerdos, como el

⁸ En la actualidad el mecanismo REDD+ incluye 5 actividades: 1) Reducción de la Deforestación; 2) Reducción de la Degradación, 3) Conservación, 4) Manejo Sostenible de los Bosques y 5) Aumento de los stocks forestales de carbono

de París suscripto por Argentina en abril de 2016, entendemos que será necesario efectuar la cuantificación de los efectos del cambio climático también en términos cuantitativos, para cumplir con el mencionado Acuerdo.

Si pensamos en todas las actividades que se desarrollan diariamente, aparece como una constante el uso de energía eléctrica. El consumo de la electricidad supone comprender que algunas fuentes de energía se agotan y que el modo de transportar, extraer y consumir esta energía afecta al medio ambiente.

La protección del medio ambiente con un ahorro energético supone un ahorro de recursos naturales y fomenta un desarrollo sustentable.

3.1. Concepto de Contingencia

Desde el punto de vista contable, el concepto de contingencia se ha referido, en muchas oportunidades y en relación con su reconocimiento contable, únicamente a aquéllas de pérdida, a través de las Previsiones (como rubro del pasivo o como regularizadora del Activo), con el objeto de afrontar situaciones inciertas.

Entre las definiciones que abarca el concepto de contingencias, podemos citar las siguientes:

- *“La contingencia es una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican incertidumbre con respecto a posibles ganancias o posibles pérdidas para una empresa, que serán resueltas en definitiva cuando ocurran o dejen de ocurrir uno o más eventos futuros. La resolución de esa incertidumbre puede confirmar la adquisición de un activo o la disminución de un pasivo o por el contrario la pérdida o daño de un activo o la generación de un pasivo” FAS 5 “Contabilización de contingencias”, 1975*⁹
- *“...una contingencia se define como la posibilidad de que un hecho suceda o no con respecto a una situación o circunstancia existente a la fecha de cierre de ejercicio, dependiendo de dicha ocurrencia la existencia o no de*

⁹ Accounting for Contingencies. Statement of financial Accounting Standards 5 de la Financial Accounting Standards Board, Stanford, 1975

un efecto positivo (aumento del activo o disminución del pasivo) o negativo (disminuciones del activo o aumentos de pasivo) sobre el patrimonio neto de un ente” Recomendación 18, ITCP, 1982¹⁰

- *“Se considerarán en la medición del patrimonio y la determinación de resultados los efectos de todas las contingencias favorables o desfavorables que deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de cierre de los estados contables y que reúnan los siguientes requisitos (RT10):*
 - *a) Un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente (es habitual clasificar las contingencias desde el punto de vista de la probabilidad de ocurrencia en un rango que va desde: a) la remota, de poco probable materialización, hasta b) la probable, con elevado grado de probabilidad de ocurrencia;*
 - *b) Cuantificación apropiada de sus efectos La existencia de un grado elevado de probabilidad de ocurrencia debe quedar apropiadamente fundada en las cualidades generales de la información contable, indicadas en el punto B.1, con especial énfasis en “objetividad”, “certidumbre” y “verificabilidad”.
De dicha fundamentación se dejará detallada constancia en notas aclaratorias o complementarias a los informes contables, así como de las bases sobre las que se efectuó la cuantificación de los efectos derivados de las referidas contingencias. Las contingencias remotas no deben ser contabilizadas ni requieren ser expuestas en notas a los estados contables. Las contingencias probables no cuantificables obviamente no pueden contabilizarse, pero sí deben ser expuestas en nota a los estados contables. También deben exponerse en notas las contingencias que no son probables ni remotas.”¹¹*

- *“Los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los estados contables) tendrán el siguiente tratamiento:*

¹⁰ Tratamiento Contable de contingencias. Recomendación 18 del Instituto Técnico de Contadores públicos, Buenos Aires, 1982

¹¹ Resolución Técnica 10 (FACPCE). Reemplazada por la Resolución Técnica 17 8/12/2000

- a) los favorables sólo se reconocerán en los casos previstos en la sección 5.19.6.3. (Impuestos diferidos);
- b) los desfavorables se reconocerán cuando:
- 1) deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables;
 - 2) la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;
 - 3) sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada. El activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considerará contingente y deberá ser reconocido. (RT N° 17, FACPCE, punto 4.8.)”
- “En la Norma se definen las provisiones como pasivos sobre los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias: (a) la empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita por la entidad), como resultado de un suceso pasado; (b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación; y (c) además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.”¹²

De las definiciones transcritas podemos destacar:¹³

“a) Hecho, situación, condición circunstancia (o conjunto de ellos) que existe a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho que ocasiona el origen o nacimiento de la contingencia – hecho generador- es anterior a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho sustancial se generó antes del cierre de ejercicio.

¹² NIC37 IASB Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

¹³ Ricardo J.M. Pahlen y Luisa Fronti. El medio ambiente. Su influencia en la contabilidad y en la empresa. Revista Contabilidad y Auditoría. Año 8. Número 16. Año 2002

- b) *El mismo puede referirse a situaciones determinadas, identificables, como sería el caso de un juicio pendiente de resolución por contaminación ambiental, o riesgos indeterminados, como la atención de garantías contra defecto por contaminación ambiental del producto.*
- c) *Carácter incierto. Su perfeccionamiento puede generar o no un resultado, dependiendo tal circunstancia de la concreción o no de un hecho futuro. Ej. Juicio en trámite por descontaminación.*
- d) *El posible resultado a generar puede ser ganancia o pérdida. Ej. Resultado negativo: sentencia desfavorable por contaminación ambiental. Resultado positivo: reembolsos a la empresa por un tercero.*

El elemento a) relaciona el hecho con el concepto de devengado; la situación generadora de la posible variación patrimonial compete al ejercicio.

Del análisis del elemento b) – evaluación de la probabilidad de ocurrencia y medición de sus efectos- dependerá su tratamiento contable. Sobre la base de la información existente, deben estimarse la probabilidad de ocurrencia y su cuantificación.

Finalmente, el elemento c) delimita el marco conceptual de las contingencias y ha planteado diferencias doctrinarias respecto del tratamiento contable de las contingencias ganancias”.

3.2. Contingencias Ambientales. Su Reconocimiento

Un ente debe reconocer contablemente “Previsiones” (Provisiones en la terminología utilizada por las Normas Internacionales de Información Financiera) con su consiguiente impacto en resultados, cuando el hecho incierto:

- a) obliga al ente (obligación actual legal o implícita) a transferir beneficios económicos como resultado de hechos del pasado; y
- b) generaría una obligación cuya estimación fue efectuada de manera objetiva.

Una obligación presente (actual) existe cuando el ente no tiene otra alternativa más que la de realizar la transferencia de beneficios económicos.

Por lo tanto, se reconocerán como provisiones medioambientales sólo aquellas obligaciones:

- a) surgidas a raíz de sucesos pasados
- b) cuya existencia sea independiente de la gestión futura del ente. A manera de ejemplo de las mencionadas obligaciones, podemos citar a las multas o los costos de reparación de daños medioambientales, que derivarán para la entidad en salidas de recursos, independientemente de su accionar futuro.

Asimismo, el ente tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligado a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento.

Las provisiones no tienen como objeto cubrir los riesgos generales de la empresa, porque ellos no generan obligaciones con ocurrencia a la fecha de cierre de los estados contables. Como señaláramos en un párrafo anterior, se requiere que una previsión sea efectuada únicamente si el ente tiene una obligación de transferir beneficios económicos futuros y no cuenta con otra alternativa. La mera existencia de contaminación ambiental, aún causada por las actividades de la entidad, no es en sí misma motivo de una obligación, excepto que la empresa esté obligada (legal o implícitamente) a incurrir en costos para remediar la contaminación, no existe un pasivo y no debe ser reconocida la previsión, en virtud de las normas contables profesionales vigentes.

Si existiera una obligación legal para el ente de efectuar la descontaminación, se determina una obligación y se debe reconocer contablemente una previsión y el consiguiente resultado negativo. Adicionalmente, cuando el ente ha establecido una política de normas ambientales que van más allá de las legales y en las que se establece claramente que la contaminación debe ser subsanada, también se debe reconocer una previsión, porque en virtud de la imagen de la empresa y su vinculación con la comunidad de la zona en la cual opera, existe una obligación implícita y así ha quedado exteriorizada en proclamaciones por ella efectuadas.

Por ello entendemos que el Acuerdo de París, suscripto también por Argentina sobre cambio climático¹⁴ que establece medidas para la reducción de emisiones de dióxido de carbono desde el año 2020, negociado directamente durante la XXI Conferencia sobre Cambio Climático desarrollada en París crea obligaciones para los gobiernos e implícitamente para los entes, que con su accionar puedan impactar, en mayor o menor medida, en el medioambiente, como las emisiones que se pretenden reducir. La información que requieren los gobiernos será suministrada por el sistema contable, pensando a la “contabilidad” en sentido amplio.

3.3. Proceso de deterioro y contaminación de los recursos naturales

La problemática de la degradación del suelo agrícola-ganadero a partir del manejo inadecuado del recurso, nos hace pensar que la tierra es un bien de uso sujeto a agotamiento, o sea, que el tratamiento contable a dispensar al mencionado recurso es el correspondiente a un bien amortizable.

Debemos tener en cuenta que los bienes destinados a ser utilizados económicamente pueden ser clasificados según su movilidad, como inmuebles y muebles y que además algunos pueden no estar sujetos a depreciación ni agotamiento: terrenos; ubicados en la ciudad, otros que sí lo están como las maquinarias o rodados, y también hay una categoría de bienes sujetos a agotamiento: minas, canteras o bosques.

Asimismo, la depreciación de este tipo de bienes puede conceptualizarse como la pérdida de valor que experimentan, ciertos elementos que integran el rubro Propiedades, Planta y Equipos (Bienes de Uso) debido a la acción del tiempo, uso, obsolescencia o la influencia de impactos ambientales y que esta pérdida no puede ser reintegrada por su mantenimiento.

La depreciación constituye un concepto económico y al referirnos a la amortización, a su expresión contable.

¹⁴ <http://www.casarosada.gob.ar/informacion/eventos-destacados-presi/36093-argentina-suscribe-el-acuerdo-de-paris-sobre-el-cambio-climatico> del 25/4/16 titulado Argentina suscribió el acuerdo de París sobre el cambio climático

Los objetivos que se persiguen con el cálculo y el reconocimiento contable de la depreciación son:

- Garantizar la integridad del patrimonio de la empresa
- Prorratar o distribuir equitativamente el valor de los bienes desde el punto de vista de los costos de operación de la empresa.

Entre las principales causas de la pérdida de fertilidad se encuentra el deterioro de los suelos, producido por la erosión, proceso irreversible, y la degradación. Este proceso, que surge por la interacción de múltiples factores, puede ser compensado o revertido a partir de la incorporación de insumos y/o tecnologías en los procesos, aunque en algunas oportunidades los niveles de degradación alcanzados –por su grado de significación- no pueden ser revertidos.

Entendemos que si el factor de producción tierra - afectada al uso agropecuario- disminuyera sus condiciones productivas anteriores, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

En virtud de lo antes expuesto, no puede afirmarse la existencia de un deterioro constante y regular del recurso tierra, en consecuencia, aún cuando se estime la degradación de un suelo, no sería razonable atribuirla al agricultor y descontarla de sus ingresos actuales por la vía de la amortización.¹⁵

La NIC 41, también excluye de su alcance al suelo y no establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola, por ello, el ente deberá aplicar la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipos o la NIC 40 Propiedades de Inversión, dependiendo de cada circunstancia la norma aplicable.

La NIC 16 exige que los terrenos sean medidos a su costo, deducidas las pérdidas acumuladas por deterioro de valor o bien por su importe revaluado. Por

¹⁵ Ricardo J.M. Pahlen Acuña y otros. La desertificación y el valor contable de la tierra (2010). Trabajo presentado al 16° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Area Contable y 6° Simposio Regional de Investigación Contable. UNLP

otra parte la NIC 40 exige que los terrenos, que sean propiedades de inversión, sean medidos a su valor razonable, o al costo menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas.

El concepto de deterioro que menciona la NIC 16 y que profundiza la NIC 36 se corresponde con la desvalorización de activos por causas no ordinarias, resultando este término una traducción más adecuada desde el punto de vista teórico. Es decir, que el deterioro hace referencia a hechos asistemáticos que no obligan a una cuota de amortización sistemática a lo largo de la vida útil de un bien.

La medición primaria de cualquier activo no puede exceder su valor recuperable pues de ser así, estaría sobrevaluado, por encima de su razonable valor económico, para lo cual cualquier hecho que haya originado una disminución de su valor en libros por debajo del valor recuperable, debe ser reconocido como pérdida por desvalorización de activos en los estados contables.

Para el caso de la degradación del suelo, sería aplicable la NIC 36 – Desvalorización/Deterioro del valor de los activos-. Esta norma es aplicable cuando el valor en libros de un activo está por debajo de su valor recuperable, pues los mismos deben reflejar la realidad económica y su medición aproximarse a la realidad.

4. CONCLUSIONES

Luego de intensas semanas de trabajo, en diciembre del año pasado, concluyó la Edición N° 21 de la Conferencia de las Partes (COP21) con el consenso de 195 países respecto de un documento común para hacer frente al cambio climático. El denominado “Acuerdo de París” fue recibido como un avance en materia de política internacional para hacer frente a lo que el propio Secretario General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), Ban Ki-moon, consideró como “el principal problema de este siglo”.

Las negociaciones que condujeron a la firma de la Convención de Cambio Climático se iniciaron hace casi 25 años en Río de Janeiro, en 1992 y el calentamiento global era un dato de la ciencia, un hecho abstracto sobre cuya existencia los ciudadanos no tenían ninguna vivencia. Hoy, gracias a la

investigación, conocemos que ya en aquella época, cientos de comunidades rurales estaban adaptando sus formas de vida y tecnologías agrícolas a circunstancias climáticas de las cuales, su experiencia no contaba con referencia alguna.

El aspecto ambiental no puede ser tipificado como un problema técnico, tecnológico o económico; es ético, moral y básicamente socio-político.

Los argentinos nos enfrentamos, en relación con el aspecto medioambiental, a dos grandes desafíos: por un lado el carácter persistente y acumulativo del proceso de agotamiento, deterioro y contaminación al que están expuestos todos los recursos naturales como así también a las amenazas y peligros inducidos por el cambio climático.

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

Tradicionalmente la disciplina ha ignorado aquella información relacionada con el uso del patrimonio natural (extinción, agotamiento, generación de desechos, entre otros), la falta de objetividad para la cuantificación ha sido la razón por la cual el producto final de la contabilidad financiera ha omitido activos y pasivos relacionados con el uso de un bien o servicio ambiental, no obstante la contabilidad de gestión genera informes no ajustados a normas donde esta situación debería ser informada a los administradores del ente para conocer si éste ha cumplido o no las metas fijadas, respetando la naturaleza.

Sin embargo, en la actualidad la situación debe cambiar por acuerdos suscriptos por países, de los cuales surgen compromisos generales de responder con acciones que contribuyan con soluciones para paliar el cambio climático, formulando, actualizando y aplicando programas nacionales para su logro. De esta manera los países deberían elevar informes periódicos con las medidas tomadas para la adaptación a los impactos al cambio climático y con una compilación de inventarios nacionales de las emisiones de gases de efecto invernadero.

Destacamos la importancia de los compromisos adquiridos al suscribir el país el Acuerdo de París, pues se debe cumplimentar con una revisión de metas y compromisos y para ello los gobiernos requieren de información y será el sistema contable, pensando a la contabilidad en sentido amplio quien deberá satisfacer esas necesidades de información.

5. BIBLIOGRAFIA

- Eduardo Azcuy Ameghino. Trabajo titulado “La cuestión agraria en Argentina. Caracterización, problemas y propuestas” IX Jornadas Interdisciplinarias de Estudios Agrarios. Noviembre de 2015
- Ricardo J.M. Pahlen y Luisa Fronti. El medio ambiente. Su influencia en la contabilidad y en la empresa. Revista Contabilidad y Auditoría. Año 8. Número 16. Año 2002
- Ricardo J.M. Pahlen Acuña y otros. La desertificación y el valor contable de la tierra (2010). Trabajo presentado al 16º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 6º Simposio Regional de Investigación Contable. UNLP
- Marco Conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26- RT (FACPCE) 16
- Accounting for Contingencies. Statement of financial Accounting Standards 5 de la Financial Accounting Standards Board, Stanford, 1975
- Recomendación 18 del Instituto Técnico de Contadores públicos, Buenos Aires, 1982. Tratamiento Contable de contingencias.
- Resolución Técnica 10 (FACPCE). Reemplazada por la Resolución Técnica 17 8/12/2000
- NIC 37 IASB Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

- Diario La Estrella de Panamá del 1ro. Mayo de 2016. Página: laestrella.com.pa/panama/politica/agroecologia-paradigma-para-resistir-cambio-climatico/23937337.
- <http://www.telam.com.ar/notas/201405/64698-elevan-a-juicio-en-cordoba-una-causa-por-contaminacion-ambiental.html> del 26.05.14
- Diario Clarin del 13/9/15
http://www.clarin.com/cambioclimatico/cambio_climatico-cumbre_de_paris-CO2-carbon-energia-INDC-emisiones_0_1430257063.html
- <http://www.casarosada.gob.ar/informacion/eventos-destacados-presi/36093-argentina-suscribe-el-acuerdo-de-paris-sobre-el-cambio-climatico> del 25/4/16

Capítulo 3

EL PATRIMONIO CULTURAL EN LOS INFORMES CONTABLES GUBERNAMENTALES

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 pasado es historia, el futuro presenta incertidumbre y suposiciones; el presente se impone con una serie de cambios sustantivos donde el control patrimonial es necesario en bienes del patrimonio cultural, como eje de la actividad productiva del hombre en general, en este caso en la actividad pública, donde el foco debe ubicarse en la transparencia de la gestión de los gobiernos.

Estos bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios.

La contabilidad pensada en sentido amplio, como sinónimo de información, debe proveer información cuantitativa y cualitativa sobre el patrimonio económico y social del ente público y sobre sus variaciones periódicas, que debe ser útil para los usuarios en la toma de decisiones de índole económico-social.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados
- c) Calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable. Los informes contables financieros irán acompañados de información complementaria necesaria para la comprensión integral de la situación sintetizada, que podrá revelarse a través de notas, cuadros, gráficos u otro formato.

1. INTRODUCCIÓN

El pasado es historia, el futuro presenta incertidumbre y suposiciones; el presente se impone con una serie de cambios sustantivos donde el control patrimonial es necesario en bienes del patrimonio cultural, como eje de la actividad productiva del hombre en general, en este caso en la actividad pública, donde el foco debe ubicarse en la transparencia de la gestión de los gobiernos y así cumplir con los desafíos y demandas que exige el nuevo mundo.

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras.

Estos bienes cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios. Asimismo, pueden ser explotados económicamente y su posesión otorga prestigio por cuanto una característica esencial es su escasez y ser únicos en el mercado, donde su valor decrece en pocas oportunidades. Por otra parte exigen la inversión de significativos recursos para su mantenimiento, conservación y puesta en valor, así como su protección y en algunos casos su recuperación, por cuanto por vías ilícitas pueden cambiar su tenencia.

En el caso particular de Argentina, se trata de los bienes que integran el patrimonio cultural bajo la órbita del Servicio Nacional de Inventarios de Patrimonio- Dirección Nacional de Patrimonio y Museos dependiente del Ministerio de Cultura de la Nación Argentina.

Cabe agregar que cada Museo es el responsable de las obras de arte que se encuentran en sus respectivos inventarios. Las obras de arte que integran el patrimonio cultural cuentan con una valuación como consecuencia de los seguros contratados que cubren los riesgos inherentes a su tenencia y traslados.

En lo relacionado con otros bienes que conforman el patrimonio cultural el Servicio Nacional de Inventarios de Patrimonio de la República Argentina

(SENIP) posee una base de datos denominada CONar donde se encuentran inventariados la totalidad de la gestión y registro de colecciones de museos.

Es por ello que entendemos de significativa importancia definir y tipificar qué se entiende por patrimonio cultural, para luego abordar el tema desde el punto de vista contable, a pesar de que su tratamiento es multidisciplinar.

2. PATRIMONIO CULTURAL. ALGUNOS COMENTARIOS

El patrimonio cultural estaría representado por el conjunto de creaciones realizadas por una comunidad a lo largo de su historia, que lo distinguen del resto de los pueblos y le otorgan su propia identidad. Al respecto nos remitimos a la definición que consigna para estos bienes la Ley 25197 en Argentina, para los bienes culturales: *“todos aquellos objetos, seres o sitios que constituyen la expresión o el testimonio de la creación humana y la evolución de la naturaleza y que tienen un valor arqueológico, histórico, artístico, científico o técnico excepcional. El universo de estos bienes constituirá el patrimonio cultural argentino. Se entiende por “bienes culturales histórico-artísticos” todas las obras del hombre u obras conjuntas del hombre y la naturaleza, de carácter irremplazable, cuya peculiaridad, unidad, rareza y/o antigüedad les confiere un valor universal o nacional excepcional desde el punto de vista histórico, etnológico o antropológico, así como las obras arquitectónicas, de la escultura o de pintura y las de carácter arqueológico.*

Por lo tanto, será un “bien cultural histórico-artístico” aquel que pertenezca a alguna de las siguientes categorías:

- 1. El producto de las exploraciones y excavaciones arqueológicas y paleontológicas, terrestres y subacuáticas.*
- 2. Los objetos tales como los instrumentos de todo tipo, alfarería, inscripciones, monedas, sellos, joyas, armas y objetos funerarios.*
- 3. Los elementos procedentes del desmembramiento de monumentos históricos.*
- 4. Los materiales de interés antropológico y etnológico.*
- 5. Los bienes que se refieren a la historia, incluida la historia de las ciencias y las técnicas, la historia social, política, cultural y militar, así como la vida de los pueblos y de los dirigentes, pensadores, científicos y artistas nacionales.*

6. *Los bienes inmuebles del patrimonio arquitectónico de la Nación.*
7. *Los bienes de interés artístico tales como:*
 - *Pinturas y dibujos hechos sobre cualquier soporte y en toda clase de materias.*
 - *Grabados, estampas, litografías, serigrafías originales, carteles y fotografías.*
 - *Conjuntos y montajes artísticos originales, cualquiera sea la materia utilizada.*
 - *Obras de arte y artesanías.*
 - *Producciones de arte estatutario.*
 - *Los manuscritos raros e incunables, códices, libros, documentos y publicaciones de interés especial, sueltos o en colecciones.*
 - *Los objetos de interés numismático, filatélico.*
 - *Los documentos de archivos, incluidos colecciones de textos, mapas y otros materiales, cartográficos, fotografías, películas cinematográficas, videos, grabaciones sonoras y análogas.*
 - *Los objetos de mobiliario, instrumentos musicales, tapices, alfombras y trajes”.¹*

Si bien hemos transcripto la definición del tema que nos ocupa desde su faz jurídica, entendemos que su análisis debe efectuarse de manera multidisciplinar, pues el tema ha sido objeto de estudio por parte de la arquitectura, filosofía, arqueología, antropología y la paleontología, entre otras.

De la enumeración efectuada por la Ley 25197 (República Argentina), la misma contempla dentro del patrimonio cultural a los bienes muebles e inmuebles y es nuestra intención enfatizar que ellos tendrán el carácter de culturales cuando cuenten con algún interés paleontológico, arqueológico, histórico o artístico. Si bien la contabilidad es autónoma, no depende de ninguna disciplina, es válido admitir que se nutre de muchas de ellas y en este tema en particular encontramos precedente que se consideren activos aquellos bienes pues tienen valor, a pesar de que no siempre es factible su “objetiva” cuantificación monetaria.

Al referirnos al concepto de valor no económico, destacamos el valor:

¹ Artículo 2 Ley N° 25197/1999 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural

- a) paleontológico y arqueológico: Al respecto cabe mencionar la Ley 25743/2003 de la República Argentina, sobre Objetivos y bienes arqueológicos y paleontológicos, cuando en el artículo 1ro. enuncia el objetivo de la mencionada ley: *“la preservación, protección y tutela del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico como parte integrante del Patrimonio Cultural de la Nación y el aprovechamiento científico y cultural del mismo.”*

Asimismo, el artículo 2 enuncia: *“Forman parte del Patrimonio Arqueológico las cosas muebles e inmuebles o vestigios de cualquier naturaleza que se encuentren en la superficie, subsuelo o sumergidos en aguas jurisdiccionales, que puedan proporcionar información sobre los grupos socioculturales que habitaron el país desde épocas precolombinas hasta épocas históricas recientes. Forman parte del Patrimonio Paleontológico los organismos o parte de organismos o indicios de la actividad vital de organismos que vivieron en el pasado geológico y toda concentración natural de fósiles en un cuerpo de roca o sedimentos expuestos en la superficie o situados en el subsuelo o bajo las aguas jurisdiccionales”.*²

- b) histórico: el patrimonio cultural, intangible, representa la fuente vital de una identidad profundamente arraigada en la historia y constituye los fundamentos de la vida comunitaria. Este patrimonio basa su importancia al ser el hilo conductor que vincula a la gente con su historia.

Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos –materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas, sin embargo, también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas competencias transmitidas oralmente de generación en generación; los edificios y monumentos históricos, así como sitios arqueológicos. No obstante, la enumeración anterior que no es taxativa, el concepto es aún más abarcativo y ha evolucionado para incluir toda la evidencia de la creatividad y expresión humanas: fotografías, documentos, libros y manuscritos, instrumentos, entre otros, ya sea como objetos individuales o colecciones. Cabe destacar que su carácter dinámico ha generado que en la actualidad sean considerados patrimonio cultural también las poblaciones,

² Ley N° 25743/2003 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico

el patrimonio subacuático y el entorno natural, puesto que distintas comunidades se identifican a sí mismas con el paisaje.

El mencionado valor cultural es subjetivo y dinámico y su evolución no depende de los objetos o bienes, sino de los valores que la sociedad le atribuya en cada momento histórico.

Todos los pueblos contribuyen a la cultura del mundo y será importante la salvaguarda de todo ese patrimonio cultural por medio de leyes nacionales (en la República Argentina existen normas legales que amparan el patrimonio cultural ya citadas) y tratados internacionales.

El tráfico ilegal de vestigios y objetos culturales, el saqueo de los yacimientos arqueológicos y la destrucción de los edificios históricos causan un daño irreparable al patrimonio cultural de un país. La Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO, por sus siglas en inglés), fundada en 1954, ha adoptado convenciones internacionales sobre la protección del patrimonio cultural, para fomentar el entendimiento intercultural mientras destaca la importancia de la cooperación internacional.

En el orden federal, es dable destacar que la reforma de la Constitución Nacional Argentina en 1994 también permitió que se reconocieran nuevos derechos sociales y culturales, e incluso se incorporaron estos preceptos mediante el reconocimiento de tratados internacionales suscriptos por la República. Entre los nuevos derechos, la citada Carta Magna reconoce el de la preservación del patrimonio natural y cultural.³

³ Artículo 41 de la Constitución Argentina: “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 aquellas alteren las

3. EL PATRIMONIO CULTURAL COMO BIEN PÚBLICO DEL ESTADO

El patrimonio cultural puede convertirse en un factor de desarrollo económico permitiendo a las ciudades mejorar sus indicadores, tanto financieros como sociales y a su vez deberá protegerse ese legado para que pueda ser disfrutado por las futuras generaciones.

La gestión del patrimonio histórico cultural exige la evaluación de la eficiencia con que se aplican los recursos que se destinan a su desarrollo y así controlar el financiamiento y la ejecución de proyectos. Cabe agregar entre las organizaciones que promueven acciones para la preservación del mencionado patrimonio se destaca la UNESCO, donde entre sus acciones podemos mencionar la declaratoria de Patrimonio de la Humanidad a lugares que se encuentran en peligro y están limitadas en el financiamiento para su mantenimiento, protección y conservación.

Los bienes culturales presentan la peculiaridad de poseer condiciones con valores tangibles pero también intangibles, que les otorga la historia, el interés artístico, científico o arqueológico inherente a ellos. Es su condición de intangibilidad la que aporta mayor subjetividad en oportunidad de su medición contable.

El producto final del segmento de la contabilidad financiera cuenta como producto final a los estados contables que utilizan como unidad de medida a la monetaria, como capital a mantener el financiero y determinados criterios de valuación para activos y pasivos. En la especialidad socio-ambiental se consideran el capital social, intelectual y natural a mantener y se utilizan distintas unidades de medida, que incluyen indicadores.

“Teniendo en cuenta que la “Contabilidad” es considerada por parte de la doctrina una tecnología social y al mencionarse dicho término se hace referencia a información-en sentido amplio- (no solo a la financiera condicionada por

jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.”

*normas) es que surgen los segmentos, con otras soluciones a la medición o presentación de partidas en los informes contables”.*⁴

Tradicionalmente el procesamiento de datos se ha utilizado para conocer un denominado patrimonio financiero de los entes, permitiendo obtener informes contables confeccionados de acuerdo con normas profesionales o internas de cada ente y que están destinados a distintos usuarios.

La contabilidad como disciplina científica social contiene un conjunto de conocimientos interrelacionados cuyo procesamiento permite a los entes emitir informes contables, metódicos, sistemáticos y verificables.

Somos conscientes de las dificultades que presenta el hecho de incluir el patrimonio cultural en los estados financieros de la Administración Nacional de un país por las razones expresadas up supra. No obstante, consideramos de vital importancia su protección y conservación, razón por la cual debería incluirse en la Cuenta de Inversión que fija el artículo 95 de la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control⁵ de la República Argentina, a través de un anexo que integre la información complementaria.

4. EL PROCESO DE MEDICIÓN Y LA CONFIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN

La medición es un proceso básico de la ciencia que consiste en comparar un patrón seleccionado con el objeto o fenómeno cuya magnitud física se desea medir, para ver cuántas veces el patrón está contenido en esa magnitud.

Para ello será necesario seleccionar un objeto y los atributos que mejor lo representen; la selección de los mencionados atributos se relacionan con el objetivo que se persigue en la medición.

⁴ Ricardo J.M.Pahlen Acuña, Ana M. Campo y Francisco R. Provenzani (2014). “La teoría de la legitimidad y su impacto en la información contable social-ambiental. Trabajo presentado a la XIV Asamblea General de ALAFEC. Panamá

⁵ Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nro. 24156 (1992) establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional en Argentina.

Al respecto, en la contabilidad financiera el proceso de medición se efectúa para cuantificar el patrimonio y determinar periódicamente los resultados. Así se determinará la solvencia del ente pues los usuarios tipo a quienes se les destina su producto final: los estados financieros, necesitan conocer si la organización podrá afrontar las obligaciones asumidas y si será factible distribuir resultados. Por lo tanto, es fundamental que los informes contables a ellos destinados manifiesten la situación financiera del ente para captar fondos o decidir inversiones y la rentabilidad de los recursos, situación que condiciona la medición.

Asimismo, es dable destacar que la información contable a suministrar a usuarios tipo debe aproximarse a la realidad económica y para que ello ocurra no debe estar sesgada, beneficiando al ente emisor o influyendo en la conducta de los usuarios, por ello debe ser objetiva. Para que los estados financieros sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad; no obstante, no siempre se ha logrado el mencionado objetivo, a saber, cuando no se reconocen ciertos intangibles generados internamente, o se desconocen las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos altamente probables y no existen bases confiables para su determinación.

Es de destacar que en muchas oportunidades las normas contables en las que se basan los informes financieros a presentar a usuarios tipo, amparándose bajo el paraguas de la objetividad en la cuantificación, ignoran ciertos activos o pasivos.

Un proceso de medición ideal siempre proporcionará mediciones “verdaderas”, y nunca decisiones erróneas. Desafortunadamente este tipo de procesos de medición constituyen prototipos perfectos que no se presentan en la realidad, dando cabida a sistemas o procesos de medición acordes a la obtención de uno o varios valores que pueden atribuirse razonablemente a una magnitud.

Lo antes expuesto fundamenta la aproximación a la realidad que se logra con estas medidas contables y nunca la exactitud, pues ella está relacionada con la variabilidad del objeto cuya magnitud física se busca medir y así poder determinar cuántas veces el patrón de medida está contenida en ella.

El objetivo de la información debe ser satisfacer las necesidades del usuario, para lo cual tiene que ser útil para la toma de decisiones. De allí que, en la actualidad, la característica esencial de los estados financieros es su indiscutible

orientación hacia la satisfacción de las necesidades de los usuarios tipo, quedando incorporada en la concepción de lo que se ha dado en llamar el paradigma de la utilidad de la información.

La información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente, de modo tal que sirva para satisfacer razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios de la misma, relativas a la gestión del ente.

El objeto formal de la contabilidad es la captación, la medición y la representación de la realidad económico- social, con miras a la rendición de cuentas y a la gestión.

La Contabilidad permite estudiar el estado de un elemento sujeto a análisis, respecto de su origen, la variación entre diferentes momentos y su proyección a un momento dado, conceptualizando a la variación operada como el hecho contable a revelar de naturaleza económico- social.

Siempre que se mide existirá una cantidad determinada de error, cuyo origen es el azar. Se denomina “no confiabilidad” cuando mediciones de un mismo hecho no se dupliquen con exactitud. En razón de ello se afirma que frente a mediciones repetitivas sobre un mismo objeto, se espera su consistencia, a la que se la denomina “confiabilidad”.

Los mencionados recursos deberán siempre ser inventariados y valorizados para así poder evaluar las políticas gubernamentales relacionadas con la custodia y conservación de los activos culturales.

La información que brindan los Estados (en todas las jurisdicciones) es útil cuando satisface los requerimientos de los cuerpos legislativos, de fiscalización y de la ciudadanía toda, no obstante internamente también debe ayudar en la gestión y control patrimonial.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados

- c) Calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable.

El sistema de contabilidad tiene por objeto: a) registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entes; b) procesar y producir información económico-financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión, como así también para terceros interesados en la misma; c) exponer la información contable y presentar la documentación de soporte ordenadas de forma tal que faciliten las tareas de control por parte de los órganos correspondientes y d) permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.

La evolución del término “contabilidad”, hoy en un sentido amplio como sinónimo de información, provoca que cada vez se la considere más como una disciplina científica de carácter socio-económico cuyo objeto es la observación de la realidad económica para proporcionar información y “permitir el análisis de las características cuantitativas y cualitativas de dicha realidad, con el fin de servir al interés público.”⁶

*“El **aspecto cuantitativo**, puede ser analizado a la luz de la denominada “teoría del valor”, considerando que ya desde los orígenes del análisis económico, se distinguió entre dos aspectos del valor de los bienes: el valor de uso o de utilidad y el valor de cambio, como expresión cuantitativa del anterior.*

*En cuanto al **aspecto cualitativo**, en el presente título se ofrece un lineamiento que permita una clasificación de los elementos integrantes del discurso contable*

⁶ Jorge Túa Pereda. La evolución de la Contabilidad a través de sus definiciones. Libro Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico- Financiero. Medellín (Colombia), 1995. págs. 121 a 188.

*de acuerdo a distintos atributos o variables cualitativas que se consideran relevantes”.*⁷

En nuestra opinión, las técnicas cualitativas no son menos matemáticas que las cuantitativas, en la investigación social muchos datos que se miden son de naturaleza cualitativa, como pueden ser tendencias, preferencias, grados de acuerdo o de desacuerdo.

En la contabilidad social se utilizan con frecuencia indicadores. Al respecto, Sapag Chain N. y Sapag Chain R. proponen un modelo de medición aplicable a proyectos de negocios que busca reconocer su impacto social, donde *“la evaluación social compara los beneficios y costos que una determinada inversión pueda tener para la comunidad de un país en su conjunto, ya que no siempre la rentabilidad para un privado significa la rentabilidad para la comunidad”.... “la evaluación privada trabaja con el criterio de precios de mercado, mientras que la evaluación social lo hace con precios sombra o sociales”.*⁸

La aparición de estos precios sombra se da por cuanto surge la necesidad de atribuirle a los bienes un valor cuando no surge un precio definido en el mercado.

5. MEDICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

La medición económica del patrimonio cultural se determina –en general– mediante el método de comparación de precios, pero este procedimiento es aplicable solamente en los casos en que los bienes cuentan con un precio en el mercado, basado en el precio que presenta el bien ante la demanda del mercado interesado en el mismo.

En caso de ser factible la aplicación del mencionado método, estaríamos en presencia de la determinación de un valor razonable, que muchas normas lo definen como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por

⁷ Liliana Fernández Lorenzo, Carlos García Casella y Norma B. Geba. (1999) Enfoque para una Teoría General Contable. Contabilidad Patrimonial y Social como Especialidades. Trabajo presentado en la Conferencia Internacional de Ciencias Económicas. Budapest. 1999

⁸ Sapag Chain N. y Sapag Chain R. (2000). Preparación y evaluación de proyectos. 4ta. Edición. Mc Graw-Hill Interamericana. Chile

transferir un pasivo, en una transacción libre y ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida). Esa definición de valor razonable corresponde a una medición basada en el valor que brinda el mercado, no una específica para la entidad. Al aplicarse en las mediciones contables un valor razonable, una entidad utiliza los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo en sus condiciones actuales, incluyendo supuestos sobre el riesgo. En consecuencia, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo, no es relevante al medir el valor razonable.

Sin embargo, al observar el patrimonio cultural solamente desde una arista económica se minimizaría la cuestión, pues el mencionado patrimonio está constituido mayormente por bienes no destinados a la venta, es así que se debería recurrir a otros métodos donde sea factible estimar aquello que las personas estarían dispuestas a pagar por disfrutar de esos bienes mediante supuestos como el costo de viaje, valoración contingente o precio hedónico.

Estos métodos fueron aplicados para la medición de los recursos naturales o patrimonio natural pero luego fue extrapolado a los bienes tangibles del Patrimonio cultural. Se intenta con estas aproximaciones calcular aquello que las personas están dispuestas a pagar por disfrutar de ese patrimonio cultural mediante supuestos, como el costo del viaje, precio hedónico y valoración contingente, como se mencionara en el párrafo anterior.

La estimación basada en el costo del viaje consiste en tratar de obtener el valor de los bienes que carecen de mercado. Su origen se encuentra en una petición realizada por el Servicio de Parques Naturales de los Estados Unidos a diez economistas, sugiriéndoles que idearan métodos para poder medir los beneficios económicos de la existencia de dichos parques y compararlos con los beneficios que se derivarían si tales áreas se utilizaran para otros propósitos alternativos. Harold Hotelling respondió a esta petición en 1947 con una carta en la que se encontraba la “esencia” de lo que posteriormente se denominaría el método del costo de viaje.

Los bienes objeto de valoración son los afectados a las actividades recreativas y el costo de consumir este bien incluye, además de aquel relacionado con el

acceso al lugar, de otros costos adicionales, como son el tiempo de viaje y de estadía.

El fundamento teórico de este método consiste en que si bien el precio de entrada a un espacio de interés cultural sea cero, el costo de acceso es generalmente superior, dado que el visitante incurre en gastos ocasionados por su propio desplazamiento.

La premisa básica de este método es que el tiempo y el costo de viajar incurridos por las personas para visitar el sitio representa el "precio" de acceso al lugar. Entonces, la disponibilidad de pagar para visitar el sitio puede ser estimada basándose en el número de viajes que ellos hacen con diferentes costos de viaje. Esto es similar a la estimación de la disponibilidad de pago por un bien de mercado basado en la cantidad demandada a diferentes precios.

Por lo tanto, cada visita lleva consigo una transacción implícita en la que se intercambia el costo de acceso a dicho lugar por los servicios recreativos que ofrece al visitante y los diferentes individuos se enfrentan a distintos costos de viaje. La respuesta de éstos (su mayor o menor número de visitas) a estas variaciones de los precios implícitos constituye, la base para poder estimar la curva de demanda.

La gestión del patrimonio histórico cultural exige la evaluación de la eficiencia de los recursos que se destinan a su desarrollo, con el fin de apoyar las asignaciones de financiamiento y el control sobre la ejecución de proyectos.

El método de valoración contingente es la técnica directa más usada de valoración del patrimonio cultural y ambiental, por tratarse de la única que puede llegar a calcular el valor aproximado de un recurso ambiental que no posee mercado, es decir, no tiene precio y no se conocen las cantidades negociadas.

Históricamente un avance importante se dio en el año de 1989, cuando el transportador de petróleo Exxon Valdés sufrió un accidente que derramó más de cuarenta millones de litros de petróleo en el mar frente a las costas de Alaska. Este evento generó la necesidad de cuantificar económicamente el daño medioambiental y con el fin de atender dicha necesidad se creó el NOAA (1993), panel integrado por notables economistas quienes tuvieron la tarea de perfeccionar

una metodología para valorar económicamente los daños ambientales causados por el derrame, de donde surgieron recomendaciones para realizar estudios de valoración ambiental a través de un método que se denominó de valoración contingente.

El método de valoración contingente (MVC), consiste en averiguar las variaciones en el bienestar de las personas, en este caso, ante cambios hipotéticos (contingentes) de un bien o servicio ambiental. Este método, ha sido comúnmente empleado para obtener la valoración económica del patrimonio cultural que cumple con la función de recreación. Algunos autores lo consideran como un método de valoración directa, pues se obtiene, mediante la formulación de preguntas directas sobre la valoración del medioambiente.

Se pueden mencionar cuestiones metodológicas generales como que:

- a) se basa en información recolectada mediante encuestas
- b) busca determinar el valor económico de los beneficios sociales generados por el acceso a bienes culturales o ambientales
- c) es especial para determinar valores de "No Uso" (Bienes no negociables).
- d) deberá analizarse el control sobre los beneficios, es decir si se cuenta con garantías de acceso a ese lugar y cuanto está dispuesto a pagar por garantizar ese acceso
- e) no utiliza información sobre el comportamiento observado de las personas en los mercados reales
- f) representa la única metodología para la estimación conjunta de valores de uso y de no uso.

El método de precios hedónicos establece una relación entre el precio de un bien heterogéneo y sus características diferenciadoras. A modo de ejemplo, podemos citar que cuando un consumidor adquiere un predio para vivienda, examinará atributos del predio, tales como las características estructurales de la vivienda (número de ambientes, cantidad de baños, calidad de los materiales, costo de la expensa, entre otros.) y las características del entorno (cercanía a las vías de acceso a parques, supermercados, seguridad o calidad ambiental). Aunque varios de estos atributos no cuentan con precio de mercado, su valor está implícito en el precio total de la vivienda.

