

## **LA CONTABILIDAD , SOCIEDAD Y REALIDAD...TODO CAMBIA**

### **CONTABILIDAD Y AUDITORIA**

**La Información Contable, la realidad económica y los cambios tecnológicos, su contribución para mejorar la competitividad y desarrollo económico.**

**XXII Congreso Nacional de Ciencias Económicas**

**San Juan (San Juan).República Argentina**

**27 y 28 de Setiembre de 2018.**

**CPN Víctor Manuel Lang.**

**Estrada 1797.Esperanza (Santa Fe).República Argentina**

**54-03496-420199-431019**

**victormlangmail.com.**

**Word97**

***LA CONTABILIDAD , SOCIEDAD Y REALIDAD...TODO CAMBIA***

***Contabilidad y Auditoría***

***La información contable, la realidad económica y los cambios tecnológicos, su contribución para mejorar la competitividad y el desarrollo económico.***

**XXII Congreso Nacional de Ciencias Económicas**

**San Juan (San Juan).República Argentina**

**27 y 28 de Setiembre de 2018.**

## A MODO DE PROLOGO

**“ No cambiar cuando hay que cambiar , es retroceder “**

V.L.

**“ Todo cambia nada es “**

Heráclito de Efeso (540 AC-470 AC) Filósofo griego.

**“ El cambio es la única cosa inmutable “**

Arthur Schopenhauer (1788-1860) Filósofo alemán.

**“ ¿Por qué se ha de temer a los cambios?, toda la vida es un cambio...”**Herbert George Wells (1866-1946). *Escritor inglés.*

**“Muchas de las cosas que se pueden contar no cuentan.**

**Muchas de las cosas que no se pueden contar son las que cuentan”.**

Albert Einsten

**“No hay origen sin destino y viceversa” .**

Luca Paccioli

|                              |                         |
|------------------------------|-------------------------|
| <b>HOMENAJE AL GENIO DE:</b> | <b>FRÁ LUCA PACIOLI</b> |
|------------------------------|-------------------------|

### ***Sus influencias culturales***

De joven estudió en una escuela de ábaco, un tipo de escuela surgida en el 1200 para aprender los métodos de cálculo que la numeración árabe había introducido después de ser adoptada en Europa. Todos los grandes centros comerciales de Italia e Europa disponían de ese tipo de escuela para formar jóvenes veloces en el cálculo. De aquí nace también el concepto y la difusión de la matemática aplicada al comercio.

Su habilidad hizo que el rico comerciante veneciano Rompiasi lo contratase. En Venecia frecuentó la “Scuola di Rialto” en la que enseñaba Domenico Bragadin; posiblemente Luca era "*discipulus et commensalis*" una categoría habitual en aquella escuela.

Bragadin basaba su enseñanza en la lógica y la matemática, aplicándolas para profundizar en disciplinas como la astronomía , la astrología y la medicina.

De aquí su pensamiento, típico de los Humanistas, que ven en la matemática y la geometría un medio perfecto para acercarse a Dios. También de aquí nace su vocación religiosa y el deseo de hacerse *frate*.

#### ESTAS FUERON SUS PALABRAS

“ Como es bien sabido, quien desee dedicarse al comercio y operar con la debida eficacia, necesita fundamentalmente tres cosas . . . La principal de ellas es el dinero . . . . . la segunda cosa que se precisa para el tráfico mercantil es ser un buen contador y saber hacer las cuentas con gran rapidez . . . . . la tercera y última cosa necesaria es la de registrar y anotar todos los negocios de manera ordenada, a fin de que se pueda tener noticia de cada uno de ellos con rapidez . . . . ”De las Cuentas y las Escrituras” (1494) Tratado XI, Título noveno.

Frá Luca Pacioli empieza así a viajar de una ciudad a otra, en contacto con las universidades mas cultas de Italia: Urbino, Florencia, Milan, Napoli.

Y en Milán conoció a Leonardo. Con Leonardo estudió y enseñó matemática.

**Pero en su corazón siempre tenía los conceptos de una visión animística y unitaria del universo** que tanto lo habían animado de joven, cuando estudió Marsilio Ficino.

Siempre con Leonardo estudiará el carácter indispensable de la matemática y de la geometría para la creación del arte.

Además de su amistad con Leonardo, Frá Luca Pacioli tuvo contacto con muchos grandes pensadores de su época.

En su obra “La Partita Doppia” propone un sistema contable de doble anotación. En esta obra se pasa de una simple contabilidad a una contabilidad de sociedad donde el patrimonio y en su transformación por efecto de la gestión, se convierte en el objeto del análisis; todo esto hecho con la técnica de los registros sistemáticos y cronológicos y con la correspondencia entre el debe y el haber. Y con el concepto que el total del debe debe ser igual al haber en cada momento. Esta es la absoluta novedad del capítulo *De computis et scripturis*.

La suya es ciertamente una obra fundamental; antes de Fra Luca nunca se había elaborado algo así y solo con él aparece un texto orgánico que trate de la gestión económica.

**Llega al concepto del debe y el haber desde un concepto filosófico superior: el de la dicotomía entre “teoría y practica”.**

Teoría que no tiene miedo de convertirse en practica y practica que saca de la teoría.

Fra Luca Pacioli es un hombre de cálculo , un matemático, *un filosofo* y, sobre todo, un contable. Es considerado el padre de la contabilidad.

**También nos legó otros dos manuscritos: *De viribus quantitatis* y *De ludi* donde el responde al deseo del hombre de entender a fondo el lenguaje de los números, trasformando este lenguaje en un juego.**

Pacioli oscila entre dos concepciones antitéticas de la matemática: una de índole pragmática y otra de índole especulativa e incluso mística; en relación con la segunda no duda en adherirla a las sugerencias místico-mágicas del platonismo humanista originado en la *Academia* de Marsilio Ficino.

#### Obra

Su obra más divulgada e influyente es *De Divina Proportione* (De la Divina Proporción) término relativo a la razón o proporción ligada al denominado número áureo, escrita en Milán entre 1496 y 1498, y que trata también, en su primera parte, de los polígonos y la perspectiva usada por los pintores del Quattrocento (Compendio Divina Proportione); en su segunda, de las ideas arquitectónicas de Vitruvio (Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita precipitevolissimevolmente ); y en su tercera, de los sólidos platónicos o regulares (De quinque corporibus regularibus). Para ilustrarlo encargó dibujos a Leonardo da Vinci, que en la época formaba parte de la corte milanese de Ludovico Sforza (il Moro).

#### Relación con el arte renacentista

Pacioli estuvo en contacto con numerosos artistas de su prolífico tiempo, entre otros el ya citado Leonardo, sumándose Leon Battista Alberti, Piero della Francesca, Melozzo da Forlì y Marco Palmezzano. También cabe citar al Bramante, Francesco di Giorgio Martini y, quizás, a Alberto Durero.

El libro *De Divina Proportione* tiene la influencia de más de un artista de su época.

### **La contabilidad moderna**

Analizó sistemáticamente el método contable de la partida doble usado por los comerciantes venecianos en su obra *Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita* (Venecia, 1494), que a pesar de su título latino, incluye la primera obra matemática impresa en lengua romance. Es destacable que en la solución de uno de los problemas, utilizara una aproximación logarítmica, un siglo antes que John Napier.

Dentro del *Tractus XI- Particularis de computis et scripturis*, nos dejó su legado a través de 36 capítulos (tratado de cuentas de contabilidad usando la partida doble) dando inicio, con eso a la contabilidad moderna.

- Aconseja utilizar cuatro libros: Inventario y Balances, Borrador o Comprobante, Diario y Mayor.
- Define reglas del principio matemático de la partida doble (o por lo menos su parte fundamental):

1. No hay deudor sin acreedor.
2. La suma que se adeuda a una o varias cuentas ha de ser igual a lo que se abona.
3. Todo el que recibe debe a la persona que da o entrega.
4. Todo valor que ingresa es deudor y todo valor que sale es acreedor.
5. Toda pérdida es deudora y toda ganancia acreedora.

La *Summa* fue la primera publicación de aritmética y si bien fue él quien lo publicó, es posible que otros estudiosos también hayan hecho aportes a la misma.

### **Ajedrez**

Luca Pacioli era un experto jugador de ajedrez y hacia 1500 escribió un manual sobre el juego, *De ludo scacchorum*, dedicado a la marquesa Isabel de Este y posiblemente ilustrado por Leonardo da Vinci. Este manuscrito no llegó a publicarse, y se pensaba que se había perdido, pero fue redescubierto en diciembre de 2006 en la biblioteca de la fundación Coronini Cromberg de Gorizia, en Venecia.

**Como podemos deducir este Fraile italiano tenía una visión holística y veía más allá de lo que sus ojos le mostrada, era un genio y hoy día queda demostrado.**

### **Economía Còsmica-Universal y Contabilidad.**

Partiendo en torno a una economía anclada en el Ser y el Cosmos entendiendo como “orden” (etimología griega), un orden que va más allá de nuestra mente y convenciones de nuestro Ego

El lugar que tiene la economía, también puede ser un lugar que busca despegarse de las argumentaciones racionales y acercarse más a un terreno intuitivo. Es un lugar donde lo primero es el corazón, el sentir, el expresar la “verdad que llevamos dentro” más allá que pueda argumentarse en mayor o menor medida.