Los primeros trabajos que utilizaron precios hedónicos los realizó Rosen (1974), actualmente el método es muy utilizado en los mercados de vivienda y también en los mercados laborales, en donde se asume que la calidad ambiental del ambiente laboral debe estar reflejado en el salario devengado por el trabajador. Muchos bienes son heterogéneos, es decir, poseen varios atributos que determinan su precio y los precios hedónicos intentan descubrir todos los atributos de un bien que fundamentan su precio e intentan discriminar su importancia cuantitativa.

También se ha desarrollado la técnica de la aplicación comparada de métodos estadísticos de estimación de disposición a pagar para conservar y disfrutar de determinado bien. Estos métodos se han aplicado en Escocia, España y otras ciudades europeas y latinoamericanas de alto valor cultural y se basa en realizar encuestas a la población de cuanto estarían dispuestos a aportar de sus ingresos a través de lo que pagan de impuestos para dedicarlo a la conservación de determinado bien cultural del que ellos disfrutaban, por ser los que poseen ese legado cultural.

Estas técnicas para estimar las mediciones del patrimonio cultural posibilitan la revalorización de estos activos, una medición contable más razonable para conocer su valor económico- financiero.

Sin embargo, la metodología existente para determinar el valor económico-financiero de estos bienes presenta limitaciones porque las técnicas utilizadas se circunscriben solo a construcciones inmuebles de valor económico, cuando en realidad el Patrimonio Cultural es mucho más amplio y cada vez tiene más relevancia como fuente importante de desarrollo de ciudades declaradas Patrimonio de la Humanidad. En nuestra opinión, para que los gobiernos encargados del mantenimiento y rescate del Patrimonio Cultural puedan cumplir con la difícil función de asignar recursos escasos con eficiencia y eficacia, necesitan de una herramienta que no solo les brinde el valor, sino que les permita seleccionar planes de desarrollo más adecuados, basados en criterios socioculturales y en la generación de valor económico de los bienes tangibles o intangibles del mencionado patrimonio cultural.

Asimismo, para las inversiones en patrimonio histórico cultural que generan beneficios por estar vinculadas a ingresos a través de las actividades turísticas, comerciales, gastronómicas u otros servicios similares, podrían ser válidos los

métodos basados en los flujos futuros descontados, inherentes al sector empresarial.

Lo expresado en cuanto a medición contable del patrimonio cultural histórico entendemos que es aplicable para el inventario y valoración de los bienes naturales.

6. EXPOSICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

Los bienes físicos integrantes del patrimonio cultural deberían exponerse bajo el rubro Activos Culturales, identificando en la información complementaria en un anexo si se trata de Inmuebles históricos, Obras de arte u otros bienes, medidos a valores razonables.

En relación con los demás elementos integrantes del patrimonio cultural, tratándose de otros objetos que por sus características poseen un valor no cuantificable en dinero, entendemos que deberían ser identificados en el rubro Activos Intangibles bajo el acápite Activos Culturales históricos, inventariados y medidos por un valor simbólico para así permitirle al legislados conocer las potencialidades con que cuenta el país.

7. CONCLUSIONES

El desarrollo de la Contabilidad Gubernamental en los últimos años ha llevado a distintas organizaciones profesionales a emitir estándares y recomendaciones sobre este segmento contable.

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras.

Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos –materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas, sin embargo, también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas competencias transmitidas

oralmente de generación en generación; los edificios y monumentos históricos, así como sitios arqueológicos. No obstante, la enumeración anterior que no es taxativa, el concepto es aún más abarcativo y ha evolucionado para incluir toda la evidencia de la creatividad y expresión humanas: fotografías, documentos, libros y manuscritos, instrumentos, entre otros, ya sea como objetos individuales o colecciones. Cabe destacar que su carácter dinámico ha generado que en la actualidad sean considerados patrimonio cultural también las poblaciones, el patrimonio subacuático y el entorno natural, puesto que las mencionadas comunidades se identifican a sí mismas con el paisaje.

El mencionado valor cultural es subjetivo y dinámico y su evolución no depende de los objetos o bienes, sino de los valores que la sociedad le atribuya en cada momento histórico.

Asimismo, estos bienes cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios; por otra parte, pueden ser explotados económicamente y su posesión otorga prestigio por cuanto una característica esencial es su escasez y el hecho de ser únicos en el mercado, donde su valor decrece en pocas oportunidades. Por otra parte, exigen la inversión de significativos recursos para su mantenimiento, conservación y puesta en valor, así como su protección y en algunos casos su recuperación, por cuanto por vías ilícitas pueden cambiar su tenencia.

Consideramos de vital importancia definir y tipificar qué se entiende por patrimonio cultural y natural, para luego abordar el tema desde el punto de vista contable, siendo dable destacar su tratamiento multidisciplinar.

El producto final del segmento de la contabilidad financiera cuenta como producto final a los estados contables que utilizan como unidad de medida a la monetaria, como capital a mantener el financiero y determinados criterios de valuación para activos y pasivos. En la especialidad socio-ambiental se consideran el capital social, intelectual y natural a mantener y se utilizan distintas unidades de medida, que incluyen indicadores.

Tradicionalmente el procesamiento de datos se ha utilizado para conocer un denominado patrimonio financiero de los entes, permitiendo obtener informes

contables confeccionados de acuerdo con normas profesionales o internas de cada ente y que están destinados a distintos usuarios.

La contabilidad como disciplina científica social contiene un conjunto de conocimientos interrelacionados cuyo procesamiento permite a los entes emitir informes contables, metódicos, sistemáticos y verificables.

Es de destacar que la contabilidad gubernamental registra los servicios que se brindan a la comunidad, bajo un concepto de bienestar general, en base a los aportes de los sujetos pasivos que contribuyen a la atención de las necesidades públicas. Por tal razón presenta un enfoque eminentemente financiero, que obliga al órgano rector del sistema de contabilidad, confeccionar la Cuenta de Inversión en base a dichos conceptos. No obstante ello, y teniendo en cuenta el valor económico del patrimonio cultural que se encuentra a disposición de la comunidad y que son administrados por el Estado (en cualquiera de las jurisdicciones), consideramos de suma importancia incorporar datos relacionados con ellos, por lo menos cuando no sean objetivamente medibles y por lo tanto no reconocidos como activo, como información complementaria, permitiéndole al legislador conocer objetivamente las potencialidades con que cuenta el país.

El patrimonio cultural, como así también el natural puede convertirse en un factor de desarrollo económico, permitiendo a las ciudades mejorar sus indicadores, tanto financieros como sociales y a su vez deberá protegerse ese legado para que pueda ser disfrutado por las futuras generaciones.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados
- c) Calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y

social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable.

La contabilidad pensada en sentido amplio, como sinónimo de información, debe proveer información cuantitativa y cualitativa sobre el patrimonio económico y social del ente público y sobre sus variaciones periódicas, que debe ser útil para los usuarios en la toma de decisiones de índole económico-social.

Los informes contables financieros irán acompañados de información complementaria necesaria para la comprensión integral de la situación sintetizada, que podrá revelarse a través de notas, cuadros, gráficos u otro formato.

8. BIBLIOGRAFIA

- Ricardo J.M.Pahlen Acuña, Ana M. Campo y Francisco R. Provenzani.(2014) “La teoría de la legitimidad y su impacto en la información contable social-ambiental”. Trabajo presentado en la XIV Asamblea General de ALAFEC. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Panamá
- Nassir Sapag Chain y Reinaldo Sapag Chain (2000). Preparación y evaluación de proyectos. 4ta. Edición. Mc Graw-Hill Interamericana de Chile ISBN: 9789562780889
- Liliana Fernández Lorenzo, Carlos García Casella y Norma B. Geba. (1999) Enfoque para una Teoría General Contable. Contabilidad Patrimonial y Social como Especialidades. Trabajo presentado en la Conferencia Internacional de Ciencias Económicas. Budapest.
- Jorge Túa Pereda (1995) “La evolución de la contabilidad a través de sus definiciones”. Libro de Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colombia.
- Ley 24156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>

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

- Ley 25197/1999 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural
<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/61480/norma.htm>
- Ley 25743/2003 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico
- <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/85000-89999/86356/norma.htm>
- Constitución de la Nación Argentina
<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Capítulo 4

LOS ÍNDICES DE GESTIÓN, CUESTIÓN FUNDAMENTAL PARA EL SECTOR PÚBLICO

Informe preparado por

RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA ¹
ANA MARIA CAMPO ¹
JUAN J. 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

Los estados contables o financieros son los documentos que le permiten a la sociedad - como sujeto pasivo - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobará el órgano volitivo (Congreso Nacional).

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas de las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

La obligación de presentar estados contables periódicos con normas de reconocimiento, medición y exposición adecuadas, es un requisito indispensable para para que los responsables de los distintos entes públicos evalúen en qué medida su gestión permite un “Gasto Público Sustentable” y las políticas adoptadas contribuyen también al logro de un “Desarrollo Sustentable”. Asimismo, si se acompañan con información complementaria con indicadores de gestión ello colaborará en las decisiones a tomar para lograr las metas antes enunciadas.

Los indicadores representan una herramienta útil para la gestión, tanto a corto como a mediano y a largo plazo. Para evaluar la gestión en el contexto de la función pública se requiere desarrollar sistemas que ponderen adecuadamente los elementos cualitativos de la gestión y la mencionada evaluación implica una medición sistemática de los resultados obtenidos por las distintas unidades ejecutoras y la comparación de los resultados con lo planificado para evaluar su eficiencia y productividad.

La elaboración de indicadores ofrece una amplia gama de posibilidades en función de lo que se pretende evaluar: cumplimiento de los objetivos de un programa, eficiencia en el uso de los recursos, revisión de servicios para mejorar su calidad. Por ende, se deberá tratar de seleccionar el conjunto de indicadores de gestión que mejor se adapte a cada caso a evaluar.

Para poder mejorar un proceso, en un ente público, se deberá facilitar al analista u observador una serie de indicadores que le permitan comparar datos

objetivos y sobre los mismos tomar decisiones de mejora que vengan a confirmar o rebatir las decisiones que en un sentido u otro se han tomado. El uso de indicadores de gestión está relacionado directamente con la evaluación de los resultados en varios ámbitos de acción de la administración pública.

La vasta gama de indicadores, por ejemplo, de recursos hasta aquellos otros más cercanos a la idea de productividad o eficiencia, requiere sistemas de información cada vez más exigentes, como así también supone una creciente complejidad en términos de medición.

La adopción de nuevas técnicas de gestión busca la reducción de costos para aumentar la competitividad; en el Sector Público ello replica de igual manera, no obstante reemplazarse el término competitividad por el de bienestar general, buscando incrementar la productividad de las acciones sociales por cada recurso público aplicado.

1. INTRODUCCION

Los estados contables o financieros son los documentos que le permiten a la sociedad - como sujeto pasivo - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobara el órgano volitivo (Congreso Nacional).

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas de las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

Los estados contables deben reflejar la responsabilidad del gobierno por los recursos que se les han confiado y los créditos máximos autorizados con la condición de hacer, ofreciendo información que resulte útil para la toma de decisiones. Deben contener información acerca de:

- 1) Si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con:
 - ↳ el presupuesto aprobado cada año como Ley Fundamental.
 - ↳ los requerimientos legales y contractuales.

- 2) La asignación y uso de los recursos financieros por parte de los distintos organismos públicos
- 3) Fuentes de financiación de sus actividades por parte del Poder Ejecutivo Nacional y si ha cumplido con sus requerimientos de efectivo y obligaciones asumidas.

Entre los objetivos que deben satisfacer dichos informes se encuentran:

- ✧ Control: se refiere a la salvaguarda de los recursos y patrimonios públicos que se encuentran bajo la responsabilidad de agentes públicos o privados para el desarrollo de funciones de incumbencia estatal. Asimismo, se debe aplicar, tanto a nivel interno como externo, en ámbitos como el de legalidad y gestión, posibilitando el control financiero, económico y de eficiencia-eficacia.
- ✧ Rendición de cuentas: en los estados contables se debe incluir información de cómo los asistentes públicos y los administradores de recursos y/o patrimonio públicos, rinden cuentas periódicamente al Poder Legislativo, a la ciudadanía, a los inversores-acreedores y a otros agentes, por el uso de tales recursos y por los impactos de su gestión sobre el bienestar general, en términos de economicidad-eficiencia y eficacia para la consecución de los fines del Estado.
- ✧ Transparencia: deviene de las exigencias sociales por una estructura democrática, donde las decisiones y uso de los recursos sea transparente y de conocimiento público, así como las demandas del entorno económico en el que la importancia del sector público implica prácticas, procesos y decisiones ajustadas a los principios de la función administrativa, disponiendo de una información contable pública que reúna los requisitos de confiabilidad, verosimilitud y homogeneidad. Por lo tanto, la información contenida en los estados contables, se fundamenta en criterios homogéneos, transversales, comparables y objetivos respecto de distintos períodos de gobierno.

La obligación de presentar estados contables periódicos con normas de reconocimiento, medición y exposición adecuadas, es un requisito indispensable

para para que los responsables de los distintos entes públicos evalúen en qué medida su gestión permite un “Gasto Público Sustentable” y las políticas adoptadas contribuyen también al logro de un “Desarrollo Sustentable”. Asimismo, si se acompañan con información complementaria con indicadores de gestión ello colaborará en las decisiones a tomar para lograr las metas antes enunciadas.

La Contaduría General de la Nación, como órgano rector, es la que deberá tener a su cargo la elaboración de normas contables generales y particulares para el Sector Público en materia de reconocimiento, medición y exposición de activos, pasivos y resultados relacionados, como lo ordena la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156. Por otra parte, debe enfatizarse el objetivo perseguido por los estados contables del Sector Público Nacional, en el sentido de representar una rendición de cuentas por el uso de recursos y por los impactos de su gestión sobre el bienestar general, en términos de economicidad-eficiencia y eficacia para la consecución de los fines del Estado.

Al respecto, Collazo ya mencionaba que: “La eficacia concreta del servicio público debe ser evaluada conforme: 1) al índice de satisfacción de las necesidades públicas; 2) el grado de sensibilidad y prontitud en que se advierten cambios en el ambiente circunstante; 3) el grado de elasticidad y de adaptabilidad del propio programa y servicios a los cambios constatados. Vale decir, es eficaz si alcanza a cumplir los fines perseguidos, debidamente actualizados”.¹

Asimismo, cabe mencionar el artículo 95 Ley 24156 cuando indica: “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;

¹ Oscar Juan Collazo. Administración Pública. Ediciones Macchi. Año 1984

- 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.”

El objeto planteado es lograr mayor eficacia, eficiencia y economicidad en la obtención y aplicación de los recursos, objetivo que se logrará a través del control de gestión de todos los programas y sub-programas que integran el presupuesto público.

La Ley pretendió asegurar la transparencia de la gestión con adecuados sistemas de control, sin embargo, las transgresiones que han ocasionado daños a la hacienda pública por parte de sus funcionarios (llamada comúnmente corrupción) es tapa de periódicos con bastante frecuencia.

Nuestra propuesta radica en incorporar a la información complementaria indicadores relacionados con la gestión sostenible de los gobiernos.

Los indicadores representan una herramienta útil para la gestión, tanto a corto como a mediano y a largo plazo. Para evaluar la gestión en el contexto de la función pública se requiere desarrollar sistemas que ponderen adecuadamente los elementos cualitativos de la gestión y la mencionada evaluación implica una medición sistemática de los resultados obtenidos por las distintas unidades ejecutoras y la comparación de los resultados con lo planificado para evaluar su eficiencia y productividad.

2. LA CUENTA DE INVERSION Y LOS INDICADORES DE GESTION

La cuenta de Inversión constituye la Rendición de Cuentas anual de la gestión y de la ejecución del presupuesto, que el Poder Ejecutivo realiza al Poder Legislativo. En ella se rinde cuenta de cómo se obtuvieron y aplicaron los fondos públicos durante el periodo fenecido del presupuesto al cuál alude cada Cuenta de Inversión.

El Presupuesto y la Cuenta de Inversión son inseparables, uno conlleva al otro y viceversa.

En la práctica, el presupuesto ha sido, solo un instrumento contable de previsión, y la Cuenta de Inversión un informe de los resultados obtenidos, es decir del grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto, generando información relevante, herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental durante un período dado. El presupuesto aparece solamente como un cálculo aproximado de los recursos a recaudar y los créditos máximos a aplicar en el ejercicio financiero.

En la actualidad, el presupuesto cumple su rol de instrumento de gobierno y control. En el primer caso, como instrumento de gobierno, expresa en términos financieros la orientación de la política económica y el programa de obras, servicios y cometidos estatales, previstos en el mandato presupuestario. Por otra parte, como instrumento de control, facilita la fiscalización del Poder Legislativo al Ejecutivo, en la ejecución de toda la política económica, específicamente en la habilitación de la competencia para la realización de los gastos e inversiones públicas.

El control financiero consiste en la validación de la ejecución del presupuesto: del movimiento de fondos (ingresos y egresos); el control patrimonial se refiere a la verificación del aumento o disminución del activo y pasivo del Sector público Nacional, comenzando por el inventario de bienes y su medición.

La realidad política, social y económica del estado actual y su complejidad, exigen algo más que el control contable y de legalidad. Razones políticas de interés general exigen que se controle, además la eficacia en el logro de los objetivos, es decir si el Estado cumplió o no debidamente con sus fines y si, en función de ello, manejó adecuadamente los fondos que pertenecen a la

comunidad, verificándose con ello el cumplimiento de los objetivos fijados y la eficiencia o ineficacia con que se lograron.

El aprobar o en su defecto, rechazar la Cuenta de Inversión tiene por objeto controlar la situación financiera y patrimonial del Sector Público Nacional.

La medición de la gestión global de un ente público requiere el desarrollo de un conjunto armónico y sistemático de indicadores que, a través de un apropiado conocimiento de sus posibles interrelaciones, pueda abarcar distintas dimensiones:

- a) la económico-financiera, en relación con el manejo adecuado de los recursos
- b) eficacia, en cuanto al logro de los objetivos institucionales
- c) eficiencia, utilizando el mínimo de recursos para la ejecución de las acciones
- d) calidad del servicio, que implica la satisfacción de las necesidades de los usuarios, es decir de los ciudadanos

Es dable destacar que la calidad de gestión de todo ente solamente podrá ser evaluada en relación a una base o estándar, considerando las cambiantes condiciones del entorno y del propio ente, de modo que resulten comparables los datos de los periodos elegidos.

Los indicadores constituyen instrumentos de medición –cuantitativos o cualitativos- de las variables asociadas a las metas y deben ser utilizados como reflejo del impacto de las acciones tomadas en el pasado, en el marco de un ente, en este caso, público.

El objetivo es que estos indicadores sienten las bases para acciones a tomar en el presente con vistas a futuro, permitiendo determinar si un proyecto diseñado por el ente público es exitoso en virtud del cumplimiento de los objetivos planteados.

Estos indicadores pueden ser tipificados como:

- a) indicadores de recursos: Proporcionan información sobre los recursos empleados en la prestación de servicios; entre ellos cabe destacar la

dotación de capital de trabajo, por el carácter intensivo de ese factor por parte de los servicios públicos.

- b) indicadores de capacidad: Estos ratios relacionan los recursos con la población total, reflejando aquella parte de la población a la que se destina específicamente la acción pública. En ese sentido es conveniente relacionar la población en edad escolar con respecto a los recursos aplicados en educación o los servicios de salud y la población de mayor edad.
- c) indicadores de proceso: Se pretende medir aquello que está sucediendo con las actividades, captando el número de servicios prestados para cumplir con los objetivos, es decir, a modo de ejemplo, número de expedientes gestionados o pacientes atendidos en cada área hospitalaria.
- d) Indicadores de resultados: Se centran en la última fase del proceso de servicios y pretenden medir las salidas del proceso. Se basan en que el cumplimiento se relaciona con la conclusión de la tarea, pretendiendo mostrar en qué medida se alcanzan los objetivos propuestos y sus consecuencias sobre el bienestar de los ciudadanos, en virtud de las acciones del área respectiva.
- e) Indicadores de productividad o eficiencia: considerando que eficiencia se relaciona con la actitud y capacidad para llevar a cabo un trabajo o una tarea con el mínimo de recursos, se puede ser eficaz en la consecución de un objetivo y al mismo tiempo hacerlo con excesiva aplicación de costos, es decir, con poca eficiencia.

Estos indicadores tratan de aproximarnos a la idea de productividad y eficiencia relacionando los resultados obtenidos con los recursos utilizados.

En los últimos años, se puede percibir una evolución hacia el concepto de una gestión profesional para evaluar si la mencionada gestión es responsable y sustentable. La ciudadanía está demandando a sus responsables instrumentos que permitan mostrar con transparencia los resultados alcanzados y para ello será necesario contar con información adecuada y complementaria de los sistemas tradicionales de contabilidad, como es la proporcionada por los indicadores de

gestión que permiten analizar la satisfacción de las demandas de los ciudadanos y las necesidades de los gestores públicos, en el marco de la legislación vigente.

Nuestros legisladores no han ignorado esta demanda y la adopción de técnicas de gestión procedentes del sector privado permiten una convergencia con las normas emanadas del Sector Público. Al respecto, ya en artículos de la Constitución de la Nación Argentina y en la Ley 24156 se menciona el término “gestión”.

Cabe agregar, el artículo 85 de la Carta Magna: “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”.

Asimismo, también destacamos el artículo 3ro. De la Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, cuando prescribe que: “Los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del sector público nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión.”

En nuestra opinión, así como la realización de informes de gestión, rendiciones de cuenta periódicas, interpretación y diagnóstico de la situación constituyen funciones clave en la gestión empresarial, ello también es aplicable al Sector Público.

“Si la organización desarrolla exitosamente productos y/o servicios ampliamente reconocidos, con buena participación del mercado e imagen de calidad dentro del segmento donde actúa, no es condición suficiente para obtener un éxito sostenible en el tiempo. A todas esas fortalezas es imprescindible adicionarle una buena administración de los recursos financieros. Un crecimiento es sostenido en el tiempo cuando el éxito comercial va acompañado de un desarrollo financiero, para que este no actúe como un limitante para el crecimiento.”²

Toda medida que se aplique en aras del buen gobierno y de la responsabilidad en la contratación pública contribuye a una gestión eficaz y eficiente de los recursos y, por ende, del dinero aportado por los contribuyentes.

La vasta gama de indicadores, por ejemplo. de recursos hasta aquellos otros más cercanos a la idea de productividad o eficiencia, requiere sistemas de información cada vez más exigentes, como así también supone una creciente complejidad en términos de medición.

La adopción de nuevas técnicas de gestión busca la reducción de costos para aumentar la competitividad; en el Sector Público ello replica de igual manera, no obstante reemplazarse el término competitividad por el de bienestar general, buscando incrementar la productividad de las acciones sociales por cada recurso público aplicado.

En Argentina, se han producido avances en este aspecto, centralizando la información para la elaboración de índices en el Órgano Rector del Sistema Presupuestario, a través de la Oficina Nacional de Presupuesto.

² Jorge A. Peralta, Coordinador Francisco O. Faranda y colaboradores. Herramientas para la gestión y costos de los negocios. La Ley. 2013

Los avances alcanzados en la implementación del Presupuesto Orientado a Resultados (PoR) en el ámbito de la Administración Pública Nacional de la República Argentina, ha sido definido como una forma de presupuestación que vincula los fondos asignados a resultados medibles, incrementando la transparencia de las políticas públicas, a partir de la articulación entre metas, resultados a alcanzar y objetivos de política. Asimismo, provee los medios para monitorear el progreso hacia el logro de estos objetivos. De esta forma, se configura el concepto de cadena de valor público (insumos-procesos-productos-resultados), donde los resultados expresan cambios que mejoran la calidad de vida de las personas beneficiarias de las intervenciones de política pública.

En consecuencia, se procura reflejar los efectos de las políticas a corto, mediano y largo plazo a partir de la mejora de una situación inicial.

Asimismo, en la Cuenta de Inversión 2015 se presenta un set de 107 indicadores de resultado inherentes a 75 programas presupuestarios de la Administración Pública Nacional. Los mencionados programas que ostentan indicadores de resultado en el Sistema de Seguimiento Físico, pertenecen a distintas jurisdicciones de la Administración Pública Nacional, de acuerdo con el siguiente detalle:

Detalle de jurisdicciones con programas con indicadores de resultados J01 - Poder Legislativo

- J05 - Poder Judicial
- J10 – Ministerio Público
- J20 - Presidencia de la Nación
- J25 - Jefatura de Gabinete de Ministros
- J30 - Ministerio del Interior y Transporte
- J40 - Ministerio de Justicia y Derechos Humanos
- J41 - Ministerio de Seguridad
- J45 - Ministerio de Defensa
- J52 - Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca
- J53 - Ministerio de Turismo
- J56 - Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios
- J70 - Ministerio de Educación
- J71 - Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva

J72 - Ministerio de Cultura

J75 - Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social

J80 - Ministerio de Salud

La inclusión de indicadores fortalece el análisis de la gestión de los programas en las distintas etapas del proceso presupuestario (principalmente formulación y evaluación), agregando una información valiosa al Presupuesto Nacional³.

Se definieron para el desarrollo de los indicadores una ficha técnica para cada evaluación de resultados. La ficha permite exponer de forma ordenada y sistematizada los indicadores de resultado (por Servicio y programa presupuestario), conteniendo la información básica de cada índice y los valores ejecutados.

3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN EL SECTOR PÚBLICO

En los últimos tiempos, el debate sobre la Responsabilidad social se ha trasladado al ámbito de las políticas públicas, especialmente a la función que han de desempeñar los poderes públicos para promover esta filosofía responsable. Muchos de los gobiernos de economías avanzadas han adoptado políticas formales de difusión de la cultura corporativa responsable, entendiendo que puede favorecer las ventajas competitivas de las empresas proveedoras de bienes y servicios y encauzar sus actividades en países emergentes o en vías de desarrollo. Una iniciativa digna de mención e impulsada desde las ciudades, es la política de compras públicas sostenibles, el término se integra a otras consideraciones de carácter social y ambiental. El sistema de compras públicas sostenibles se reconoce como un tema prioritario para todas las regiones, como se mostró en las negociaciones de la 19^a reunión de la Comisión sobre el Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas⁴. Asimismo, el mencionado sistema fue destacado como una

³ En una primera etapa (2015) la Oficina Nacional de Presupuesto estableció la posibilidad de presentar los valores de los indicadores únicamente en la Cuenta de Inversión anual. Paulatinamente, conforme a la maduración de la labor, se sumarán indicadores también en la Ley de Presupuesto Anual, de forma de fortalecer la información de los resultados (esperados y realizados) de los programas presupuestarios. (Presupuesto 2017).

⁴ El 19° período de sesiones de la Comisión de Desarrollo Sostenible se llevó a cabo del 2 al 13 de mayo de 2011.

“condición favorable” para la transición hacia la economía verde en el informe sobre la Economía Verde del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). A través del mencionado sistema de compra, los gobiernos pueden dar el ejemplo y lograr objetivos clave en los ámbitos ambiental, social y económico.

El gasto público suele representar un 15-30% del Producto Bruto Nacional (PBN) y cada compra es una oportunidad de impulsar a los mercados hacia la innovación y la sostenibilidad. Mediante las compras sostenibles, los gobiernos pueden predicar con el ejemplo y conseguir objetivos políticos fundamentales. El mencionado sistema de compras ayuda a los gobiernos a cumplir con objetivos medioambientales, como la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, mejora en la eficiencia energética y el consumo de agua.

Asimismo, los beneficios sociales relacionados incluyen la reducción de la pobreza, el aumento de la equidad y el respeto a las normas fundamentales del trabajo. Desde una perspectiva económica, puede generar ingresos, reducir costos y fomentar la transferencia de competencias y tecnología.

El desarrollo sostenible obliga a los gobiernos y organizaciones a considerar los aspectos sociales, económicos y medioambientales de su accionar, sin que predomine ninguno de ellos. Al aplicar el concepto de desarrollo sostenible a las compras públicas, debemos definir compras sustentables como: “El proceso que siguen las organizaciones para satisfacer sus necesidades de bienes, servicios, trabajo e insumos obteniendo una buena relación calidad-precio a lo largo de todo el ciclo vital, con la finalidad de generar beneficios para la institución, la sociedad y la economía, al tiempo que se minimiza el impacto sobre el medio ambiente”⁵.

El concepto de desarrollo sustentable ha sido ampliamente difundido en las últimas dos décadas, sobre todo a partir de la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD, conocida también como Río

⁵ Citado en documento: “Implementando compras públicas sostenibles Introducción al Enfoque del PNUMA; página 7: Procuring the Future, informe del grupo de trabajo británico sobre compras sostenibles, junio de 2006. Definición aprobada por el Grupo de Trabajo, de Marrakech sobre las compras públicas.

92). Sin embargo, no existe aún claridad sobre su aplicación en los procesos administrativos del sector público.

El poder de compra de los gobiernos puede influir sobre los mercados de manera de orientarlos hacia la provisión de bienes y servicios que favorezcan el desarrollo sustentable, promoviendo así un consumo más responsable y actuando directamente sobre la esencia de la cuestión: la relación entre el consumo y la producción.

En la actualidad existen varias experiencias exitosas en la Unión Europea, los Estados Unidos, el Sudeste asiático y algunos países de América Latina donde se incorporan criterios ambientales y sociales en las políticas y los procesos de compras del Estado, algunas de ellas referidas como compras verdes y otras, como compras sustentables.

Las compras públicas constituyen el proceso por el cual las distintas administraciones adquieren bienes, servicios u obras debiéndose prestar especial atención a la adjudicación de los contratos, en especial a:

- La mejor relación calidad-precio: El Estado debe garantizar a sus ciudadanos la eficiencia en el gasto de sus recursos financieros, obteniendo el máximo rendimiento del dinero de los contribuyentes en todas sus contrataciones. La mejor relación calidad-precio no implica necesariamente la elección de la oferta de menor precio, sino la obtención de la mejor conveniencia económica y ambiental.
- Contratación justa y no discriminatoria: Una contratación justa implica igualdad de trato; esto significa que todos los competidores deben tener las mismas oportunidades para competir por el contrato y el mismo acceso a la información.
- Transparencia: Las compras públicas deben seguir procedimientos de contratación y adquisición transparentes, con objetivos claros y debidamente justificados, y las actuaciones deben ser de acceso público.

En la década del 90 –hacia finales del siglo XX- aparecieron sobre el escenario mundial las compras verdes, principalmente en Europa, Estados Unidos y Japón,

que incluyen aspectos ambientales en las políticas y los procedimientos de compras y contrataciones públicas. Tienen en cuenta los niveles de actuación sobre el ambiente, como el uso de materias primas, métodos de producción ambientalmente amigables (en los casos en que sea relevante para el producto final o servicio), las buenas prácticas, la eficiencia energética, las energías renovables, las emisiones, los residuos, el potencial reciclaje y los productos químicos peligrosos, entre otros.

Las compras que tienen en cuenta la variable ambiental sirven como ejemplo e influyen sobre el mercado. Los poderes públicos, mediante el fomento de la contratación verde, crean verdaderos incentivos para que las industrias desarrollen políticas ambientales. En algunos productos y servicios, el impacto puede ser muy significativo, ya que las compras públicas abarcan un importante segmento del mercado.

A partir del 2002, principalmente como resultado de la Cumbre de Johannesburgo, se amplió el concepto de compras verdes y comenzó a hablarse de compras sustentables. Las compras sustentables incorporan criterios sociales y éticos que se evidencian en los procesos productivos sin que se vean reflejados necesariamente en el producto final, lo que hace difícil evaluar si estos criterios fueron incorporados o no, por ejemplo, las condiciones laborales en los distintos puestos de trabajo que existen en una industria determinada, cuyos bienes luego son adquiridos de forma regular por las instituciones públicas.

El proceso puede parecer una pesada carga de responsabilidad para las oficinas de compras de los distintos organismos de la Administración Pública Nacional. Sin embargo, es posible incorporar gradualmente estos criterios de manera tal de obtener “mejor valor” por el dinero público que se invierte y optar de este modo por la “oferta más conveniente”.

En el marco de lo ya expuesto, es dable destacar la evolución del concepto: desde compras verdes, que sólo incorporaban criterios ambientales en las políticas y procesos de compras públicas a las compras sustentables, que agregan criterios sociales.

Las instituciones que al momento de comprar productos o contratar servicios toman en cuenta los criterios de sustentabilidad, además de reducir directamente

los impactos negativos en el ambiente y la sociedad con su rol de consumidores, ejercen influencia sobre la oferta, con lo que incitan a los fabricantes a producir artículos y ofrecer servicios que respeten los criterios del desarrollo sustentable.

Las compras públicas sustentables constituyen entonces un poderoso instrumento para la protección ambiental y la incorporación de consideraciones sociales en el mercado.

El Estado ocupa un lugar prioritario entre los actores del desarrollo sustentable, porque es responsable de la creación de políticas públicas, está capacitado para definir aspectos claves del mercado de bienes y servicios y a la vez es el comprador de mayor importancia. Por ello debe liderar el proceso y marcar el camino a seguir en la búsqueda de un mundo más sustentable.

Los criterios de sustentabilidad en los procedimientos de contratación alcanzan tanto a las actuaciones previas a la contratación (determinación del objeto de contrato) como al procedimiento de contratación en sí (selección y requisitos de capacidad técnica), a la propia adjudicación (valoración de la oferta más conveniente) y a la ejecución del contrato (condiciones de ejecución).

Cabe destacar que ese accionar responsable de los gobiernos habrá que publicarlo, quizás las dificultades que se presentan con este sistema de compra estén relacionadas con la consideración del gasto a corto plazo en desmedro de los beneficios a largo plazo, y la falta de información sobre cómo contabilizar los beneficios intangibles.

Un modo de revertir esta situación es que los organismos del Sector Público aseguren que los presupuestos apoyen las compras públicas sustentables, vinculando los gastos de capital y los operativos y que los gobiernos promuevan mecanismos que faciliten el acceso a la información de los beneficios de los bienes y servicios a lo largo de su ciclo de vida, para que los compradores los tomen en cuenta en sus decisiones de compra.

Puede aducirse que uno de los problemas que enfrenta la aplicación de ese tipo de instrumentos es la disponibilidad de información sobre qué compra el gobierno, cuánto paga y a quién le compra. La construcción de indicadores de gestión puede

dar las respuestas que la ciudadanía necesita, promoviendo una mejor y transparente gestión de los gobiernos.

Es dable destacar una idea de un economista como Joseph E. Stiglitz cuando indica “uno de los bienes públicos más importantes es la gestión del Estado: todos resultamos beneficiados cuando la administración es mejor, más eficiente y más sensible. De hecho, la buena administración posee las dos propiedades de los bienes públicos: no es fácil ni deseable excluir a nadie de sus beneficios. Si el Gobierno es capaz de ser más eficiente y de reducir los impuestos sin reducir el nivel de servicios que presta el Estado, todo el mundo sale ganando. El político que lo consigue puede obtener algún rendimiento, pero éste solo constituye una parte de los beneficios que reciben los demás. En concreto, los que no lo votaron ganan tanto como los que lucharon por que saliera elegido y los que se abstuvieron de votar, y se aprovecharon como polizones, del esfuerzo político de los demás, ganan tanto como los otros”.⁶

4. ALGUNOS INDICADORES DE GESTION

Para poder mejorar un proceso, en un ente público, se deberá facilitar al analista u observador una serie de indicadores que le permitan comparar datos objetivos y sobre los mismos tomar decisiones de mejora que vengan a confirmar o rebatir las decisiones que en un sentido u otro se han tomado. El uso de indicadores de gestión está relacionado directamente con la evaluación de los resultados en varios ámbitos de acción de la administración pública.

Es importante citar al diccionario de la Real Academia Española⁷, que entre las acepciones del término "gestionar", expresa las de:

- “1. tr. Llevar adelante una iniciativa o un proyecto.
2. tr. Ocuparse de la administración, organización y funcionamiento de una empresa, actividad económica u organismo.
3. tr. Manejar o conducir una situación problemática”.

⁶ Joseph E. Stiglitz. La economía del sector público. Antoni Bosch Editor. 3ra. Edición. Año 2000. 3ra. parte. Capítulo 6 pág. 173

⁷ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Edición del Tricentenario. <http://dle.rae.es/>

La definición del término nos da una idea básica, pero se requiere una elaboración conceptual más amplia en el ámbito de la gestión pública, pues ella actúa como mandataria de la sociedad por los fondos obtenidos, en virtud de su carácter coactivo.

Nos parecen interesantes algunos indicadores como los siguientes, para conocer:

- a) el grado de cumplimiento del plan anual de contratación (relación planificación y eficacia): $\$ \text{ adjudicados} / \text{ total plan anual de contratación}$
- b) el monto de contratación de obras y adquisición de suministros por región o tipo de bien (mide la relación de las acciones y eficacia): $\$ \text{ adjudicados por tipo de bien o zona} / \text{ total } \$ \text{ de la adjudicación}$
- c) el costo medio: Gastos de un programa/prestaciones dadas
- d) % de participación de los bienes de consumo y servicios no personales respecto del total de los gastos devengados
- e) % de participación de los Bienes de Uso sobre el total de los gastos de capital devengados
Con respecto a estos dos últimos indicadores, enfatizamos su cálculo por considerarlos importantes en la implementación de un sistema de compras públicas sustentables.⁸
- f) Antigüedad promedio de las unidades de transporte público de pasajeros: Cantidad de unidades por año y modelo/Total de unidades del parque automotor. Este indicador permitirá evaluar la calidad del servicio público de transporte automotor a la ciudadanía.

Cabe destacar que la enumeración precedentemente efectuada trata de algunos ejemplos, pero todas las jurisdicciones y entidades de la Administración Nacional,

⁸ XXXIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública. Trabajo de autoría de: Carlos M. Retamar, María C. Francisconi y Carlos F. Cuenca titulado: “Las compras públicas sustentables. Marco Regulatorio actual a nivel nacional y en la provincia de Entre Ríos. Importancia de su aplicación”. Año 2016

a través de la evaluación de los programas presupuestarios, establecen indicadores que son elaborados por el Órgano Rector de Presupuesto para evaluar la ejecución y el comportamiento responsable de las políticas públicas plasmadas en acciones y en el presupuesto.

5. CONCLUSIONES

La obligación de presentar estados contables periódicos con normas de reconocimiento, medición y exposición adecuadas, es un requisito indispensable para para que los responsables de los distintos entes públicos evalúen en qué medida su gestión permite un “Gasto Público Sustentable” y las políticas adoptadas contribuyen también al logro de un “Desarrollo Sustentable”. Asimismo, si se acompañan con información complementaria, con indicadores de gestión, ello colaborará en las decisiones a tomar para lograr las metas antes enunciadas.

La elaboración de indicadores ofrece una amplia gama de posibilidades en función de lo que se pretende evaluar: cumplimiento de los objetivos de un programa, eficiencia en el uso de los recursos, revisión de servicios para mejorar su calidad. Por ende, se deberá tratar de seleccionar el conjunto de indicadores de gestión que mejor se adapte a cada caso a evaluar.

Nuestra propuesta radica en incorporar a la información complementaria indicadores relacionados con la gestión sostenible de los gobiernos, enfatizando su importancia por representar herramientas útiles para la gestión, tanto a corto como a mediano y a largo plazo. Para evaluar la gestión en el contexto de la función pública se requiere desarrollar sistemas que ponderen adecuadamente los elementos cualitativos de la gestión y la mencionada evaluación implica una medición sistemática de los resultados obtenidos por las distintas unidades ejecutoras y la comparación de los resultados con lo planificado para elevar su eficiencia y productividad.

La vasta gama de indicadores, por ejemplo de recursos hasta aquellos otros más cercanos a la idea de productividad o eficiencia, requiere sistemas de información cada vez más exigentes, como así también supone una creciente complejidad en términos de medición.

La adopción de nuevas técnicas de gestión buscan la reducción de costos para aumentar la competitividad; en el Sector Público ello replica de igual manera no obstante reemplazarse el término competitividad por el de bienestar general, buscando incrementar la productividad de las acciones sociales por cada recurso público aplicado.

Por último, cabe destacar los avances alcanzados en la implementación del Presupuesto Orientado a Resultados (PoR) en el ámbito de la Administración Pública Nacional de la República Argentina, definido como una forma de presupuestación que vincula los fondos asignados a resultados medibles, incrementando la transparencia de las políticas públicas, a partir de la articulación entre metas, resultados a alcanzar y objetivos de política, proveyendo los medios para monitorear el progreso hacia el logro de estos objetivos. De esta forma, se podrá configurar el concepto de cadena de valor público (insumos-procesos-productos-resultados), donde los resultados expresan cambios que mejoran la calidad de vida de las personas beneficiarias de las intervenciones de política pública.

Capítulo 5

APORTES DE LA CONTABILIDAD A LA GESTIÓN DEL PATRIMONIO CULTURAL EN EL SECTOR PÚBLICO

Informe preparado por
RICARDO J. M. PAHLEN ACUÑA¹
ANA MARIA CAMPO¹

- 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 contabilidad, a través de sus informes debe facilitar la comprensión de las causas y efectos de las variaciones patrimoniales, con elementos que tratan de explicar el pasado y predecir el futuro.

El pasado es historia, el futuro presenta incertidumbre, el presente se impone con una serie de cambios donde el control patrimonial es necesario en bienes del patrimonio cultural, como eje de la actividad productiva del hombre en general, en este caso en la actividad pública, donde el foco debe ubicarse en la transparencia de la gestión de los gobiernos.

Estos bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo, que no puede ser medido en términos monetarios.

La contabilidad pensada en sentido amplio, como sinónimo de información, debe proveer ésta con expresiones cuantitativas y cualitativas sobre el patrimonio económico y social del ente público y sobre sus variaciones periódicas, la que debe resultar útil para los usuarios en la toma de decisiones de índole económico-social.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados
- c) La calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos

Se entiende como de vital importancia definir y tipificar qué se entiende por patrimonio cultural y natural, para luego abordar el tema desde el punto de vista

contable, siendo dable destacar su tratamiento multidisciplinar. El hecho de que los elementos que conforman ese patrimonio cultural estén dedicados a la obtención de objetivos sociales no supone la inexistencia de rendimiento por cuanto proporciona un servicio acorde con la actividad del ente público y hasta puede generar un beneficio económico con su transmisión.

Es de destacar que la contabilidad gubernamental registra los servicios que se brindan a la comunidad, bajo un concepto de bienestar general, en base a los aportes de los sujetos pasivos que contribuyen a la atención de las necesidades públicas. Por tal razón presenta un enfoque eminentemente financiero, que obliga al órgano rector del sistema de contabilidad, a confeccionar la Cuenta de Inversión en base a dichos conceptos. No obstante ello, y teniendo en cuenta el valor económico del patrimonio cultural que se encuentra a disposición de la comunidad y que son administrados por el Estado (en cualquiera de las jurisdicciones), consideramos de suma importancia incorporar datos relacionados con ellos, por lo menos cuando no sean objetivamente medibles y por lo tanto no reconocidos como activo, como información complementaria, permitiéndole al legislador conocer objetivamente las potencialidades con que cuenta el país.

Conservar el patrimonio cultural representa una responsabilidad ética y social y constituye una oportunidad para elaborar informes y construir indicadores desde la perspectiva contable para facilitar el proceso de toma de decisiones. Es por ello que resulta necesario, frente a la responsabilidad asumida ante la sociedad sobre su uso y mantenimiento, que se comunique lo que se está haciendo respecto de ellos y puede deducirse que el balance social representa el instrumento idóneo para tal fin.

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad nace y se desarrolla eminentemente vinculada a una concepción legalista, asociándose a la primera etapa de nuestra disciplina con la finalidad del registro. Sin embargo, 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.

La contabilidad, como eje común, tiene varios segmentos o ramas con objetos y métodos bien diferenciados y los usos y costumbres le han asignado identidad específica. Dicha división se fundamenta en que el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde y que además no podemos considerar la existencia de información contable multipropósito. Es así como nos encontramos con distintos segmentos o especialidades contables que investigadores como William L. Chapman y Carlos García Casella clasificaron entre: la patrimonial (financiera); la gerencial (administrativa o de gestión); la gubernamental (pública), la económica (nacional) y la social y ambiental.

Debe entenderse que no hay una sola clase de informes contables, la investigación contable debe construir modelos para los principales grupos de usuarios sin pretender que uno solo satisfaga las necesidades de todos. Allí surge la necesidad de distinguir los distintos segmentos contables, situación a que se hace referencia en el párrafo anterior.

Considerando la contabilidad como una disciplina de carácter empírico, su campo de acción incluye a los Modelos Contables, que no son otra cuestión que intentos de representar simplificada la realidad a la que la disciplina se refiere. Es por ello que se estima que el desarrollo de los Modelos Contables contribuirá al fortalecimiento de la Teoría General Contable, pues estos Modelos representan el paso intermedio entre la Teoría General Contable y los sistemas y prácticas contables particulares aplicados en distintos contextos.

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 y que el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles, pues los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su

conjunto, similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

En lo que respecta al sector público, con la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público, la contabilidad tuvo un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: Se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional – Resolución N° 25 /95 emanada del órgano coordinador del macro-sistema de Administración Financiera, a saber Secretario de Hacienda, impulsadas por el órgano rector del sistema de contabilidad, es decir Contaduría General de la Nación y además se implantó el registro de contabilidad.

Sin embargo, además de conocer el pasado, admitimos que el futuro presenta incertidumbre y el presente se impone con una serie de cambios sustantivos donde el control patrimonial es necesario en bienes del patrimonio cultural, como eje de la actividad productiva del hombre en general, en este caso en la actividad pública, donde el foco debe ubicarse en la transparencia de la gestión de los gobiernos y así cumplir con los desafíos y demandas que exige el nuevo mundo.

En relación con el tema patrimonio cultural 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 "patrimonio", expresa la de *“Conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin, susceptibles de estimación económica”*. Asimismo, también define patrimonio histórico como: *“Conjunto de bienes de una nación acumulado a lo largo de los siglos, que, por su significado artístico, arqueológico, etc., son objeto de protección especial por la legislación”*.

Desde esta contextualización histórica el término está originariamente ligado a lo contable, desde la perspectiva social, es parte de la historia y de la esencia de la cultura; es la síntesis simbólica de la identidad de una región o nación; esto implica un proceso de reconocimiento como parte del sentido de pertenencia a un grupo social.

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización

que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras.

Estos bienes cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios. Asimismo, pueden ser explotados económicamente y su posesión otorga prestigio por cuanto una característica esencial es su escasez y ser únicos en el mercado, donde su valor decrece en pocas oportunidades. Por otra parte, exigen la inversión de significativos recursos para su mantenimiento, conservación y puesta en valor, así como su protección y en algunos casos su recuperación, por cuanto por vías ilícitas pueden cambiar su titularidad.

En el caso particular de Argentina, se trata de los bienes que integran el patrimonio cultural bajo la órbita del Servicio Nacional de Inventarios de Patrimonio- Dirección Nacional de Patrimonio y Museos dependiente del Ministerio de Cultura de la Nación Argentina.

Cabe agregar que cada Museo es el responsable de las obras de arte que se encuentran en sus respectivos inventarios. Las obras de arte que integran el patrimonio cultural cuentan con una valuación como consecuencia de los seguros contratados que cubren los riesgos inherentes a su tenencia y traslados.

En lo relacionado con otros bienes que conforman el patrimonio cultural el Servicio Nacional de Inventarios de Patrimonio de la República Argentina (SENIP) posee una base de datos denominada CONar donde se encuentran inventariados la totalidad de la gestión y registro de colecciones de museos.

Se entiende que resulta de vital importancia definir y tipificar qué se entiende por patrimonio cultural, para luego abordar el tema desde el punto de vista contable, a pesar de que su tratamiento es multidisciplinar.

2. PATRIMONIO CULTURAL. ALGUNOS COMENTARIOS

El patrimonio cultural estaría representado por el conjunto de creaciones realizadas por una comunidad a lo largo de su historia, que lo distinguen del resto de los pueblos y le otorgan su propia identidad. Al respecto nos remitimos a la definición que consigna para estos bienes la Ley 25197 en Argentina, para los

bienes culturales: *“todos aquellos objetos, seres o sitios que constituyen la expresión o el testimonio de la creación humana y la evolución de la naturaleza y que tienen un valor arqueológico, histórico, artístico, científico o técnico excepcional. El universo de estos bienes constituirá el patrimonio cultural argentino. Se entiende por "bienes culturales histórico-artísticos" todas las obras del hombre u obras conjuntas del hombre y la naturaleza, de carácter irremplazable, cuya peculiaridad, unidad, rareza y/o antigüedad les confiere un valor universal o nacional excepcional desde el punto de vista histórico, etnológico o antropológico, así como las obras arquitectónicas, de la escultura o de pintura y las de carácter arqueológico.*

Por lo tanto, será un "bien cultural histórico-artístico" aquel que pertenezca a alguna de las siguientes categorías:

- 1. El producto de las exploraciones y excavaciones arqueológicas y paleontológicas, terrestres y subacuáticas.*
- 2. Los objetos tales como los instrumentos de todo tipo, alfarería, inscripciones, monedas, sellos, joyas, armas y objetos funerarios.*
- 3. Los elementos procedentes del desmembramiento de monumentos históricos.*
- 4. Los materiales de interés antropológico y etnológico.*
- 5. Los bienes que se refieren a la historia, incluida la historia de las ciencias y las técnicas, la historia social, política, cultural y militar, así como la vida de los pueblos y de los dirigentes, pensadores, científicos y artistas nacionales.*
- 6. Los bienes inmuebles del patrimonio arquitectónico de la Nación.*
- 7. Los bienes de interés artístico tales como:*
 - Pinturas y dibujos hechos sobre cualquier soporte y en toda clase de materias.*
 - Grabados, estampas, litografías, serigrafías originales, carteles y fotografías.*
 - Conjuntos y montajes artísticos originales, cualquiera sea la materia utilizada.*
 - Obras de arte y artesanías.*
 - Producciones de arte estatuario.*
 - Los manuscritos raros e incunables, códices, libros, documentos y publicaciones de interés especial, sueltos o en colecciones.*
 - Los objetos de interés numismático, filatélico.*

- *Los documentos de archivos, incluidos colecciones de textos, mapas y otros materiales, cartográficos, fotografías, películas cinematográficas, videos, grabaciones sonoras y análogos.*
- *Los objetos de mobiliario, instrumentos musicales, tapices, alfombras y trajes”.*¹

Si bien hemos transcritto la definición del tema que nos ocupa desde su faz jurídica, entendemos que su análisis debe efectuarse de manera multidisciplinar, pues el tema ha sido objeto de estudio por parte de la arquitectura, filosofía, arqueología, antropología y la paleontología, entre otras.

De la enumeración efectuada por la Ley 25197 (República Argentina), la misma contempla dentro del patrimonio cultural a los bienes muebles e inmuebles y es nuestra intención enfatizar que ellos tendrán el carácter de culturales cuando cuenten con algún interés paleontológico, arqueológico, histórico o artístico. Si bien la contabilidad es autónoma, no depende de ninguna disciplina, es válido admitir que se nutre de muchas de ellas y en este tema en particular encontramos precedente que se consideren activos aquellos bienes pues tienen valor, a pesar de que no siempre es factible su “objetiva” cuantificación monetaria.

Al referirnos al concepto de valor no económico, destacamos el valor:

a) paleontológico y arqueológico: Al respecto cabe mencionar la Ley 25743/2003 de la República Argentina, sobre Objetivos y bienes arqueológicos y paleontológicos, cuando en el artículo 1º enuncia el objetivo de la mencionada ley: *“la preservación, protección y tutela del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico como parte integrante del Patrimonio Cultural de la Nación y el aprovechamiento científico y cultural del mismo.”*

Asimismo, el artículo 2 enuncia: *“Forman parte del Patrimonio Arqueológico las cosas muebles e inmuebles o vestigios de cualquier naturaleza que se encuentren en la superficie, subsuelo o sumergidos en aguas jurisdiccionales, que puedan proporcionar información sobre los grupos socioculturales que habitaron el país desde épocas precolombinas hasta épocas históricas recientes. Forman parte del Patrimonio Paleontológico los organismos o parte de organismos o indicios de la actividad vital de organismos que vivieron en el pasado geológico y*

¹ Artículo 2 Ley N° 25197/1999 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural

*toda concentración natural de fósiles en un cuerpo de roca o sedimentos expuestos en la superficie o situados en el subsuelo o bajo las aguas jurisdiccionales”.*²

b) histórico: el patrimonio cultural, intangible, representa la fuente vital de una identidad profundamente arraigada en la historia y constituye los fundamentos de la vida comunitaria. Este patrimonio basa su importancia al ser el hilo conductor que vincula a la gente con su historia.

Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos –materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas; sin embargo también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, las danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas competencias transmitidas oralmente de generación en generación; los edificios y monumentos históricos, así como los sitios arqueológicos. No obstante la enumeración anterior que no es taxativa, el concepto es aún más abarcativo y ha evolucionado para incluir toda la evidencia de la creatividad y expresión humanas: fotografías, documentos, libros y manuscritos, instrumentos, entre otros, ya sea como objetos individuales o colecciones. Cabe destacar que su carácter dinámico ha generado que en la actualidad sean considerados patrimonio cultural también las poblaciones, el patrimonio subacuático y el entorno natural, puesto que distintas comunidades se identifican a sí mismas con el paisaje.

El mencionado valor cultural es subjetivo y dinámico y su evolución no depende solamente de los objetos o bienes, sino de los valores que la sociedad le atribuya en cada momento histórico.

Todos los pueblos contribuyen a la cultura del mundo y será importante la salvaguarda de todo ese patrimonio cultural por medio de leyes nacionales (en la República Argentina existen normas legales que amparan el patrimonio cultural ya citadas) y tratados internacionales.

El tráfico ilegal de vestigios y objetos culturales, el saqueo de los yacimientos arqueológicos y la destrucción de los edificios históricos causan un daño irreparable al patrimonio cultural de un país. La Organización de las Naciones

² Ley N° 25743/2003 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico

Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO, por sus siglas en inglés), fundada en 1954, ha adoptado convenciones internacionales sobre la protección del patrimonio cultural, para fomentar el entendimiento intercultural mientras destaca la importancia de la cooperación internacional.

En el orden federal, es dable destacar que la reforma de la Constitución Nacional Argentina en 1994 también permitió que se reconocieran nuevos derechos sociales y culturales, e incluso se incorporaron estos preceptos mediante el reconocimiento de tratados internacionales suscriptos por la República. Entre los nuevos derechos, la citada Carta Magna reconoce el de la preservación del patrimonio natural y cultural.³

3. EL PATRIMONIO CULTURAL COMO BIEN PÚBLICO DEL ESTADO

El patrimonio cultural puede convertirse en un factor de desarrollo económico permitiendo a las ciudades mejorar sus indicadores, tanto financieros como sociales y a su vez deberá protegerse ese legado para que pueda ser disfrutado por las futuras generaciones.

La gestión del patrimonio histórico cultural exige la evaluación de la eficiencia con que se aplican los recursos que se destinan a su desarrollo y así controlar el financiamiento y la ejecución de proyectos. Cabe agregar entre las organizaciones que promueven acciones para la preservación del mencionado patrimonio se destaca la UNESCO, donde entre sus acciones podemos mencionar

³ Artículo 41 de la Constitución Argentina: “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 aquellas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.”

la declaratoria de Patrimonio de la Humanidad a lugares que se encuentran en peligro y están limitadas en el financiamiento para su mantenimiento, protección y conservación.

Los bienes culturales presentan la peculiaridad de poseer condiciones con valores tangibles pero también intangibles, que les otorga la historia, el interés artístico, científico o arqueológico inherente a ellos. Es su condición de intangibilidad la que aporta mayor subjetividad en oportunidad de su medición contable.

El producto final del segmento de la contabilidad financiera cuenta como producto final a los estados contables que utilizan como unidad de medida a la monetaria, como capital a mantener el financiero y determinados criterios de valuación para activos y pasivos. En la especialidad socio-ambiental se consideran el capital social, intelectual y natural a mantener y se utilizan distintas unidades de medida, que incluyen indicadores.

*“Teniendo en cuenta que la “Contabilidad” es considerada por parte de la doctrina una tecnología social y al mencionarse dicho término se hace referencia a información-en sentido amplio- (no solo a la financiera condicionada por normas) es que surgen los segmentos, con otras soluciones a la medición o presentación de partidas en los informes contables”.*⁴

Tradicionalmente el procesamiento de datos se ha utilizado para conocer un denominado patrimonio financiero de los entes, permitiendo obtener informes contables confeccionados de acuerdo con normas profesionales o internas de cada ente y que están destinados a distintos usuarios.

La contabilidad como disciplina científica social contiene un conjunto de conocimientos interrelacionados cuyo procesamiento permite a los entes emitir informes metódicos, sistemáticos y verificables.

Es dable destacar las dificultades que presenta el hecho de incluir el patrimonio cultural en los estados financieros de la Administración Nacional de un

⁴ Ricardo J.M.Pahlen Acuña, Ana M. Campo y Francisco R. Provenzani (2014). “La teoría de la legitimidad y su impacto en la información contable social-ambiental. Trabajo presentado a la XIV Asamblea General de ALAFEC. Panamá

país por las razones expresadas up supra, no obstante consideramos de vital importancia su protección y conservación, razón por la cual debería incluirse su inventario valorizado en la Cuenta de Inversión que fija el artículo 95 de la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control⁵ de la República Argentina, a través de un anexo que integre la información complementaria.

4. EL PROCESO DE MEDICIÓN Y LA CONFIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN

La medición es un proceso básico de la ciencia que consiste en comparar un patrón seleccionado con el objeto o fenómeno cuya magnitud física se desea medir, para ver cuántas veces el patrón está contenido en esa magnitud.

Para ello será necesario seleccionar un objeto y los atributos que mejor lo representen; la selección de los mencionados atributos se relacionan con el objetivo que se persigue en la medición.

Al respecto, en la contabilidad financiera el proceso de medición se efectúa para cuantificar el patrimonio y determinar periódicamente los resultados. Así se determinará la solvencia del ente pues los usuarios tipo a quienes se les destina su producto final: los estados financieros, necesitan conocer si la organización podrá afrontar las obligaciones asumidas y si será factible distribuir resultados. Por lo tanto es fundamental que los informes contables a ellos destinados manifiesten la situación financiera del ente para captar fondos o decidir inversiones y la rentabilidad de los recursos, situación que condiciona la medición.

Asimismo, es dable destacar que la información contable a suministrar a usuarios tipo debe aproximarse a la realidad económica y para que ello ocurra no debe estar sesgada, beneficiando al ente emisor o influyendo en la conducta de los usuarios, por ello debe ser objetiva. Para que los estados financieros sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad; no obstante, no siempre se ha logrado el mencionado objetivo, a saber, cuando no se reconocen ciertos intangibles generados internamente, o se desconocen las sumas a desembolsar con

⁵ Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nro. 24156 (1992) establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional en Argentina.

motivo de fallos judiciales adversos altamente probables y no existen bases confiables para su determinación.

Es de destacar que en muchas oportunidades las normas contables en las que se basan los informes financieros a presentar a usuarios tipo, amparándose bajo el paraguas de la objetividad en la cuantificación, ignoran ciertos activos o pasivos.

Un proceso de medición ideal siempre proporcionará mediciones “verdaderas”, y nunca decisiones erróneas. Desafortunadamente este tipo de procesos de medición constituyen prototipos perfectos que no se presentan en la realidad, dando cabida a sistemas o procesos de medición acordes a la obtención de uno o varios valores que pueden atribuirse razonablemente a una magnitud.

Lo antes expuesto fundamenta la aproximación a la realidad que se logra con estas medidas contables y nunca la exactitud, pues ella está relacionada con la variabilidad del objeto cuya magnitud física se busca medir y así poder determinar cuántas veces el patrón de medida está contenida en ella.

El objetivo de la información debe ser satisfacer las necesidades del usuario, para lo cual tiene que ser útil para la toma de decisiones. De allí que en la actualidad, la característica esencial de los estados financieros es su indiscutible orientación hacia la satisfacción de las necesidades de los usuarios tipo, quedando incorporada en la concepción de lo que se ha dado en llamar el paradigma de la utilidad de la información.

La información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente, de modo tal que sirva para satisfacer razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios de la misma, relativas a la gestión del ente.

El objeto formal de la contabilidad es la captación, la medición y la representación de la realidad económico- social, con miras a la rendición de cuentas y a la gestión.

La Contabilidad permite estudiar el estado de un elemento sujeto a análisis, respecto de su origen, la variación entre diferentes momentos y su proyección a un momento dado, conceptualizando a la variación operada como el hecho contable a revelar de naturaleza económico- social.

Siempre que se mida existirá una cantidad determinada de error, cuyo origen es el azar. Se denomina “no confiabilidad” cuando mediciones de un mismo hecho no se dupliquen con exactitud. En razón de ello se afirma que frente a mediciones repetitivas sobre un mismo objeto, se espera su consistencia, a la que se la denomina “confiabilidad”.

Los mencionados recursos deberán siempre ser inventariados y valorizados para así poder evaluar las políticas gubernamentales relacionadas con la custodia y conservación de los activos culturales.

La información que brindan los Estados (en todas las jurisdicciones) es útil cuando satisface los requerimientos de los cuerpos legislativos, de fiscalización y de la ciudadanía toda, no obstante internamente también debe ayudar en la gestión y control patrimonial.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados
- c) La calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable.

El sistema de contabilidad tiene por objeto: a) registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entes; b) procesar y producir información económico-financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión, como así también para terceros interesados en la misma; c) exponer la información contable y presentar la documentación de soporte ordenadas de forma tal que faciliten las tareas de control por parte de los órganos correspondientes y d)

permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.

La evolución del término “contabilidad”, hoy en un sentido amplio como sinónimo de información, provoca que cada vez se la considere más como una disciplina científica de carácter socio-económico cuyo objeto es la observación de la realidad económica para proporcionar información y “permitir el análisis de las características cuantitativas y cualitativas de dicha realidad, con el fin de servir al interés público.”⁶

“El aspecto cuantitativo, puede ser analizado a la luz de la denominada “teoría del valor”, considerando que ya desde los orígenes del análisis económico, se distinguió entre dos aspectos del valor de los bienes: el valor de uso o de utilidad y el valor de cambio, como expresión cuantitativa del anterior.

*En cuanto al aspecto cualitativo, en el presente título se ofrece un lineamiento que permita una clasificación de los elementos integrantes del discurso contable de acuerdo a distintos atributos o variables cualitativas que se consideran relevantes”.*⁷

En nuestra opinión, las técnicas cualitativas no son menos matemáticas que las cuantitativas, en la investigación social muchos datos que se miden son de naturaleza cualitativa, como pueden ser tendencias, preferencias, grados de acuerdo o de desacuerdo.

En la contabilidad social se utilizan con frecuencia indicadores. Al respecto, Sapag Chain N. y Sapag Chain R. proponen un modelo de medición aplicable a proyectos de negocios que busca reconocer su impacto social, donde “la

⁶ Jorge Túa Pereda. La evolución de la Contabilidad a través de sus definiciones. Libro Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico- Financiero. Medellín (Colombia), 1995. págs. 121 a 188.

⁷ Liliana Fernández Lorenzo, Carlos García Casella y Norma B. Geba. (1999) Enfoque para una Teoría General Contable. Contabilidad Patrimonial y Social como Especialidades. Trabajo presentado en la Conferencia Internacional de Ciencias Económicas. Budapest. 1999

*evaluación social compara los beneficios y costos que una determinada inversión pueda tener para la comunidad de un país en su conjunto, ya que no siempre la rentabilidad para un privado significa la rentabilidad para la comunidad”....”la evaluación privada trabaja con el criterio de precios de mercado, mientras que la evaluación social lo hace con precios sombra o sociales”.*⁸

La aparición de estos precios sombra se da por cuanto surge la necesidad de atribuirle a los bienes un valor cuando no surge un precio definido en el mercado.

5. MEDICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

La medición económica del patrimonio cultural se determina –en general– mediante el método de comparación de precios, pero este procedimiento es aplicable solamente en los casos en que los bienes cuentan con un precio en el mercado, basado en el precio que presenta el bien ante la demanda del mercado interesado en el mismo.

En caso de ser factible la aplicación del mencionado método, estaríamos en presencia de la determinación de un valor razonable, que muchas normas lo definen como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo, en una transacción libre y ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida). Esa definición de valor razonable corresponde a una medición basada en el valor que brinda el mercado, no una específica para la entidad. Al aplicarse en las mediciones contables un valor razonable, una entidad utiliza los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo en sus condiciones actuales, incluyendo supuestos sobre el riesgo. En consecuencia, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo, no es relevante al medir el valor razonable.

Sin embargo, al observar el patrimonio cultural solamente desde una arista económica se minimizaría la cuestión, pues el mencionado patrimonio está constituido mayormente por bienes no destinados a la venta, es así que se debería recurrir a otros métodos donde sea factible estimar aquello que las personas

⁸ Sapag Chain N. y Sapag Chain R. (2000). Preparación y evaluación de proyectos. 4ta. Edición. Mc Graw-Hill Interamericana. Chile

estarían dispuestas a pagar por disfrutar de esos bienes mediante supuestos como el costo de viaje, valoración contingente o precio hedónico.

Estos métodos fueron aplicados para la medición de los recursos naturales o patrimonio natural pero luego fue extrapolado a los bienes tangibles del Patrimonio cultural. Se intenta con estas aproximaciones calcular aquello que las personas están dispuestas a pagar por disfrutar de ese patrimonio cultural mediante supuestos, como el costo del viaje, precio hedónico y valoración contingente, como se mencionara en el párrafo anterior.

La estimación basada en el costo del viaje consiste en tratar de obtener el valor de los bienes que carecen de mercado. Su origen se encuentra en una petición realizada por el Servicio de Parques Naturales de los Estados Unidos a diez economistas, sugiriéndoles que idearan métodos para poder medir los beneficios económicos de la existencia de dichos parques y compararlos con los beneficios que se derivarían si tales áreas se utilizaran para otros propósitos alternativos. Harold Hotelling respondió a esta petición en 1947 con una carta en la que se encontraba la “esencia” de lo que posteriormente se denominaría el método del costo de viaje.

Los bienes objeto de valoración son los afectados a las actividades recreativas y el costo de consumir este bien incluye, además de aquel relacionado con el acceso al lugar, de otros costos adicionales, como son el tiempo de viaje y de estadía.

El fundamento teórico de este método consiste en que si bien el precio de entrada a un espacio de interés cultural sea cero, el costo de acceso es generalmente superior, dado que el visitante incurre en gastos ocasionados por su propio desplazamiento.

La premisa básica de este método es que el tiempo y el costo de viajar incurridos por las personas para visitar el sitio representa el "precio" de acceso al lugar. Entonces, la disponibilidad de pagar para visitar el sitio puede ser estimada basándose en el número de viajes que ellos hacen con diferentes costos de viaje. Esto es similar a la estimación de la disponibilidad de pago por un bien de mercado basado en la cantidad demandada a diferentes precios.

Por lo tanto, cada visita lleva consigo una transacción implícita en la que se intercambia el costo de acceso a dicho lugar por los servicios recreativos que ofrece al visitante y los diferentes individuos se enfrentan a distintos costos de viaje. La respuesta de éstos (su mayor o menor número de visitas) a estas variaciones de los precios implícitos constituye, la base para poder estimar la curva de demanda.

La gestión del patrimonio histórico cultural exige la evaluación de la eficiencia de los recursos que se destinan a su desarrollo, con el fin de apoyar las asignaciones de financiamiento y el control sobre la ejecución de proyectos.

El método de valoración contingente es la técnica directa más usada de valoración del patrimonio cultural y ambiental, por tratarse de la única que puede llegar a calcular el valor aproximado de un recurso ambiental que no posee mercado, es decir, no tiene precio y no se conocen las cantidades negociadas.

Históricamente un avance importante se dio en el año de 1989, cuando el transportador de petróleo Exxon Valdés sufrió un accidente que derramó más de cuarenta millones de litros de petróleo en el mar frente a las costas de Alaska. Este evento generó la necesidad de cuantificar económicamente el daño medioambiental y con el fin de atender dicha necesidad se creó el NOAA (1993), panel integrado por notables economistas quienes tuvieron la tarea de perfeccionar una metodología para valorar económicamente los daños ambientales causados por el derrame, de donde surgieron recomendaciones para realizar estudios de valoración ambiental a través de un método que se denominó de valoración contingente.

El método de valoración contingente (MVC), consiste en averiguar las variaciones en el bienestar de las personas, en este caso, ante cambios hipotéticos (contingentes) de un bien o servicio ambiental. Este método, ha sido comúnmente empleado para obtener la valoración económica del patrimonio cultural que cumple con la función de recreación.

Algunos autores lo consideran como un método de valoración directa, pues se obtiene, mediante la formulación de preguntas directas sobre la valoración del medioambiente.

Se pueden mencionar cuestiones metodológicas generales como que:

- a) se basa en información recolectada mediante encuestas
- b) busca determinar el valor económico de los beneficios sociales generados por el acceso a bienes culturales o ambientales
- c) es especial para determinar valores de "No Uso" (Bienes no negociables).
- d) deberá analizarse el control sobre los beneficios, es decir si se cuenta con garantías de acceso a ese lugar y cuanto está dispuesto a pagar por garantizar ese acceso
- e) no utiliza información sobre el comportamiento observado de las personas en los mercados reales
- f) representa la única metodología para la estimación conjunta de valores de uso y de no uso.

El método de precios hedónicos establece una relación entre el precio de un bien heterogéneo y sus características diferenciadoras. A modo de ejemplo, podemos citar que cuando un consumidor adquiere un predio para vivienda, examinará atributos del predio, tales como las características estructurales de la vivienda (número de ambientes, cantidad de baños, calidad de los materiales, costo de la expensa, entre otros.) y las características del entorno (cercanía a las vías de acceso a parques, supermercados, seguridad o calidad ambiental). Aunque varios de estos atributos no cuentan con precio de mercado, su valor está implícito en el precio total de la vivienda.

Los primeros trabajos que utilizaron precios hedónicos los realizó Rosen (1974), actualmente el método es muy utilizado en los mercados de vivienda y también en los mercados laborales, en donde se asume que la calidad ambiental del ambiente laboral debe estar reflejado en el salario devengado por el trabajador. Muchos bienes son heterogéneos, es decir, poseen varios atributos que determinan su precio y los precios hedónicos intentan descubrir todos los atributos de un bien que fundamentan su precio e intentan discriminar su importancia cuantitativa.

También se ha desarrollado la técnica de la aplicación comparada de métodos estadísticos de estimación de disposición a pagar para conservar y disfrutar de determinado bien. Estos métodos se han aplicado en Escocia, España y otras ciudades europeas y latinoamericanas de alto valor cultural y se basa en realizar encuestas a la población de cuanto estarían dispuestos a aportar de sus ingresos a través de lo que pagan de impuestos para dedicarlo a la conservación de

determinado bien cultural del que ellos disfrutaban, por ser los que poseen ese legado cultural.

Estas técnicas para estimar las mediciones del patrimonio cultural posibilitan la revalorización de estos activos, una medición contable más razonable para conocer su valor económico- financiero.

Sin embargo, la metodología existente para determinar el valor económico-financiero de estos bienes presenta limitaciones porque las técnicas utilizadas se circunscriben solo a construcciones inmuebles de valor económico, cuando en realidad el Patrimonio Cultural es mucho más amplio y cada vez tiene más relevancia como fuente importante de desarrollo de ciudades declaradas Patrimonio de la Humanidad. En nuestra opinión, para que los gobiernos encargados del mantenimiento y rescate del Patrimonio Cultural puedan cumplir con la difícil función de asignar recursos escasos con eficiencia y eficacia, necesitan de una herramienta que no solo les brinde el valor, sino que les permita seleccionar planes de desarrollo más adecuados, basados en criterios socioculturales y en la generación de valor económico de los bienes tangibles o intangibles del mencionado patrimonio.

Asimismo, para las inversiones en patrimonio histórico cultural que generan beneficios por estar vinculadas a ingresos a través de las actividades turísticas, comerciales, gastronómicas u otros servicios similares, podrían ser válidos los métodos basados en los flujos futuros descontados, inherentes al sector empresarial.

6. EXPOSICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

Los bienes físicos integrantes del patrimonio cultural deberían exponerse bajo el rubro Activos Culturales, identificando en la información complementaria en un anexo si se trata de Inmuebles históricos, Obras de arte u otros bienes, medidos a valores razonables.

En relación con los demás elementos integrantes del patrimonio cultural, tratándose de otros objetos que por sus características poseen un valor no cuantificable en dinero, entendemos que deberían ser identificados en el rubro Activos Intangibles bajo el acápite Activos Culturales históricos, inventariados y

medidos por un valor simbólico para así permitirle al legislados conocer las potencialidades con que cuenta el país.

7. CONCLUSIONES

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras.

Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos –materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas; sin embargo también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, las danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas competencias transmitidas oralmente de generación en generación; los edificios y monumentos históricos, así como los sitios arqueológicos. No obstante la enumeración anterior que no es taxativa, el concepto es aún más abarcativo y ha evolucionado para incluir toda la evidencia de la creatividad y expresión humanas: fotografías, documentos, libros y manuscritos, instrumentos, entre otros, ya sea como objetos individuales o colecciones. Cabe destacar que su carácter dinámico ha generado que en la actualidad sean considerados patrimonio cultural también las poblaciones, el patrimonio subacuático y el entorno natural, puesto que las mencionadas comunidades se identifican a sí mismas con el paisaje.

El mencionado valor cultural es subjetivo y dinámico y su evolución no depende solamente de los objetos o bienes, sino de los valores que la sociedad le atribuya en cada momento histórico.

Asimismo, estos bienes cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios; por otra parte pueden ser explotados económicamente y su posesión otorga prestigio por cuanto una característica esencial es su escasez y el hecho de ser únicos en el mercado, donde su valor decrece en pocas oportunidades. Por otra parte exigen la inversión de significativos recursos para su mantenimiento, conservación y puesta en valor, así como su protección y en algunos casos su recuperación, por cuanto por vías ilícitas pueden cambiar su titularidad.

Se entiende de vital importancia definir y tipificar qué se entiende por patrimonio cultural y natural, para luego abordar el tema desde el punto de vista contable, siendo dable destacar su tratamiento multidisciplinar. El hecho de que los elementos que conforman ese patrimonio cultural estén dedicados a la obtención de objetivos sociales no supone la inexistencia de rendimiento por cuanto proporciona un servicio acorde con la actividad del ente público y hasta puede generar un beneficio económico con su transmisión

El producto final del segmento de la contabilidad financiera cuenta como producto final a los estados contables que utilizan como unidad de medida a la monetaria, como capital a mantener el financiero y determinados criterios de valuación para activos y pasivos. En la especialidad socio-ambiental se consideran el capital social, intelectual y natural a mantener y se utilizan distintas unidades de medida, que incluyen indicadores.

Tradicionalmente el procesamiento de datos se ha utilizado para conocer un denominado patrimonio financiero de los entes, permitiendo obtener informes contables confeccionados de acuerdo con normas profesionales o internas de cada ente y que están destinados a distintos usuarios.

La contabilidad como disciplina científica social contiene un conjunto de conocimientos interrelacionados cuyo procesamiento permite a los entes emitir informes metódicos, sistemáticos y verificables.

Es de destacar que la contabilidad gubernamental registra los servicios que se brindan a la comunidad, bajo un concepto de bienestar general, en base a los aportes de los sujetos pasivos que contribuyen a la atención de las necesidades públicas. Por tal razón presenta un enfoque eminentemente financiero, que obliga al órgano rector del sistema de contabilidad, a confeccionar la Cuenta de Inversión en base a dichos conceptos. No obstante ello, y teniendo en cuenta el valor económico del patrimonio cultural que se encuentra a disposición de la comunidad y que son administrados por el Estado (en cualquiera de las jurisdicciones), consideramos de suma importancia incorporar datos relacionados con ellos, por lo menos cuando no sean objetivamente medibles y por lo tanto no reconocidos como activo, como información complementaria, permitiéndole al legislador conocer objetivamente las potencialidades con que cuenta el país.

El patrimonio cultural, como así también el natural puede convertirse en un factor de desarrollo económico, permitiendo a las ciudades mejorar sus indicadores, tanto financieros como sociales y a su vez deberá protegerse ese legado para que pueda ser disfrutado por las futuras generaciones.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados
- c) La calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable.

La contabilidad pensada en sentido amplio, como sinónimo de información, debe proveer información cuantitativa y cualitativa sobre el patrimonio económico y social del ente público y sobre sus variaciones periódicas, que debe ser útil para los usuarios en la toma de decisiones de índole económico-social.

Los informes contables financieros irán acompañados de información complementaria necesaria para la comprensión integral de la situación sintetizada, que podrá revelarse a través de notas, cuadros, gráficos u otro formato.

Conservar el patrimonio cultural representa una responsabilidad ética y social y constituye una oportunidad para elaborar informes y construir indicadores desde la perspectiva contable para facilitar el proceso de toma de decisiones. Es por ello que resulta necesario, frente a la responsabilidad asumida ante la sociedad sobre su uso y mantenimiento, que se comunique lo que se está haciendo respecto de ellos y puede deducirse que el balance social representa el instrumento idóneo para tal fin.

8. BIBLIOGRAFIA

- Ricardo J.M.Pahlen Acuña, Ana M. Campo y Francisco R. Provenzani. (2014) “La teoría de la legitimidad y su impacto en la información contable social-ambiental”. Trabajo presentado en la XIV Asamblea General de ALAFEC. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Panamá
- Nassir Sapag Chain y Reinaldo Sapag Chain (2000). Preparación y evaluación de proyectos. 4ta. Edición. Mc Graw-Hill Interamericana de Chile ISBN: 9789562780889
- Liliana Fernández Lorenzo, Carlos García Casella y Norma B. Geba. (1999) Enfoque para una Teoría General Contable. Contabilidad Patrimonial y Social como Especialidades. Trabajo presentado en la Conferencia Internacional de Ciencias Económicas. Budapest.
- Jorge Túa Pereda (1995) “La evolución de la contabilidad a través de sus definiciones”. Libro de Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colombia.
- Ley 24156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>
- Ley 25197/1999 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/61480/norma.htm>
- Ley 25743/2003 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/85000-89999/86356/norma.htm>
- Constitución de la Nación Argentina <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Capítulo 6

LOS RECURSOS NATURALES: IMPACTO AMBIENTAL Y RECONOCIMIENTO CONTABLE

Informe preparado por

BIFARETTI MARCELA C ¹
SANCHEZ VERONICA A ¹
YACOBITTI EMILIANO 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

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 hoy 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 y le adicionamos que la información que brinda el Estado no contempla a dichos recursos; nos encontramos ante una gran dificultad.

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.

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,

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.

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,

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, conservación y valoración económica 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, mediante la elaboración y evaluación de todo tipo de informe (Estados Contables o Financieros, Balances Sociales o de Responsabilidad Ambiental, Memorias de Sostenibilidad, entre otras denominaciones) y así poder hacer frente a las nuevas demandas de información que requiere la sociedad actual.

1. INTRODUCCION

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 y le 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.

2. OBJETIVO

Ante la situación planteada en la introducción y para dar respuesta dichos interrogantes, sería necesario contar con algún método, que permitiera estimar el valor de los recursos naturales que se encuentran en áreas protegidas por entes gubernamentales, ya que dicha valoración, 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 identificar de forma rápida y precisa las variables medioambientales y disponer de información relativa a sus costos e ingresos medioambientales, lo que es indispensable en la sostenibilidad de las organizaciones tanto públicas como privadas, especialmente si se trata de entes cuya actividad se relaciona con la explotación de recursos naturales.

3. ACLARACIONES TERMINOLOGICAS

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*”.

Mientras 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

¹ <http://lema.rae.es/drae/?val=recursos+naturales>

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,
-  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, en Argentina, 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.

Pertencen 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,

² <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm>

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, 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.

4. LOS ORGANISMOS GUBERNAMENTALES Y EL MEDIO AMBIENTE EN ARGENTINA

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.

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 N° 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. 8°)

En su artículo 2° 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.

5. BENEFICIOS DEL RECONOCIMIENTO DE LOS RECURSOS NATURALES

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 Provenzano 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.

5.1. Reconocimiento Contable de partidas medioambientales

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.
- 🏡 **Activos intangibles medioambientales:** cuenta patrimonial del activo de carácter sintético que incluya información de los proyectos de investigación y desarrollo que lleva a cabo el ente, relacionados con el medio ambiente. En ocasiones dichos proyectos están encaminados a

desarrollar nuevas tecnologías para eliminar residuos o vertidos ya producidos, y en otras, la investigación estará encaminada a la reducción de la emisión y generación de los mismos. También se pueden incluir las inversiones realizadas en programas informativos para el control medioambiental en la empresa, que serán objeto de una identificación específica.

 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.

 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 (Costos de mantenimiento: inspección, limpieza, lubricación, comprobación, reemplazo de piezas de instalaciones medioambientales).
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); como ser los provenientes de la gestión de residuos generados, emisión y vertido (producción, transporte, almacenamiento, manipulación) y los relacionados con la gestión de inversiones relacionadas con el medio ambiente, depuradoras de agua, sistemas de reciclado, recuperación, ruidos, olores, emisiones, etc.
4. Pagos realizados por multas o sanciones por personal encargado del cumplimiento de legislaciones especializadas.
5. Los provenientes del reconocimiento de amortizaciones de aquellos bienes que se relacionan con partidas calificadas como medioambientales.

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 venta o alquiler de tecnologías relacionadas con el medio ambiente y subvenciones recibidas por la empresa por razones medioambientales. Pero también 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 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.

6. 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 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, conservación y valoración económica 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, mediante la elaboración y evaluación de todo tipo de informe (Estados Contables o Financieros, Balances Sociales o de Responsabilidad Ambiental, Memorias de Sostenibilidad, entre otras denominaciones) y así poder hacer frente a las nuevas demandas de información que requiere la sociedad actual.

7. BIBLIOGRAFÍA

- 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 - N°. 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.ambiente.gov.ar)
- [http:// www.hcdn.gov.ar](http://www.hcdn.gov.ar)

Capítulo 7

LOS INSTRUMENTOS ECONOMICOS Y SU APLICACIÓN AL MEDIO AMBIENTE

Informe preparado por

VERONICA A SANCHEZ ¹
MARCELA C BIFARETTI ¹
Colaboración de 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.

RESUMEN

En la actualidad medio ambiente y desarrollo son dos conceptos que se interrelacionan entre sí ya que el medio ambiente se relaciona con el desarrollo económico, y éste último ha afectado y afecta al ambiente.

Valorar económicamente al ambiente significa el intento de asignar valores cuantitativos a los bienes y servicios proporcionados por los recursos ambientales, independientemente de la existencia de precios de mercado para los mismos, ya que sabemos que muchos de dichos recursos no cuentan con un mercado generador de precios.

Por lo tanto el objetivo de la valoración implica que los recursos deben asignarse a aquellos usos que generen ganancias netas a la sociedad, lo que se evalúa comparando los beneficios económicos de cada uso menos sus costos.

Desde el punto de vista gubernamental, los gobiernos – como administradores de los recursos y el interés público – tienen la obligación de participar en el manejo y gestión del ambiente, a través de la realización de acciones colectivas que impliquen su participación social en las decisiones y la asignación de inversiones públicas y privadas. Ello implicará la adecuada distribución de costos y beneficios.

A través de instrumentos económicos tales como impuestos ambientales, permisos que pueden comercializarse o sistemas de depósito-devolución, es posible hacer que los empresarios internalicen los costos sociales de sus acciones al momento de tomar decisiones como consumidores o productores de bienes y servicios.

Las multas y otras penalidades de índole monetaria se consideran importantes para afectar las decisiones de productores y consumidores que provocan contaminación en el aire, los ríos, etc.

Los incentivos se aplican para generar una estrategia eficiente de mínimo costo, con el objeto de lograr niveles de contaminación aceptables; estimular de forma permanente la disminución de la contaminación, e impulsar la utilización de tecnologías no contaminantes

Por ello, el uso de un instrumento económico que incida en el ingreso económico, con la condición de que las organizaciones, disminuyan la contaminación o deterioro ambiental debe estar enfocado a disminuir los efectos negativos y auspiciar los positivos de cualquiera de los factores económicos disponibles.

De considerar que los instrumentos económicos son todos aquellos que inciden en los costos y beneficios imputables a cursos de acción alternativos por los que pueden optar los agentes económicos que harían variar, por ejemplo, la rentabilidad de procesos o tecnologías alternativas o, el precio relativo de un producto, podríamos expresar que lo que en realidad pretende un incentivo ambiental es promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos internalizando los costos ambientales o los costos de agotamiento de los recursos, o bien, las ventajas competitivas que implica llevar a cabo comportamientos ambientalistas limpios, no contaminantes y adecuados con la preservación de los recursos naturales.