Por otro lado, en el terreno filosófico cada ser humano es co-creador de la realidad material a través de sus pensamientos, enmarcándose en una concepción metafísica. Y como ley de arbitraje de estos seres divinos, co-creadores, existe una gran ley que para muchas filosofías orientales es denominada karma o podríamos decir, es la ley del dar o ley cósmica, para comprenderlo mejor en el terreno de la economía.

A partir de la comprensión de esta metafísica de la realidad de la cual nada puede escaparse, se deriva una ética natural para el ser humano focalizada en la ley del dar. Es por ello que el desafío de

cada uno de nosotros es darse cuenta que para estar alineado a la Naturaleza, al Cosmos, al Ser, deberá comportarse como tal, es decir, alinearse al “dar”. ¿Dar qué? Todo lo que uno Es a través de sus pensamientos, acciones y palabras. Es decir “damos lo que somos” y “somos lo que damos”, como la flor que da su perfume y su belleza.

En el terreno más práctico y argumentativo p.e. en la Economía Consciente, este dar incluye nuestro “tiempo” en forma de nuestros “dones y talentos” (todo lo que hacemos de manera natural, sin esfuerzo y nos genera entusiasmo) y además incluye el dar nuestras posesiones materiales, inclusive el dinero, dentro de las posibilidades de cada uno.

A pesar de que “no somos lo que tenemos”, nuestras posesiones materiales hoy actúan como una especie de extensión de nosotros (asumido de manera convencional, desde nuestras mentes), por lo cual, se aplica por analogía que así como damos lo que Somos (nuestro tiempo), también deberemos dar la extensión “convencional” de lo que somos: lo que tenemos. El dar de nuestras posesiones será desde luego con los límites propios de cada uno para no llegar a un vaciamiento interior.

Lo interesante es que, queramos o no, todos formamos parte de esa gran economía cósmica, nadie puede salir de ella, y por ignorancia de su funcionamiento, caemos en una vida de carencia y disgustos totalmente innecesaria.

***Ley cósmica : Dar = Recibir***

Es la ley que hace que obtengamos lo que nos merecemos . **Es la famosa frase: “uno cosecha lo que siembra”.**

Es por ello que muchas religiones aceptan la frase “no hagas a los demás lo que no te gustaría que te hagan a ti”. Aquí descubrimos que la ley de la física de acción y reacción descubierta por Issac Newton es totalmente cierta y que va más allá del campo de las fuerzas de la física como lo había observado ya en su tiempo este científico.

Pero para quienes no lo entiendan de esa manera, y necesiten una teoría, podemos establecer una igualdad matemática:

Dar = Recibir. Esa es la gran ley cósmica

Y podemos decir p.e.; Pèrdida = Ganancia

O sea: que Perder algo para Ganar otra cosa.

Y que :

Debe = Haber

Activo = Pasivo + Capital + Resultados

***PODEMOS DECIR ENTONCES:***

***\*\* La Partida Doble en el Universo:***

***DUALIDAD: YIN y YAN- POSITIVO y NEGATIVO- LUZ y OSCURIDAD - COMO ES ARRIBA ES ABAJO – COMO ES LO PEQUEÑO ES LO GRANDE, VISIBLE e INVISIBLE, MATERIA y ANTIMATERIA, Etc., Etc,..!.***

Y.....

**\*\*** Y los Principios Generalmente Aceptados de Contabilidad ( Equidad, Devengamiento, Realización, Valuación, Unidad de Medida, etc.....) Porque , también: No todo es dinero, u otras cosas materiales; también hay en nuestro planeta y en el Universo cuestiones inmateriales e intangibles. O sea, los Asuntos y Cosas que la humanidad y cada individuo también Valoran y que pueden ser objeto de la Contabilidad ¡!!

El dar, es el primer lado de la igualdad matemática. El dar es lo que los orientales llaman acción. Son todas las acciones que controlamos nosotros y damos al Universo, a través de dirigiéndolo a cualquiera de los seres que lo integran, incluso a nosotros mismos.

El dar, matemáticamente va agrandando nuestro haber cósmico (Ganancia). En la Contabilidad Cósmica que todo lo registra y nada se le escapa, cada cosa que damos, se encuentra del lado del **Debe** y va sumando a éste, que es lo que tenemos derecho **a Recibir**. De esa manera, aumenta nuestro **Haber** cósmico, que es lo que el universo tiene para darnos como resultado de nuestras acciones.

Podríamos decir que Fray Luca Pacioli descubrió en la contabilidad comercial y la partida doble algo que en verdad existe a nivel cósmico. Un genio !