1. INTRODUCCION

En la actualidad medio ambiente y desarrollo son dos conceptos que se interrelacionan entre sí ya que el medio ambiente se relaciona con el desarrollo económico, y éste último ha afectado y afecta al ambiente.

No obstante, cabe aclarar que la degradación no está íntimamente vinculada a dicho desarrollo, ya que la calidad ambiental forma parte del bienestar que el progreso ofrece, pero en ocasiones, los problemas ambientales pueden obstaculizarlo.

La integración mencionada anteriormente, está estrechamente asociada al concepto de desarrollo sustentable. El mismo asume como premisa el equilibrio entre la actividad económica, los sistemas biofísicos y la calidad de vida de la sociedad. Mantener ese equilibrio implica conocer y dar valor a los costos y efectos negativos, así como a los beneficios, que se producen por la selección de las actividades económicas y los patrones de consumo relacionados con la diversidad biológica.

Desde el punto de vista gubernamental, los gobiernos – como administradores de los recursos y el interés público – tienen la obligación de participar en el manejo y gestión del ambiente, a través de la realización de acciones colectivas que impliquen su participación social en las decisiones y la asignación de inversiones públicas y privadas. Ello implicará la adecuada distribución de costos y beneficios.

Podemos definir que el medio ambiente cumple cuatro funciones que la sociedad valora en forma positiva:

- ✿ Proporciona recursos y materias primas para producir bienes económicos.
- ✿ Recepciona residuos y desechos.
- ✿ Suministra bienes naturales.
- ✿ Es el medio para el sustento de la vida

La valoración de un recurso natural exige identificar y desagregar las funciones, productos y servicios ambientales que genera; valorar cada uno de ellos a través de los distintos métodos de valoración; y por último, volver a agregar todos los servicios que presta para hallar su valor económico total.

Por todo ello, una estrategia conveniente en aras de lograr un manejo sustentable de los recursos naturales debe contemplar cuatro etapas:

- 1) Medir la escala del daño del recurso, es decir, el impacto en términos cualitativos y cuantitativos.
- 2) Identificar las fuentes de ineficiencia en su manejo: implica considerar las fallas de mercado, derechos de propiedad mal definidos y las ineficiencias del gobierno en concepto de impuestos, subsidios o administración inoperante.
- 3) Cuantificar la importancia de las ineficiencias: valorar monetariamente los costos originados por el daño sobre los recursos o el ambiente, y si no es posible, utilizar indicadores no monetarios para su estimación.
- 4) Definir los instrumentos de política adecuados que permitan impulsar el uso sustentable del ambiente.

Ello es posible a través de la aplicación - por parte del Estado e integrando su política ambiental - de instrumentos económicos para la protección del medio ambiente y el uso racional de los recursos naturales, cuyo objetivo es un cambio

en el comportamiento del ente que contamina, a través de mecanismos indirectos dirigidos a premiar procedimientos ambientalistas limpios y desalentando todo comportamiento contaminante o de uso inadecuado de recursos.

2. ALGUNOS CONCEPTOS A CONSIDERAR

Si buscamos en el Diccionario de la Real Academia Española los términos subvención, incentivo y valorar, nos encontramos con la siguiente definición:

Subvención

Del lat. subventio, -ōnis 'ayuda, auxilio'.

1. f. Acción y efecto de subvenir o subvencionar.

2. f. Ayuda económica que se da a una persona o institución para que realice una actividad considerada de interés general.

Incentivo

Del lat. incentīvus.

2. m. Estímulo que se ofrece a una persona, grupo o sector de la economía con el fin de elevar la producción y mejorar los rendimientos.¹

Valorar

De valor.

1. tr. Señalar el precio de algo.

2. tr. Reconocer, estimar o apreciar el valor o mérito de alguien o algo.

Valorar económicamente al ambiente significa el intento de asignar valores cuantitativos a los bienes y servicios proporcionados por los recursos ambientales, independientemente de la existencia de precios de mercado para los mismos, ya que sabemos que muchos de dichos recursos no cuentan con un mercado generador de precios.

Por lo tanto, el objetivo de la valoración implica que los recursos deben asignarse a aquellos usos que generen ganancias netas a la sociedad, lo que se evalúa comparando los beneficios económicos de cada uso menos sus costos.

¹ dle.rae.es

Dentro de la economía existen dos ramas que tratan las cuestiones relacionadas con el medio ambiente:

- 1) *Economía ambiental*: este enfoque consiste en que los problemas ambientales surgen de situaciones en las cuales el mercado no funciona de manera óptima para asignar recursos, lo que se conoce con el nombre de fallas de mercado. Su presencia está asociada a la ausencia de un mercado para este tipo de bienes y servicios ambientales. Por lo tanto, se deberá analizar y proporcionar instrumentos que permitan la corrección de los desvíos.

Se busca la valoración directa o indirecta en términos monetarios de los cambios que se producen en la calidad de algún bien o servicio ambiental. Para ello se puede emplear el criterio de costo-beneficio estándar, que consiste en comparar los beneficios y los costos asociados a una acción en particular para determinar si es conveniente o no encarar a la misma. Como ejemplo podemos citar el análisis de distintas tecnologías de tratamiento del agua.

En ocasiones puede ocurrir que no sea factible o deseable realizar este tipo de análisis, por ejemplo, cuando existan áreas protegidas que deben ser conservadas sin tener en cuenta su costo; o existe un alto nivel de incertidumbre sobre los beneficios que pueden brindar los bienes y servicios ambientales, tanto en la actualidad como en el futuro lo que dificulta la asignación de valores monetarios.

Si la pérdida de dichos servicios resultara irreversible, sería conveniente elegir una estrategia que minimice las pérdidas relacionadas con el daño ambiental, salvo que el costo social de la misma sea muy elevado. Este enfoque se lo denomina estándares mínimos de seguridad y basándose en el criterio de costo-eficiencia, trata de buscar la manera más eficiente de alcanzar un objetivo ambiental particular sin tener en cuenta si los beneficios esperados justifican los costos en los que debe incurrirse.

- 2) *Economía ecológica*: considera que el sistema económico depende del sistema de la biosfera que lo limita y debe situarse dentro del mismo. La valoración monetaria de los recursos naturales no asegura su uso sostenible, lo que conlleva a una interpretación del principio de sostenibilidad, que propone la utilización de instrumentos como la huella ecológica, que se expresa como la superficie ecológicamente productiva

necesaria para producir los recursos consumidos por un habitante, así como el área necesaria para absorber los residuos que genera. La sostenibilidad de un territorio según este concepto dependerá entonces del correcto aprovechamiento del capital natural teniendo en cuenta la superficie que les corresponde de acuerdo con el uso que se haga de los recursos naturales y con los desechos que ese grupo vuelque en el ambiente. Para alcanzar un nivel sostenible es necesaria la conservación del capital natural aprovechando al máximo el espacio que corresponde a cada uno, sin consumir más recursos de los que se dispone.

3. LA IMPORTANCIA DE VALORIZAR LOS RECURSOS NATURALES

La degradación o pérdida de recursos ambientales constituye un problema económico ya que tiene como consecuencia la desaparición de valores importantes, a veces de manera irreversible. Cada alternativa susceptible de seguir con respecto de un recurso ambiental, como ser conservarlo en su estado natural, dejar que se degrade o convertirlo para destinarlo a otro uso, origina pérdida o ganancia de valores. Es por ello que para decidir cómo utilizar un determinado recurso se deberán considerar si los índices actuales de destrucción del mismo son excesivos y si dichas ganancias y pérdidas se analizan y evalúan correctamente.

Asimismo, la valoración puede servir de guía para políticas públicas, ya que la aplicación de impuestos, la asignación de subsidios o la decisión de gastar en conservación de recursos o de mitigación del impacto ambiental requiere de una adecuada valoración de los costos y beneficios ambientales a alcanzar.

Existen distintos métodos de valoración económica que pueden ser utilizados para estimar los distintos tipos de servicios ecosistémicos. En el caso de los servicios de abastecimiento no se presentan dificultades para su valoración ya que suelen comercializarse en los mercados y por tanto sus precios de mercado pueden utilizarse para realizar estimaciones económicas. Cuando se trata de los servicios de regulación o culturales, debido a que no suelen tener precios de mercado (excepto, por ejemplo, la captura de carbono), las técnicas empleadas se basan en información de mercado relacionada con el servicio o bien (preferencias reveladas) o en mercados simulados (preferencias declaradas).

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

En el siguiente cuadro vamos a exponer los métodos más utilizados en la economía ambiental en España de acuerdo a datos del Ministerio de Medioambiente y Medio Rural Marino en 2010.

Mercado	Clasificación			Método de valoración	Valor
Si	Valoración de mercado	Evaluación de costos y beneficios directos	Cuando existen mercados para el recurso	Precios de mercado	Uso directo e indirecto
			Costos estimados por la relación del recurso con un bien que dispone de mercado	Costos evitados	Uso directo e indirecto
			Cuando el bien ambiental afecta al nivel de producción de un bien valorado en el mercado	Función producción	Uso indirecto
No	Preferencias relevadas	Evaluación indirecta a través de mercados reales relacionados con el recurso	Cuando el activo ambiental influye en mercados reales (preferencias reveladas)	Precios hedónicos	Uso directo e indirecto
				Costo del viaje	Uso directo e indirecto
	Preferencias declaradas	Evaluación a través de mercados ficticios	Variaciones compensatorias a través de mercados artificiales o poniendo a los agentes en situaciones de mercado	Valoración contingente y métodos similares	Uso y no uso

Realizaremos una breve descripción de los métodos de valoración mencionados en el cuadro:

Costos evitados: considera que el valor de un bien ambiental no se comercializa en el mercado, pero está relacionado con un bien que sí posee un precio; y que el nexo entre ambos radica en ser sustitutos en el marco de una determinada función de producción.

Función de producción: se relaciona con los bienes privados afectados por el bien ambiental. Supone que los costos de evitar ciertos daños sobre el medio ambiente o reemplazar ecosistemas o los servicios que éstos proveen constituyen estimaciones útiles de su valor, por lo tanto, si las personas están dispuestas a incurrir en este tipo de costos para evitar los perjuicios causados por la pérdida de algún servicio ambiental o para reemplazar ciertos servicios del ecosistema, los mismos deben valer, como mínimo, el monto que la gente paga para ello.

Precios hedónicos: tiene en cuenta que el valor de un bien ambiental se ve reflejado en el valor de un bien privado. Para ello estima todos los atributos de un bien que explican su precio, y le asigna a cada característica del bien su precio implícito. Se utiliza principalmente para los cambios en el valor de terrenos o viviendas afectados por determinadas circunstancias ambientales.

Costos del viaje: se basa en la valoración económica de áreas naturales que cumplen una función recreativa, por lo tanto, el bien objeto de valoración son las actividades recreativas y el costo de consumir este bien incluye, además de los correspondientes al acceso al lugar, aquellos otros relacionados con el tiempo de viaje y de permanencia en el lugar de destino.

Valoración contingente: tiene como objetivo que las personas declaren sus preferencias con relación a un determinado bien o servicio ambiental, en lugar de realizar estimaciones sobre la base de conductas que se observan en el mercado. Consiste en el uso de encuestas que contienen un cuestionario en el que se le pregunta a las personas beneficiadas o perjudicadas por un determinado proyecto, cuánto estarían dispuestas a pagar por obtener un determinado beneficio o por evitar sufrir un daño de naturaleza ambiental.

Valor de uso: puede definirse como el valor determinado por la disponibilidad a pagar que ofrecen las personas por utilizar los bienes y servicios generados por el medio ambiente. Posee dos clasificaciones:

- ☼ Directo: se reconoce de manera inmediata a través del consumo del recurso biológico o de un servicio que presta el mismo y puede estar incluso asociado a un valor en el mercado.
- ☼ Indirecto: está relacionado con los beneficios que recibe la sociedad a través de los servicios ambientales de los ecosistemas y de las funciones del hábitat.

Valor de no uso: representa a aquel que no está relacionado con el uso actual o potencial de un recurso.

Podemos concluir que la valoración económica se ha visto como un instrumento que permite poner en evidencia los diferentes usos de los recursos biológicos y la biodiversidad. Si se muestra que la conservación de la biodiversidad puede tener un valor económico positivo mayor que el de las actividades que la amenazan, la información que se pueda generar sobre sus beneficios ecológicos, culturales, estéticos y económicos apoyará las acciones para protegerla y conservarla productivamente, convirtiéndose en una herramienta importante para influir en la toma de decisiones gubernamentales y sociales, colectivas e individuales.

Dicha valoración permitiría dar bases para que los gobiernos intervengan corrigiendo las acciones de los particulares o eliminando subsidios que distorsionan las decisiones y promueven comportamientos inapropiados en relación con los recursos naturales. Poder contar con valoraciones adecuadas permitiría crear los instrumentos políticos para estimular o desestimular actividades de acuerdo con sus costos ambientales para la sociedad (externalidades ambientales), pudiendo imputar esos costos al que causa el deterioro (internalización) o promoviendo incentivos para la conservación y el uso sostenible de los recursos naturales, haciendo con ello un uso más eficiente y una distribución más equitativa de los costos y los beneficios asociados.

Una correcta valoración de los recursos naturales y sus usos permitiría también, en la evaluación de proyectos de desarrollo, incorporar opciones significativas, con menor costo ambiental y social, así como corregir los procesos

productivos ineficientes. Un aspecto fundamental es la capacidad social de medir los beneficios que presta la naturaleza y los costos presentes y futuros de su degradación o agotamiento, así como la adquisición de una conciencia social y una actitud responsable ante la conservación de los recursos naturales.

4. POLITICAS AMBIENTALES E INCENTIVOS ECONOMICOS

Para abordar las causas principales del problema ambiental es necesario que en los procesos de toma de decisiones se adopten medidas que integren los costos y beneficios que implica alterar el ambiente. Para ello es necesaria la intervención pública, ya que se trata de recursos y bienes de carácter público donde los individuos a priori no tienen incentivos individuales para su conservación.

A través de instrumentos económicos tales como impuestos ambientales, permisos que pueden comercializarse o sistemas de depósito-devolución, es posible hacer que los empresarios internalicen los costos sociales de sus acciones al momento de tomar decisiones como consumidores o productores de bienes y servicios.

El Diccionario de Medio Ambiente y Desarrollo Sustentable² define al instrumento económico como *las medidas económicas o fiscales para influir el comportamiento relacionado con el medio ambiente*.

Asimismo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha definido condiciones para que un instrumento de política pública pueda ser considerado como instrumento económico: *“instrumentos que afectan las estimaciones de costos y beneficios de las iniciativas abiertas a los agentes económicos. Su efecto es influir la toma de decisiones y la conducta de estos agentes de manera tal que las alternativas que se eligen conduzcan a una situación más deseable desde el punto de vista ambiental que la que ocurriría en ausencia del instrumento. Los instrumentos económicos, en contraste con la regulación directa, dan libertad a los agentes económicos para que respondan a cierto estímulo de un modo que ellos mismos piensen que es más beneficioso”*.

² Jhon Wiley & Sons, (1996) Dictionary of Environment and Sustainable Development, Inglaterra

De acuerdo con dicha definición, los instrumentos que se consideran como mecanismos ambientales de mercado son:

- ☼ Tributos: incluyen los relacionados con efluentes y aquellos que gravan directamente a los productos de acuerdo con las técnicas utilizadas para su fabricación.
- ☼ Subsidios: contiene a los fondos, préstamos blandos y exenciones tributarias.
- ☼ Creación de mercados: comprende la transacción de emisiones e intervenciones en el mercado, tales como estabilización de precios y seguros de responsabilidad civil
- ☼ Incentivos de aplicación: incluyen tarifas por no cumplimiento y bonos de desempeño.

4.1. Los Incentivos Económicos

En general se define a un incentivo como un instrumento que motiva decisiones por parte de actores económicos. Si está orientado a la conservación, se considera un estímulo diseñado para alentar o motivar a los gobiernos, la comunidad local u organizaciones internacionales para la preservación de la diversidad biológica. Se lo utiliza para dirigir recursos tanto monetarios como no monetarios, hacia la conservación de los recursos biológicos y facilitar que ciertos grupos resulten beneficiados.

Los incentivos se aplican para generar una estrategia eficiente de mínimo costo, con el objeto de lograr niveles de contaminación aceptables; estimular de forma permanente la disminución de la contaminación, e impulsar la utilización de tecnologías no contaminantes y pueden tener efectos:

- ☼ positivos, cuando están dirigidos a impulsar comportamientos y prácticas viables con la conservación y uso sostenible de la diversidad biológica, es decir, el Estado demanda un bien o servicio que las personas no pueden demandar pero que es beneficioso para la sociedad en su conjunto;
- ☼ negativos o desincentivos, están conducidos para desestimular ciertas prácticas o decisiones poco compatibles con el uso sostenible de la biodiversidad, es decir, desalientan al comportamiento no deseado. Se basa en el principio de “quien contamina paga” y para ello es necesario una

valoración económica de los efectos de la contaminación y los recursos consumidos, por ejemplo, un impuesto para gravar la contaminación resultante de los efluentes producidos por las industrias o por las emisiones

Asimismo, se los pueden clasificar en directos: aquellos que pueden ser en dinero (préstamos a los agricultores para la aplicación de técnicas integradas de control de plagas) o en especies (entrega de plantines para la restauración de un bosque); indirectos: no requieren de una asignación presupuestaria específica para la conservación, como ser deducciones tributarias orientadas a la conservación de algunos ecosistemas.

4.2. Tipos de Incentivos

Pago por servicios ambientales: se basa en que los proveedores de servicios ambientales se verán compensados por los mismos, mientras que sus beneficiarios tienen que pagar por ellos. Puede limitarse a la compensación de los que proveen externalidades positivas, o aquellos que causen externalidades negativas deberán que pagar para remediar los daños que originen. Es decir, se identifica un servicio ambiental y se establece un sistema que mantenga el uso del suelo que garantiza dicho servicio, y de esa manera, se recompensa a los productores por las externalidades positivas que generan mediante un uso adecuado de la tierra para mantener o mejorar los servicios ambientales.

Compensaciones con servicios sociales: requiere del relevamiento de información ambiental y socioeconómica que permita identificar prioridades de servicios sociales, como ser facilidades para el acceso a la educación o la atención médica de la comunidad.

Etiquetas ambientales: consiste en otorgar una certificación a los productos que reúnan ciertas características que son definidas con base a los estándares mundialmente aceptados. Se utiliza con la finalidad de incentivar el consumo de determinados productos que protegen el medio ambiente.

Auditoría ambiental: radica en la revisión documentada, sistemática, periódica y objetiva, relacionada con el comportamiento de un ente frente a los requerimientos ambientales, otorgándole un beneficio ya que permite conocer

su grado de compromiso con la temática ambiental y prevenir responsabilidades. Es de carácter voluntario y la realiza la empresa bajo su responsabilidad y propia iniciativa. Puede ser llevada a cabo por auditores de la propia empresa o de organizaciones profesionales independientes del ente que actúen en su nombre.

Impuestos y tasas: su utilización se basa en el concepto que los costos sociales por la pérdida de la biodiversidad deben ser manifestados en los precios de la actividad que ocasiona dicha pérdida, en la medida en que se pueda contar con información fehaciente. Por el contrario, también pueden ser adoptados para beneficiar ciertas actividades deseables a través de la fijación de tasas más bajas.

En su aplicación debemos distinguir dos situaciones:

- ☼ La autoridad procura que los entes disminuyan el nivel de actividad que ocasiona el daño ambiental o su mitigación, es decir se intenta moderar e incluso revertir el daño
- ☼ Busca evitar que las empresas lleven a cabo actividades que ocasionan daño al ambiente, es decir, impedir que el daño se produzca.

Otra alternativa es la exención impositiva, en la que se pretende promover la conservación mediante la eximición, total o parcial, del pago de impuestos; por ejemplo, sobre la tierra, o deducciones en el impuesto a las ganancias. Sin embargo, en la práctica se ha demostrado que no resulta efectiva su aplicación.

Fondos ambientales: son creados por la autoridad ambiental para financiar programas de pago por servicios ambientales o la creación de mercados verdes. Estos fondos pueden recibir recursos provenientes de créditos, donaciones, aportes del Estado en cualquiera de sus tres niveles, o propios de la autoridad ambiental.

Dichos programas pueden ser presentados por los gobiernos, ONGs o por la misma autoridad ambiental. Debe crearse un Consejo Directivo cuya función consiste en definir criterios (fijar los indicadores de mejoramiento de las condiciones socio-económicas de los proveedores de servicios ambientales), los procedimientos para la presentación y selección de proyectos y los órganos encargados de la dirección y administración de los mismos.

Ejemplos de estos incentivos son:

- ✿ Fondos fiduciarios
- ✿ Canje de deuda por naturaleza: son acuerdos entre dos gobiernos mediante el cual el estado acreedor exime del pago de una parte la deuda externa del deudor, a cambio de que dicho estado invierta en proyectos para la conservación del medio ambiente.
- ✿ Ecoturismo
- ✿ Ecoetiquetado para productos que provienen de áreas protegidas
- ✿ Mercados LOHAS: es un segmento de mercado enfocado en la salud, el ambiente, el desarrollo personal, la vida sostenible y la justicia social. Sus consumidores aprecian las iniciativas de las empresas socialmente responsables y están dispuestos a pagar un poco más a cambio de productos y servicios sostenibles.
- ✿ Programas de capacitación y educación ambiental

Permisos comercializables: son clasificados en dos grandes categorías: los de mandato y control y los de mercado. Bajo un sistema de mandato y control, la autoridad exige a todos los entes un determinado nivel de reducción de emisiones o bien la instalación de cierta tecnología para su reducción (estándar tecnológico), sin importar cuan costoso sea para cada empresa cumplir con esta norma. Por otro lado, los instrumentos de mercado, bajo la forma de permisos de emisión comercializables permiten alcanzar la meta medioambiental dando mayor flexibilidad a las organizaciones para elegir sus niveles de producción y emisiones, resultando más eficientes en términos de costos para ellas; ya que consisten en alcúotas de emisión sobre un cupo máximo establecido que un ente pueden comprar o vender en el mercado.

5. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS INCENTIVOS Y/O SUBVENCIONES

5.1. Legislaciones Provinciales de Balance Social en Argentina: Incentivos

En aras de alcanzar objetivos relacionados con el desarrollo humano tales como el uso sustentable de los recursos naturales y la preservación del medio ambiente, entre otros, muchas veces es necesaria la intervención estatal a través de

instrumentos económicos y no económicos para su logro, incluidos en las metas públicas.

Las multas y otras penalidades de índole monetaria se consideran importantes para afectar las decisiones de productores y consumidores que provocan contaminación en el aire, los ríos, etc.

Por ello, el uso de un instrumento económico que incida en el ingreso económico, con la condición de que las organizaciones, disminuyan la contaminación o deterioro ambiental debe estar enfocado a disminuir los efectos negativos y auspiciar los positivos de cualquiera de los factores económicos disponibles.

De considerar que los instrumentos económicos son todos aquellos que inciden en los costos y beneficios imputables a cursos de acción alternativos por los que pueden optar los agentes económicos que harían variar, por ejemplo, la rentabilidad de procesos o tecnologías alternativas o, el precio relativo de un producto, podríamos expresar que lo que en realidad pretende un incentivo ambiental es promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos internalizando los costos ambientales o los costos de agotamiento de los recursos, o bien, las ventajas competitivas que implica llevar a cabo comportamientos ambientalistas limpios, no contaminantes y adecuados con la preservación de los recursos naturales.

Todo incentivo implica un estímulo, por eso del trabajo “Actualización de la situación normativa en materia de Balance Social en la República Argentina al año 2015” realizado en el marco del Programa de Investigación “Legislación de la información contable y de gestión en materia social en la Argentina” dirigido por el Dr. Carlos Luis García Casella extraemos un cuadro sobre los distintos beneficios que conceden legislaciones provinciales de balance social en la República Argentina tales como:

- ✿ Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) – Ley 2594/07 de Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (BRSA)
- ✿ Provincia de Río Negro - Ley 4531/10 que crea el Programa de Responsabilidad Social y Ambiental Empresaria e implementa un

Certificado de Responsabilidad Social y Ambiental (CSRA) en el ámbito del Ministerio de la Producción provincial.

- ✿ Provincia de Salta – Decreto 517/11 – Marco conceptual de la Responsabilidad Social y Balance Socio Ambiental.
- ✿ Provincia de Mendoza - Ley 8488/13 de Responsabilidad Social Empresaria, a la fecha sin reglamentar. Su finalidad es: la promoción de conductas socialmente responsables de las empresas y organizaciones en general; también fija el marco jurídico-contable del Balance de Responsabilidad Social y Ambiental Empresaria (BRS AE).
- ✿ Provincia de Tucumán - Ley 8761/15 – Ley de Responsabilidad Social y Ambiental que habilitará a los sujetos comprendidos en esta Ley, a obtener y exhibir el distintivo denominado Certificado Tucumano de Responsabilidad Social y Ambiental.

ESTIMULO				
CABA (Art. 3)	MENDOZA (Art. 10,11,12)	RIO NEGRO (Art. 5)	SALTA (Art. 5)	TUCUMÁN (Art. 12)
Aquellas empresas que presenten su Balance de Responsabilidad Social Ambiental voluntariamente, podrán obtener beneficios promocionales, tales como incentivos para innovación tecnológica y otros que establezca la autoridad de aplicación. Los	Las empresas que obtengan el Certificado de Empresa Socialmente Responsable y que no estuvieren obligadas por ley, podrán acceder, de acuerdo con las pautas y categorías que oportunamente determine la autoridad de aplicación, a	Aquellas empresas que logren el Certificado de Responsabilidad Social y Ambiental (CRSA) obtendrán beneficios relacionados con el acceso a créditos y programas especiales, incentivos para la innovación tecnológica y	A las empresas que certifiquen el balance social en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta se les otorgará los beneficios: a) La Provincia de Salta realizará	Quienes obtengan el Certificado podrán acceder, de acuerdo a las pautas que determine la reglamentación, a los siguientes beneficios: a) Acompañamiento del Estado Provincial en los procesos de búsqueda de nuevas inversiones privadas,

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

CABA (Art. 3)	MENDOZA (Art. 10,11,12)	RIO NEGRO (Art. 5)	SALTA (Art. 5)	TUCUMÁN (Art. 12)
beneficios promocionales establecidos conforme a la ley no alcanzarán a las empresas que obligatoriamente deban presentar el BRSA.	los siguientes beneficios: a) Prioridades en las contrataciones con el Estado provincial y/o municipal que adhiera a la presente ley, cuando exista igualdad de condiciones en la oferta. b) Mejor y mayor posibilidad de acceso a líneas de crédito y financiación del Fondo para la Transformación y el Crecimiento de la provincia, así como de toda entidad financiera, pública o privada, que así lo disponga mediante convenio con el Estado	otros. Los mismos serán establecidos por la autoridad de aplicación y podrán variar cada año.	campañas de promoción y publicidad en los distintos eventos en los que esta participe. b) Serán beneficiarias del régimen de preferencia establecido por la Ley de Compra y Contrate Trabajo Salteño. c) La Provincia de Salta abonará al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta, el derecho de certificación de firma, por el Balance Social Ambiental que cada empresa	nacionales o extranjeras, destinadas a potenciar o ampliar sus actividades empresariales en la Provincia. b) Prioridad en las contrataciones con el Estado Provincial, cuando exista igualdad de condiciones en la oferta. Los Municipios que adhieran a la presente ley pueden adoptar el mismo criterio en lo concerniente a este tema. c) En materia de créditos públicos, mejores y mayores posibilidades de obtener mejoras económicas y financieras, y facilidad de acceso a los mismos. d) En materia de créditos privados, posibilidad de obtener iguales

CABA (Art. 3)	MENDOZA (Art. 10,11,12)	RIO NEGRO (Art. 5)	SALTA (Art. 5)	TUCUMÁN (Art. 12)
	<p>provincial. Asimismo, podrán habilitarse líneas de créditos para aquellas empresas que, no habiendo sido certificadas, inicien el trámite para acceder al CESR con el compromiso de afectar los fondos obtenidos para solventar los gastos que demanden las medidas necesarias para obtener dicha certificación, atendiendo principalmente a las pequeñas y medianas empresas.</p> <p>c) Las empresas acreedoras del premio anual a la RSE,</p>		<p>presente. El total a reconocer a cada empresa no podrá exceder la suma de Pesos Quinientos (\$500.-) por año.</p>	<p>beneficios que los indicados precedentemente, siempre que exista un convenio pertinente entre la entidad otorgante y el Estado Provincial. e) Representar a la Provincia con sus productos o servicios en ferias nacionales o internacionales en las cuales concorra la misma, debiendo establecer la reglamentación, el modo de priorización que exista entre las mismas. f) Posibilidad de publicitar y promocionar sus acciones, productos o servicios en espacios facilitados por la Provincia de Tucumán. f) En caso de Entes u Organismos del</p>

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

CABA (Art. 3)	MENDOZA (Art. 10,11,12)	RIO NEGRO (Art. 5)	SALTA (Art. 5)	TUCUMÁN (Art. 12)
	<p>mencionado en el art. 12 de la presente, podrán contar con una bonificación de hasta un diez por ciento (10%) en el pago de impuestos provinciales, u otro tipo de beneficios fiscales, según lo determine la reglamentación. d) Podrá el Estado provincial y/o municipal que adhiera a la presente, proveer de un espacio físico a los fines que las empresas publiciten sus productos o servicios en eventos públicos de índole provincial o municipal. e) Podrán representar a</p>			<p>Estado que, por institucionalizar las prácticas de responsabilidad social y ambiental, accedan al "Certificado de Responsabilidad Social y Ambiental", obtendrán el distintivo de "Organismo comprometido con la Responsabilidad Social y Ambiental", el que podrá ser exhibido y utilizado públicamente. g) Cualquier otro beneficio que determine la reglamentación.</p>

CABA (Art. 3)	MENDOZA (Art. 10,11,12)	RIO NEGRO (Art. 5)	SALTA (Art. 5)	TUCUMÁN (Art. 12)
	la provincia con sus productos o servicios en las ferias nacionales e internacionales en las cuales la provincia concurra con un stand.			

Cuadro extraído de “Actualización de la situación normativa en materia de Balance Social en la República Argentina al año 2015” – Capitulo 1 por Mariana Galli Basualdo

Del resumen normativo se observa que en la Argentina los incentivos conducen a que las empresas tengan mejores oportunidades de negocios, promocionando sus productos, acceso a nuevas líneas de crédito, etc. De allí interpretamos que “La búsqueda del beneficio para el medio ambiente no presume damnificar a la empresa, sino que una mejor conducta ambiental de la misma, reflejada a través de la responsabilidad social empresaria (RSE), puede traducirse en ventajas competitivas que le agreguen valor”. (Sanchez V. y Bifaretti M. 2012)

Como expresan Ricardo Pahlen y Ana M. Campo (2007) “Cabe preguntarnos si el reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente, no deberían ser consideradas como tales en los informes a presentar a terceros, no olvidando la evolución del concepto de activo que hoy considera el Marco Conceptual, donde no se requiere propiedad sino solamente que se cumpla con el enfoque de los beneficios y riesgos que allí se indica. El hecho de ignorar el buen manejo de los recursos naturales por un ente, provocan un alejamiento a la estimación contable de un valor del ente y su capacidad para generar riqueza carecería de objetividad, pues presentaría sesgos hacia la subvaluación del patrimonio, cuando solo estaríamos reconociendo las contingencias negativas o las deudas emergentes de un inadecuado uso de esos recursos naturales. “Si bien el concepto de responsabilidad social escapa de los alcances de este enfoque de utilidad de la información contable”, la sola existencia

de activos intangibles que se generan internamente en los entes y la forma en que el ente administra los recursos-aquellos de su propiedad y también los otros sobre los cuales goza de los beneficios y soporta los riesgos- genera la necesidad de un nuevo cambio en la terminología contable adoptada por las normas contables profesionales. La contabilidad patrimonial centra su atención en el patrimonio, pues lo debe representar y medir, respetando requisitos de la información contable como el de integridad y utilidad, y frente a este concepto de responsabilidad social empresarial aparece un nuevo activo intangible para el ente.”

Así en el marco del segmento de la Contabilidad financiera o patrimonial, ciertas acciones o gestiones ambientales que impliquen ventajas competitivas y que ameritan su reconocimiento contable, deberían ser consideradas como activos intangibles toda vez que:

- ☼ Generan beneficios futuros que se espera fluyan hacia la empresa.
- ☼ El ente controla los beneficios económicos que produce.
- ☼ Su origen tuvo que referirse a una transacción o hecho ocurrido con anterioridad a su reconocimiento.
- ☼ Tiene que tener un costo o valor susceptible de ser medido en forma confiable.

Si bien la normativa contable vigente no permite el reconocimiento contable de dichos intangibles, los mismos generan ventajas por el hecho de adherir voluntariamente a la normativa sobre Balance Social, por lo tanto, sería importante indicarlo en la información complementaria a los Estados Contables tradicionales.

5.2. Tratamiento Contable de las Subvenciones

La NIC 20 hace referencia al tratamiento contable a dispensar a las subvenciones: “Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales” y define los siguientes términos:

“*Ayudas gubernamentales* son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas gubernamentales, para el propósito de esta Norma, los beneficios producidos indirectamente sobre

las entidades por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas de desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

Préstamos condonables son aquéllos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.

Las *subvenciones del gobierno* son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

Subvenciones relacionadas con activos son subvenciones del gobierno cuya concesión implica que la entidad beneficiaria deberá comprar, construir o adquirir cualquier otra forma de activos fijos. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bajo los períodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.”³

Para el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (firmado por los países miembros de la Organización Mundial del Comercio) existe subvención:

- “a) 1) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo "gobierno"), es decir:
- i) cuando la práctica de un gobierno implique una transferencia directa de fondos (por ejemplo, donaciones, préstamos y aportaciones de capital) o posibles transferencias directas de fondos o de pasivos (por ejemplo, garantías de préstamos);
 - ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales);

³ NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales - IFRS

- iii) cuando un gobierno proporcione bienes o servicios -que no sean de infraestructura general- o compre bienes;
 - iv) cuando un gobierno realice pagos a un mecanismo de financiación, o encomiende a una entidad privada una o varias de las funciones descritas en los incisos i) a iii) supra que normalmente incumbirían al gobierno, o le ordene que las lleve a cabo, y la práctica no difiera, en ningún sentido real, de las prácticas normalmente seguidas por los gobiernos; o
- a) 2) cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios en el sentido del artículo XVI del GATT de 1994; y
 - b) con ello se otorgue un beneficio⁷⁴.

La normativa en España⁵ diferencia a las subvenciones otorgadas por socios o propietarios de las otorgadas por terceros. Éstas últimas pueden clasificarse a su vez en reintegrables y no reintegrables.

Las subvenciones no reintegrables pueden implicar recibir sumas de dinero y por lo tanto son consideradas de carácter monetario o un aporte en especie (no monetarias)

Asimismo, la normativa establece que para ser considerada la subvención como reintegrable o no, deben cumplirse con tres condiciones:

- a) que exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa,
- b) que se haya cumplido las condiciones para su concesión y
- c) no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Para la normativa contable internacional, existen dos métodos para su contabilización, a saber:

- ✱ Método de capital: establece que las subvenciones no deben ser reconocidas como resultado del ejercicio, ya que se trata de un recurso financiero que representa un incentivo para el ente sin que se relacione con costo alguno.

⁴ https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/24-scm.pdf

⁵ Norma de Registro y Valoración 18º de la segunda parte del nuevo PGC07 (NOREVA)

- ☼ Método de la renta: se reconocen las subvenciones como resultado de uno o más períodos debido a que no se tratan de aportes de los socios y fueron recibidas tras cumplir con ciertas condiciones, por lo tanto, deben imputarse como resultado positivo en los períodos en los cuales se generen todos los costos que se relacionan con la misma.

Cuando la NIC 20 expresa el no reconocimiento de un resultado como contrapartida a la subvención recibida, se basa en que “Resulta inapropiado reconocer las subvenciones del gobierno a través de una cuenta de resultados, puesto que no han sido ganadas, sino que representan un incentivo suministrado por el sector público sin que tengan relación con costo alguno.” Por este motivo es que se adopta reconocer el incremento patrimonial como ingreso sobre una base sistemática, a lo largo de varios períodos, es decir como Ingresos Diferidos.

Respecto de las Normas contables Argentinas cuando se refiere a los Resultados Diferidos, es la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE la que prevé, dentro del Estado de Evolución del Patrimonio Neto, un ítem denominado “Resultados Diferidos”, que según describe “son aquellos resultados que, de acuerdo a lo establecido por las normas contables profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dichos rubros hasta que por aplicación de las citadas normas deban imputarse al Estado de Resultados.” Tal es el caso de las “diferencias de conversión” que surgen de aplicar el método optativo para entidades no integradas (Resolución Técnica N° 18), con lo cual aceptan la incorporación al patrimonio neto de conceptos que no surgen de aportes de los propietarios.

Otro incentivo otorgado por el estado puede ser de carácter fiscal, toda vez que concede una reducción de impuestos o una exención. Ante tal situación el ente deberá reconocer un menor cargo por impuestos (gasto) lo cual redundaría en un mayor Resultado del Ejercicio (ganancia) a distribuir.

6. CONCLUSIONES

El contar con valoraciones adecuadas permitiría crear los instrumentos políticos para estimular o desestimular actividades de acuerdo con sus costos ambientales para la sociedad (externalidades ambientales), pudiendo imputar esos costos al ente que causa el deterioro (internalización) o promoviendo incentivos

para la conservación y el uso sostenible de los recursos naturales, haciendo con ello un uso más eficiente y una distribución más equitativa de los costos y los beneficios asociados.

A la luz de la legislación provincial sobre Balance Social, podemos considerar que los incentivos que recibe el ente por parte del gobierno son a título gratuito, concediéndole ventajas competitivas, las que podrían ser reconocidas contablemente como activos intangibles ya que, debido a un hecho ya ocurrido, el ente puede controlar los beneficios económicos que el incentivo originará en el futuro.

De considerar lo señalado por las normas contables vigentes, al no reconocer la incorporación del activo intangible ante la imposibilidad de su medición objetiva, sería de suma importancia exteriorizar en una nota a los estados contables, dentro de la información complementaria, la naturaleza y el destino de los incentivos, a fin de que los usuarios puedan identificar si los estímulos recibidos de parte del Estado contribuyen a la responsabilidad socio-ambiental asumida por el ente.

En cuanto al reconocimiento contable de Ingresos Diferidos como contrapartida de las subvenciones recibidas, y sabiendo que dicho criterio se contrapone con el mantenimiento del capital financiero, adherimos a lo establecido particularmente en la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE cuando prevé, dentro del Estado de Evolución del Patrimonio Neto, un ítem denominado “Resultados Diferidos” ya que dicho tratamiento permitiría una mejor apropiación de los resultados a los períodos.

En relación a los incentivos fiscales, constituyen una importante contribución de financiamiento, siempre que los mismos estén destinados a que los entes beneficiados lleven a cabo acciones tendientes a la conservación y mantenimiento del medio ambiente.

7. BIBLIOGRAFIA

- Pahlen R. y Campo A. (2007): “Doctrina y contaminación ambiental”. IAs. Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Asunción - Asunción, Paraguay

- Azqueta Oyarzun, D. 1994. Valoración económica de la calidad ambiental. McGraw Hill.
- Sanchez V. y Bifaretti M. (2012) “La información integrada y la TICs: una ventaja para la transparencia”. Simposio de Contabilidad y Auditoria del Extremo Sur. Ushuaia. Argentina.
- Abed Sheila “Incentivos: una introducción a mecanismos que nos ayudan a conservar”. Consultado <http://www.asocam.org/biblioteca/items/show/2765>
- Jhon Wiley & Sons, (1996) Dictionary of Environment and Sustainable Development, Inglaterra
- “Análisis y Prospectiva” - Serie Medio Ambiente N° 4 Diciembre 2010 – Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino – España
- Estela Cristeche y Julio Penna (2008) “Métodos de valoración económica de los servicios ambientales”. Estudios Socioeconómicos de la Sustentabilidad de los Sistemas de Producción Y Recursos Naturales. ISSN 1851 – 6955 - Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA)
- Actualización de la situación normativa en materia de Balance Social en la República Argentina al año 2015 Programa de Investigación “Legislación de la información contable y de gestión en materia social en la Argentina” - UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Centro de Modelos Contables de la Sección de Investigaciones Contables del Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión - Programa de Investigación “Legislación de la información contable y de gestión en materia social en la Argentina” DIRECTOR Carlos Luis García Casella INVESTIGADORAS Susy Bello Knoll - Isabel Blanco - Alessandra Minnicelli INVESTIGADORAS ASISTENTES Mariana Galli Basualdo – Rocío Mara González – Sonia Sotomayor.
Consultado en
http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/Libro_GarciaCasella_2015/LIBRO_GARCIA_CASELLA_DICIEMBRE_2015.pdf

- Adelaida Ciudad Gómez y Patricia Milanés Montero - “Tratamiento contable de las subvenciones. Análisis comparado de la normativa en función del tamaño empresarial” – Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Extremadura
- NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales – IFRS
- https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/24-scm.pdf
- Norma de Registro y Valoración 18º de la segunda parte del nuevo PGC07 (NOREVA)
- Resolución Técnica N°9 Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios. F.A.C.P.C.E.

Capítulo 8

LA SOSTENIBILIDAD Y TRANSPARENCIA DE LA INFORMACION CONTABLE MEDIOAMBIENTAL

Informe preparado por

BIFARETTI MARCELA C ¹
SANCHEZ VERONICA A ¹
YACOBITTI EMILIANO 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

Las nuevas condiciones económicas, sociales y ambientales que surgen de los actuales contextos de las empresas indican la presencia de profundos cambios en dirección, eficiencia, productividad y gestión. En muchas ocasiones, estas actuaciones se ven opacadas por la corrupción, hoy convertida en uno de los principales obstáculos del desarrollo sostenible por su impacto desproporcionado en la sociedad, mientras que en el sector privado impide el crecimiento económico, distorsiona la competitividad e implica riesgos legales y de reputación importantes.

Las situaciones delictivas y fraudulentas en las organizaciones en el mundo, han sembrado la desconfianza en el principio de transparencia, debido a que estas actuaciones generan cuestionamientos sobre si realmente hay información fidedigna con la cual los stakeholders puedan tomar decisiones.

La relación del medio ambiente y la contabilidad se origina en la necesidad de medir a aquellos hechos económicos que afectan al ente para brindar información fidedigna, confiable, oportuna, comprensible, objetiva e íntegra, ya que uno de sus objetivos es propender hacia la transparencia y el apoyo a la gestión de la administración.