**INDICE :**

- **LA CONTABILIDAD Y LOS ORGANISMOS REGULADORES PUBLICOS Y PRIVADOS. CAMBIAN URGENTE O...**
- **DESARROLLO CIENTIFICO DE LA CONTABILIDAD. UN PROCESO DEMASIADO LENTO. PERO IMPRESCINDIBLE.**
- **LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA.**
- **AVANCE CIENTIFICO DE LA CONTABILIDAD Y LA CALIDAD DE VIDA.**
- **¿ ES POSIBLE Y NECESARIA UNA TEORIA GENERAL PARA ESTRUCTURAR LA CIENCIA CONTABLE?.**

- LA CUESTIÓN DE LA PROPIEDAD. UN TEMA RELEVANTE.
- LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE .
- QUÉ SE ENTIENDE POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA – RSE ?.
- LA INFORMACIÓN SOCIO-AMBIENTAL.. LA CONTABILIDAD SOCIAL.
- INFORMACIÓN A CONSIDERAR PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES .
- LA INFORMACION QUE DEBIERA INCLUIR EL ESTADO PATRIMONIAL.
- LA INFORMACION QUE DEBIERA INCLUIR EL ESTADO DE RESULTADOS.
- EL CAPITAL INTELLECTUAL O INTANGIBLE .FUNDAMENTOS TEORICOS DEL CAPITAL INTELLECTUAL.
- LOS ACTIVOS INTANGIBLES DESDE LA PERSPECTIVA ESTRATEGICA.
- LOS MODELOS DE CAPITAL INTELLECTUAL O INTANGIBLE.
- LOS PASIVOS INTANGIBLES .LA GESTION .
- LAS TIC `S

## **RESUMEN**

Momento de cambios o sinónimo de retroceso, pero aún así respetando los principios y los pensamientos íntimos del genio de Fra Luca Pacioli, que a pesar del transcurso del tiempo tienen una innegable actualidad. Los nuevos desafíos para La contabilidad. Ya cómo ciencia social, no únicamente como técnica y normas para presentar información fundamentalmente cuantitativa en EECC de bienes materiales en una nueva realidad mucho más amplia en el ACTUAL mundo global. Donde sociedad y negocios se interesan también en temas sociales, ambientales, bienes intangibles y otros que hoy por hoy la contabilidad no identifica ni mide adecuadamente. Tanto en el ámbito de lo privado como en lo público.

Además los constantes avances en las TICs hoy permiten procesar rápida y eficazmente cada vez mayor cantidad de información y hacerla disponible en cualquier lugar del planeta. El adecuado uso de las computadoras cuánticas y la inteligencia artificial por venir, abren en poco más nuevas posibilidades, como la Contabilidad Instantánea.

Todo estos cambios necesarios y posibles en poco tiempo más permitirán una mayor competitividad, desarrollo económico, social y ambiental.

## **PÀLABRAS CLAVES**

Contabilidad.Ciencia.Técnica.Cambio.Social.Medioambiente.Intangibles.Gobiernos.Globalización.TIC,s. Computadoras. Cuánticas.Contabilidad Instantánea.

## - LA CONTABILIDAD Y LOS ORGANISMOS REGULADORES PUBLICOS Y PRIVADOS .CAMBIAN URGENTE O.....

Las acciones de un fabricante de armas se desploman después de la elección de un presidente de Estados Unidos amigo de las armas de fuego, porque una victoria de su rival podría haber provocado una avalancha de compras de última hora. Las acciones de un banco alemán se hundieron al anunciarse que el Gobierno promete no rescatarlo. Y así muchos casos y ejemplos ponen a las organizaciones privadas y públicas al borde del caos. En todos los casos, una información nueva genera un cambio significativo en el valor y expectativas de las mismas. Y como asimismo, las cuentas financieras no habrían servido de nada.

**El libro *The End of Accounting* .Junio 2016.(El fin de la contabilidad) parte de la premisa de que los números que publican las empresas cada tres, seis o 12 meses ya no están a la altura de los requerimientos de los usuarios de la información contable en los tiempos que corren.** Los balances apenas han cambiado desde el siglo XIX. Las declaraciones de pérdidas y ganancias fueron concebidas antes de la Segunda Guerra Mundial. Ambos son más adecuados para las empresas que producen bienes físicos, y para los inversores que no actúan en millonésimas de segundo. El resultado es que estas resmas de papel –o de texto *online*– ya no mueven las valoraciones corporativas o la situación de los países.