En la actualidad se considera que la RSE, la transparencia y, en especial, la lucha contra la corrupción son temas de interés, enmarcados dentro de lo que puede denominarse aspectos sociales del *management*. Su tratamiento requiere enfoques multidisciplinares, aspecto en el que se ha avanzado muy poco desconociéndose de qué manera se realiza la implementación de la temática en nuestro medio. Ante el paradigma de desarrollo sustentable y sin perder de vista la presión internacional, la globalización de los negocios y la competencia internacional que se requiere de las organizaciones, no sólo en cuanto a calidad y eficiencia, sino también a través de altos estándares éticos, la gestión empresarial avanza utilizando conceptos, herramientas y prácticas, en función de criterios y propuestas y adhesión a distintas iniciativas globales. De este modo se pretende transparentar su compromiso con la RSE a través de la elaboración de diferentes informes tales como: comunicaciones de progreso, memorias de sustentabilidad, balances sociales, entre otros.

De considerar que los entes debieran ser transparentes en la información que brindan sobre sus impactos sociales y medioambientales, en la rendición de cuentas acerca de cómo sus actividades crean o disminuyen el valor del negocio y al comunicar sobre qué están haciendo para mejorar su rendimiento, se entiende que la manera de lograrlo sería intensificando la transparencia sobre su desempeño en la sostenibilidad y los compromisos adquiridos, estableciendo para ello estándares que permitan comunicar de manera creíble y efectiva a sus grupos de interés, sobre los esfuerzos realizados para implementar dichos compromisos

La falta de conocimiento sobre el comportamiento de las empresas respecto de su lucha contra la corrupción, podría ser entendida como el principal factor que dificulta el avance en la resolución del problema desde su perspectiva. En nuestro país, la ausencia de conocimiento específico sobre el comportamiento de las empresas locales respecto del tema de la corrupción, resulta de interés por el desafío que implica reflexionar acerca de un problema organizacional de actualidad que no está resuelto y que en aras de solucionarlo, los entes están desarrollando procesos de aprendizaje continuo para encontrar respuestas adecuadas de gestión.

1. INTRODUCCION

Se podrían analizar las características cambiantes de la corrupción y especular sobre su cuantía, pero es más difícil establecer su origen. No cabe duda que la historia de la corrupción se escribió en forma paralela con la historia del hombre y que no es un fenómeno actual, pero sí es un tema actual. En casi todos los países se ha incorporado la corrupción en el debate cotidiano y como materia decisiva para el futuro de la sociedad, toda vez que sobre la misma recae su principal daño.

La corrupción ha dejado de ser un problema local para convertirse en un fenómeno global que afecta a todas las sociedades y economías, lo que hace esencial la cooperación internacional para prevenirla y luchar contra ella, como así también se requiere de un enfoque amplio y multidisciplinario.

Las nuevas condiciones económicas, sociales y ambientales que surgen de los actuales contextos de las empresas, indican la presencia de profundos cambios en cuestiones de dirección, eficiencia, productividad y gestión. En muchas ocasiones las mismas se ven opacadas por la corrupción, quien se ha convertido en

uno de los principales obstáculos del desarrollo sostenible, ya que, debido a su impacto desproporcionado en la sociedad, impide - particularmente en el sector privado -, el crecimiento económico, distorsionando la competitividad y generando importantes riesgos legales y de reputación.

Distintas situaciones delictivas y fraudulentas generadas en las organizaciones han sembrado a nivel global, la desconfianza en el principio de transparencia de la información, es decir, se generan cuestionamientos respecto de si la información que se brinda en respuesta a las demandas de los stakeholders resulta fidedigna para la toma de decisiones.

Ante tal situación, en el presente trabajo se lleva a cabo una investigación teórica en relación a los significados de los términos corrupción, fraude y transparencia de la información, y asimismo, de cómo distintas iniciativas internacionales propician la preparación de informes sistemáticos, metódicos y evaluables en aras de que las empresas puedan transparentar su compromiso con la responsabilidad socio ambiental.

2. CONCEPTOS TERMINOLOGICOS A CONSIDERAR

Según el diccionario de la Real Academia Española, el término corrupción significa:

- “1. f. Acción y efecto de corromper o corromperse.
2. f. Alteración o vicio en un libro o escrito.
3. f. Vicio o abuso introducido en las cosas no materiales. *Corrupción de costumbres, de voces.*
4. f. En las organizaciones, especialmente en las públicas, práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de aquellas en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores.

En referencia al concepto de fraude:

“Del lat. *fraus, fraudis.*

1. m. Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete.
2. m. Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros.

3. Der. Delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de contratos públicos, o de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos.

En fraude de acreedores

1. loc. adj. Der. Dicho del acto del deudor: Que es generalmente simulado y rescindible, y que deja al acreedor sin medio de cobrar lo que se le debe. U. t. c. loc. adv”

En relación con el término transparencia, su significado es:

1. “f. Cualidad de transparente.
Transparente: Del lat. mediev. *transparentis*, -*entis*, part. pres. act. de *transparere*; literalmente 'aparecer a través de'.
1. adj. Dicho de un cuerpo: Que permite ver los objetos con nitidez a través de él.
2. adj. Dicho de un cuerpo: **traslúcido**.
3. adj. Que se deja adivinar o vislumbrar sin declararse o manifestarse.
4. adj. Claro, evidente, que se comprende sin duda ni ambigüedad.....”¹

Consideramos que, como convención básica de entendimiento, sería conveniente esbozar alguna definición de corrupción que, lógicamente supone límites y variantes. En tal sentido, Héctor Ruiz Núñez en *Corruptos y corruptores* (1993) menciona aquellas expuestas por Carlos Nino (1990) en su obra *Political Corruption – Transaction Publishers*, a saber:

“El acto de corrupción es un término general que cubre el mal uso de la autoridad para la utilidad personal que no necesita ser monetaria (David Bayley)”.... “Hay corrupción cuando el funcionario público concibe su puesto como un negocio, cuyas utilidades intenta maximizar (Van Kleveran Jacob)” ... “Existe corrupción cuando el que tiene una posición de poder y está encargado de hacer ciertas cosas, es inducido, por incentivos monetarios o de otro carácter a beneficiar a quien ofrece los incentivos (Carl Friedrich)”.

¹ <http://dle.rae.es/?w=diccionario>

3. LUCHA CONTRA LA CORRUPCION Y TRANSPARENCIA

La lucha contra la corrupción ha sido promovida por diversos tratados internacionales que fueron aprobados por las Naciones Unidas (ONU), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el Consejo de Europa, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización de Estados Americanos (OEA), los cuales buscan reforzar y armonizar las normas comerciales, ambientales y fiscales para eliminar los vacíos legales que podrían hacer posible la corrupción.

La aprobación de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (2004), toma como antecedente, entre otros, a la Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible, aprobada por la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, celebrada en dicha ciudad (Sudáfrica) el 26 de agosto al 4 de septiembre de 2002, particularmente su párrafo 19, en el que se declaró: “La corrupción representa una amenaza seria para el estado de derecho y el desarrollo sostenible en todo el mundo. Tiene un efecto desproporcionado y destructivo sobre los pobres y los más vulnerables, pero también es, simplemente, nociva para los negocios....”

De lo expresado se observa que la mencionada Convención, se muestra preocupada por la gravedad de los problemas y las amenazas que plantea la corrupción para la estabilidad y seguridad de las sociedades al socavar las instituciones y los valores de la democracia, la ética y la justicia y al comprometer el desarrollo sostenible y el imperio de la ley, y deja bien claro que la comunidad internacional está decidida a impedir la corrupción y a luchar contra ella.

Así, la corrupción sofoca el crecimiento económico, distorsiona la competencia y presenta graves riesgos legales y para la reputación. Aleja a los inversionistas, actuando como un “impuesto” oculto o un cobro administrativo ilegal, que aumenta consecuentemente los costos para las empresas y, a la larga, para sus clientes.

Se entiende que las prácticas corruptas son perjudiciales para todas las empresas: grandes, pequeñas, multinacionales y locales. Los escándalos empresariales han sacudido los mercados financieros y menoscabado la confianza de los inversores. Esos incidentes también reciben una enorme atención del

público y de los medios, y afectan la reputación más allá de la entidad en cuestión o de las personas involucradas.

En particular, la Convención en su artículo 12 dedicado al Sector Privado establece lo siguiente:

- “1. Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado, así como, cuando proceda, prever sanciones civiles, administrativas o penales eficaces, proporcionadas y disuasivas en caso de incumplimiento de esas medidas.
2. Las medidas que se adopten para alcanzar esos fines podrán consistir, entre otras cosas, en:
 - a) Promover la cooperación entre los organismos encargados de hacer cumplir la ley y las entidades privadas pertinentes;
 - b) Promover la formulación de normas y procedimientos encaminados a salvaguardar la integridad de las entidades privadas pertinentes, incluidos códigos de conducta para el correcto, honorable y debido ejercicio de las actividades comerciales y de todas las profesiones pertinentes y para la prevención de conflictos de intereses, así como para la promoción del uso de buenas prácticas comerciales entre las empresas y en las relaciones contractuales de las empresas con el Estado;
 - c) Promover la transparencia entre entidades privadas, incluidas, cuando proceda, medidas relativas a la identidad de las personas jurídicas y naturales involucradas en el establecimiento y la gestión de empresas;
 - d) Prevenir la utilización indebida de los procedimientos que regulan a las entidades privadas, incluidos los procedimientos relativos a la concesión de subsidios y licencias por las autoridades públicas para actividades comerciales;
 - e) Prevenir los conflictos de intereses imponiendo restricciones apropiadas, durante un período razonable, a las actividades profesionales de ex funcionarios públicos o a la contratación de funcionarios públicos en el sector privado tras su renuncia o jubilación cuando esas actividades o esa contratación estén directamente relacionadas con las funciones

- desempeñadas o supervisadas por esos funcionarios públicos durante su permanencia en el cargo;
- f) Velar por que las empresas privadas, teniendo en cuenta su estructura y tamaño, dispongan de suficientes controles contables internos para ayudar a prevenir y detectar los actos de corrupción, y porque las cuentas y los estados financieros requeridos de esas empresas privadas estén sujetos a procedimientos apropiados de auditoría y certificación.
3. A fin de prevenir la corrupción, cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con sus leyes y reglamentos internos relativos al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, para prohibir los siguientes actos realizados con el fin de cometer cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención:
- a) El establecimiento de cuentas no registradas en libros;
 - b) La realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas;
 - c) El registro de gastos inexistentes;
 - d) El asiento de gastos en los libros de contabilidad con indicación incorrecta de su objeto;
 - e) La utilización de documentos falsos; y
 - f) La destrucción deliberada de documentos de contabilidad antes del plazo previsto en la ley.
4. Cada Estado Parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 y 16 de la presente Convención y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto.”

Después de la crisis financiera internacional del 2008, el tema continuó presente en la agenda internacional, tanto de las reuniones del G-20² como de los

² El G20 es un foro informal que, originalmente, se creó en respuesta a las crisis financieras de las economías emergentes que tuvieron lugar a finales de la década de 1990. Se jerarquizó y renovó en 2008 al generar una respuesta coordinada a la severa crisis financiera internacional desatada en los países desarrollados. Actualmente, el G20 es el principal foro de coordinación económica internacional. Reúne a las veinte

organismos internacionales y de organizaciones especializadas en materia de Responsabilidad Social Empresaria (RSE).

Para mencionar solamente a modo de ejemplo, citamos al “Informe Global de la Corrupción 2009” de Transparency International (TI) que sostiene: “Pocos temas tienen tantas implicaciones y son de tanta relevancia para los numerosos desafíos que plantea la corrupción como el interrogante de cómo pueden las empresas asegurarse de que cumplen siempre con los más altos estándares de integridad y de que no participan en transacciones corruptas ni las facilitan” (TI, 2009, XV).

TI especifica a la corrupción como el “abuso del poder conferido para beneficio propio”.

Dicho concepto requiere la presencia de dos partes para que se registre un acto corrupto. Las empresas afrontan distintos tipos de modalidades de corrupción entre las que se pueden mencionar: sobornos, captura de políticas públicas, fraude corporativo, carteles, algunas pueden presentarse en las cadenas de suministro o en las transacciones internacionales y también en lo relativo a los créditos de carbono y los fondos soberanos.

principales economías del mundo, tanto desarrolladas como emergentes, con el objetivo de promover la cooperación económica global. Su amplia agenda contempla, como elemento central, cuestiones macroeconómicas y financieras con el fin de promover un crecimiento global fuerte, sostenible y equilibrado. Para ello, trabaja en la revisión de la arquitectura financiera internacional y en el diseño e implementación de diversas iniciativas de carácter regulatorio, entre las que se destacan las tendientes a asegurar una mayor transparencia y un funcionamiento más eficaz y responsable de los mercados financieros, incluidas las instituciones financieras internacionales (bancos, aseguradoras, etc.)

Además, promueve la coordinación e implementación de políticas de desarrollo para, entre otras prioridades, reducir la brecha de desarrollo existente a nivel global; optimizar la coordinación del financiamiento del desarrollo para la realización de proyectos de infraestructura; promover la seguridad alimentaria mundial; optimizar la movilización de los recursos domésticos –objetivo que implica reducir la evasión fiscal incentivada por las llamadas guardidas fiscales–; promover el empleo y la implementación de políticas sociales inclusivas; y luchar contra la corrupción.

Asimismo, una organización profesional, como lo es la Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), que agrupa a especialistas, investigadores, auditores, académicos, abogados, contadores, peritos, consultores y profesionales interesados y es líder en la producción de información sobre prevención y detección del fraude, herramientas y capacitación, ha diseñado el llamado árbol del fraude, que tipifica estas operaciones de la siguiente manera:

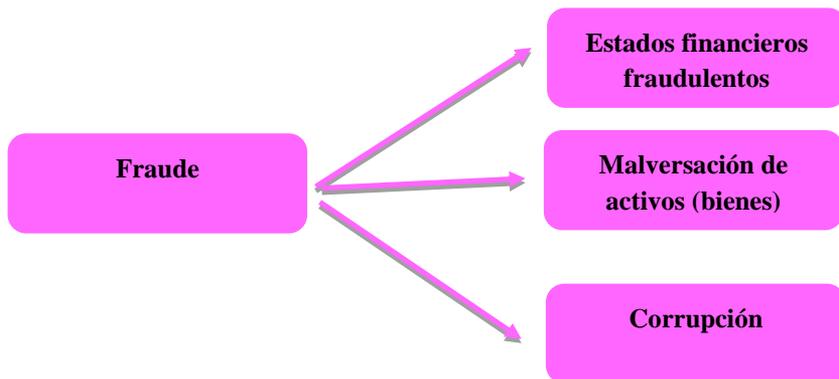


Figura 1. Árbol del Fraude Fuente: Association of Certified Fraud Examiners, ACFE

Como lo define ACFE: “El fraude en estados financieros consiste en que intencionalmente se causa una declaración falsa u omisión de información relevante en los informes financieros de la organización (por ejemplo, el registro de ingresos ficticios, subestimando los gastos reportados o inflar artificialmente los activos registrados)”.

Por lo dicho, se considera a la transparencia como un criterio ordenador de la acción paliativa y preventiva contra la corrupción, que aparece como un reclamo instalado en la agenda de cuestiones pendientes de los distintos tipos de organizaciones.

Particularmente, las empresas afrontan desafíos de transparencia no solo en su relación con sus grupos de interés (stakeholders) si no también con la sociedad en general.

Conceptualmente, podría decirse que la transparencia tiene dos significados generales relacionados con el comportamiento ético en los negocios:

- ☆ vinculado con la apertura de la información que brindan las organizaciones a sus respectivos grupos de interés, acerca de sus políticas y su performance, tanto en el aspecto financiero como en el socio ambiental.
- ☆ referido al comportamiento corrupto (generalmente alguna forma de soborno) en relación con las interacciones entre los negocios y los funcionarios gubernamentales.

Planteada como un principio orientador de la acción organizacional, la transparencia consiste en que la organización revele de forma completa, clara, concisa y en tiempo información relativa a las políticas y acciones que emprende respecto a sus grupos de interés.

La información contable fraudulenta puede llevar a que un usuario de los estados financieros tome decisiones erradas. Generalmente, los fraudes financieros buscan desorientar a inversionistas, acreedores, accionistas, al Estado y a la sociedad en su conjunto, al distorsionar los estados contables, para generar información falsa, la cual no sería útil en el momento de tomar decisiones.

En la actualidad se considera que la RSE, la transparencia y, en especial, la lucha contra la corrupción, son temas de interés enmarcados dentro de lo que puede denominarse aspectos sociales del *management*. Su tratamiento requiere enfoques multidisciplinarios, aspecto en el que se ha avanzado muy poco desconociéndose de qué manera se realiza la implementación de la temática en nuestro medio.

Un ejemplo, en relación con la transparencia de la información socio ambiental y el particular cuidado que debiera dispensarse a los recursos naturales, se presenta cuando la Comisión Europea, en octubre de 2011, presentó una serie de iniciativas de apoyo a la RSE, incluyendo la modificación de las Directivas de

Transparencia y Contabilidad vigentes en ese momento. Pero fue recién el 9 de abril de 2013, cuando el Parlamento Europeo y el Consejo acordaron que dichas Directivas se modificarían para exigir a todas las grandes empresas de petróleo, gas, minería y forestales a hacer públicos todos los pagos realizados a los gobiernos en proyectos valorados en más de 100.000 euros, incluyendo impuestos, regalías y tasas por licencias en cualquier país donde operen.

La importancia de la mencionada modificación radicó:

- ☆ en la exigencia de publicación de información por cada proyecto en el que inviertan las empresas de recursos, permitiendo por tanto a las comunidades, controlar los pagos de cada proyecto extractivo en sus áreas locales.
- ☆ que las empresas “publiquen lo que pagan” y que los gobiernos “publiquen lo que ganan”, como paso previo a un sistema más responsable de gestión de los ingresos procedentes de recursos naturales. De esta forma se reflejará el impacto financiero de la empresa en los países receptores además de fomentar la transparencia.
- ☆ en que la información se convierte en relevante para que los países en desarrollo sepan el verdadero valor de sus recursos.

De este modo, ante el paradigma de desarrollo sustentable y considerando la presión internacional, la globalización de los negocios y la competencia internacional que se requiere de las organizaciones, no sólo en cuanto a calidad y eficiencia sino también a través de altos estándares éticos, la gestión empresarial avanza utilizando conceptos, herramientas y prácticas, en función de criterios y propuestas y adhesión a distintas iniciativas globales. De este modo se pretende transparentar su compromiso con la RSE a través de la elaboración de diferentes informes tales como: comunicaciones de progreso, memorias de sustentabilidad, balances sociales, entre otros.

4. INICIATIVAS INTERNACIONALES Y LOCALES

Son herramientas que no revisten carácter normativo, sino que los agentes adhieren por voluntad propia. No se trata de leyes sino de compromisos que los agentes deciden adoptar. El carácter voluntario no exime a sus adherentes del

cumplimiento de sus premisas, aunque en algunos casos, su implementación se alcanza en forma gradual.

Entre ellas se destacan:

4.1. Pacto Global

El Pacto Global (PG) es una iniciativa de carácter voluntaria, promovida por la ONU a partir de 2004.

La herramienta promueve principios sociales y medioambientales y provee un marco general para fomentar el crecimiento sustentable y la responsabilidad social de los entes. Así, las empresas adhieren a diez principios que versan sobre cuatro áreas temáticas: derechos humanos, normas laborales, medio ambiente y anticorrupción.

Los principios son:

Derechos Humanos

1. Apoyar y respetar la protección de los derechos humanos proclamados a nivel internacional;
2. No ser cómplice de abusos de los derechos humanos.

Normas Laborales

3. Apoyar los principios de la libertad de asociación y el reconocimiento de los derechos a la negociación colectiva;
4. Eliminar todas las formas de trabajo forzoso y obligatorio;
5. Abolir cualquier forma de trabajo infantil;
6. Eliminar la discriminación en materia de empleo y ocupación.

Medio Ambiente

7. Apoyar el enfoque preventivo frente a los retos medioambientales;
8. Promover una mayor responsabilidad ambiental; y
9. Alentar el desarrollo y la difusión de tecnologías inocuas para el medio ambiente.

Anticorrupción

10. Actuar contra todas las formas de corrupción, incluyendo la extorsión y el soborno.

Los principios encuentran su fundamento en la siguiente normativa internacional: Declaración Universal de Derechos Humanos, Declaración de Principios de la Organización Internacional del Trabajo relativa a los Derechos Fundamentales en el Trabajo, Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo y la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

En materia de transparencia para el sector privado, el Pacto Global establece un principio: “Las empresas deberán trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno”.

Según las autoridades del PG, existen una serie de elementos que las empresas deberían considerar para dar cumplimiento a este principio. En este sentido, son varias las herramientas que pueden aplicarse al interior de las empresas, como por ejemplo:

1. códigos de ética,
2. canales de comunicación confidenciales,
3. auditorías externas e internas, entre otras.

La adhesión al Pacto permite a las empresas:

1. Hacer pública y transparente su responsabilidad frente a los temas que abarca.
2. Incluir los principios del Pacto en la estrategia de negocios y operación.
3. Realizar un trabajo articulado con la mayoría de los grupos de interés con los que interactúa: otras empresas (clientes y proveedores), clientes internos, sociedad civil, Organismos Internacionales.

Al tratarse de una herramienta a la cual las empresas deciden adherir, no reviste carácter normativo. Sin embargo, su adhesión compromete públicamente a las empresas en el cumplimiento de las diez premisas que lo componen. Para ello, el PG ha estipulado un mecanismo de información de los resultados alcanzados por cada empresa: las Comunicaciones sobre el Progreso (CoP).

4.1.1. Principio 10: Lucha contra la corrupción

En junio de 2004, el Principio 10 fue el último en incorporarse con motivo de la Cumbre de Líderes del Global Compact, en la cual el Secretario General Kofi Annan declaró poner en funcionamiento el décimo principio. La Oficina de la ONU contra las Drogas y el Crimen (UNDOC) ubicada en Viena, fue declarada guardiana del Principio. Oportunamente el Secretario General señaló que el Pacto Global “...está mejor posicionado para tratar uno de los más perniciosos obstáculos del crecimiento y el desarrollo, y para cooperar de modo más intenso con grupos como Transparencia Internacional”.

En esa misma oportunidad el Pacto prometió el desarrollo de herramientas prácticas, tales como: guías para las empresas, formación e información, para facilitar la implementación del Principio. También el Pacto efectuó una serie de recomendaciones, fijando estrategias para que los participantes pudieran efectivizar el Principio 10, a saber:

- ☆ Declarar la adopción de políticas anticorrupción
- ☆ Informar sobre los avances, compartir experiencias de buenas prácticas, colaborar con los pares de las industrias para encontrar soluciones conjuntas
- ☆ Colaborar con organizaciones especializadas, tales como Transparencia Internacional y la Cámara de Comercio Internacional
- ☆ Trabajar en alianza con iniciativas con competencias en la temática, tales como: Pactos de Integridad de Transparencia Internacional (TI) o adhiriendo a la iniciativa de EITI o de Publique a medida que Paga (*Publish as You pay*)
- ☆ Hacer *lobby* para la aprobación de la Convención de la ONU contra la corrupción.

En síntesis, declarar políticas, informar sobre avances y trabajar en red con pares e iniciativas internacionales. Esta estrategia es en alguna medida el principal sustento para verificar el avance en la implementación del Principio 10.

La corrupción es un concepto que tiene múltiples abordajes que señalan sus connotaciones éticas, sociales, culturales y económicas; no obstante, ha resultado difícil dar una definición genérica. En el marco del Pacto Global, el Principio 10,

la corrupción es entendida como lo hace Transparencia Internacional (TI) “abuso del poder encomendado para lucro privado”. (Pacto Global, 2004). Así definida abarca una serie de modalidades, que pueden ir, desde el uso menor de la influencia hasta el soborno institucionalizado.

El marco normativo internacional en el que se fundamenta el Principio 10 es la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción, adoptada en Mérida, México en diciembre de 2003. La Convención manifiesta en su preámbulo, la preocupación por las amenazas que implica la corrupción para la estabilidad y seguridad de las sociedades, por su relación con otras formas de delincuencia y por su carácter transnacional. La finalidad es promover y fortalecer las medidas para prevenir y combatir eficaz y eficientemente la corrupción, apoyar la cooperación internacional y promover la integridad, la obligación de rendir cuentas y la debida gestión de los asuntos y bienes públicos. La Convención adopta un enfoque descriptivo que cubre diversas formas de corrupción, abordado desde la perspectiva del sector público. Solamente, cuatro sobre un total de setenta y un (71) artículos que contiene la Convención, están directamente relacionados con el sector privado. Ellos son: soborno en el sector privado (art. 21), malversación o peculado de bienes en el sector privado (art. 22), cooperación entre los organismos nacionales y el sector privado (art. 39) y prevención y detección de transferencias del producto del delito, destinado especialmente a las entidades financieras (art. 52).

El Principio 10, en su enunciado hace referencia expresa a dos modalidades: la extorsión y el soborno, cada una de ellas reconociendo un antecedente normativo que sustenta la atención de las organizaciones del sector privado.

Respecto a la extorsión se toma como fundamento normativo el elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), conocido como las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. Datan de 1976 y están sujetas a diversas revisiones, lo cual le impone su carácter dinámico y adaptado a los tiempos. Las Directrices son recomendaciones dirigidas por los gobiernos a las empresas multinacionales, que enuncian principios y normas voluntarias para una conducta empresarial responsable. Su objetivo es generar un marco de confianza entre estas empresas y las sociedades en las que desarrollan su actividad, contribuyendo a mejorar el clima para la inversión

extranjera y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible.

Las Directrices dedican el capítulo VI, a la lucha contra la corrupción. Como enunciado general se mencionan los elementos que el Pacto Global ha incluido en la definición de la extorsión: “El requerir soborno es el acto de pedir o tentar a otro a cometer soborno. Se convierte en extorsión cuando esta exigencia está acompañada por amenazas que ponen en peligro la integridad personal o la vida de los actores privados involucrados” (OCDE, 1976). Se enuncian expresamente un amplio espectro de conductas no deseadas por las empresas que se manifiestan como prohibiciones. Baste mencionar un ejemplo; ofrecimiento a pagar ni ceder ante las peticiones de pago a funcionarios o empleados de socios empresariales ninguna fracción de un pago contractual, la utilización de subcontratistas, contratos de consultoría como medio de pago a funcionarios, empleados de socios empresariales o familiares. Además, contiene recomendaciones sobre medidas para mejorar la transparencia de las empresas, tales como, la asunción de compromisos públicos contra la corrupción y la extorsión y la divulgación de los sistemas de gestión adoptados por la empresa para cumplir sus compromisos, incluyendo mecanismos preventivos, como la capacitación para los empleados en temas de corrupción y extorsión y también, los mecanismos de control que desincentiven las prácticas corruptas.

Las Directrices tienen un carácter eminentemente pragmático, que se han visto recogidas en los documentos elaborados por el Pacto Global para la elaboración de los documentos guía para luchar contra la corrupción.

4.1.2. Comunicaciones de Progreso

El Pacto Global alienta a los firmantes de la iniciativa a presentar anualmente un informe sobre el progreso de sus actividades en la implementación de los 10 principios en sus empresas. Ese informe debe ser subido a la página web del Global Compact.

Una CoP deber incluir:

1. Una declaración de apoyo al Pacto Global firmada por el CEO, Director General, o Presidente haciendo público su apoyo al Pacto Global y a sus diez principios a través de acciones concretas.
2. Una descripción de las medidas prácticas adoptadas por la organización para aplicar los principios del Pacto Global durante el año fiscal anterior.
3. Una medición de los resultados alcanzados empleando, en lo posible, estándares internacionales como el GRI o ISO 26000.

Si no se presentara una CoP, la empresa incumple con el Pacto Global. Puede solicitar por carta una extensión o prórroga para la presentación del Reporte. Si pasado ese tiempo no presenta su CoP queda con status no comunicante. Si permanecen un año en esa situación, se las expulsa de la iniciativa.

A través de la Red Argentina del Pacto Global se ha informado que en nuestro país han adherido voluntariamente un número importante de empresas, lo cual constituye una población privilegiada para el estudio del comportamiento de las empresas de nuestro medio en materia de lucha contra la corrupción, a partir de las propias declaraciones que ellas realizan en sus CoP's.

4.2. Global Reporting Initiative

Cada vez más empresas y organizaciones reconocen la necesidad de que sus operaciones sean más sostenibles. Al mismo tiempo, los gobiernos, las bolsas de valores, los mercados, los inversores y la sociedad en su conjunto instan a las empresas a ser más transparentes sobre sus objetivos, desempeños e impactos en el ámbito de la sostenibilidad. La Guía G4 de la Global Reporting Initiative (GRI) para la elaboración de memorias de sostenibilidad facilita a las organizaciones los instrumentos que precisan para satisfacer tales demandas.

Las memorias de sostenibilidad contienen información sobre la incidencia más notable de las organizaciones, ya sea positiva o negativa, en el medio ambiente, la sociedad y la economía. La Guía facilita a las organizaciones la elaboración de información fiable, relevante y estandarizada para valorar oportunidades y riesgos y tomar decisiones más fundamentadas tanto a nivel interno como con sus grupos de interés.

Una memoria en la que se determinen los impactos y los riesgos y se describan de forma transparente los retos que la empresa afronta y los pasos que ha de dar para abordarlos se ajustará plenamente a los objetivos de la G4, con miras a promover un cambio significativo para ella y sus grupos de interés.

La Guía G4 contempla dos tipos de contenidos:

1. Contenidos básicos generales: aportan el contexto general del informe, describen la organización y el proceso de elaboración de la memoria. Existen siete tipos de contenidos básicos generales, desde la perspectiva estratégica adoptada por la organización para abordar los temas relacionados con la sostenibilidad, a la participación en el proceso de los grupos de interés o el enfoque de cuestiones clave como el gobierno, la ética y la integridad.

2. Contenidos básicos específicos: que a su vez se dividen en dos áreas:

2.1 Enfoque de gestión: La información sobre el enfoque de gestión permite a la organización explicar cómo gestiona sus impactos (aspectos) económicos, ambientales o sociales materiales, y resumir así su enfoque sobre los temas relacionados con la sostenibilidad. Esta información describe tres cuestiones: las causas por las que un aspecto se considera material, la gestión de sus impactos y la evaluación que se está haciendo de la administración de este aspecto.

2.2 Indicadores: sirven a las empresas para facilitar información comparable sobre sus impactos y desempeño económicos, ambientales y sociales. La mayoría de ellos se presentan en forma de datos cuantitativos. Únicamente se pide a las organizaciones que faciliten indicadores sobre aquellos aspectos que, tanto ellas como sus grupos de interés, hayan identificado como materiales para su actividad. La G4 enumera indicadores para un amplio conjunto de temas relacionados con la sostenibilidad; por ejemplo, consumo de agua, salud y seguridad, derechos humanos o incidencia de la organización en las comunidades locales.

La verificación externa puede mejorar notablemente la credibilidad de la información sobre sostenibilidad. La G4 pide a las empresas que describan en las memorias sus políticas y prácticas de verificación externa. Si bien GRI

recomienda recurrir a la verificación externa, este no es un requisito para elaborar memorias “de conformidad” con la Guía. No obstante, las compañías que deseen acreditar que su memoria se ha verificado externamente deben presentar el correspondiente informe de verificación externa.

Un párrafo aparte merece destacar que el Pacto Global de las Naciones Unidas y la Global Reporting Initiative son iniciativas complementarias que pueden ayudar a las empresas de todo tipo, y en cualquier ubicación y sector, a trabajar en pos del desarrollo sostenible y a elaborar memorias transparentes sobre su progreso hacia este objetivo. En este sentido, se ha diseñado un documento que describe cómo utilizar la versión G4 de la Guía para elaborar una Comunicación sobre el progreso (CoP) y cumplir con los elementos de los niveles PM activo y PM avanzado³ del Programa de diferenciación del Pacto Mundial, presentando en entre otra, tablas que muestran la correspondencia entre los elementos de la versión G4 y los criterios del Pacto Global.

4.3. FACPCE

La enorme trascendencia social de la información que se debe transmitir a los diferentes grupos de interés o dicho en forma universal, a la comunidad toda, el compromiso que asumen los entes ante las generaciones actuales y las futuras y el

³ El Programa de Diferenciación del Pacto Mundial categoriza las CoP según el nivel de contenido sobre el progreso logrado en integrar los principios del Pacto Mundial y contribuir con los objetivos más amplios de las Naciones Unidas.

- ✓ Como mínimo (**nivel PM Activo**), el Pacto Mundial exige que las empresas incluyan en su COP una declaración efectuada por el director ejecutivo en la que se demuestre su continuo compromiso, una descripción de las medidas prácticas en cada una de las cuatro áreas problemáticas comprendidas en los Diez Principios, y una medición de los resultados usando indicadores cualitativos y cuantitativos.
- ✓ En el **nivel PM Avanzado**, las empresas deben expandirse sobre los requisitos de contenido mínimo y deben divulgar las acciones y los resultados en las siguientes dimensiones:
 - Implementar los Diez Principios en estrategias y operaciones en las áreas de derechos humanos, relaciones laborales, medio ambiente y lucha contra la corrupción.
 - Tomar acciones a favor de los objetivos y asuntos de la ONU
 - Gobernanza y liderazgo en la sostenibilidad corporativa

respeto irrestricto hacia el hombre y su medio ambiente, conllevan la existencia de un control que asegure que se cumplen con los objetivos propuestos.

En este contexto, el crecimiento mismo de las empresas, no puede sino orientarse hacia una mayor sensibilidad social y ambiental, es decir, una visión de negocios que integre en la gestión empresarial el respeto por los valores éticos, las personas, la comunidad y el medio ambiente

Es por ello que las entidades, voluntariamente y/o por imposición legal, informan periódicamente sobre el ejercicio de su responsabilidad social ambiental (RSA) asumida y los impactos socio-ambientales generados, positivos y negativos, tanto en el ambiente social como en el natural.

Generalmente, dicha información socio-ambiental se transmite al contexto a través de las denominadas memorias de sostenibilidad o sustentabilidad, informes de responsabilidad social corporativa, reportes de sustentabilidad, balances socio-ambientales o simplemente balances sociales.

En este sentido, en nuestro país, existe una norma contable profesional que es la Resolución Técnica N° 36 “Normas contables profesionales: Balance Social” emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), que tiene vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2013, permitiéndose su aplicación anticipada en los ejercicios iniciados a partir del 1/12/2012.

Es importante destacar que la adopción de las normas contenidas en esta resolución técnica es de carácter voluntario, y resultan aplicables para todo tipo de entes (públicos, privados o mixtos) con y sin fines de lucro.

Dicha normativa conceptualiza al Balance Social (BS) como un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. En dicho documento se recogen los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento.

Se lo considera como un estado contable y debe cumplir con los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para la elaboración de Memorias de Sustentabilidad de GRI.

Se puede presentar en forma conjunta con los estados contables del ente, o por separado, pero haciendo referencia en el BS a dichos estados contables y cómo lograr tal acceso.

El período por el que se emite debe ser el mismo al que se refieren los estados contables tradicionales. En aquellos entes que posean actividad e inversión social en más de una jurisdicción, se recomienda presentar el BS separando claramente cada provincia y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Para la normativa de referencia, la estructura del balance social incluye:

- 1) **Memoria de Sustentabilidad:** Este informe tiene un enfoque esencialmente socio-ambiental. Para su elaboración esta resolución técnica se basa en las pautas y principios establecidos en la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del GRI aplicándose la versión en español que esté vigente al momento de la elaboración del balance social.

Se adopta dicho modelo por considerarse como el más reconocido a nivel internacional, y contempla tres dimensiones: la económica, la ambiental y la social, así como los indicadores cualitativos y cuantitativos que permiten medir los impactos. Estos indicadores deben presentarse en forma comparativa con uno o más ejercicios anteriores.

- 2) **Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD):** constituye un tipo de informe financiero, y está definido como: “Valor económico directo generado y distribuido, incluyendo ingresos, costos de explotación, retribución a empleados, donaciones y otras inversiones en la comunidad, beneficios no distribuidos y pagos a proveedores de capital y a gobiernos”.

El objetivo del presente estado es evidenciar el valor económico generado (VEG) por la entidad y revelar simultáneamente cómo se distribuye dicho

valor entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación. Los importes a considerar para su confección surgen del sistema contable y se consideran los resultados devengados en el período.

La actual versión G4 de la guía GRI, hace mayor hincapié en la auditoría para que la información brindada a terceros sea confiable. En este sentido, las normas contables profesionales nacionales han receptado la tendencia y, mediante la Interpretación N° 6 sobre Auditoría o Revisión del BS se brindan lineamientos técnicos para realizar esa labor.

La Interpretación N° 6 de la FACPCE, se manifiesta como una guía para la definición de procedimientos a aplicar en el caso de auditoría o revisión de BS, y su contenido hace referencia a procedimientos para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes, y al informe de verificación del auditor.

Muchos de los datos necesarios para completar los indicadores del BS indicadores, surgen del sistema de información contable y, ante el avance del conocimiento y de las TICs, otros podrían ser incorporados al proceso contable.

5. TRANSPARENCIA DE LA INFORMACION SOCIO AMBIENTAL

De considerar a la transparencia como el flujo de información económica, social y ambiental oportuna y confiable, relacionada no sólo con los aspectos sociales, sino también con la política interna entre el ente y sus inversores, ésta se convierte en un factor clave para que los acreedores puedan evaluar la solvencia de la empresa. Por lo tanto, se transforma en una cualidad que se puede identificarse como un valor, actitud, comportamiento, percepción, principio de confianza o instrumento de buen gobierno y gestión.

La falta de transparencia en la información acontece cuando se prohíbe el acceso a la información, o la misma resulta inexacta, irrelevante, deformada o no llega a sus destinatarios a tiempo. La transparencia debe contener atributos tales como:

- ☆ Pertinencia,
- ☆ Confiabilidad,
- ☆ Integridad (exhaustividad),

- ☆ Claridad,
- ☆ Facilidad para su acceso.

Los entes deberán ser transparentes en la información que brindan sobre sus impactos sociales y medioambientales, rendir cuentas acerca de cómo sus actividades empresariales crean o disminuyen el valor del negocio y comunicar qué están haciendo para mejorar su rendimiento. La manera de lograrlo es intensificando la transparencia sobre el desempeño en sostenibilidad y los compromisos que las empresas adquieren, estableciendo estándares para que comuniquen de manera creíble y efectiva a sus grupos de interés los esfuerzos realizados para implementar dichos compromisos.

Para ello existen algunos estándares destacados para la rendición de cuentas como ser la Accountability AA1000 series. Accountability⁴ es una organización internacional que desde 1995 aporta soluciones mediante el desarrollo de normas basadas en principios para ayudar a las organizaciones a ser más responsables y sostenibles a través de la rendición de cuentas. Ha desarrollado las siguientes normas:

1. AA1000: Norma de Aseguramiento (2003, 2008): tiene la finalidad de evaluar y atestiguar la credibilidad y calidad del reporte y de sus principales procesos, sistemas y competencias.

Esto obliga a las organizaciones a comprometer a los grupos de interés para identificar, comprender y responder a los temas y preocupaciones referentes a la sostenibilidad. Asimismo, obliga a informar, explicar y dar respuesta a los grupos de interés acerca de las decisiones, las acciones y el desempeño.

Incluye la forma en el que una organización gobierna, formula su estrategia y gestiona su desempeño. La premisa básica es que un ente responsable tomará medidas para establecer dichas estrategias que le permitan:

- ☆ un entendimiento exhaustivo y equilibrado que responda a los temas relevantes y a los asuntos y preocupaciones de los grupos de interés;

⁴ Accountability es el reconocimiento, asunción de responsabilidad y actitud transparente sobre los impactos de las políticas, decisiones, acciones, productos y desempeño asociado a una organización.

- ☆ establecer objetivos y normas para poder gestionar y evaluar el desempeño relacionado, y
 - ☆ divulgar información creíble sobre su estrategia, objetivos, normas y desempeño a aquellos grupos que basan sus acciones y decisiones en esta información.
2. AA1000SES: Norma de consulta a los stakeholders (2005, 2011): su finalidad es ser una base para la consulta y soporte del principio de inclusividad. Dicho principio hace referencia a la participación de sus grupos de interés en el desarrollo y logro de una respuesta responsable y estratégica hacia la sostenibilidad, es decir significa el compromiso de ser responsable con aquellos sobre los cuales la organización genera un impacto y/o generan un impacto sobre ella, y que permite su participación para identificar asuntos y encontrar soluciones. Implica colaboración a todos los niveles, incluso del gobierno corporativo, para alcanzar mejores resultados.
Posibilidad de uso en el engagement pedido por otros estándares (ejemplo GRI).
3. AA1000APS: Norma de Principios de Accountability (2008): reúne los principios a aplicar por las organizaciones para asegurar que responden a sus desafíos en sustentabilidad (inclusividad, relevancia y capacidad de respuesta). El principio de relevancia consiste en determinar la importancia de un asunto para la organización y sus grupos de interés.
Un asunto relevante es un tema que influirá en las decisiones, acciones y desempeño, es por ello que el análisis de la información deberá tener en cuenta los factores impulsores de la sostenibilidad y deberá considerar las necesidades, preocupaciones y expectativas de la organización y de sus grupos de interés.
La capacidad de respuesta refleja cómo una empresa responde a sus grupos de interés y es responsable ante ellos. Esto puede incluir el establecimiento de políticas, objetivos y metas, estructura de gobierno, sistemas y procesos de gestión, planes de acción, compromiso con dichos grupos, medición y control del desempeño o aseguramiento. Las respuestas de la organización podrán no estar de acuerdo con la visión de todos los grupos de interés, los mismos participan en el desarrollo de las respuestas.

A más alta exigencia de transparencia en la información que brindan las empresas, éstas demuestran un mayor grado de responsabilidad social y de impacto positivo en la sociedad, lo que conlleva a evitar prácticas de corrupción y resultan atractivas a los potenciales inversores.

a) Aspectos a considerar para la divulgación de la Información Socioambiental

La creciente preocupación de las empresas por brindar información sobre su desarrollo económico sostenible, las ha impulsado a incluir en sus memorias y estados financieros, información sobre sus planes de responsabilidad socio ambiental (RSA) que considera las acciones medioambientales llevadas a cabo y las consecuencias de su actividad sobre el entorno.