El argumento principal de los profesores Baruch Lev y Feng Gu es difícil de discutir. Los autores comienzan comparando las cuentas de la acerera U. S. Steel de 1902 con las de 2012: los contenidos financieros básicos son los mismos. La estadística más sorprendente del libro es que **lo que se publica en los informes financieros supone solo el 5% de la información que utilizan los inversores en Bolsa.**

Uno de los fallos de la contabilidad que destacan p.e. es el tratamiento de los activos intangibles. **Si se compra una marca, aparece en el balance con el precio de la compra. Si se construye desde cero, puede parecer que no tiene ningún valor.** Esa distorsión crece, pues las empresas han aumentado su inversión en estos activos difíciles de valorar un 60% en las últimas cuatro décadas, al tiempo que han reducido la inversión en tangibles en más de un tercio. Podemos agregar el tratamiento contable de la repercusión del accionar y actividades sociales y ambientales.

Sobrevolándolo todo está internet, que ha llevado al límite la contabilidad tradicional. En una presentación de resultados de Netflix, cuentan los autores, los analistas hacen preguntas que tienen poco que ver con los números recién publicados. Siendo justos, son los negocios *online* los que llevan las riendas de la situación. **La mayor parte de datos interesantes de los informes de Facebook y similares no están incluidos en las NIIF, ni en los Balances Sociales e Informes de Sostenibilidad; y a veces son engañosos.** El valor de las mercancías que se mueven en las webs de Alibaba es una de las cifras más importantes para el minorista, pese a que sea totalmente diferente de los ingresos.

El auge de los mercados emergentes ha afectado aún más a la utilidad de la contabilidad financiera. ¿Cuándo es vinculante un contrato? En China y algunos otros países asiáticos la respuesta podría ser que mucho antes de empezar a escribir. El activo más importante en muchas empresas chinas –aunque no aparece en el balance, es el chop, un sello que se utiliza para firmar documentos importantes. Perderlo es perder el control de la empresa.

Lev y Gu no son, por supuesto, los primeros en celebrar un funeral por la contabilidad. Autores como Thomas Johnson y Robert Kaplan argumentaron en la década de 1980 que los directivos estaban confiando en los datos equivocados para tomar decisiones. *Accounting for Growth (Contabilidad para el crecimiento)*, de Terry Smith, describió a principios de la década de 1990 cómo manejaban las empresas la contabilidad para engañar a los inversores dentro de la ley.

Pero *The End of Accounting y otros autores sugieren nuevas y audaces soluciones. La principal es el “informe sobre recursos estratégicos y sus consecuencias”*, una recopilación de datos basada en lo que los inversores y público realmente quieren saber, desde el estado de las marcas y las patentes, cuestiones socio-ambientales a valorizar , hasta los cambios estratégicos que ayudarían a predecir el futuro y entender el pasado. Otra propuesta es abandonar los informes trimestrales de la mayoría de parámetros financieros y **centrarse en la calidad y medición en lugar de en la frecuencia.**

Uno de los cambios más importantes también sería el más sencillo. **El beneficio económico –la ganancia que queda después de cubrir el coste de capital– todavía no tiene un lugar oficial en las cuentas empresariales.** El resultado es que los inversores y el público en general confían demasiado en las cosas equivocadas. Lev y Gu incluyen el beneficio económico en su propuesta de resumen de recursos. Si los reguladores como se llamen , y las empresas y gobiernos adoptan solo una de sus recomendaciones, que sean estas.

#### **- DESARROLLO CIENTIFICO DE LA CONTABILIDAD, UN PROCESO DEMASIADO LENTO PERO IMPRESCINDIBLE.**

La contabilidad no ha desarrollado motivación hacia sus profesionales, en el sentido de que no se ha dignificado el ejercicio profesional del contador publico frente a la promoción del desarrollo científico de la contabilidad.

El potencial científico debe ser aprovechado para poder obtener un mayor conocimiento contable que implique desarrollar modelos contables o económicos que *sirvan como apoyo al mejoramiento de la calidad de vida y la competitividad en general.*

La contabilidad vista por personas de carácter especializado en ciencia, como por ejemplo la física, como una de las ciencias mas sobresaliente de nuestro entorno, no están de acuerdo con el pensar de que la contabilidad pueda tener enfoques científicos .

Después de esto encontramos el gran enfrentamiento que tiene la contabilidad, en cuanto el trabajo investigativo y la práctica contable, en términos del profesor Tua pereda " la practica contable y la investigación contable dos métodos irreconciliables".

En casi todo el mundo encontramos que tenemos muy pocos pensadores, es decir, una población muy pobre en el sentido de construcciones teóricas que han implicado una poca participación en el desarrollo de la contabilidad.

Esto de la poca participación de los contadores, para decir que se ha enfatizado mucho en la formación contable en el sentido del mercado laboral, aspectos normativos, prácticos y técnicos los cuales ejecuta hoy en día un software. Con lo cual: "prácticamente a los contadores se les olvido pensar".

## - LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA

Para entender la contabilidad como ciencia es necesario que tengamos previos conocimientos de que es ciencia, que es conocer, que es conocimiento, clases de ciencia, etc.

Las disputas que encontramos de lo normativo y lo positivo hace que la contabilidad vista desde la ciencia tenga las siguientes posturas:

Se aproxime a la ciencia matemática

Profundización en la ciencia social

Existen intentos de los expertos en contabilidad en razón a el tiempo en el cual se empezó a establecer la contabilidad como ciencia. Algunos como José María Requena afirma que la contabilidad como ciencia se situó en los comienzos del siglo XX. Jorge Tuá pereda dice que la contabilidad como ciencia se situó en 1846 en Francesco Villa cuando separa "la teneduría de libros de la verdadera ciencia contable.

Y finalmente según Montesinos se consolida la etapa científica de la contabilidad en la década de los cincuenta, cuando Richard Mattessich desarrolla un modelo matemático, que consistía en registrar la contabilidad mediante matrices algebraicas. Pero hay que aclarar que el desarrollo de la contabilidad no fue incursionado simplemente por la implementación de modelos matemáticos que se aplicaban a la contabilidad, sino que esta tuvo que dar cabida a la Economía, la Estadística, El Derecho, La Sociología, y La Administración.

Podemos decir entonces que la contabilidad construye su cientificidad a partir de herramientas metodológicas e instrumentos conceptuales de otras disciplinas.

"La Epistemología nos provee de herramientas diacrónicas para construir y evaluar la teoría-v. gr.: paradigmas Kuhnianos, programas de investigación Lakatosianos, Redes teóricas de Estegmuller y Esneed, Campos de investigación de Mario Bunge y Falsacionismo Popperiano"

Finalmente se plantean controversias entre el objeto del estudio de la contabilidad que según Machado es "la circularización de recursos, representada en los procesos de producción, distribución y conservación de riquezas, producto de la interacción humana en el marco de la económica y social del hombre".

Pero hay quienes tienen la osadía de pensar que la contabilidad no tiene nada de teórica como lo afirma Golberg, donde plantea también que la contabilidad difiere de otras ciencias y que es fundamentalmente práctica.

La contabilidad ha estado en constantes cambios y evolución por las nuevas necesidades que surgen, tanto de quienes están en formación académica como de quienes necesitan de sus conocimientos y por esto muchos países subdesarrollados, p.e. Colombia han venido adaptando y/o reforzando sus conocimientos en lo metodológico.

La ciencia contable ha presentado una gran debilidad en el aspecto metodológico y al gran fortalecimiento del aspecto pragmático, en donde se confunde "metodología contable con procedimientos técnicos contables" .

Y para darle solución a este problema, Mattessich propone unas características , para ser base de una teoría general:

-Formulación y utilización de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos.

Adaptación de instrumentos científicos generales y métodos de otras ciencias a la teoría general de la contabilidad.

-Orientación de la contabilidad hacia objetivos específicos y modelos de información de gestión con objetivos concretos.

-Integración de áreas contables específicas en una unidad coherente y ampliada.

-Procedimientos sistemáticos de comprobación de modelos e hipótesis alternativas para un objetivo idéntico.

La contabilidad hoy, con el proceso de estandarización, en los conceptos contables ha ido cambiando, como el de empresa-propietario paso a empresa-inversionista, como el de fe publica paso a interés público entre otras.

Además de un nuevo concepto que es la contabilidad social y este concepto está ligado con el de responsabilidad social, que trata de ver como afecta las decisiones que tome la empresa frente a la sociedad sea positivamente o negativamente, en cuanto a la calidad de vida tanto de la sociedad como de todos los miembros de la empresa. De la misma manera la mayor relevancia que adquieren en el mundo de los negocios y la economía en general , los bienes inmateriales o intangible.

#### **- AVANCE CIENTIFICO DE LA CONTABILIDAD Y LA CALIDAD DE VIDA.**

La evolución científica y tecnológica, obliga a la sociedad a modificar su comportamiento, y a raíz de esto también se cambian las costumbres y realizaciones.

El futuro de los países del tercer mundo, en su afán de tener un modelo que rija en aspectos como lo económico, social y político, lleva a la “ adopción “ de modelos económicos de países desarrollados, esto no parece la mejor opción, ya que dichos modelos fueron creados de acuerdo a la situación y el entorno de esos países, y si se “ adapta “ a la situación del países subdesarrollados, este no cumplirá realmente con las expectativas.

La imposición del modelo de libre mercado en toda la extensión de sus implicaciones como proceso acelerado, representa una afirmación concreta de esta línea de horizonte. En ese contexto la inteligencia como recurso esencial en los países desarrollados quedaría asimilada a la aplicación de esa

inteligencia en los países no desarrollados o subdesarrollados, dándole a la palabra creatividad un simple sentido de adaptabilidad a transferencia bajo esta tendencia.