Según el Ministerio de Trabajo de Trabajo y Asuntos Sociales de España en el Foro de Expertos de Responsabilidad Social Empresaria (2005), define a la responsabilidad social corporativa (RSC) como *“además del cumplimiento de las obligaciones legales vigentes, la integración voluntaria en su gobierno y gestión, en su estrategia, políticas y procedimientos, de las preocupaciones sociales, laborales, medioambientales y de respeto a los derechos humanos que surgen de la relación y el diálogo transparentes con sus grupos de interés, responsabilizándose así de las consecuencias y los impactos que se derivan de sus acciones”*.

Así la RSC antes definida, asimilable a la que llamamos en este trabajo RSA, compromete a la empresa, en forma voluntaria, a emprender y cumplir determinadas políticas sobre distintos aspectos, comunicando sobre las mismas a sus stakeholders. Ello le otorga al ente una ventaja competitiva positiva que se considera como una estrategia comercial que mejora su imagen respecto de la competencia, ante sus grupos de interés y lo posiciona como una empresa socialmente responsable.

Como ejemplo de lo mencionado en el párrafo precedente, citamos el caso en que una empresa obtenga la certificación ISO 14001 – Sistemas de Gestión Ambiental (SGA). Dicha certificación implica que la implementación de un SGA, ayuda de manera sencilla para conseguir y alcanzar la protección medioambiental, la prevención de la contaminación y la sistematización de los aspectos

medioambientales provocadas por la actividad de la empresa. Entre sus principales ventajas se destacan no solo los beneficios medioambientales, como pueden ser la optimización de recursos o la reducción del impacto ambiental, sino también la existencia de ventajas económicas y comerciales, como el ahorro de recursos, la reducción del riesgo de previsiones por sanciones y la reducción en los costos de gestión de los residuos.

Los entes al brindar información deben contemplar una descripción de las principales fortalezas y debilidades medioambientales de la empresa, incluyendo los distintos riesgos y oportunidades relacionados con el tema. También deberán publicar información si hubiesen adoptado nuevos procesos en la cadena de producción y evaluar las consecuencias de estos procesos, ya sean positivas o negativas.

Por lo expuesto, y en cuanto a la consideración de la información de carácter socio ambiental a incluir en los estados financieros, a los efectos de una mejor identificación y transparencia, debería destacarse:

- ☆ Los criterios empleados para la valoración, estimación y cálculo de situaciones contingentes provenientes de las actuaciones medioambientales.
- ☆ Un detalle de los equipos, sistemas e instalaciones (expuestos en el rubro Bienes de Uso), que se utilicen con el fin de minimizar la huella ecológica, la protección y mejora del medioambiente. Asimismo, precisar su valor y depreciación que deberían calcularse de manera individual del resto de los bienes.
- ☆ Los gastos en los que se haya incurrido para la preservación y mejora del medio ambiente, indicando claramente su naturaleza y destino.
- ☆ Las inversiones realizadas durante el ejercicio económico por razones medioambientales
- ☆ El reconocimiento de los riesgos cubiertos por pasivos contingentes que se derivan de actuaciones medioambientales, especificando las provenientes de juicios en curso, indemnizaciones y otros. Además se deberían incluir

los derechos de reembolsos, especificando los importes que se hayan reconocido en el activo por estos derechos.

De existir situaciones contingentes, en las cuales no se estén cumpliendo las condiciones para su reconocimiento contable, se informará sobre su evolución, realizando una estimación del posible impacto en los estados contables.

A modo de conclusión, podemos decir que un primer paso en la lucha contra la corrupción lo representa la transparencia de la información a presentar, pero también se debe considerar la coherencia, que se cumpla lo que se dice, que se ofrezca una mejor y mayor rendición de cuentas, que se creen y potencien sistemas de comunicación interna y externa, y que se cumplan las expectativas generadas, debido a las mayores exigencias de los consumidores.

En nuestra opinión, uno de los principales retos a los que se enfrenta la disciplina contable está relacionado con la mejora de la calidad de la información divulgada por los entes, en aras de adoptar medidas contra la corrupción. Dicha información podría aumentar su relevancia al incluir, además de la información financiera, aquella relativa a las relaciones sociales y ambientales de la empresa y su entorno, lo que representaría una mayor comprensión del desempeño global de la misma.

6. CONCLUSIONES

La falta de conocimiento sobre el comportamiento de las empresas respecto de su lucha contra la corrupción, podría ser entendida como el principal factor que dificulta el avance en la resolución del problema.

Como complemento a las acciones propuestas por el Pacto Global en materia de lucha contra la corrupción, podrían desarrollarse una serie de indicadores que consideren los siguientes elementos:

- ☆ publicidad de compromisos éticos de la empresa,
- ☆ existencia de códigos de ética,
- ☆ involucramiento de los clientes internos y proveedores a la política de transparencia y anticorrupción,
- ☆ auditorías independientes sobre diversas instancias en las empresas,
- ☆ elaboración de un balance social,

- ☆ adopción de criterios de compra y contratación transparentes,
- ☆ declaración pública de los aportes realizados a partidos y/o campañas políticas, entre otros.

Las organizaciones deben contar con mecanismos que busquen velar por un desempeño ético y la instalación de sistemas de gestión que permitan mitigar el riesgo de corrupción desde la disposición tanto de recursos humanos como tecnológicos.

Este tipo de iniciativas para favorecer la transparencia se complementan con la comunicación pública de la información como forma de disuadir a los infractores, facilitando el debate abierto y la mejora de las normas de buenas prácticas anticorrupción. La comunicación puede hacerse por medio de informes dedicados o como parte de los informes regulares de sostenibilidad, reportes integrados o de responsabilidad cívica empresarial y sus consiguientes verificaciones.

La creciente demanda de información no financiera por parte de los inversionistas, está favoreciendo la difusión de otros estándares para la publicación de su desempeño, como considerar iniciativas para cuidar por la reducción de su impacto ambiental, tales como la reducción del consumo energético, la reutilización del agua y el reciclaje de diferentes insumos utilizados en sus operaciones.

En lo que, a nuestro país, la ausencia de conocimiento específico sobre el comportamiento de las empresas locales respecto del tema de la corrupción, resulta de interés por el desafío que implica reflexionar acerca de un problema organizacional de actualidad que no está resuelto y qué en aras de solucionarlo, los entes están desarrollando procesos de aprendizaje continuo para encontrar respuestas adecuadas de gestión. En tal sentido cabe mencionar, que en próximas investigaciones se analizará el comportamiento de las empresas argentinas que han adherido al Pacto Global, a fin de observar si están reportando particularmente en materia de lucha contra la corrupción y establecer como el Sistema de Información Contables (SIC) podría contribuir a la transparencia de la información.

7. BIBLIOGRAFIA

- Ruiz Nuñez, Héctor (1993) – *Corruptos y Corruptores*. Ediciones La Urraca. Argentina
- Birgit Errath, Peter Brew, Jonas Moberg, Jermyn Brooks y Susan Cote-Freeman (2003). “*Los negocios contra la corrupción. Un marco para la acción. Implementación del 10mo principio del Pacto Global de las Naciones Unidas contra la corrupción*” - Naciones Unidas - Convención contra la Corrupción de la ONU
- García Casella, Carlos Luis (2007). “*Vinculación de la contabilidad con la transparencia y la corrupción*”. Revista “Contabilidad y Auditoría” - Número 25 – año 13. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires - Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”
- Argandoña, Antonio y Morel Berendson, Ricardo (2009). “*La lucha contra la corrupción: una perspectiva empresarial*”. C Cuadernos de la Cátedra “la Caixa” de Responsabilidad Social de la Empresa y Gobierno Corporativo Nº 4 – Universidad de Navarra.
- Mainer Aldaz Odriozola, José Antonio Calvo Sánchez e Igor Álvarez Etxeberria (2012). “*Divulgación de información sobre corrupción: empresas del Ibex 35*”. RC-SAR Vol. 15 - Nº 1 - Pág. 59-90. ISSN: 1138-4891. Universidad del País Vasco
- Norma de Principios de AccountAbility: AA1000APS (2008), en: <http://www.accountability21.net/>
- ONU - CONVENCIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS CONTRA LA CORRUPCIÓN (2004), en https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf
- Haciendo la Conexión: Usando la Versión G4 de la Guía de GRI para Comunicar Progreso en los Principios del Pacto Mundial de las Naciones Unidas en

- INFORME GLOBAL DE LA CORRUPCIÓN 2009: CORRUPCIÓN Y SECTOR PRIVADO, en:
- http://www.transparency.org/whatwedo/publication/informe_global_de_la_corrupcion_2009_corrupcion_y_sector_privado
- <http://www.acfe-spain.com/acfe-que-es/que-es-acfe>
- PACTO GLOBAL DE NACIONES UNIDAS (1999) - Disponible en: <http://www.pactoglobal.org.ar/content>.
- <http://www.compromisoempresarial.com/carrusel/2013/07/corrupcion-transparencia-y-competitividad-el-caso-de-las-industrias-extractivas/>

Capítulo 9

LOS ACTIVOS AMBIENTALES Y LA IMPORTANCIA DE SU RECONOCIMIENTO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Informe preparado por

MARCELA C BIFARETTI ¹

VERONICA A SANCHEZ ¹

Con la colaboración de 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.

RESUMEN

En toda organización, generalmente, las decisiones tomadas desde la dirección, originan una serie de situaciones que modifican la composición de su patrimonio, generando impactos concretos en el medio ambiente y que pueden ser susceptibles de ser medidos en términos monetarios. El conocimiento de estos cambios resulta de suma importancia, no sólo para el ente, sino también para los grupos de interés relacionados.

Es por ello que todo lo vinculado al medio ambiente y los impactos que la actividad de los entes provocan sobre el mismo, se convierten en opción de nuevas oportunidades de mercado: información ambiental, certificaciones y auditorías, tecnología ambiental, círculos de reciclado, seguros ambientales, y en general diversos productos y servicios ambientales.

El segmento de la contabilidad financiera, a través de sus informes contables, puede exponer información medioambiental, ya sea de carácter cuantitativa o cualitativa, dirigida a los distintos usuarios externos, de manera que los mismos puedan observar, y en su caso analizar, no solo al el patrimonio y los resultados de la empresa, sino también a las partidas medioambientales, todo ello, en aras de obtener una imagen fiel de dichos informes. La integración de los aspectos medioambientales en el sistema de información contable, permite una mayor aproximación a la interrelación de la actividad con el entorno natural.

No obstante, de considerar que existen distintas dificultades que se pueden presentar para medir en la contabilidad financiera algunas partidas de naturaleza medio ambiental, entendemos que toda la información medioambiental puede ser abarcada por dichos estados financieros.

En el presente trabajo abordamos la temática del reconocimiento contable de los activos ambientales de un ente, no como un capítulo aparte, sino considerados junto con el resto de los activos pero destacando su exposición ya que si el medioambiente actúa como un proveedor de los procesos productivos, entonces debemos tratar de otorgarle valor a los recursos brindados.

Conocer el valor monetario de los activos ambientales ayudaría a impulsar su protección y por otra parte puede convertirse en un instrumento importante de gestión que permita justificar las inversiones que se realizan sobre los mismos.

1. INTRODUCCIÓN

Gran número de las decisiones que tome la dirección de la empresa van a afectar al proceso de las actividades productivas de una organización, generando impactos concretos y medibles en el medio ambiente. En tal sentido, los administradores comienzan a introducir a la variable ambiental en ciertas políticas de la gestión empresarial, como ser:

- ❖ Dirección económico-financiera: a fin de evaluar, abonar las sanciones o invertir en tecnología acordes con el cuidado y protección del medio ambiente.
- ❖ Producción y gestión del medio ambiente: permite fomentar la estrategia de incrementar el valor de cambio de sus activos ya que, a través del sistema de gestión ambiental que se aplique, las nuevas tecnologías pueden ser evaluadas por sistemas de auditoría y verificación ambiental.
- ❖ Cultura organizativa y política de recursos humanos: la implementación de normativa ambiental requiere de la adaptación cultural de los administradores del ente.
- ❖ Políticas de marketing que permitan que los aspectos ecológicos resulten un factor determinante en las ventas.

Por todo lo expuesto, lo ambiental se convierte en opción de nuevas oportunidades de mercado: información ambiental, certificaciones y auditorías, tecnología ambiental, círculos de reciclado, seguros ambientales, y en general diversos productos y servicios ambientales.

De esta manera la contabilidad comienza a ser vista como un medio viable para informar desde el punto de vista económico, el efecto de las actividades de la empresa sobre el entorno y de las estrategias asumidas para tal fin. Ello se debe al incremento de usuarios cada vez más interesados en que la información contable

refleje, a través de los informes anuales, no solamente información de carácter financiero que no permitiría evaluar los riesgos financieros derivados de los ambientales a los que el ente está sometido ni los avances hacia la sostenibilidad que va realizando, sino también, la estimación en términos monetarios del uso que la empresa realiza del patrimonio natural.

En palabras de Ricardo Pahlen y Ana M. Campo (2008) “*La incorporación de los efectos medioambientales en los entes, supone la existencia de un sistema de información que permita captarlos, para su posterior registración; caso contrario, se estaría midiendo de forma no adecuada la rentabilidad de la actividad empresaria. Este escenario, exige un análisis de las actividades: industriales, comerciales o de prestación de servicios realizadas y una identificación del impacto ambiental en los informes que brinde el sistema contable, caso contrario la información contable no cumpliría con todos los requisitos, al carecer de “confiabilidad”, y para que ese informe contable sea confiable debe reunir entre otros requisitos los de “aproximación a la realidad”, “esencialidad”, “integridad”, indicados en el Marco Conceptual – Resolución Técnica 16 FACPCE, en Argentina”*¹

No obstante, de considerar que existen distintas dificultades que se pueden presentar para medir en la contabilidad financiera algunas partidas de naturaleza medio ambiental, entendemos que toda la información ambiental puede ser abarcada por dichos estados financieros.

En el presente trabajo abordamos la temática del reconocimiento contable de los activos ambientales de un ente, no como un capítulo aparte, sino considerados junto con el resto de los activos, pero destacando su exposición ya que si el medioambiente actúa como un proveedor de los procesos productivos, entonces debemos tratar de otorgarle valor a los recursos brindados.

2. EL CONCEPTO DE ACTIVO

¹ Ricardo Pahlen & Ana M. Campo (2008). *Doctrina y Contabilidad Ambiental*. Revista Contabilidad y Auditoría N° 27. Año 14. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires - Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión - Sección de Investigaciones Contables

La Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas define el concepto de activo, al respecto enuncia “*un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (un objeto material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).*”

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) Canjearlo por dinero o por otro activo;*
- b) Utilizarlo para cancelar una obligación;*
- c) Distribuirlo a los propietarios del ente.*

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso se considera que algo tiene valor para un ente cuando representa fondos o equivalentes de fondos o tiene aptitud para generar (por sí o combinado con otros bienes) un flujo positivo de fondos o equivalentes de fondos. De no cumplirse este requisito, un objeto no constituye (para el ente en cuestión) ni un bien ni un activo.

La contribución de un bien a los futuros flujos de fondos o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría por ejemplo resultar de:

- a) Su conversión directa en efectivo;*
- b) Su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta.*
- c) Su canje por otro activo;*
- d) Su utilización para la cancelación de una obligación;*
- e) Su distribución a los propietarios.*

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que su propiedad esté protegida legalmente”

La normativa contable hace referencia al control de los beneficios económicos, entonces tenemos que considerar que entendemos por el término control. Según el Diccionario de la Real Academia Española² se define como:

² www.rae.es

- “1. m. Comprobación, inspección, fiscalización, intervención.
2. m. Dominio, mando, preponderancia”*

Debemos distinguir entre el concepto de control legal y económico. El primero está vinculado con la propiedad legal del bien, sustento sobre el cual se basó durante mucho tiempo la doctrina contable; mientras que el segundo hace referencia a la capacidad del ente para beneficiarse con el activo en el logro de sus objetivos y asimismo, regular el acceso de terceros a dichos beneficios.

El problema radica cuando hablamos de activos que no poseen propiedad jurídica privada ni pública, ya que es necesario contar con el control económico sobre los mismos. En la actualidad para considerar a un recurso como activo importa quien tiene el control sobre los beneficios futuros, es decir, basándose en los rendimientos y riesgos a asumir en su utilización.

Cabe preguntarnos ¿cómo definimos a un activo medioambiental? En primer lugar debemos decir que para cumplir con el concepto de activo, se debe tener el control económico sobre los mismos y además, cumplir las siguientes características:

- ✧ Tratarse de un bien proporcionado por la naturaleza como ser el aire, bosques naturales, mar; mantenido por la intervención del hombre pero no creado por él en su totalidad.
- ✧ No ser motivo de propiedad jurídica alguna ya sea pública o privada. Sin embargo, el Estado puede y debe asumir el compromiso de su conservación y protección.
- ✧ No ser objeto de transacción en el mercado, lo que no significa que se permita la negociación de los derechos a su utilización durante un período determinado y bajo ciertas condiciones (por ejemplo, concesión de una playa).
- ✧ Su duración sea indefinida

El Marco Central del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE), fue adoptado como norma internacional por la Comisión de Estadística de las Naciones Unidas en marzo de 2012 y se trata de la primera norma estadística internacional para la contabilidad económica y ambiental. Se trata de un marco conceptual con propósitos múltiples destinado a comprender los efectos recíprocos entre la economía y el medio ambiente y describir las existencias de activos ambientales y sus variaciones. Suministra información relacionada con un amplio conjunto de cuestiones ambientales y económicas que abarcan la evaluación de las tendencias en el uso y la disponibilidad de recursos naturales, el grado de las emisiones y descargas en el medio ambiente resultantes de la actividad económica y el alcance de dichas actividades realizadas con fines ambientales.

El SCAE define a los activos ambientales como *“componentes de la Tierra, vivos o no vivos, que se manifiestan naturalmente y que en conjunto constituyen el entorno biofísico, que puede proporcionar beneficios a la humanidad. Aunque se manifiestan naturalmente, muchos activos ambientales son objeto de transformación en diversa medida por actividades económicas”*. El SCAE considera necesario realizar la siguiente distinción:

- ✧ En términos monetarios: comprende aquellos activos (incluyendo a los recursos naturales y de la tierra), que poseen valor económico.
- ✧ En términos físicos: este concepto es más amplio ya que incorpora todos los recursos naturales y la tierra de un territorio que pueden suministrar recursos y espacio para la realización de las actividades económicas, aún si carecen de valor monetario.

El análisis de los activos ambientales se realiza desde dos perspectivas:

- ✧ Los componentes individuales del medio ambiente, es decir aquellos activos que pueden ser individualizados y por lo tanto ser objeto de operaciones económicas que pueden ser cuantificadas, como ser los recursos minerales y energéticos, madereros e hídricos, y la tierra, reconociendo los beneficios materiales que resultan de su utilización directa, por tratarse de insumos naturales para las empresas y la sociedad en su conjunto. No se tienen en cuenta los beneficios no materiales que surgen indirectamente del uso de activos ambientales, tales como purificación del agua, fijación de carbono, etc.

- ↗ El enfoque en las interacciones entre activos ambientales dentro del ecosistema y en los mayores beneficios materiales y no materiales que la economía y otras actividades humanas obtienen de los flujos de servicios de los ecosistemas. Ejemplo de ellos son los ecosistemas terrestres como los bosques y humedales.

a) Clasificación de activos ambientales

Los activos se pueden clasificar en tres tipos:

- ↗ Activos económicos producidos: son los bienes para consumo directo o de capital que se destinan para la obtención de un producto en forma de otros bienes o servicios. Son ejemplos las maquinarias, instalaciones, equipos, etc.
- ↗ Activos económicos no producidos: son aquellos que si bien se utilizan en la producción, no resultan de un proceso productivo, es decir, activos de origen natural cuya característica es que puede disponerse de su propiedad y ser cuantificables. Sin embargo la contabilidad financiera no los reconoce hasta que se origina su ingreso al proceso productivo y se convierten en activos producidos. Son ejemplos el petróleo, los bosques naturales explotados.
- ↗ Activos ambientales no producidos: son activos de origen natural que se vinculan con la actividad económica pero se caracterizan por no permitir su apropiación. Lo que se trata es de valorar ciertas funciones ambientales que no se consideran materia prima directa en el proceso productivo, pero son necesarios para el bienestar de las personas y su degradación tiene incidencia económica. Son ejemplos el aire, agua, los bosques naturales.

Los activos ambientales a su vez, se clasifican en:

- ↗ Físicos: son considerados como recursos de la naturaleza y entre ellos se encuentran las huertas y plantaciones (considerados como activos cultivados), los trabajos en curso sobre dichos activos (cultivos y ganado), activos del subsuelo, aire, agua, bosques, reservas de pesca. Asimismo, se clasifican en aquellos producidos por el hombre y los suministrados por la naturaleza sin la intervención del hombre.

Los activos naturales se reconocen contablemente cuando un ente ejerce un derecho de propiedad sobre un bien (yacimientos minerales, ríos, bosques no cultivados) y originan beneficios económicos para la empresa.

- ❖ Monetarios: se originan por el uso de activos ambientales y se caracterizan por tener la posibilidad de generar rentas en actividades que se relacionan con temas ambientales.
- ❖ No financieros: los activos naturales pueden cumplir tanto las funciones económicas como ecológicas, es por ello que los activos económicos y ambientales se clasifican como no financieros.

3. ROL DEL ESTADO

La intervención del sector público juega un papel importante en su rol de proteger al ambiente, a través de la implementación de regulación que limite el uso de los bienes naturales. Ello va a permitir que las empresas comiencen a internalizar el valor monetario del consumo del medio ambiente en el sistema productivo.

El incremento del interés de los consumidores en el cuidado del entorno ha provocado que tanto las empresas como los gobiernos se deban adecuar a dichos requerimientos. En referencia al sector público se han modificado los reglamentos ambientales incrementando su ámbito de aplicación, mediante la creación de acuerdos multilaterales o la fijación de cláusulas ambientales en los existentes.

En Europa se destaca la Directiva 2004/35/CEE del 21 de abril del 2004 sobre responsabilidad ambiental en relación con la prevención y reparación de los daños, fomentando una acción preventiva y reparadora

El V programa de la Comunidad Europea de Acción en materia medio ambiental hacia un desarrollo sostenible, estableció:

- ❖ la contabilidad debía mantener o mejorar la consciencia empresarial sobre cuestiones medioambientales.
- ❖ Asegurarse de que todos los gastos y riesgos medioambientales sean tenidos en cuenta.

- ❏ Facilitar la función contable de rendición de cuentas sobre cuestiones medioambientales.

A las empresas las responsabiliza de:

- ❏ Revelar en sus informes anuales el detalle de sus políticas y actividades medioambientales y de sus efectos.
- ❏ Manifiestar en sus estados contables los gastos de sus programas medioambientales.
- ❏ Previsionar contablemente los riesgos medioambientales, así como los futuros gastos medioambientales

Asimismo, el Reglamento 1836/93 del consejo de la Unión Europea define la auditoría medioambiental como un instrumento de gestión destinado a la protección del medio ambiente y que tiene por objeto:

- ❏ Facilitar el control, por parte de la dirección, de las prácticas que puedan tener efectos sobre el medio ambiente.
- ❏ Evaluar su adecuación a las políticas medioambientales de la empresa, dependiendo del grado de compromiso que la misma quiere abordar con su política medioambiental. Con tal perspectiva, la profesión contable hizo su arribo a la problemática medioambiental y pudo contribuir a la implementación del que contamina paga.

En Argentina la Ley General del Ambiente N° 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. La política ambiental argentina está sujeta al cumplimiento de los siguientes principios: de congruencia, prevención, precautorio, equidad intergeneracional, progresividad, responsabilidad, subsidiariedad, sustentabilidad, solidaridad y cooperación.

Asimismo, la Ley 25.831 establece el “Régimen de libre acceso a la información público ambiental” garantizando el derecho de acceso a la información ambiental que se encuentre en poder del Estado, tanto en el ámbito nacional como provincial, municipal y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también de entes autárquicos y empresas prestadores de servicios públicos, sean públicas, privadas o mixtas.

4. LA IMPORTANCIA DEL RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE ACTIVOS AMBIENTALES

Consideramos que conocer el valor monetario de un activo ambiental favorecería a su protección y a una gestión más eficiente por parte del Estado, ya que le permitiría demostrar las inversiones realizadas en dichos activos. El valor estaría conformado por los elementos de los que se compone y los servicios que presta.

Entonces nos preguntamos: ¿Qué significa valorizar un bien ambiental? ¿Es importante obtener ese valor?

Si buscamos en el Diccionario de la Real Academia Española nos encontramos que una de las acepciones del término valorar es “*señalar el precio de una cosa*” y “*reconocer, estimar o apreciar el valor o mérito de alguien o algo*”. Por valor se entiende “*grado de utilidad o aptitud de las cosas para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite*” y “*cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas ciertas sumas de dinero o equivalente*”.

Para responder los interrogantes planteados, debemos pensar que al momento de asignar un valor a un bien ambiental debemos considerar a los propietarios, a la comunidad de la zona donde se halla ubicado y a todas las personas cuyo bienestar se ve afectado, y además otorgarles la misma relevancia.

Asimismo hay que tener en cuenta la equidad tanto intrageneracional como intergeneracional. La primera se refiere a la igualdad entre personas de la misma generación que viven en distintas regiones del mundo, mientras que la segunda supone la igualdad de oportunidades entre distintas generaciones (actuales y futuras).

Existen distintas corrientes doctrinarias que definen al valor, a principios del siglo XIX se hablaba del valor de la producción basándose en el método del costo de reposición, es decir, los bienes se valoran en función de lo que cuesta producirlos. En la actualidad esa visión cambia por el concepto de valorar un bien o servicio por la satisfacción que le va a proporcionar al consumidor y se relaciona con el concepto de utilidad marginal utilizado en microeconomía.

Se entiende que si el consumidor quiere maximizar su bienestar, deberá equiparar la satisfacción obtenida con el costo que ello presume. Por lo tanto, el precio que está dispuesto a pagar por un bien representa el de la última unidad consumida y no se tienen en cuenta las anteriores.

Por lo tanto no es lo mismo hablar del valor que se consigue por el consumo de un bien que el precio que se paga. Existen bienes que proporcionan una gran satisfacción al consumidor y su precio es mínimo. Asimismo puede ocurrir que no exista precio para un bien y sin embargo posee valor. Al hablar de activos ambientales vamos a hacer referencia a su valor como una medida de la satisfacción que dichos recursos brindan a la sociedad.

Si le adjudicamos a los recursos naturales y al ambiente la categoría de activos, su tratamiento en la contabilidad financiera y ambiental será similar al de los activos económicos producidos. Para ello es necesario asignar a los recursos un valor monetario - como el indicador del valor que la sociedad le confiere a los mismos - y calcular los costos por agotamiento y degradación.

Ello es importante dado que permitiría implementar los instrumentos políticos para estimular o desalentar actividades en función con sus costos ambientales para la sociedad, permitiendo imputar esos costos al que causa el deterioro o promoviendo incentivos para la conservación y el uso sostenible de los recursos naturales, logrando con ello un uso más eficiente y una distribución más equitativa de los costos y los beneficios asociados.

Según Mantilla Pinilla (2006) los recursos de la naturaleza y del ambiente en esencia son bienes, pero, a diferencia de los demás, el disfrute de todos sus beneficios no puede privatizarse, por su carácter de bienes colectivos, de este modo se busca ajustar el medio ambiente natural a valores contables físicos y monetarios, para que puedan ser agregados en los informes financieros, de tal forma que se pueda tener en cuenta los costos ambientales para obtener un panorama más amplio del funcionamiento y los resultados de las organizaciones, la economía y, en particular, la relación de la contabilidad con los stocks de los recursos naturales y su sostenibilidad.³

³ Mantilla Pinilla, Eduardo. (2006). *Contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible*. En: Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría. N° 25 Enero- Marzo, Pp. 133-160.

En el proceso de valorización, desde el sector público, se debe considerar lo siguiente:

- ✦ La valoración no tiene como destino la venta de los activos ambientales, dado que los mismos no pueden ser objeto de enajenación por no existir derechos de propiedad sobre ellos. El Estado puede transferir ciertos derechos relacionados con los activos ambientales a terceros.
- ✦ El objetivo principal debe ser el mantenimiento de los recursos naturales y el reconocimiento de las erogaciones necesarias para cumplir dicho objetivo.

En función de lo expuesto, se podría considerar como criterios de valoración posible a aplicar desde la perspectiva del sector público, al valor actual neto que consiste en la capacidad de prestación de servicio de los elementos patrimoniales en el futuro. La dificultad que presenta es la subjetividad en el cálculo de los flujos de fondos de los activos ambientales y la elección de la tasa de descuento a aplicar. Es decir, se utilizan proyecciones de la tasa de extracción futura del activo y de su precio, para generar una serie de tiempo del rendimiento esperado. Si suponemos que el rendimiento obtenido en el período presente sea mayor que el rendimiento logrado en el futuro, se descuenta el flujo esperado de rendimientos para reflejar el valor que un comprador estaría dispuesto a pagar por el activo en el presente.

Por otra parte se encuentra el costo de reposición referido al mantenimiento de un determinado nivel físico de activos o de una capacidad operativa dada, es decir, el costo teórico necesario para la renovación de los activos ambientales en función de las inversiones que son necesarias realizar para mantener la capacidad de servicio actual de forma indefinida. No obstante presenta algunas dificultades su cálculo en lo relacionado con determinados efectos de la degradación del entorno, como ser la afectación a la salud y calidad de vida de las personas.

Consideramos que este método puede responder a la satisfacción de las necesidades de información de los distintos usuarios y ser útil en la toma de decisiones referidas al valor a fijar a la cesión de derechos de explotación de ciertos activos ambientales (concesión de explotación de una mina) y al monto a fijar en concepto de indemnizaciones a terceros por los daños producidos al medio ambiente (multas, impuestos, o sanciones).

En el marco del SCAE la valoración se limita “a los beneficios que corresponden a los propietarios económicos. Un propietario económico es la unidad institucional con derecho a reclamar los beneficios asociados al uso de un activo en el curso de una actividad económica en virtud de aceptar los riesgos correspondientes. Además, según el SCN, un activo es un depósito de valor que representa un beneficio o una serie de beneficios correspondientes a su propietario económico por su posesión o su uso durante un periodo de tiempo”. En función de lo expuesto, se consideran ejemplos de activos económicos los inmuebles utilizados como oficinas, maquinarias, programas de informática, activos financieros y varios activos ambientales.

Existen ciertos activos ambientales como los recursos minerales y energéticos cuya propiedad le corresponde al Estado y, por lo tanto, para su extracción se requiere el pago de una renta, es decir, el ingreso que percibe el propietario de un activo ambiental por ceder su usufructo a terceros, comúnmente denominadas regalías.

Dicho ingreso no recibe el mismo tratamiento contable que, por ejemplo, los percibidos por alquileres de bienes (inmuebles, rodados) de propiedad del ente que da en uso a terceros por tratarse de pagos por servicios que se brindan. En el caso de las regalías, si bien el plazo del contrato puede ser mayor, los pagos se realizan por el uso de un activo ambiental durante el ejercicio económico, generalmente pactado en forma anual, y su base de cálculo es la cantidad de unidades del recurso extraídas que se multiplica por el precio de venta de dicho recurso.

Los permisos y licencias para la extracción o uso de un activo ambiental pueden estar vinculados a la extracción material del mismo (permisos de pesca) o a la utilización del ambiente como vertedero de emisiones. Se tratan de derechos de propiedad y debemos distinguir entre el derecho de uso de un activo ambiental, del activo en sí mismo.

El derecho de uso o de ejercicio de control sobre el recurso proviene, por parte del Estado, quien asigna o vende derechos de uso o emite los mismos a título gratuito. En otras ocasiones, dichos derechos de propiedad obtenidos constituyen un activo para el titular y para ello, deben ser otorgados por plazos superiores al año.

Desde el punto de vista de la empresa, se deberá reconocer en sus informes contables los derechos de explotación adquiridos sobre los activos ambientales en función del plazo de duración estimada de la adquisición. Si los derechos son obtenidos sólo por un ejercicio económico, deberán imputarse como gasto del ejercicio para respetar la pauta de lo devengado, individualizándolos en el Estado de Resultados del resto de los gastos. Si el plazo de duración excediera de un ejercicio económico se reconocerá como activo intangible y se depreciará en función al tiempo de duración del contrato.

Por otra parte se debería considerar el daño ocasionado sobre un activo ambiental sobre el cual no se posee derecho alguno y su posterior reparación. Ante esta situación se tendría que reconocer una contingencia negativa de naturaleza ambiental para considerar los riesgos y gastos en el futuro derivados de las multas o sanciones por los daños causados

Para garantizar el propósito de conservar y proteger los activos ambientales, el sistema de información contable debe ser capaz de rescatar aquellas variables ambientales que están ocasionando degradación y deterioro de dichos activos para brindar información detallada sobre los mismos en los estados contables identificando a dichas partidas.

5. CONCLUSIONES

Una motivación para considerar a los activos ambientales es la creciente preocupación de que el desarrollo de la actividad económica está agotando y degradando los recursos disponibles con una rapidez mayor de la que admite su regeneración y como consecuencia, su disponibilidad a largo plazo. Existe un objetivo generalizado por mejorar la gestión de los activos ambientales, considerando el uso sostenible de los recursos y la capacidad para continuar proporcionando insumos a la economía y la sociedad.

Por ello, y como resultado de la demanda de la sociedad hacia el poder público de una disciplina que permita la medición de la responsabilidad social empresarial y los activos ambientales con que cuentan los entes y que comunique las acciones de la empresa al público en general, se considera a la contabilidad ambiental - financiera como un instrumento de vital importancia en el apoyo a la alta dirección por medio de la generación de información relevante en materia de

gestión ambiental de las empresas, como medio de registro y control de dicha información.

Se trata además de resumir los principales conceptos y definiciones que puedan ayudar a las empresas y demás usuarios interesados en la información contable que brindan las mismas, a reconocer cuales serían las principales partidas medioambientales con las que operaría la empresa, para su correcta contabilización y posterior presentación en los estados financieros al cierre de cada ejercicio económico.

La intención es lograr la separación de las diferentes partidas medioambientales del resto de las cuentas que integran el grupo al cual pertenecen (ya sean activos, pasivos o patrimonio neto). De esta forma los entes tendrían un mejor control de cuáles son los bienes y recursos que invierten para el desarrollo de su negocio, así como de las deudas y obligaciones derivadas de sus acciones.

Este tema es de gran interés para las empresas, ya que a medida que crece el compromiso empresarial respecto al medio ambiente, se hace más necesario contar con una información contable más precisa y objetiva, muy especialmente, en el momento en que la estrategia medioambiental de la empresa aparece como un componente esencial a la hora de añadir valor a la misma debido a:

- ❖ La identificación de los recursos que permitan lograr los objetivos medioambientales fijados.
- ❖ La exposición de las contingencias para hacer frente al impacto sobre el entorno.
- ❖ El uso de activos que representen tecnologías más desarrolladas para proteger el ambiente (producción más limpia) y el efecto sobre la valoración patrimonial del ente propiciado por tales activos, así como su aporte específico a la generación del ingreso ambiental y la posibilidad de continuar con su aporte en el tiempo (depreciación).
- ❖ El reconocimiento en los informes contables de la inversión ambiental en tecnología de punta o en investigaciones con el propósito de minimizar o evitar daños al entorno.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Diego Fernando Rodríguez Jiménez (2011). *Formulación de una estructura teórica para la contabilidad ambiental*. Revista Libre Empresa Vol. 8 No. 2, Julio - Diciembre de 2011. Facultad Ciencias Económicas, Administrativas y Contables - Universidad Libre seccional Cali. Colombia
- Jerónimo Aznar Bellver & Vincente Estruch Guitart (2012). *Valoración de activos ambientales. Teoría y Casos*. Editorial Universidad Politécnica de Valencia
- Mantilla Pinilla, Eduardo. (2006). *Contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible*. En: Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría. N° 25 Enero- Marzo, Pp. 133-160.
- Resolución Técnica N° 16 – Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas
- Ricardo Pahlen & Ana M. Campo (2008). *Doctrina y Contabilidad Ambiental*. Revista Contabilidad y Auditoría N° 27. Año 14. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires - Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión - Sección de Investigaciones Contables
- Parlamento Europeo y el Consejo de La Unión Europea. Directiva 2004/35/CE del 21 de abril de 2004 sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales.
- Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE) 2012 - Marco Central Naciones Unidas, Comisión Europea, Fondo Monetario Internacional, Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Banco Mundial - ISBN: 987-92-1-161563-0
- Víctor Manuel Rodríguez Bonilla (2014). *¿La información contable evidencia la utilización directa o indirecta que los entes económicos hacen de los*

recursos naturales en el desarrollo de su objeto social?. Universidad Militar Nueva Granada - Facultad de Contaduría - Colombia

- www.rae.es

Capítulo 10

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LAS COMPETENCIAS PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO

Informe preparado por

LILIANA SOSISKY 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

En su gran mayoría, las organizaciones actuales desarrollan su gestión con el fin de mejorar resultados, aumentando la productividad, la competitividad y la capacidad de liderazgo comercial e incrementando las oportunidades del negocio. La gestión organizacional se centra en los sistemas de calidad, en los procesos y en los sistemas de organización y no en la gestión de los cambios internos en las personas. Sin embargo, esta gestión sería necesaria en todas las empresas, incluso en las educativas si es cierto que se quiere actuar con responsabilidad social.

Frente a esta realidad cabe preguntarse:

¿Estamos contribuyendo, como formadores de futuros profesionales, al logro de las competencias que necesitan para gestionar con responsabilidad promoviendo acciones en defensa del mundo en que habitamos?

¿Desde qué momento debemos comenzar a preparar a los jóvenes para afrontar nuevas etapas?

El futuro profesional contable:

¿Tiene la información que necesita?

¿Se involucra para resolver los problemas ambientales?

Los docentes:

¿Conocen esta temática para transmitirla a los alumnos?

¿Desarrollan estrategias para educar en valores?

Si bien muchas de las características necesarias que conforman el perfil profesional son consecuencia de rasgos de personalidad, hay otras que pueden ser trabajadas desde el inicio de los estudios y durante toda la carrera: la capacidad de aprendizaje de nuevos conceptos, el sentido analítico, la habilidad para comunicarse y la capacidad de trabajar en equipo.

No cabe duda que la profesión contable se haya frente a un gran desafío. El valor de la información que brinda una organización sobre su RSE dependerá fundamentalmente de la credibilidad que ésta tenga. Para ello, entendemos que la labor del Contador Público es fundamental. Por otra parte, una de las

herramientas imprescindibles para alcanzar el objetivo del desarrollo sostenible es la formación ambiental, mediante la cual es posible lograr una mayor conciencia ambiental en toda la sociedad.

Hay que cambiar las estrategias docentes contables, no debe ser solo expositiva/teórica sino debe ser participativa, que genere la acción, la toma de decisiones, la discusión, así podremos decir que se logra la educación ambiental. Es imprescindible buscar estrategias docentes para lograr que los egresados de nuestras universidades, futuros profesionales en Ciencias Económicas, comprendan:

1. la íntima relación de la responsabilidad social y el desarrollo sostenible.
2. la importancia que tiene la contabilidad, como sistema de información, en la divulgación de informes de naturaleza socio-ambiental para transmitir las acciones realizadas vinculadas con la responsabilidad social empresarial.
3. la necesidad de confeccionar información contable con la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza ambiental, social y económica que controla la organización.
4. Su participación como asesores de la gerencia de las organizaciones en la toma de decisiones eficientes en la buena gestión de sus recursos económicos y financieros.
5. La importancia de la aplicación de métodos preventivos y predictivos, basados en la evidencia de los hechos y de la información.

Las Universidades, para que no se reproduzcan errores del pasado y presente en el uso humano de la Tierra, pueden: ser ámbitos de análisis y reflexión crítica, estar a la vanguardia en la investigación de los problemas ambientales y trasladar los resultados obtenidos a toda la comunidad.

No nos olvidemos que el éxito de la profesión en el futuro será consecuencia de la percepción que el usuario tenga respecto de la aptitud y el papel del contador en la sociedad. El mercado demanda que los contadores sean versados y tengan un conocimiento holístico de las prácticas y estrategias de los negocios y que no sea un mero procesador e informador de transacciones.

Dejamos planteado como interrogante, para que cada uno reflexione y se responda:

¿Cuál es el rol del profesional contable frente al mundo actual que queremos?

“La transición hacia una sociedad sostenible no solo es necesaria sino que además es posible”

1. INTRODUCCION

En su gran mayoría, las organizaciones actuales desarrollan su gestión con el fin de mejorar resultados, aumentando la productividad, la competitividad y la capacidad de liderazgo comercial e incrementando las oportunidades del negocio. La gestión organizacional se centra en los sistemas de calidad, en los procesos y en los sistemas de organización y no en la gestión de los cambios internos en las personas. Sin embargo, esta gestión sería necesaria en todas las empresas, incluso en las educativas si es cierto que se quiere actuar con responsabilidad social.

Las instituciones educativas pretenden que los alumnos logren distintas competencias cognitivas, procedimentales y actitudinales.

Para desempeñarse con éxito en el mundo laboral de hoy se precisa de ciertas competencias específicas y ya no basta el conocimiento teórico que se les “entrega” en su carrera. Cuando las organizaciones seleccionan personal están buscando gente entusiasta, enérgica, autónoma, proactiva, con iniciativa propia y capacidad de autogestión, motivada por su propio crecimiento y el de su entorno. Personas creativas, imaginativas, innovadoras, persistentes y constantes, responsables, flexibles y adaptables. Individuos con capacidad de aprendizaje de nuevos conceptos y sentido analítico, con habilidad para comunicarse verbalmente y por escrito, con capacidad de exponer y argumentar ideas propias, que sepan trabajar en equipo y que tengan el potencial para llegar a dirigirlo.

Frente a esta realidad cabe preguntarse:

¿Estamos contribuyendo, como formadores de futuros profesionales, al logro de las competencias que necesitan para gestionar con responsabilidad promoviendo acciones en defensa del mundo en que habitamos?

¿Desde qué momento debemos comenzar a preparar a los jóvenes para afrontar nuevas etapas?

El futuro profesional contable:

¿Tiene la información que necesita?

¿Se involucra para resolver los problemas ambientales?

Los docentes:

¿Conocen esta temática para transmitirla a los alumnos?

¿Desarrollan estrategias para educar en valores?

Si bien muchas de las características necesarias que conforman el perfil profesional son consecuencia de rasgos de personalidad, hay otras que pueden ser trabajadas desde el inicio de los estudios y durante toda la carrera: la capacidad de aprendizaje de nuevos conceptos, el sentido analítico, la habilidad para comunicarse y la capacidad de trabajar en equipo.

La educación tiene hoy una tarea muy compleja ya que debe asegurar la formación de ciudadanos competentes para el trabajo, para el estudio y para la vida social y, en este escenario, el docente ha de ser la persona que:

- ayuda al alumno a desarrollarse, tomar decisiones, resolver problemas, adquirir habilidades mentales y sociales
- promueve el pensamiento autónomo
- alienta el trabajo en grupo
- le inculca a los futuros graduados el compromiso de seguir buscando el conocimiento y el sentido de responsabilidad para poner su formación al servicio del desarrollo social, ambiental y económico.

Sin duda, esta “nueva visión” de la educación superior debe llevar a revisar, no solamente el perfil esperado de los nuevos profesionales sino las formas de

trabajo con que, habitualmente, se encaran tanto la tarea docente como los proyectos de investigación.

Para el logro de las competencias necesarias que faciliten el desempeño del profesional contable comprometido con la humanidad se hace necesario realizar las planificaciones de todas las asignaturas que hacen al currículo teniendo en cuenta los elementos antes descriptos profundizando la formación actitudinal.

En el presente trabajo se pretende realizar un breve análisis de la relevancia que adquiere para el proceso de formación de profesionales, la transversalidad del componente de responsabilidad social; específicamente en la formación de profesionales contables. En consecuencia, se espera que los docentes actúen con responsabilidad social y reflexionen que la Responsabilidad Social no es solo obligación de las organizaciones.

2. ¿A QUÉ NOS REFERIMOS CUANDO HABLAMOS DE EDUCACIÓN EN COMPETENCIAS?

Según el diccionario de la Real Academia Española, educar es:

“Desarrollar o perfeccionar las facultades intelectuales y morales del niño o del joven por medio de preceptos, ejercicios, ejemplos, etc... Educar la inteligencia, la voluntad.”

El educando es parte activa del proceso educativo. La educación requiere tiempo y trabajo personalizado.

Según Immanuel Kant: *“Educar es desarrollar en el hombre toda la perfección de que es capaz su naturaleza.”*

Actualmente se observa que los alumnos se limitan a recibir información.

Se pretende una educación y formación que integre conocimientos, destrezas y habilidades útiles para los jóvenes para desenvolverse de manera autónoma en contextos a enfrentar diariamente en lo personal y profesional

El modelo de “Educación por competencias”, es una respuesta a las nuevas exigencias educativas. La educación por competencias es un modelo educativo que se ha generalizado rápidamente, al cual han adherido muchos investigadores y educadores, por lo que no existe “una” definición, sino diferentes aproximaciones a la cuestión desde distintas perspectivas.

Zavala y Arnau (2010) se refieren a “competencia” como:

...

“Una competencia es una capacidad para movilizar diversos recursos cognitivos para hacer frente a un tipo de situaciones”. (Perrenoud, 2000). Es ser capaz de transferir lo aprendido, de tener autonomía en el aprendizaje y de resolver problemas. Al formarse en competencias, el proceso instructivo es de crecimiento [constructivo] y no de acumulación.

Ser competente *"implica un grado de autonomía que permita la transferibilidad del saber a otros contextos y la posibilidad de poder seguir aprendiendo a lo largo de toda la vida profesional"*.

En síntesis, las competencias a lograr deben integrar al menos tres dimensiones de la educación de toda persona:

- Aprender a aprehender, que supone el ejercicio de operaciones analíticas, relacionales e integradoras, de acuerdo con los niveles de desarrollo y para construir los correspondientes instrumentos del conocimiento (de nociones a categorías).
- Aprender a hacer, lo cual implica operaciones efectivas de actuación, ejecución y de transformación.
- Aprender a convivir, lo que supone capacidad de expresión - afecto, comunicación, valoración, participación y concertación.

El Informe Delors de la UNESCO de 1996 especificó como elementos imprescindibles de una política educativa de calidad, la necesidad de abarcar cuatro aspectos: aprender a conocer, aprender a hacer, aprender a convivir con los demás y aprender a ser.

Los dos primeros son los que se enfatizan tradicionalmente, tratándose de medir, para justificar resultados; los restantes hacen a la integración social y a la construcción de ciudadanía.

Creemos con absoluto convencimiento que resultan fundamentales ciertos factores formativos en el desarrollo de cada individuo, como una buena estimulación intelectual, social y afectiva, ya que esto podría conformar un pilar sólido al momento de enfrentarse ante determinadas situaciones.

Al hablar de competencias, se debe tener en cuenta que existen: las básicas, las competencias específicas y, las que no podemos olvidar, las genéricas o transversales.

Competencias básicas: Permiten el ingreso al trabajo o a la educación superior, por ello deben ser identificadas desde ambos sectores. Para los que ingresan al mundo del trabajo, se consideran como requisitos mínimos necesarios no solo para el desempeño de una ocupación u oficio, sino, y prioritariamente, para actuar adecuadamente en los espacios sociales y ciudadanos en donde se desenvuelve la vida misma. En lo que se refiere a la educación, determinan tanto el perfil de ingreso a la educación superior, como los fundamentos de competencias más complejas que se desarrollarán a lo largo de la formación profesional.

- **Competencias específicas:** Son los comportamientos observables que se relacionan directamente con la utilización de conceptos, teorías o habilidades propias para el desempeño de una ocupación en concreto, están relacionadas más con funciones o puestos de trabajo.
- **Competencias genéricas o transversales:** requeridas para un amplio campo de profesiones y ocupaciones, aportan las herramientas requeridas por un trabajador profesional para analizar los problemas, evaluar las estrategias a utilizar y aportar soluciones pertinentes en situaciones nuevas.

El papel de los docentes cambia, ya no puede quedarse en la transmisión de conocimientos sino que debe acompañar a los alumnos en la obtención de estas competencias transversales.

Actualmente la “economía del conocimiento” ha incorporado “el conocimiento” como un factor más de producción (junto a la tierra, el trabajo y el capital). Este nuevo concepto ha llevado a la disciplina contable a intentar un nuevo desarrollo integral, en el que sea posible identificar la incidencia de este elemento en los entes, generando información para uso interno y externo en todos sus sistemas contables (patrimonial/ financiera, gerencial/administrativa, gubernamental, económico y social- ambiental), incluyendo no sólo información expresada en unidades monetarias sino también en unidades no monetarias que permitan un mayor entendimiento sobre este fenómeno.

Sin duda, ante estos cambios disciplinares, los profesionales tienen que lograr mayores y nuevas capacidades para desenvolverse en el ámbito laboral competentemente, proyectándose así, la necesidad de una nueva forma de educar. Para lograr que el egresado universitario adquiera las competencias necesarias se requiere un mayor esfuerzo referido a:

- la aplicación práctica de las competencias transversales claves (competencia digital, competencias para aprender a aprender, competencias sociales y ambientales, espíritu empresarial creativo y de iniciativa, entre otros).
- el desarrollo de herramientas de valoración y evaluación que tengan en cuenta las aptitudes y actitudes esenciales de las competencias clave, incluidas las transversales.
- la actualización de las aptitudes y competencias de docentes y responsables de la educación que le permitan una reconceptualización y reflexión importante de su rol.

Las Universidades deberían contribuir a la formación profesional de contadores con las siguientes características:

1. **Capacidad profesional:** estar actualizado en los temas que le competen, es decir, que conozca la problemática alrededor de su saber específico y que, además, esté capacitado para usar la tecnología disponible para realizar su trabajo con eficiencia.
2. **Formación Integral:** no debe limitarse a ser un buen profesional, sino

que también debe ser una persona de bien, justo, ético y moralmente responsable, solidario, imaginativo y creativo, lo que le permitirá ser libre y autónomo.

3. Capacidad de Liderazgo: debe ser capaz de aceptar y/o producir los cambios, tener creatividad, ser sensible socialmente, tener visión de futuro. Ser orientador de procesos de cambios en la empresa y en su gremio, de bienestar en la comunidad donde reside y en su país. Tener capacidad para convencer, es decir, poseer un discurso persuasivo y de gran credibilidad.
4. Responsabilidad Social: el ejercicio de su responsabilidad social debe llevarlo, mediante la acción social y ambiental, a contribuir a la solución de los problemas de la comunidad local y nacional que le permitió crecer y desarrollarse.
5. Espíritu investigativo: que sea capaz de asimilar nuevos conocimientos y nuevas tecnologías contables, que fomente y auspicie la investigación y el progreso científico y tecnológico de la contabilidad, que se relacione interdisciplinariamente, que desarrolle nuevas metodologías y enfoques epistemológicos contables, que pueda plantearse correctamente los problemas y abordar sus soluciones mediante un proceso investigativo- científico.

3. ¿QUÉ SIGNIFICA SOSTENIBLE?

En el DRAE encontramos:

sostenible.

1. adj. Dicho de un proceso: Que puede mantenerse por sí mismo, como lo hace, p. ej., un desarrollo económico sin ayuda exterior ni merma de los recursos existentes.

Este término se refiere a un proceso, y significa que puede mantenerse por sí mismo, sin aporte exterior ni disminución de los recursos existentes.

Hablar de “mantener” ya tiene además una connotación de permanencia, de duración y prolongación en el tiempo, que el término sustentable, no necesariamente implicaba, o al menos no lo hacía tan claramente.

Un ejemplo de desarrollo sostenible sería cortar árboles de un bosque asegurando la repoblación de dicho bosque.

El desarrollo sostenible es un llamamiento a adoptar un enfoque diferente del desarrollo y otra clase de cooperación internacional; reconoce que las decisiones que se adoptan en una parte del mundo pueden afectar a los habitantes de otras regiones; requiere medidas con visión de largo plazo para promover las condiciones mundiales que apoyen el progreso y los beneficios para todos

3.1. ¿Cuáles son las condiciones del Desarrollo Sostenible?

Básicamente son tres:

1. Ningún recurso renovable deberá ser usado a un ritmo superior al de su generación.
2. Ningún contaminante deberá producirse a un ritmo mayor al que pueda ser reciclado, neutralizado o en su defecto absorbido por el medio ambiente.
3. Ningún recurso no renovable deberá ser aprovechado a una mayor velocidad de la necesaria para sustituirlo por un recurso renovable utilizado de manera sostenible.

4. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN EL MARCO DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

4.1. Responsabilidad social de las empresas- RSE

Hoy las organizaciones están comprendiendo que la responsabilidad social involucra tener presentes en la toma de decisiones a todos los grupos de interés (accionistas, clientes, proveedores, colaboradores, empleados y la comunidad) con quienes interactúa; procurar sistemas de gestión socialmente sostenibles que le permita integrar de manera armónica valores y objetivos estratégicos propios con las expectativas e intereses de esos grupos.

Las organizaciones deben: A nivel económico:

1. crear valor para sus accionistas a través de una gestión sostenible, que garanticen una inversión segura, salvaguarde los intereses de los públicos con los que interactúan de manera íntegra y transparente generando mayor rentabilidad.
2. establecer relaciones de mutuo beneficio con clientes y proveedores, a través de productos y servicios de altos estándares de calidad que les permitan mejorar la competitividad y tener mayor acceso a los mercados.

A nivel social:

1. trabajar para mejorar la calidad de vida de sus colaboradores, a través de ambientes de trabajo sanos y seguros que permitan su desarrollo personal y profesional, y participar activamente en el desarrollo de las comunidades cercanas a las áreas de operación.
2. realizar programas tendientes a promover políticas y prácticas innovadoras que favorezcan al personal. Contar con empleados plenamente comprometidos y con alto grado de pertenencia, garantizar el óptimo funcionamiento de sus operaciones y un aumento en sus índices de competitividad, y retener a los mejores colaboradores.
3. mejorar la calidad de vida de las colectividades a través de inversiones socialmente responsables, para ayudar de modo significativa con el desarrollo social y económico de las zonas donde operan, creando relaciones de confianza y colaboración con la sociedad en general.

A nivel medio ambiental:

1. minimizar el impacto de sus actividades a través de la reducción en el consumo de energía y agua y la implementación de programas de educación e implementación de programas de reciclaje.
2. contribuir de manera significativa a los desafíos ambientales que afronta el planeta, como es el caso del cambio climático y trabajar en la implementación de mejores tecnologías para desarrollar productos y servicios respetuosos con el medio ambiente.

La Responsabilidad Social Empresaria -RSE- no significa que las organizaciones realicen obras de beneficencia, ya que su objetivo es ser

rentables. Lo que si implica es que adopten una actitud activa y responsable en torno al impacto de sus operaciones.

Este actuar empresarial es una forma de hacer negocios que le garantiza mayor sostenibilidad a lo largo del tiempo y crecimiento económico.

Podríamos decir que la Responsabilidad Social Empresaria consiste, entre otras:

1. en la asunción voluntaria por parte de las organizaciones de responsabilidades derivadas de los efectos de su actividad sobre el mercado y la sociedad así como sobre el medio ambiente y las condiciones de desarrollo humano.
2. en la prevención de los efectos de su actividad, que pudieran ser nocivos, anticipándose a los mismos y desarrollando acciones tendientes a evitar su aparición.
3. en la participación social en actividades no relacionadas con su quehacer habitual, como en el caso de las donaciones.

Las nuevas tendencias abordan la problemática actual de las incidencias en la sociedad por las actividades empresariales que afectan tanto al medio ambiente como a los trabajadores de las mismas, creando una conciencia universal que va mas allá de intereses particulares o sectoriales.

La organización con una misión correcta, debería, entre otras:

1. contar con una política ambiental eficiente para prevenir la contaminación a través del uso de tecnologías limpias y un manejo adecuado de los desechos industriales y un uso eficiente de los recursos naturales.
2. realizar una educación de la gestión ambiental, entre los empleados, proveedores, contratistas y en la comunidad en donde opera la organización.
3. concientizar a todos los niveles jerárquicos de la organización y al público en general de la importancia de desarrollar todas las actividades cumpliendo patrones de responsabilidad empresaria, enunciarlos y difundirlos.
4. publicitar en los envases, etiquetas y elementos de promoción, la

decisión de adherir a los principios de la Responsabilidad Social Empresaria.

5. identificar las acciones que la organización llevará a cabo para la protección y conservación del medio ambiente.
6. certificar por entidades certificadoras independientes bajo estándares específicos, si los productos comercializados y vendidos son orgánicos y/o ecológicos.
7. construir alianzas estratégicas con proveedores, consumidores y clientes, en las que se establezca claramente la necesidad de adherir a los principios de administrar de manera socialmente responsable, como requisito importante para los primeros, para seguir trabajando con la organización.
8. hacer público el compromiso con la sociedad y los logros que se alcanzan.
9. capacitar al personal de la sociedad en materia de ética ciudadana y responsabilidad social, como parte de una estrategia empresarial.
10. crear Comités de Ética al interior de la sociedad para conocer y dirimir los conflictos que se presenten entre sus miembros.
11. garantizar que la información transmitida por distintos medios responda a los más altos estándares de pertinencia, confidencialidad, veracidad, integridad y suficiencia acerca del impacto social, ambiental y en la salud de los productos o servicios que ofrecen.
12. establecer mecanismos que aseguren el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias sobre materias laborales, tributarias y de libre competencia.
13. colaborar en el fomento de actitudes ciudadanas de consumo moderado, consciente y responsable

4.2. Responsabilidad social en las PYMES

En nuestro país, donde existen gran cantidad de organizaciones pequeñas y medianas, el enfoque de la RSE se hace muy necesario, dado que, sus actividades tienen un alto impacto en el nivel de empleo y en el ambiente en el cual se encuentran situadas. Estas pymes frecuentemente tienen limitaciones financieras que imposibilitan desarrollar esfuerzos en función de un enfoque más amistoso con los *stakeholders* y el medioambiente.

José Vargas Niello al respecto dice:

Un estudio del BID señala que: “Conviene tener en cuenta que la RSE es una temática que no nace desde la base empresarial propia latinoamericana, si no que se trata más bien de un tema importado por parte de las filiales de las grandes multinacionales extranjeras al que, progresivamente, las empresas nacionales (especialmente las grandes) y los gobiernos nacionales están prestando una atención creciente... Desgraciadamente, el conocimiento existente sobre la temática de RSE desde la perspectiva pyme puede calificarse de escasa y muy parcial, donde la disponibilidad de informes comparativos entre países y basados en una metodología común es prácticamente inexistente”.

Y agrega: Este estudio revela que las pymes desarrollan actividades de RSE con un carácter predominantemente reactivo y esporádico, sin estar incorporadas a su estrategia empresarial, obedeciendo ese tipo de “acciones a razones de índole ética o religiosa y a un deseo de mejorar las relaciones con la comunidad o autoridades públicas”.

En relación a los ámbitos de protección al consumidor y las normas medioambientales, el estudio señala que las pymes son particularmente menos sensibles (o menos “cumplidoras”), señalando en muchos casos que los bajos grados de cumplimiento de estas regulaciones se deben al desconocimiento de las normas.

4.3. Responsabilidad social de los consumidores- RSC

Se expresó que, la RSE se identifica por:

1. prácticas empresariales responsables.
2. el compromiso con iniciativas voluntarias independientemente de las exigencias por la legislación vigentes y por las obligaciones contractuales adquiridas.
3. su integración con la gestión y estrategia empresarial.
4. el desarrollo de actuaciones beneficiosas a favor de los diversos grupos de interés.
5. la obtención sincrónica de beneficios económicos, sociales y ambientales y la obtención de ventajas competitivas de la organización.

Los consumidores están interesados en comprar productos de organizaciones que actúan con RSE.

El impulso de la RSE reside, en gran medida, en el consumidor y cómo éste atribuye cada vez más importancia al comportamiento socialmente responsable de las organizaciones. Las personas actúan y toman decisiones en función de las percepciones que tengan de las marcas, de sus fabricantes y de sus distribuidores. Actualmente el foco de atención de los consumidores se centra en la calidad del producto o su imagen, e invertir en organizaciones que tienen comportamientos éticos en relación con el medio ambiente, el reciclaje, el consumo energético, la integración social, etc. Los consumidores premian las iniciativas de RSE y penalizan a las organizaciones que llevan a cabo prácticas poco éticas o responsables.

Al igual que la economía y la sociedad avanzan hacia la globalización, el consumidor tiende a agruparse en colectivos motivados por intereses de respeto común.

La RSE ya es transversal y no solo se entiende como una práctica meramente positiva para la organización.

Estudios recientes que muestran, que los consumidores, cada vez más, prefieren adquirir productos provenientes de organizaciones socialmente responsables (entre otros, que no empleen a menores, que no contaminen el ambiente, que no utilicen productos químicos, que donen parte de sus ventas a causas sociales, que tengan políticas de reciclaje o prácticas verdes). También los consumidores socialmente responsables son capaces de boicotear productos realizados con piel animal, o productos que requirieron pruebas en animales así como los que están dispuestos a castigar con sus decisiones a aquellas organizaciones que discriminan a grupos vulnerables.

Se observa que la conducta de los consumidores se halla en proceso de cambio, pero lento, vinculados al cambio cultural donde se valore la ética y se acceda a mayor información y educación.

Las organizaciones y los medios de comunicación, además de informar, tienen el objetivo de educar, sobre todo cuando se trata de temas especializados o poco manejados por el público general. La información que hasta ahora se genera es una información empresarial exclusiva para gerentes, accionistas o para la competencia, y al adquirir interés y relevancia en un público más extenso y heterogéneo debe ser adaptada. Al recibir información que le sirva, los consumidores irán progresivamente realizando cambios en su estilo de vida. Se trata de ir creando conciencia de las consecuencias del consumo realizado.

El derecho a la información es uno de los derechos básicos de los consumidores, como lo manifiestan las directrices para empresas multinacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) y de Naciones Unidas sobre protección al consumidor.

No contar con información problematiza el ejercicio del consumo responsable. Dificultosamente se podrá ejercer el rol de agente económico en el mercado y diferenciar a las organizaciones que cumplan con la RSE.

Por otra parte, las asimetrías como consecuencia de la falta de información reduce el poder de los consumidores en el mercado. Para un consumidor sería improbable examinar todos los informes de los proveedores de las marcas que encuentra en un punto de venta, entender todos los indicadores informados y recordar esta información en el momento de elegir un producto o servicio.

Por lo tanto, vemos la necesidad de colocar una etiqueta en la que consten los requisitos del producto o servicio, relacionados con RSE. Esto permitiría convertir las propiedades de credibilidad en propiedades de búsqueda. Ahora bien, la etiqueta para que sea efectiva tiene que ser creíble y debe cumplir ciertas condiciones. La más importante es la necesidad de un sistema de verificación pública.

Otra forma de difundir información son las redes sociales que se están convirtiendo en un mecanismo de presión como una forma de articular grupos vecinales organizados para generar un consumo responsable. Participar en los nuevos escenarios (internet y redes sociales), son muy buenas oportunidades

para cambiar una inquietud en una acción que busca garantizar el planeta a las futuras generaciones.

También en distintos ámbitos, como ser en el trabajo, una conversación a la hora del almuerzo o en el café de la mañana pueden ser los ambientes donde se inicie un programa de reciclaje, reducción o reuso de insumos en la oficina, analizar las desventajas o perjuicios que produce el uso o consumo de algunos productos domésticos.

4.4. Responsabilidad social del Estado

Para afianzar las relaciones entre organizaciones y *stakeholders* bajo la perspectiva de RSE debe existir un acuerdo básico entre los actores fundamentales. Es, en estos acuerdos, donde el Estado puede contribuir en forma significativa a través de la formulación de políticas públicas que permitan hacerlo factible. Políticas para contribuir a la internalización de prácticas de RSE a nivel empresarial, particularmente en las pymes, por las razones que ya hemos desarrollado y a nivel de sociedad civil.

Políticas públicas que en su agenda podrían contener los siguientes puntos, entre otros:

1. Promover prácticas de transparencia y rendición de cuentas de las empresas públicas, para que sean ejemplo en el ejercicio de la RSE.
2. Generar incentivos para el desarrollo de las actividades socialmente responsables, que sean un factor distintivo al momento de facilitar créditos o subsidios.
3. Promover e incentivar la transferencia de conocimientos y buenas prácticas de RSE de las grandes organizaciones a las de menor tamaño.
4. Incentivar la agrupación de pymes para el avance de prácticas de RSE.
5. Tender a lograr compromisos con asociaciones empresariales y organizaciones de la sociedad civil para realizar programas explícitos, estructurados y participativos de RSE.
6. Promover la capacitación y el acceso a información especializada por parte de las organizaciones de la sociedad civil sobre RSE, prácticas éticas y estándares de medición.
7. Promover la investigación especializada en materias vinculadas al

enfoque RSE

8. Los programas educativos - especialmente los de educación superior- deberían incorporar crecientemente la dimensión ética de los negocios, de forma tal que vayan generando una trayectoria de validación institucional de los enfoques de RSE.

Los puntos planteados recogen iniciativas en curso y también proponen nuevas acciones que son posibles de realizar por parte del Estado y los actores involucrados en el desarrollo económico y social.

4.5. Responsabilidad social universitaria- RSU

En los últimos años, en el ámbito de la educación universitaria nacional e internacional se ha introducido el concepto de RSU. Las instituciones universitarias juegan un papel primordial como entes encargados de capacitar a los futuros profesionales y de difundir los conocimientos a la sociedad. La educación y la gestión para el desarrollo sostenible en las universidades es el comienzo de un largo proceso que implica grandes cambios en lo social, en lo filosófico, en lo político y en lo epistemológico de toda la comunidad universitaria.

La metodología de la RSU es, fundamentalmente, una vía hacia la comprensión y autorreflexión institucional. La RSU intenta lograr una gestión universitaria con calidad académica y ética buscando vincular sus cuatro procesos- gestión, docencia, investigación, extensión- con la misión universitaria, sus valores y compromiso social, con correspondencia institucional, transparencia y participación dialógica de todos los integrantes de la comunidad universitaria - autoridades, alumnos, docentes, empleados- con los múltiples actores sociales interesados en el buen desempeño universitario y necesitados de él, para encontrar la solución de los problemas de exclusión, inequidad, y sostenibilidad.

Educando a las personas y comprometiéndonos con nuestro entorno lograremos la meta deseada. Es importante la reflexión, esta nos ayudará a asumir el rol que nos demanda nuestra sociedad, para esto es oportuno recordar las palabras de Reyner Banham: “hay dos tipos de cultura: aquellas

que queman el tronco y esas otras que lo usan como material aislante, ambas se diferencian por su actitud ante el tronco del árbol”.

4.6. Responsabilidad social profesional- RSP

El creciente auge de la responsabilidad social, ante la incuestionable evidencia de los efectos económicos, sociales y ambientales que genera el accionar de la sociedad toda, nos lleva a plantearnos el papel que puede ejercer la disciplina contable ante este nuevo fenómeno.

En la actualidad la Contabilidad está ampliando su visión informativa. Existen diferentes usuarios interesados en la información generada por los sistemas contables. Se plantean y ejecutan continuamente acciones específicas para mejorar la calidad de la información, pero aún quedan hechos económicos que deberían ser tenidos en cuenta en el momento en que suceden.

La Contabilidad debe conceptualizarse como el instrumento capaz de mostrar la realidad económica de los distintos entes, y por lo tanto, con capacidad de innovación para incluir nuevos elementos que permitan satisfacer a las nuevas necesidades de los usuarios.

Sabemos que, la protección del ambiente y su conservación preocupan a muchos grupos humanos. La contabilidad debe hacerse eco de la RS por distintas causas, no independientes, sino interrelacionadas entre sí, que esquemáticamente resumimos en cuatro puntos:

1. La contabilidad es una disciplina social.
2. La contabilidad es un instrumento para la toma de decisiones.
3. La RSC forma parte del patrimonio empresarial.
4. Los informes sobre RSC están en camino a normalizarse

Es oportuno, en consecuencia, analizar, desde distintos puntos de vista, el rol de los contadores y su responsabilidad social.

a) Desde el punto de vista profesional disciplinar

Se puede comenzar asumiendo conciencia ecológica para colaborar en las iniciativas ambientales que las distintas organizaciones proyecten encarando el tema desde la relación entre negocios y ambiente.

El contador, como miembro de una organización o profesional independiente, no debiera ser visto solo como un mero experto en sistemas de información financiera, o en asuntos impositivos, o en cualquier otro desempeño dentro de sus competencias, sino también como una persona interesada en las cuestiones ambientales.

Es tiempo de reconocer que las cuestiones ambientales se relacionan con la contabilidad, la actitud tradicional que muchos contadores adoptan de trabajar con "hechos que pueden ser expresados en términos monetarios" ya no es concebible.

El rol del contador es muy importante para ayudar a las organizaciones, a ser más sensibles o amigables con el ambiente, para esto, primero debe tomar conciencia de la necesidad de cuidar el ambiente.

M. Houldin, citado por Elisa Guillén Argüelles, establece que a un nivel pragmático, las dos razones más obvias por las que los contadores debemos preocuparnos por la protección del ambiente son:

1. Los problemas ambientales son cuestiones de negocios también, es decir, en términos de legislación y de cambios de mercado, el ambiente tiene implicaciones para los negocios en aquellas áreas en las que los contadores están normalmente involucrados, como pérdidas y ganancias, la ventaja competitiva y la eficiencia en el costo, hasta renglones más complejos como lo son la valuación de los activos, los pasivos contingentes y el riesgo ambiental, en los cuales la mayoría de los contadores tendremos un papel que jugar.
2. La protección al ambiente tiene considerables implicaciones para la auditoría en todos sus aspectos. Además de las implicaciones ambientales derivadas de las leyes que regulan el ambiente en relación a la auditoría hay una creciente demanda por parte de los gobiernos para que las empresas lleven a cabo auditorías ambientales. las auditorías ambientales son consideradas como parte fundamental de la administración del ambiente, en donde muchos contadores encontraremos lugar para involucrarnos, aunque por el momento esta sea una área en la que una minoría participa, y que requiere de nuestras habilidades y experiencia.

Por otro lado, desde el punto de vista meramente contable, R. Gray (1993), citado por Elisa Guillén Argüelles, argumenta que existen cinco áreas en las que los contadores pueden contribuir a este proceso de sensibilización ambiental:

1. El sistema contable actual debe ser modificado para identificar separadamente las áreas de gastos relacionados con el ambiente (y tal vez también las de ingresos), entre las cuales se encuentran las de consumo de energía, disposición de residuos, empaque y reciclaje, gastos legales, gastos de restauración y limpieza de suelos, y los pasivos contingentes.
2. Identificar los aspectos ambientalmente negativos de los sistemas contables existentes, y en la medida de lo posible, mejorarlos o abatirlos.

El sistema contable requiere tener una visión más futurista, partiendo del contexto actual, y al mismo tiempo debe estar muy alerta ante los rápidos cambios ambientales que puedan surgir. Esta previsión puede resultar muy útil sobre todo en los ahorros de costos de energía y en la evaluación de costos ambientales potenciales de proyectos de inversión ambientales, entre otros.

3. La elaboración de los reportes financieros debe cambiar también para reflejar los diversos aspectos de los costos ambientales.
4. Se requerirá desarrollar nuevos sistemas de información y de contabilidad. La experimentación y la innovación serán cruciales aquí para la creación de un sistema contable que incorpore los criterios de sustentabilidad de las transacciones desarrolladas por las entidades económicas.

R. Gray (1996), citado por Fernando Llena Macarulla manifiesta que la presentación de información, financiera o no, es uno de los principales instrumentos que tiene la empresa para gestionar su relación con los partícipes para obtener su apoyo y aprobación, o para evitar su oposición o desaprobación. Las organizaciones reconocen que existe una gran variedad de agentes sociales con interés en el funcionamiento de la organización y sin cuyo

apoyo, explícito o implícito, peligraría la existencia de la propia organización. Para conseguir ese apoyo es necesario que tales agentes tengan los suficientes conocimientos sobre el comportamiento socioeconómico de la organización, lo cual justifica la comunicación de información de base social, además de la información económica que tradicionalmente se presenta.

b) Desde el punto de vista ético y humano

La ética se manifiesta en el comportamiento o responsabilidad de cada individuo, frente a hechos o acciones en una sociedad.

La ética contable, no es una cuestión menor. Los agentes sociales y económicos tienen un gran papel que desempeñar en la formación de una cultura social de la ética y de contribuir a una construcción moral del ejercicio de la función contable.

Dentro de los atributos de la información contable encontramos que sea verdadera, pero una veracidad en cuanto a la utilidad de los usuarios, para brindar mayor certeza, para ser eficientes en la obtención de objetivos.

Notamos que hay mucho en lo que se puede colaborar y que no demanda grandes esfuerzos para hacerlo. Todo es cuestión de estar convencidos de que podemos vivir en un mundo mejor y concederle de la misma forma a las nuevas generaciones.

c) Desde el punto de vista de profesional pedagógico

Ante la presencia de responsabilidad social planteada de todos los agentes intervinientes, es necesario que se desarrolle un proceso de educación socio-ambiental, desde lo intrínseco para dar garantía al desarrollo sostenible desde la perspectiva de una comunicación educativa competente, centrada en la preparación, tanto en el conocer, el saber, el saber hacer, en el comportamiento humano, para así preparar a los individuos en valores que le permitan tomar conciencia, sobre cuál es su papel en la conservación del patrimonio social, cultural y económico que debemos dejar a las generaciones presentes y futuras. En este contexto se ha definido como objetivo final la transformación de los seres humanos haciéndolos más saludables, cultos, participativos y solidarios con sus semejantes. Desde muy temprano se comprendió que tanto el bajo nivel cultural de la población, como su deficiente salud son fuertes

obstáculos al desarrollo socioeconómico. De ahí la necesidad de impulsar políticas sociales, educativas y económicas.

Es a partir de estos objetivos que se hace necesario insertar como parte del proceso pedagógico lo relacionado con la Comunicación Educativa, utilizada como herramienta fundamental por los maestros para potenciar y educar en valores éticos, socioculturales y medio ambientales que posibilitan el aval de conocimientos, actitudes, normas de conducta, habilidades y saberes en general que necesita todo ser humano para poder comprender cuál es el papel que le corresponde desempeñar en la batalla por la preservación del medio ambiente, el desarrollo sostenible y por la mantención de la población humana en el planeta tierra.

Nos planteamos:

¿Cómo, desde la comunicación educativa, contribuir a la educación ambiental y al desarrollo sostenible?

Comunicación Educativa: es el proceso donde se acentúa la interacción, la elaboración conjunta de significados entre los participantes como característica esencial del proceso pedagógico y por finalidad educativa promover una conducta, actitud conforme a ciertos valores.

Una comunicación educativa tiene lugar cuando las relaciones humanas que se producen en el proceso pedagógico no son únicamente de transmisión de información, sino de intercambio, de interacción e influencia mutua, lo que propicia el desarrollo del docente y del grupo de alumnos.

Educación Ambiental: debe ser concebida como un proceso educativo permanente mediante el cual se prepare a los habitantes para la comprensión de los importantes problemas del medio ambiente que afectan la salud del ser humano, deteriorando su bienestar psicológico y social y su papel activo en la transformación, conservación y mejoramiento de toda la riqueza natural, económica, artístico-cultural que los hombres han creado y deben mantener para las generaciones futuras. La educación ambiental proporciona los saberes científico-técnicos necesarios que permiten desarrollar una conciencia interpostergable sobre las actitudes y acciones a desarrollar para contribuir a la

búsqueda de soluciones a los problemas que se manifiestan en la época contemporánea sobre el deterioro del medio ambiente.

5. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y CONTABILIDAD

Tradicionalmente, la contabilidad ha sido pensada como una disciplina de carácter económico, limitada a la protección del capital de los inversionistas y como componente determinante para el cálculo de las obligaciones fiscales.

Actualmente, debido a los cambios permanentes que modifican las relaciones entre sociedad, cultura y ambiente, se considera a la Contabilidad como una tecnología social cuyo objeto de estudio se ha ampliado para responder a la realidad económica, social y ambiental.

La nueva contabilidad, debe evaluar la gestión de la organización en la generación y sostenibilidad de los diferentes tipos de riqueza que controla; debe proteger el patrimonio de las entidades, pero donde los intereses económicos estén supeditados a los propósitos superiores de protección y de mantenimiento de la riqueza ambiental y social.

Las organizaciones tienen la obligación de informar sobre cuestiones económicas, sociales y ambientales a los distintos agentes sociales con los que interactúa, y éstos por su parte, deben reclamar tal información.

La Contabilidad a través de la información de las distintas organizaciones que brinda la podemos situar en los siguientes contextos, entre otros:

1. de la contabilidad nacional, referida a la contabilidad de los recursos naturales, en la cual se reflejan indicadores, estadísticas e informes sobre emisiones, generación de residuos, etc.,
2. de la contabilidad de gestión, contribuyendo a la administración de las empresas al determinar costos medioambientales o evaluar proyectos de inversión que consideren la interacción empresa y medioambiente, y finalmente,
3. de la contabilidad financiera, estando ésta referida a la preparación de estados contables para los usuarios externos.

Se reconoce la influencia del medio ambiente en la vida de las personas y

que recientemente a mediados del siglo XX se toma conciencia de las graves derivaciones que puede acarrear el deterioro ambiental en los individuos. A partir de ese momento, la importancia que la humanidad le da a la protección del ambiente empieza a aumentar considerablemente. En la actualidad el interés y la preocupación por el ambiente y su conservación están contemplados por numerosas ciencias y por diferentes disposiciones normativas. Dentro de este marco, la contabilidad como disciplina social tiene la responsabilidad de promover el bienestar humano al brindar la información necesaria para que las organizaciones puedan contribuir al desarrollo sostenible al actuar en forma responsable.

En los últimos años, ha surgido la necesidad de buscar la forma de cuantificar, registrar e informar sobre temas socio-ambientales, impactando ello en los segmentos de la Contabilidad financiera, gerencial y gubernamental

Los impactos socio-ambientales deben ser exteriorizados en:

1. Informes para usuarios externos (contabilidad patrimonial/ socio-ambiental).
2. Informes de uso interno y análisis de las operaciones de la organización utilizados para la toma de decisiones (contabilidad gerencial/ socio-ambiental).
3. Informes para el cumplimiento de regulaciones ambientales, creación de impuestos, adopción de estrategias, entre otros.

La aplicación de normas contables emitidas tanto por organismos internacionales como nacionales para la preparación de los estados contables incluyen –de manera directa o indirecta- temas ambientales, que surgen del reconocimiento de aquellas partidas originadas en situaciones relacionadas con el contexto socio-medioambiental.

6. EDUCACIÓN PARA LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

Llegado a este punto del desarrollo de este trabajo nos preguntamos:

- ¿Cuál ha sido y debe ser la meta de la educación en nuestros días?
- ¿Qué responsabilidad tienen las organizaciones educativas respecto a la sociedad?

¿Porqué considerar la responsabilidad social?

¿Cómo educar en responsabilidad social?

Educar es acompañar a aprender a vivir, comprende al proceso que permite al individuo comprender las relaciones de interdependencia con su entorno, a partir del conocimiento reflexivo y crítico de su realidad biofísica, social, política, económica y cultural. Es permitir y facilitar el crecimiento de las personas como seres humanos que se respetan a sí mismos y a los demás, con conciencia social y ecológica, para que puedan actuar con responsabilidad y libertad en el ámbito al cual pertenecen.

Este proceso debe generar en el educando y en su comunidad actitudes de valoración y respeto por el ambiente, y de esta manera, propiciar un mejoramiento de la calidad de vida, en una concepción de desarrollo humano que satisfaga las necesidades de las generaciones presentes, asegurando el bienestar de las generaciones futuras.

Es importante, desde los claustros universitarios generar una corriente de opinión favorable para incorporar al currículo de las carreras que se cursan en las facultades de ciencias económicas los contenidos relacionados con la RS, conocimientos que en un futuro inmediato, serán más que necesarios para que los egresados puedan actuar profesionalmente con competitividad para satisfacer las necesidades de los distintos usuarios. Dicha inclusión debería abarcar no solo en las materias del área contable sino que además en las otras materias que condicionan su existencia.

Es necesario educar sistemática e intencionadamente para la Responsabilidad Social y para una conducta socialmente responsable. Se aprenden involucrando tanto la mente como el cuerpo, tanto el intelecto como las emociones, tanto un trabajo individual como uno en equipo.

Según Buxarrais, la educación en valores sería esencial para una educación en Responsabilidad Social. Propone tres valores: la autonomía de las personas, la necesidad de ser personas dialogantes y la tolerancia activa (saber que hay individuos que piensan diferente). En este sentido, uno de los grandes desafíos de la educación es enfrentar la interculturalidad y la multiculturalidad de la humanidad.

Como corolario, se hace indispensable revisar el currículo y evaluar si es necesario realizar adecuaciones que permitan introducir transversalmente el tema. Adecuaciones que permitan alcanzar objetivos a nivel cognitivo, afectivo y conductual en la formación de los estudiantes universitarios, lo que implica también cambios en las estrategias de enseñanza, evaluación y en la relación profesor-alumno.

7. ESTRATEGIAS PARA EDUCAR LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

No se han encontrado en la doctrina estrategias específicas para abordar este tema. Pero si se podrían inferir algunas.

Como la “escuela” es considerada un microsistema social que tiene un orden social y una política de equidad, de acuerdos sociales y de modelos de funcionamiento, una estrategia específica podría ser disminuir conductas agresivas y violentas, a fin de lograr actitudes conductuales positivos, prosociales y de resolución de conflictos que resultan eficaces para el logro de objetivos personales y sociales, encuadrados dentro de una visión de responsabilidad y colaboración. La universidad puede ayudar a lograr vínculos solidarios. La actitud del docente servirá de modelo a los alumnos.

Otra estrategia es plantear propuestas participativas ante problemas comunes mediante el dialogo.

Como estrategias de enseñanza, Johnson y Cols proponen:

- a) El uso de diversos métodos de auto análisis, que sensibilicen al educando sobre sus propios valores y disminuyan la aceptación poco crítica de los valores sociales imperantes.
- b) El aprendizaje cooperativo, que consiste en el empleo didáctico de grupos reducidos en los que los alumnos trabajan juntos para maximizar su propio aprendizaje y el de los demás.
- c) El análisis interdisciplinario de problemas, lo que contribuye a considerar diferentes puntos de vista y una perspectiva social en la toma de decisiones.

Creemos que las instituciones educativas no son solo medios de desarrollo académico.

Deben formar a las personas integralmente para su desarrollo pleno.

La acción del profesor orientada al logro de competencias y habilidades sociales, en el marco de desarrollo de la inteligencia interpersonal lo sitúa en un facilitador del aprendizaje. La metodología más ajustada para un aprendizaje social está orientada hacia la solución de conflictos. Reforzando la escucha activa, la tolerancia, la empatía y el autocontrol, entre otras. Estas técnicas conducen a la ejercitación de habilidades cognitivas de orden superior, tales como la definición de problemas, la generación de respuestas alternativas, el análisis de consecuencias y la toma de decisiones.

Finalmente, para difundir la Responsabilidad Social entre los jóvenes, se propone que los docentes, entre otros:

- a. valoren y resalten el miramiento de las necesidades de los demás en las actividades cotidianas,
- b. introduzcan comportamientos prosociales
- c. identifiquen los comportamientos prosociales y antisociales
- d. incentiven discusiones acerca de las interacciones prosociales
- e. ayuden a desarrollar proyectos y actividades prácticas que promuevan el altruismo
- f. utilicen la tecnología para promover el comportamiento prosocial

8. CONCLUSIONES

Actualmente a la humanidad se le presentan asuntos muy importantes para solucionar, la contaminación ambiental, la marginación social, la explotación del hombre por el hombre y las grandes diferencias sociales, entre otros. Temas que forman parte de las agendas de todos los gobiernos en el mundo y de numerosísimas ONG's alrededor del mundo y a pesar de que se llevan a cabo muchas acciones tendientes a corregir estas realidades, las estadísticas nos revelan que lejos de verse un avance, la situación desmejora en todos los aspectos. No obstante, somos muchos los que esperamos que se produzca un cambio importante para esta realidad.

Ante la incuestionable evidencia de los efectos económicos, sociales y ambientales que genera la actuación empresarial, nos lleva a plantearnos el papel que puede ejercer la disciplina contable ante este nuevo fenómeno, que

comienza a dejar de ser un hecho puntual de determinadas organizaciones o foros de discusión, y que empieza a desarrollarse como una práctica determinante en el ámbito empresarial.

El profesional contable, como actor necesario, no debe estar ajeno al progreso de la especialidad contable. La contribución que el profesional contable hace para lograr el crecimiento de la sociedad sostenible, va armonizado en cada uno de los procesos contables que aplica en el actuar profesional, dando a conocer al medio organizacional un nuevo concepto de sensibilización social en procura de elevar, mejorar o aportar a la calidad de vida de la comunidad.