*La contabilidad como disciplina de la profesión contable debe propender por ir al mismo ritmo de los cambios del entorno, es aquí donde el desarrollo intelectual puede ayudar al manejo de situaciones cambiantes que impone el modelo de globalización.*

*Se hace necesario que los que trabajamos la contabilidad nos cuestionemos acerca del conocimiento con respecto a lo contable en contraposición a la calidad de vida como factor de desarrollo nacional.*

*Contabilidad y calidad de vida están interrelacionados en la medida en que la contabilidad tiene que ver con aspectos de observación, medición, análisis, evaluación, información y control de variables compleja.*

**- ¿ ES POSIBLE Y NECESARIA UNA TEORIA GENERAL PARA DARLE UNA ESTRUCTURA A LA CIENCIA CONTABLE ?**

*Si cuestionamos el desarrollo que ha tenido la ciencia contable como tal, es interesante comprender que se ha ido generando una tendencia a priorizar el establecimiento de normas sobre procedimientos para categorizar la información, clasificarla, organizarla, interpretarla para un fin determinado, específicamente al servicio del capital y de sus propietarios, con lo cual se ha alcanzado un desarrollo de una “ técnica “ muy depurada y sofisticada, que es lo que ha impulsado el modelo anglosajón y todas sus instituciones contables (Montilla ,, 2005).*

Ello ha creado un obstáculo epistemológico, para avanzar a una siguiente etapa, que consiste en buscar las explicaciones del comportamiento de lo que tan técnicamente se ha medido y ha representado. Para comprender sus movimientos es necesario reconocer las relaciones sociales inmersas en la generación y acumulación del capital, así como sus consecuencias derivadas, como lo son la distribución de la riqueza y sus impactos humanos y sociales.

*En ese marco entrar al tema de la explicación de los fenómenos que no son solo económicos sino sociales y ambientales, es algo que no ha sido prioritario para quienes se benefician del actual modelo de representación contable (Franco, 2011). Es como si en la física el hombre se hubiera conformado con haber aprendido a medir las distancias, pero no a relacionarlas con el movimiento de los cuerpos, evaluando los tiempos implicados, hasta llegar a entender la atracción de los cuerpos, y así comprender todo el fenómeno explicado por la mecánica.*

Lo que sucede es que en ciencias sociales, la mediación del poder subyacente, opaca el interés científico, en aras de una finalidad particular y no con la mirada social del bien común y general (Bourdieu, 2003). Ello explicaría por qué para la ciencia económica, se ha resuelto el problema de la producción, pero no se ha avanzado suficientemente en el problema de la distribución de la riqueza, y de paso la contabilidad como ciencia se ha quedado en la representación de la acumulación del capital y tampoco ha aportado significativamente a la representación del problema de la distribución.

*De allí se derivaría por qué se ha confundido al dar el estatus de técnica a la contabilidad al servicio de la ciencia económica o del Derecho, que como lo decíamos, desde esta perspectiva lo ha hecho muy bien, mientras se diluye la verdadera discusión sobre qué es lo que debe explicar, comprender, analizar e interpretar, la contabilidad como ciencia. Ello también se trasluce en la formación profesional de los contadores, que se ha enfocado más hacia la enseñanza de los procedimientos mecánicos de la técnica de la contabilización, que hacia la fundamentación de los conceptos en los que se apoya la norma que se está aplicando (Gómez, 2012).*

*Uno de los problemas no abocado suficientemente es el impacto socio-medioambiental que tienen las acciones del hombre y de sus instituciones y que en últimas es lo que se trata de abordar como responsabilidad social empresarial, pero que no está contemplada en las premisas fundamentales de la ciencia contable, bajo el paradigma dominante (Rodríguez, 2011).*

El estado actual de la contabilidad exige el desarrollo de una estrategia de fortalecimiento del pensamiento contable-financiero que permita potenciar la generación de conocimiento alrededor de las disciplinas contable-financiera, administrativa y económica, girando alrededor de una médula espinal neurálgica y a su vez interdisciplinaria y transdisciplinaria, constituida por la necesidad de consolidar una teoría general de la contabilidad como ciencia, lo que exige una visión compleja, transdisciplinaria, interdisciplinaria, integral y holística, tópico éste, eminentemente epistemológico (Ortiz, 2009).