No cabe duda que la profesión contable se haya frente a un gran desafío. El valor de la información que brinda una organización sobre su RSE dependerá fundamentalmente de la credibilidad que ésta tenga. Para ello, entendemos que la labor del Contador Público es fundamental. Por otra parte, una de las herramientas imprescindibles para alcanzar el objetivo del desarrollo sostenible es la formación ambiental, mediante la cual es posible lograr una mayor conciencia ambiental en toda la sociedad.

Hay que cambiar las estrategias docentes contables, no debe ser solo expositiva/teórica sino debe ser participativa, que genere la acción, la toma de decisiones, la discusión, así podremos decir que se logra la educación ambiental. Es imprescindible buscar estrategias docentes para lograr que los egresados de nuestras universidades, futuros profesionales en Ciencias Económicas, comprendan:

1. la íntima relación de la responsabilidad social y el desarrollo sostenible.
2. la importancia que tiene la contabilidad, como sistema de información, en la divulgación de informes de naturaleza socio-ambiental para transmitir las acciones realizadas vinculadas con la responsabilidad social empresarial.
3. la necesidad de confeccionar información contable con la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza ambiental, social y económica que controla la organización.
4. Su participación como asesores de la gerencia de las organizaciones en la toma de decisiones eficientes en la buena gestión de sus recursos

económicos y financieros.

5. La importancia de la aplicación de métodos preventivos y predictivos, basados en la evidencia de los hechos y de la información.

Las Universidades, para que no se reproduzcan errores del pasado y presente en el uso humano de la Tierra, pueden: ser ámbitos de análisis y reflexión crítica, estar a la vanguardia en la investigación de los problemas ambientales y trasladar los resultados obtenidos a toda la comunidad.

No nos olvidemos que el éxito de la profesión en el futuro será consecuencia de la percepción que el usuario tenga respecto de la aptitud y el papel del contador en la sociedad. El mercado demanda que los contadores sean versados y tengan un conocimiento holístico de las prácticas y estrategias de los negocios y que no sea un mero procesador e informador de transacciones.

Dejamos planteado como interrogante, para que cada uno reflexione y se responda:

¿Cuál es el rol del profesional contable frente al mundo actual que queremos?

‘La transición hacia una sociedad sostenible no solo es necesaria sino que además es posible’

9. BIBLIOGRAFÍA

- Bongianino, C- Sosisky, L- Vázquez, R (2014). “Responsabilidad Social Universitaria, no la ignoremos”. Presentado al VIIIª Simposio de Contabilidad y Auditoría del Extremo Sur. Ushuaia. Tierra del Fuego.
- Buxarrais, R. (2000). “Características de los centros educativos para una educación en valores”. Conferencia dictada en las XIX Jornadas Interdisciplinarias: La Responsabilidad Social en la Educación. [Documento WWW]. URL. Consultado el 15 de abril de 2016.

- Campo, A.- Chaves, O.- Feudal, O.- Pahlen Acuña, R. (1998): “La Contabilidad Ambiental ya es contabilidad tradicional.” XIX JUC. Universidad del Aconagua. Facultad de Economía y Ciencias Comerciales. Mendoza.
- Clark B. “El sistema educativo superior. Una visión comparativa de la organización académica”. Ed Nueva Imagen. Universidad Autónoma de México. 1983.
- Cortina, A. (1994). “Ética de la empresa”, Madrid, Editorial Trotta
- De Bono, E. (1991). “Ideas para profesionales que piensan”, Buenos Aires. Editorial Paidós. Delors, J.: “La educación encierra un tesoro”. México: Ed. Correo UNESCO. 1996.
- Díaz Barriga, F., Hernández Rojas, G. (1999) “Estrategias Docentes para un Aprendizaje Significativo”. México: McGraw Hill
- Diccionario de la Real Academia Española. Ed. 22°.
- Guillén Argüelles, E. "La Ética del Contador Público en la Protección del Ambiente" en <http://www.ambiente-ecologico.com/revist63/elisag63.htm>. Consultado el 12 de mayo de 2016.
- Johnson, D. y cols. (1981).” Effects of cooperative, competitive, and individualistic goal structures on achievement: a meta-analysis”.Psychological Bulletin .Available from: https://www.researchgate.net/publication/277266603_Algunas_claves_para_la_ensenanza_en_la_educacion_superior_de_veterinaria. Consultado el 20 de mayo de 2016.
- García Huidobro, J. E.: “Las reformas Latinoamericanas de la Educación para el siglo XXI “. Foro de las Reformas Educativas. CAB. 1997.
- Sosisky, L.et altri: “¿Es posible conocer y gestionar nuestras emociones?”. En Anales de las XXX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Salta. 2009.

- Sosisky, L. (2014). “Responsabilidad social Compromiso de todos”. Presentado a las XV Jornadas de Investigación y Reflexión de temas contables en las cátedras - Facultad de Ciencias Económicas. UBA. CABA.
- Sosisky, L.H. (2013). “Respond-habilidad y Ambiente”. Presentado a las 19^{no} Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 9º Simposio Regional de Investigación Contable. Universidad Nacional de La Plata. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables. La Plata.
- UNESCO: “Documento de política para el cambio y el desarrollo de la educación superior”. París. Febrero. 1995.
- Sitios web consultados:

www.ambiente-ecologico.com/revist63/elisag63.htm

<http://es.slideshare.net/chilecompra/rol-del-estado-en-la-responsabilidad-social>
http://www.iese.edu/es/files/Cuaderno%20No%2010_tcm5-61597.pdf

http://www.madrimasd.org/blogs/sostenibilidad_responsabilidad_social/2012/04/08/131958/comm-ent-page-1#comment-1166

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902014000100004

<http://www.oei.es/decada/accion.php?accion=5>

<http://www.oei.es/decada/accion.php?accion=24>

http://www.crue.org/Sostenibilidad/CADEP/Documents/Documentos/24.La_RSU_y_el_desarrollo_sostenible_2011.pdf

<https://dgiujap.wordpress.com/2016/02/16/xiv-jornada-de-investigacion-y-v-congreso-internacional-de-educacion-2016/>

http://www.facpce.org.ar/web2011/files/img_prof_art_tec/bernabeu.pdf

Capítulo 11

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA EN LAS PYME

Informe preparado por

LILIANA SOSISKY 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

En la actualidad, no cabe duda que la Responsabilidad Social Empresaria es un aspecto de la gestión empresarial que ha dejado de ser sólo para las grandes empresas, sin embargo, aun cuando existe un amplio consenso de que este es un tema prioritario para la generación de un desarrollo sostenible nos encontramos con que la gran mayoría de las PyME, quienes generan la mayor cantidad de empleos y son las exponentes del espíritu empresarial a través de sus emprendimientos, aún no son muy activas en el ámbito de la RSE, o no han desarrollado una estrategia clara en esta materia. De esta manera, la necesidad de avanzar en el proceso de adopción de la RSE en empresas muchas veces de tamaño pequeño o mediano, se convierte en una tarea urgente, que requiere de instrumentos que posibiliten este cambio de manera gradual y ajustada a las posibilidades de cada organización. Este proceso implica un acercamiento a un concepto aún desconocido por muchas de ellas, es por eso que integrarlo al día a día del quehacer empresarial significa un aprendizaje progresivo y dinámico, en el que deben participar tanto la gerencia como los trabajadores, y en el que la comunicación permanente con los distintos grupos de interés permite nutrir las metas y expectativas.

Este proceso implica familiarizarse con un nuevo lenguaje que se concretiza en prácticas de RSE. Para lograr este objetivo, es fundamental comprometer un equipo de personas que trabajen en este tema, conformado tanto por los gerentes o dueños de las empresas como por los trabajadores, orientados a evaluar, planificar y supervisar diversas acciones y hacia diferentes ámbitos.

Una vez comenzado el proceso de acercamiento a la RSE, proponemos generar en el interior de las empresas mecanismos de evaluación que permitan sistematizar los resultados y logros. Esto permitirá comprobar que los beneficios de implementar prácticas de RSE pueden ser medidos en cifras concretas, entre ellas, el aumento de la rentabilidad y competitividad, haciendo pie en los mejores rendimientos de sus trabajadores y en las mejores relaciones con sus clientes y proveedores, lo que puede llevar tanto a una disminución de costos como a un aumento de ventas.

El sistema contable, generador de información, también debe adaptarse a estas nuevas necesidades, facilitando así la comunicación, tanto al interior de la

empresa como a la comunidad, sobre los avances que la lleven a ser cada día un poco más socialmente responsable.

Los beneficios de incorporar la RSE son múltiples. Lo interesante es que para la realidad de las PyME estos se plasman más fácilmente, en un comienzo, con acciones directamente vinculadas con su público interno, para luego ser relacionadas con el resto de la comunidad toda.

Sabemos que todo este proceso involucra un cambio de mentalidad, nuevas formas de hacer negocios y de establecer relaciones con los grupos de interés tanto internos como externos que sean más estrechas y estables.

Es tarea de nuestra profesión, tanto en nuestra actuación como docentes en la Universidad como en la de asesores de nuestros clientes PyME, difundir la importancia de este tema que redundará en beneficios no solo para la sociedad toda sino también para la organización.

Desde nuestro quehacer profesional y docente, es un desafío importante continuar investigando y aprendiendo en este tema, avanzando en el conocimiento de la cultura interna y del entorno de las PyME, para que las prácticas propuestas sean cada vez más adecuadas para ser aplicadas a la realidad. Hoy estamos aprendiendo...y acercándonos al conocimiento, pero el camino recién comienza y llegar a destino final, seguramente, nos demandará tiempo y esfuerzo...pero el resultado, sin dudas, será positivo.

Intentando encontrar una definición de PyME, advertiremos que hay una verdadera proliferación de definiciones, debido a que existen distintos “criterios” para encuadrar una empresa dentro de esta categoría y pueden variar no sólo entre distintos países sino también dentro de un mismo territorio a distintos efectos.

Los criterios para determinar la condición PyME pueden ser cuantitativos o cualitativos.

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, no cabe duda que la Responsabilidad Social Empresaria es un aspecto de la gestión empresarial que ha dejado de ser sólo para las grandes empresas, sin embargo, aun cuando existe un amplio consenso de que este es un tema prioritario para la generación de un desarrollo sostenible nos encontramos con que la gran mayoría de las PyME, quienes generan la mayor cantidad de empleos y son las exponentes del espíritu empresarial a través de sus emprendimientos, aún no son muy activas en el ámbito de la RSE, o no han desarrollado una estrategia clara en esta materia. De esta manera, la necesidad de avanzar en el proceso de adopción de la RSE en empresas muchas veces de tamaño pequeño o mediano, se convierte en una tarea urgente, que requiere de instrumentos que posibiliten este cambio de manera gradual y ajustada a las posibilidades de cada organización. Este proceso implica un acercamiento a un concepto aún desconocido por muchas de ellas, es por eso que integrarlo al día a día del quehacer empresarial significa un aprendizaje progresivo y dinámico, en el que deben participar tanto la gerencia como los trabajadores, y en el que la comunicación permanente con los distintos grupos de interés permite nutrir las metas y expectativas.

A pesar de no existir consciencia objetiva, la aplicación de la RSE en las PyME es natural, dada su mayor relación con el entorno y su proximidad a los clientes. De hecho, las PyME vienen aplicando prácticas de RSE de forma habitual y ligada a su quehacer diario, aún sin conocer el concepto y sin llamarlas por ese nombre. Las motivaciones propias que hasta ahora han tenido para implementar la RSE han sido más bien innatas, intuitivas y por motivaciones personales de los dueños de este tipo de empresa.

Es tarea de nuestra profesión, tanto en nuestra actuación como docentes en la Universidad como en la de asesores de nuestros clientes PyME, difundir la importancia de este tema que redunda en beneficios no solo para la sociedad toda sino también para la organización.

Estamos conscientes de que este es un desafío complejo, que implica la adopción de prácticas que muchas veces son difíciles de aplicar y que involucran cambios importantes para la empresa. Por eso, nuestra invitación es a avanzar

paso a paso en el esfuerzo de incorporar la RSE, definiendo prioridades, estableciendo un plan de acción y fijándose metas concretas.

Sabemos que incorporar la RSE es un lenguaje que construye, compromete y genera iniciativas novedosas, es un proceso lento y difícil, pero muy fructífero.

En el presente trabajo intentamos indagar la situación actual de las PyME argentinas en relación con su actuación con RSE y su comunicación hacia los interesados.

Y un dato fundamental: sin la actuación de las PyME, la RSE no puede tener un impacto real en la sociedad.

2. ¿QUÉ ES UNA PYME?

La PyME es una empresa, es decir, una entidad que, con independencia de su forma jurídica, ejerce una actividad económica, caracterizada por su dimensión e importancia en el marco de una estructura productiva nacional.

Intentando encontrar una definición de PyME, advertiremos que hay una verdadera proliferación de definiciones, debido a que existen distintos “criterios” para encuadrar una empresa dentro de esta categoría y pueden variar no sólo entre distintos países sino también dentro de un mismo territorio a distintos efectos.

Los criterios para determinar la condición PyME pueden ser cuantitativos o cualitativos.

La Ley o autoridad de aplicación se basará en elementos *cuantitativos* cuando la determinación se efectúe en base a elementos *cuantificables* como el número de personal ocupado o nivel de facturación.

Por el contrario se tendrán en cuenta elementos *cualitativos* cuando esa determinación de la condición PyME sea consecuencia de analizar datos como la propiedad del capital, la independencia de la empresa, etc.

A continuación presentamos las condiciones que disponen algunos de los organismos de aplicación de la República Argentina.

La *Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESA* utiliza tanto criterios cuantitativos como cualitativos para la caracterización de las PyME, y es así que, en su Resolución 11/2016. Resolución N° 24/2001. Modificación. Bs. As., del 17/03/2016, manifiesta en sus considerandos:

“Que las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas son un verdadero motor de creación de empleo y valor en la economía y son los actores más dinámicos en los procesos de desarrollo económico.

Que en el marco de un nuevo ciclo de gestión de gobierno, y a fin de cumplir los objetivos de política pública de erradicación de la pobreza, resulta primordial la promoción del empleo y el desarrollo productivo, dimensionar el segmento de las empresas que pueden contribuir con mayor énfasis a estos propósitos y adecuar los instrumentos de fomento a tales fines.

Que es por ello que se propicia modificar la lógica de actualizar la categorización de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas mediante la mera actualización nominal de variables cuantitativas, así como recuperar las categorías internas de la definición para dimensionar la población objetivo de políticas específicas dirigidas a cada subsegmento de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

Que a los fines de dimensionar el universo de las mismas al interior de cada sector de actividad de la economía argentina, se han considerado los límites de facturación por subsegmento que resulten acordes con la evidencia internacional para países de ingresos medio altos, en términos de cantidad de empresas, niveles de ocupación y ventas.

Que los países en desarrollo se caracterizan por la existencia de un fenómeno que se ha denominado “vacío intermedio”, que consiste en tener en un extremo, una multitud de microempresas y, en el otro, a las grandes empresas, pero entre ambos extremos pocas empresas del sector formal y dinámicas.

Que por último, al subdividir a las medianas de menor y de mayor porte se procura alentar estrategias de crecimiento y desarrollo de aquellas empresas, propiciando el acceso de las mismas a instrumentos de fomento a la innovación tecnológica y a la inversión.”

Dispone:

“ARTÍCULO 1°.- A los efectos de lo dispuesto por el Artículo 1° del Título I de la Ley N°25.300, serán consideradas Micro, Pequeñas y Medianas Empresas aquellas cuyas ventas totales anuales expresadas en Pesos (\$) no superen los valores establecidos en el cuadro que se detalla a continuación:

Tabla de clasificación MiPyme

Sector Categoría	Agropecuario	Industria y Minería	Comercio	Servicios	Construcción
Micro	\$ 2.000.000	\$ 7.500.000	\$ 9.000.000	\$ 2.500.000	\$ 3.500.000
Pequeña	\$ 13.000.000	\$ 45.500.000	\$ 55.000.000	\$ 15.000.000	\$ 22.500.000
Mediana Tramo 1	\$ 100.000.000	\$ 360.000.000	\$ 450.000.000	\$ 125.000.000	\$ 180.000.000
Mediana Tramo 2	\$ 160.000.000	\$ 540.000.000	\$ 650.000.000	\$ 180.000.000	\$ 270.000.000

Por otro lado, dispone que no serán consideradas Micro, Pequeñas o Medianas aquellas empresas que realicen las actividades de: Intermediación financiera y servicios de seguros, Servicios inmobiliarios, Servicios de hogares privados que contratan servicio doméstico, Servicios de organizaciones u órganos extraterritoriales, Administración pública, defensa y seguridad social obligatoria, Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas.

Asimismo, en su art. 4 dispone:

“ARTICULO 4°.- No serán consideradas Micro, Pequeñas y Medianas Empresas aquellas que, reuniendo los requisitos establecidos en los Artículos 1°, 2°, 2° bis y 3° de la presente medida, estén controladas por o vinculadas a otra/s empresa/s o grupos económicos nacionales o extranjeros que no reúnan tales requisitos, conforme lo dispuesto en el tercer párrafo del Artículo 1° del Título I de la Ley N° 25.300, su modificatoria y complementarias. A los efectos de determinar cuando una empresa está controlada por o vinculada a otra/s empresa/s o grupos económicos, regirá lo establecido por el Artículo 33 de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones. Cuando una empresa esté controlada por otra, el cumplimiento de los requisitos establecidos en los Artículos 1°, 2°, 2° bis y 3° de la presente medida deberá analizarse en forma conjunta, debiéndose considerar el valor promedio de las ventas totales anuales de todo el grupo económico...

Por su parte, la Resolución Técnica N° 41 de la *Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*, “Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños y Entes Medianos” dispone también de aspectos cuantitativos y cualitativos para su calificación:

Se consideran EP aquellos que:

- a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
- c) no superen el monto de *ingresos en el ejercicio anual anterior* de quince millones de pesos (\$ 15.000.000). Este importe será *reexpresado* tomando como base diciembre de 2014;
- d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

En el caso de los EP que superen el importe mencionado en el inciso c) de esta sección durante el ejercicio anual actual y, en algunos casos, deban aplicar en el siguiente ejercicio otros criterios de reconocimiento y medición, informarán esta situación en nota a los estados contables.

Se consideran EM aquellos que:

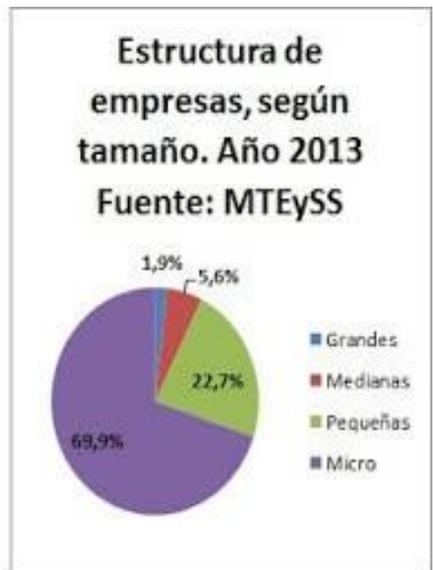
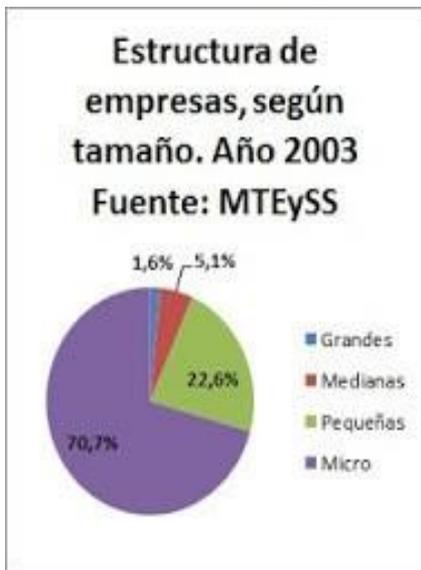
- a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
- c) el monto de ingresos en el ejercicio anual anterior haya sido superior a quince millones (\$ 15.000.000) y hasta setenta y cinco millones de pesos (\$ 75.000.000). Estos importes serán reexpresados tomando como base

diciembre de 2014;

- d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y
- e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

En el caso de los EM que superen el importe mencionado en el inciso c) de esta sección durante el ejercicio anual actual y, en algunos casos, deban aplicar en el siguiente ejercicio otros criterios de reconocimiento y medición, informarán esta situación en nota a los estados contables.

A continuación se presenta la estructura y evolución de empresas en Argentina, según datos del Observatorio de Empleo y Empresas del MTEySS.



Es sumamente importante, en el desarrollo de nuestra profesión, así como en nuestro desempeño como docentes y como investigadores, tener en consideración esta realidad. El 98,10% de las empresas de nuestro país son MiPyME y el 92.60% del total de las empresas corresponde al rango de Pequeñas y Micro.

También en el análisis de la RSE es fundamental no perder de vista esta cuestión.

3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA Y LAS PYMES

Es difícil encontrar una definición universal de lo que significa RSE pero, en líneas generales, todas se refieren a la preocupación desde la empresa de los efectos que puede ocasionar en la sociedad y en el medio ambiente la toma de decisiones operativas sobre el desarrollo de su actividad.

El concepto de RSE ha ido evolucionando en los últimos años.

La Comisión Europea renueva su definición de RSE en el 2011 y la define como “la responsabilidad de las empresas por sus impactos en la sociedad”.

En Brasil, el Instituto Ethos de Empresas y Responsabilidad Social lo hace como “una forma de gestión que se define por la relación ética de la empresa con todos los públicos con los cuales ella se relaciona, y por el establecimiento de metas empresariales compatibles con el desarrollo sustentable de la sociedad; preservando recursos ambientales y culturales para las generaciones futuras, respetando la diversidad y promoviendo la reducción de las desigualdades sociales”.

The Center for Corporate Citizenship at Boston College en Estados Unidos considera que “ciudadanía corporativa hace referencia a la manera en que la empresa integra valores sociales básicos con sus prácticas comerciales, operaciones y políticas cotidianas. Una empresa que adhiere al principio de la ciudadanía corporativa entiende que su propio éxito está entrelazado con la salud de la sociedad y el bienestar general”.

En este marco, una empresa es **competitiva** cuando es capaz de obtener una rentabilidad mantenida en el tiempo. Si además es **sostenible**, estará minimizando su impacto ambiental y trabajando de forma socialmente responsable, esto es, garantizando el máximo desarrollo personal y profesional de sus trabajadores y generando un impacto positivo en el entorno local y/o global mediante un modelo:

Sostenible económicamente: basado en el conocimiento y la innovación.

Sostenible socialmente: que favorezca la estabilidad en el empleo, la igualdad de oportunidades y la cohesión social.

Sostenible ambientalmente: que contribuya eficazmente a reducir los impactos y la crisis ambiental.

La Responsabilidad Social Empresaria (RSE) es relativamente nueva como concepto, pero no en la práctica, ya que las empresas, y fundamentalmente las PyME, siempre han tenido un rol importante y un vínculo estrecho con la comunidad en donde se insertan, con la idea de que si se desenvuelven de forma socialmente correcta y responsable en el desarrollo de sus actividades, esto puede derivar en un impacto positivo en su nivel de desempeño, sin embargo, es en los últimos años cuando han surgido mayores demandas del mercado y de la sociedad, con la idea de que todos los actores sociales (individuos, empresas, gobiernos) se deben preocupar y ocupar por los efectos que sus acciones tienen sobre el entorno, tanto en relación al medio ambiente como con la comunidad en donde se desarrollan y con sus propios recursos humanos.

Las estructuras más pequeñas y flexibles de las PyME pueden responder con mayor rapidez a estas nuevas demandas de la sociedad y el mercado, sin embargo es fundamental que para esto se tome desde la gerencia, que mayoritariamente son los mismos propietarios, la decisión de integrar la RSE a la actividad cotidiana y poder así llevar adelante las decisiones operativas en este marco.

4. SITUACIÓN ACTUAL EN ARGENTINA

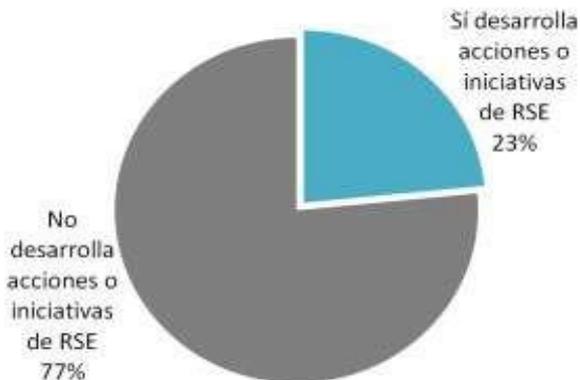
“Según un estudio realizado por la Fundación Observatorio PyME: Informe especial: Responsabilidad Social Empresaria (RSE) en el mundo PyME. Encuesta realizada y publicada en 2013:

- Existen vacíos de información respecto a en qué medida y de qué manera

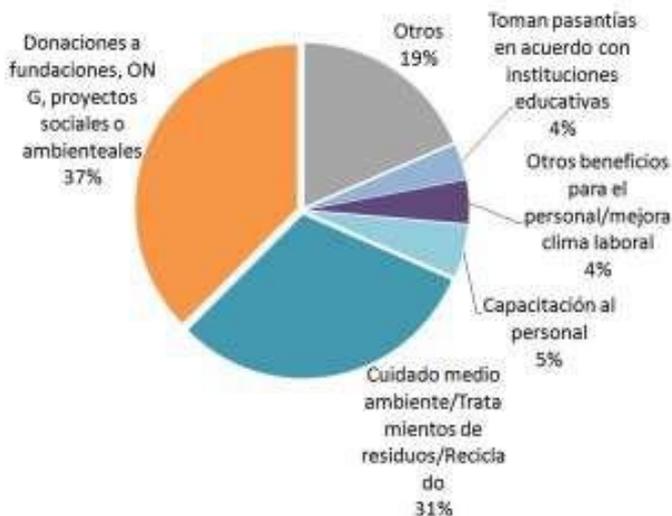
las empresas efectivamente toman en cuenta su responsabilidad como actor social al momento de la toma de decisiones operativas.

- Especialmente en el ámbito de las PyME la información es escasa.
- El 23% de las PyME industriales argentinas realiza iniciativas de responsabilidad social empresaria. Principalmente a través de donaciones a fundaciones, ONG u otras instituciones sociales o ambientales, o bien con la implementación de acciones para el cuidado del medio ambiente (tratamiento de residuos, uso reducido e energía y agua, entre otros)
- El grado de implementación de iniciativas de RSE no es uniforme al interior del segmento de las PyME industriales, sino que son las empresas de mayor tamaño y las más dinámicas las que presentan una mayor propensión a comprometerse con su entorno con la realización de este tipo de acciones.
- Entre las empresas medianas la proporción que desarrolla RSE asciende al 35%, mientras que para las pequeñas es del 22%. Por otro lado, el 31% de las PyME inversoras realiza RSE, y entre las que no invierten es sólo del 17%.
- Si bien es difícil encontrar una definición unívoca y universal de RSE, en general el concepto se refiere a la preocupación desde la empresa del impacto que sus actividades pueden ocasionar en la sociedad y el medio ambiente.
- La RSE no sólo favorece a la sociedad en su conjunto, sino que también deriva en beneficios directos para la empresa que la lleva a cabo, mejorando su imagen corporativa, aumentando el compromiso de sus trabajadores, o bien reduciendo los costos de producción.
- Las acciones de RSE llevadas a cabo por las empresas pueden estar dirigidas a cuidar el medio ambiente, promover mejoras en la calidad de vida de la población de su propia comunidad, mejorar el nivel de formación y el ambiente laboral de sus trabajadores, entre otras. “

Resultados del análisis de la aplicación de prácticas de RSE por empresas PyME industriales argentinas:



Del 23 % que desarrolla iniciativas de RSE:



Como muestra el gráfico, el 23% de los empresarios industriales PyME manifiesta desarrollar acciones o iniciativas de RSE, definida como “la integración voluntaria en las actividades y en los objetivos de la empresa de consideraciones medioambientales y sociales, además de las exigencias jurídicas y las obligaciones contractuales. Implica la realización de acciones que pueden resultar en beneficios para la propia empresa, sus trabajadores y la comunidad de su entorno”.

Las acciones de RSE que son llevadas a cabo en mayor medida por las PyME son las donaciones (en dinero o en especie) a fundaciones, ONG, proyectos sociales o ambientales (37% de las PyME que realizan RSE), y la implementación de acciones para el cuidado del medio ambiente, tratamiento de residuos, reciclado, uso reducido de energía y agua, etc (31%).

Aunque en menor medida, también son mencionados la realización de actividades de capacitación del personal, y el esfuerzo por brindar otro tipo de beneficios a los trabajadores de la empresa, que en general están relacionados con mejora del clima laboral, así como la toma de pasantes en el marco de convenios con diferentes instituciones educativas (ya sea de nivel secundario, terciario o universitario).

Este resultado es confirmado por otros estudios, que muestran que, en general, las actividades socialmente responsables para con la comunidad tienen entre las PyME un carácter predominantemente reactivo, esporádico, y fragmentado, de manera que no están mayoritariamente incorporadas a la estrategia de la empresa. Así, se muestra que una de cada dos PyMEs que realizaron donaciones para actividades sociales manifiesta que las mismas carecen de continuidad definida y surgen como respuesta a situaciones específicas, donde además muy pocas empresas realizan un seguimiento posterior del uso de estas donaciones.

También en otros países de Latinoamérica sucede algo similar. En El Salvador, el 75% de las PyME activas en actividades sociales externas responden a solicitudes eventuales, en tanto que sólo un 14% desarrolla proyectos propios y sostenidos en el tiempo. Por su parte, información mexicana apunta que muy pocas empresas en México integran la RSE en su planeación estratégica, donde la percepción de los empresarios refiere a la RSE como

acciones aisladas y de tipo asistencial, que no responden a una visión y organización de largo plazo.

Otros estudios realizados por organizaciones dedicadas al análisis de la RSE en PyMES, permiten caracterizar el grado de implantación de las actividades que las PyMEs latinoamericanas realizan en el campo de la RSE interna, fundamentalmente, los propios trabajadores, incluyendo actividades relacionadas con:

- la salud y bienestar de los trabajadores
- su formación y desarrollo de capacidades
- su participación en la empresa
- la conciliación trabajo-familia y la igualdad de oportunidades

En este sentido, los resultados muestran que, en comparación con lo ocurrido con las actividades de RSE externa, las actividades de RSE interna están mucho más extendidas entre las PyME, hecho que está relacionado con la propia naturaleza de estas actividades (estrechamente ligadas a la propia gestión y funcionamiento de la empresa), pero que revela en cualquier caso una importante preocupación por parte de las PyME hacia sus propios trabajadores y empleados, sea de manera formal o informal.

5. PROPUESTA DE GUÍA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL CONCEPTO DE RSE EN LAS PYMES

Esta guía no pretende ser taxativa, sino simplemente una orientación que puede colaborar en nuestra tarea de intentar implementar el concepto de RSE en una PyME, incentivando además a la propia empresa a presentar sus inquietudes y propuestas. Asimismo, es un punto de partida para presentar este tema a nuestros alumnos, invitándolos a reflexionar sobre estas cuestiones, y a que propongan otros caminos y/o complementen los que aquí se presentan.

Para iniciar esta tarea, la empresa debería realizar un autodiagnóstico de la situación actual en cada uno de los temas relacionados con su RSE.

Luego de ese autodiagnóstico, el punto de inicio para comenzar a implementar prácticas de RSE debería ser la definición de la misión, la visión y los valores que orientarán el quehacer cotidiano y futuro de la empresa.

Misión: es el objetivo general, lo que la empresa quiere lograr con su negocio.

Para implementar la RSE, es importante que la misión que se establezca para la empresa incorpore no sólo su sentido en términos de emprendimiento económico, como ofrecer el mejor producto en el mercado, sino incorporar valores, tales como calidad, eficiencia, transparencia, entre otros, todos ellos vinculados con las formas en la que la empresa se compromete tanto con sus empleados como con la comunidad y el cuidado del medioambiente.

“ofrecer el mejor producto en el mercado”,.... “mediante un trabajo conjunto con nuestros proveedores y trabajadores, un sistema de producción limpio que respete el medioambiente y considere la opinión de nuestros consumidores”.

Visión: debe reflejar los sueños que una empresa tiene.

Una visión definida bajo el enfoque de la RSE, debe incorporar aspiraciones relacionadas con su contribución al desarrollo sostenible.

“contribuir con nuestro producto a que las personas mejoren su calidad de vida, aumentando sus posibilidades y bienestar”

Tanto en la definición de la misión como de la visión es fundamental incorporar la participación activa de los trabajadores, mediante su opinión acerca de la pertinencia y aplicabilidad. Una vez que se han definido estos elementos, deben ser publicados en los canales de comunicación interna, y en lo posible, dejarlos anunciados en un lugar donde todo miembro de la empresa pueda leerlos.

Valores: se refiere el comportamiento ético de una empresa.

Esto significa que las empresas deben establecer un marco ético, delimitando cómo deben actuar quienes forman parte de la empresa y cómo será la relación que establecen con los distintos grupos de interés externos, tales como los proveedores, los consumidores, el medioambiente y la comunidad.

Una vez definidos los conceptos anteriores, se deberían abordar las siguientes temáticas:

Relaciones Internas:

Capital Humano: Políticas y procedimientos orientados al desarrollo y mejora en la calidad de vida de los trabajadores de la empresa.

Una gestión eficaz del capital humano eleva los niveles de satisfacción de los trabajadores, propicia un mejor clima interno por el fomento de las buenas relaciones laborales e incrementa el compromiso de los empleados con la empresa porque estos perciben que ocupan un lugar importante en los ámbitos de gestión de la organización.

Relaciones externas:

Capital Relacional

Relación con proveedores: Políticas y procedimientos que le entregan estabilidad y posibilidades de desarrollo a los proveedores en el largo plazo.

Una política de relación con sus proveedores basada en el establecimiento de lazos a largo plazo y en la priorización de relaciones comerciales con empresas locales, genera confianza tanto en sus inversores como en sus consumidores.

a) Relación con consumidores: Políticas y procedimientos establecidos para asegurar el respeto y la transparencia con los clientes.

Una empresa que se preocupa de la satisfacción de sus consumidores, mejora la fidelidad de ellos y mejora su reputación corporativa.

b) Relaciones con la comunidad: Políticas y procedimientos que establecen la vinculación con los grupos externos de interés y su rol con los distintos conjuntos que integran la comunidad.

Una empresa que establece políticas de relación y desarrolla programas de inversión social hacia la comunidad, aumenta su ventaja comparativa y su reputación, a la vez que disminuye las resistencias que los miembros de la comunidad puedan tener en contra de la empresa.

c) **Medioambiente:** Prácticas, políticas y diseño e implementación de sistemas de gestión ambiental que aseguren el desempeño sostenible de la empresa.

Una empresa que desarrolla sistemas de gestión o prácticas medioambientales genera un menor impacto en el medioambiente, promoviendo su protección para las futuras generaciones. Asimismo, reduce los costos de sus procesos productivos y mejora su reputación corporativa frente a la comunidad toda.

Al intentar el inicio de este camino, cada empresa irá incorporando progresivamente estos aspectos ya que la tarea no es sencilla y seguramente se presentarán escollos en este rumbo hacia la RSE, sin embargo el final del camino es prometedor.

6. EL SISTEMA CONTABLE Y LAS PYMES

Para lograr la correcta administración de una empresa es imprescindible contar con un adecuado sistema de información que permita tomar decisiones acertadas y en el momento preciso. De este sistema de información integral forma parte el *sistema contable*, que tiene como objetivo la captación y procesamiento de datos que permitan alcanzar los objetivos y fines de la contabilidad.

Sabemos que, de acuerdo al fin que persiguen o al ente al que se refieren estos informes podríamos distinguir Sistemas Contables Patrimoniales, Gerenciales, Gubernamentales y Sociales.

En el caso de las PyME, los sistemas utilizados son:

El *sistema de información patrimonial*, dentro del cual la contabilidad es el proceso de identificación, selección, análisis, medición, registro y comunicación de los hechos y actos con significado económico para un ente, generando informes para uso externo y también interno.

El *sistema contable gerencial*, que se ocupa de todas las operaciones del ente, aún aquellas que no produzcan efectos patrimoniales pero que permitirán

verificar el cumplimiento de los objetivos y el grado de eficiencia con que ello se lleva a cabo.

Generalmente, el sistema contable más importante dentro de una PyME es el interno o gerencial, ya que los propietarios, quienes mayoritariamente también son los gerentes, requieren diariamente de información que les permita llevar adelante su negocio de manera exitosa: niveles de stock, precios de reposición de los productos consumidos, tasas de interés para créditos y deudas, saldos de caja y bancos, total de deudas y de cuentas a cobrar, demoras en entregas o recepciones, presupuestos de compras, ventas, financieros, etc.

La información generada por el sistema contable patrimonial, preparada mayoritariamente para terceros por exigencias legales, los Estados Contables, en este tipo de entes generalmente no pasan de ser solamente “el cumplir” con una obligación. Los propietarios son los gerentes y los inversores..todo a la vez, y no necesitan de la información de los estados contables para su toma de decisiones. Por otro lado, los interesados externos requieren de mucha información adicional, incluso de garantías personales de los propietarios.

En este sentido, y al intentar incorporar la noción de RSE en una PyME, también se debe considerar la Transparencia de los Informes Contables, ya que si una empresa quiere ser responsable socialmente, debe generar mecanismos que aseguren la transparencia estos informes. Esto se puede materializar a través de prácticas que permitan certificar la razonabilidad de la información financiera y la comunicación de sus resultados, tanto interna como externamente, manejando correctamente los elementos contables, solicitando asesoría externa de un contador o una consultora. Publicando los Estados Contables para que puedan ser conocidos por todos los miembros de la empresa y grupos de interés externos a ella.

Al asesorar a una Pyme en sus primeros pasos en la RSE, al enseñar a nuestros alumnos este tema, es importante que destaquemos que, actualmente, los usuarios no solamente requieren información por parte de la empresa acerca de sus aspectos económicos, patrimoniales y financieros sino que están interesados en aspectos sociales, éticos, medioambientales y ecológicos, y en muchos casos, estos aspectos pueden pesar más que los tradicionales al momento de tomar una decisión, y es la contabilidad social, a través del *sistema*

contable social, el área del sistema de información del ente que puede responder ante estas inquietudes.

No es tema de este trabajo el desarrollo de un sistema de contabilidad social, simplemente mencionamos que, a modo de ejemplo, deberíamos guiar a la PyME en la ampliación de su plan cuentas, para permitir un mayor control de sus inversiones y/o gastos en aspectos relacionados con su responsabilidad social, así como en la preparación de informes tanto para uso interno como para uso externo, al principio simples y poco a poco más completos y complejos que permitan comunicar al interior de la propia empresa y a la comunidad sus mejoras y esfuerzos por ser cada día, un poco más socialmente responsable.

7. CONCLUSIONES

A pesar del tiempo transcurrido desde la aparición del concepto de Responsabilidad Social Empresaria, este aún sigue siendo desconocido para muchas organizaciones. Es por eso que integrarlo a la vida diaria de las empresas significa un aprendizaje progresivo y dinámico, donde deben participar tanto la gerencia como los trabajadores, y en el que el diálogo permanente con los distintos grupos de interés permita nutrir las metas y expectativas. Y es aquí donde nosotros, como profesionales y docentes debemos participar activamente.

Para el caso especial de las PyME, somos conscientes de que este proceso es complejo, ya que contiene numerosos elementos de evaluación a los cuales este tipo de organizaciones no están acostumbradas y que implica la adopción de prácticas que muchas veces son difíciles de aplicar, aunque con real interés en el progreso hacia la responsabilidad social no son imposibles, y que involucran cambios importantes para la empresa. No obstante, proponemos considerar avanzar de a poco en el esfuerzo de incorporar la RSE en la empresa, determinando prioridades y definiendo metas, tanto en el corto como en el mediano y largo plazo.

- Este proceso implica familiarizarse con un nuevo lenguaje que se concretiza en prácticas de RSE. Para lograr este objetivo, es fundamental comprometer un equipo de personas que trabajen en este tema, conformado tanto por los gerentes o dueños de las

empresas como por los trabajadores, orientados a evaluar, planificar y supervisar diversas acciones y hacia diferentes ámbitos.

Una vez comenzado el proceso de acercamiento a la RSE, proponemos generar en el interior de las empresas mecanismos de evaluación que permitan sistematizar los resultados y logros. Esto permitirá comprobar que los beneficios de implementar prácticas de RSE pueden ser medidos en cifras concretas, entre ellas, el aumento de la rentabilidad y competitividad, haciendo pie en los mejores rendimientos de sus trabajadores y en las mejores relaciones con sus clientes y proveedores, lo que puede llevar tanto a una disminución de costos como a un aumento de ventas.

El sistema contable, generador de información, también debe adaptarse a estas nuevas necesidades, facilitando así la comunicación, tanto al interior de la empresa como a la comunidad, sobre los avances que la lleven a ser cada día un poco más socialmente responsable.

Los beneficios de incorporar la RSE son múltiples. Lo interesante es que para la realidad de las PyME estos se plasman más fácilmente, en un comienzo, con acciones directamente vinculadas con su público interno, para luego ser relacionadas con el resto de la comunidad toda.

Sabemos que todo este proceso involucra un cambio de mentalidad, nuevas formas de hacer negocios y de establecer relaciones con los grupos de interés tanto internos como externos que sean más estrechas y estables.

Desde nuestro quehacer profesional y docente, es un desafío importante continuar investigando y aprendiendo en este tema, avanzando en el conocimiento de la cultura interna y del entorno de las PyME, para que las prácticas propuestas sean cada vez más adecuadas para ser aplicadas a la realidad. Hoy estamos aprendiendo...y acercándonos al conocimiento, pero el camino recién comienza y llegar a destino final, seguramente, nos demandará tiempo y esfuerzo...pero el resultado, sin dudas, será positivo.

8. BIBLIOGRAFÍA

- Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, “Normas

contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños y Entes Medianos”. Resolución Técnica N°41. 2016.

- Fundación Observatorio PyME: Informe especial: Responsabilidad Social Empresaria (RSE) en el mundo PyME. 2013
- Proyecto IMPULSA-RSE-PYME. La responsabilidad social empresarial en la pequeña y mediana empresa. España. 2011
- Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESA: Resolución 11/2016. Resolución N° 24/2001. Modificación. Bs. As., del 17/03/2016.