*Es en ese contexto donde se pretende responder la pregunta con que se titula este punto, que consideramos es una deuda que tiene la disciplina contable frente a su desarrollo. Ello tiene una consecuencia inmediata en el proceso de consolidación de la ciencia contable, que a estas alturas del desarrollo económico, social y ambiental, reclama respuestas vitales. En el proceso de consolidación de la contabilidad como ciencia es de reconocer que aún falta la consolidación de una estructura formal de una teoría general (Chatfield, 1979; Fernández, 2003) que le permite avanzar en la definición de un cuerpo teórico integrado que dé respuesta a muchos problemas.*

Estos se abordan en forma independiente y aislada, gestando una dispersión de esfuerzos tanto teóricos como pragmáticos, lo cual se refleja en una separación entre teoría y práctica, que aún no encuentran la forma de integración y que básicamente se explica por la carencia de esa formalización de la teoría general de la contabilidad: “No hay duda de que existe un bagaje de conocimiento teórico conceptual, pero éste aún reclama una Teoría General compartida tanto por el ámbito doctrinario como por el profesional... Esta teoría debería incluir y relacionar todas las especialidades contables (patrimonial, social, gerencial, pública, etc.), con sus enfoques doctrinario y normativo, los modelos en ellas generados así como sus aplicaciones” (Fernández, 2003).

*Se colige que en este proceso de consolidación de la contabilidad como ciencia, es importante desarrollar un marco comprensivo que permita un abordaje integrador desde lo multidisciplinario, lo interdisciplinario y lo transdisciplinario, de tal manera que se logre una visión holística de la disciplina, sin que ello signifique eliminar la diversidad del pensamiento, sino al contrario establecer el diálogo de saberes bajo un enfoque sistémico, que es lo que se debe buscar con la estructuración de*

*una teoría general de la contabilidad (Villarreal, 2009). Es muy pertinente recabar el concepto de teoría general contable y a partir de allí derivar los componentes que debe contener.*

Para Túa Pereda (1995) esa teoría general hace referencia al conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común todos los sistemas contables. Para Mattessich (2002) es el marco universal para la conceptualización de los diferentes sistemas contables existentes. Se pueden abordar diferentes enfoques para estructurar el conjunto de premisas fundamentales, que debe contener un cuerpo de teoría general de la contabilidad y desde allí se estaría estableciendo el enfoque que se le asigna a la contabilidad como ciencia. Para el caso es muy importante reseñar la estructura fundamental que propone Matessich (2002): Unidad monetaria, unidad de tiempo, estructura, dualidad, acumulación, objetos económicos, unidad de medida estable, agentes económicos, entes, transacciones económicas, valuación, realización, clasificación, ingreso de datos, duración o periodo, consolidación, significatividad, asignación o imputación.

Como se observa el enfoque prioritario es la medición de la riqueza desde el aspecto económico, centrado en las unidades sociales. También López de Sá (1992, 2007), ha efectuado importantes avances en ese sentido, sobre todo integrando explicaciones sobre las dinámicas patrimoniales, que bien vale la pena analizar y evaluar en el diseño de ese marco estructurante de la teoría general contable. Este punto presenta los resultados de la investigación efectuada alrededor de este tema que a pesar de que no ha recibido todos los esfuerzos que se requieren para impulsar su desarrollo, es crucial para la disciplina contable.

#### **- LA CUESTIÓN DE LA PROPIEDAD. UN TEMA RELEVANTE.**

El Marco Conceptual establece que: “El marco económico en el que se desenvuelve la entidad económica responde al modelo de economía social de mercado, lo que implica:

Propiedad privada de los medios de producción, Decisiones económica dispersas, Ânimo de lucro y limitaciones a los puntos anteriores, derivadas de la responsabilidad social de la entidad económica.

Como ya hemos comentado, la producción y sus factores son puntos que interesan al análisis económico, las empresas están constituidas por elementos vinculados al factor trabajo y/o capital puestos al servicio de la función de producción y distribución de bienes y servicios, de la que obtendrá un resultado.

Todos estos elementos han sido catalogados como elementos patrimoniales de la empresa, por el vínculo jurídico de propiedad que les une a ella, su utilización implica un desgaste y una depreciación (pérdida) que es necesario tener en cuenta a la hora de determinar el resultado.

Hasta fechas recientes los conceptos de propiedad de los elementos y la depreciación de éstos han ido unidos. El enfoque de la economía como un sistema cerrado y por lo tanto la falta de una visión global del sistema económico y la empresa perteneciente a dicho sistema, ha impedido contemplar otro tipo de elementos como el agua o el aire, que no son propiedad de la empresa, ni se utilizan de forma exclusiva ni excluyente, sino que son compartidos por el sistema económico general, y por lo tanto impide contemplar su consumo y su posible deterioro de forma certera.

La teoría económica siempre ha configurado los derechos de propiedad sobre los recursos escasos, sobre todo lo que tenga valor. Los derechos de propiedad no se refieren a las relaciones entre el hombre y las cosas, sino más bien a las relaciones de conducta sancionadas entre las personas, que surgen de la existencia de recursos escasos y que conciernen a su uso.

Los derechos de propiedad son, por lo tanto, un instrumento propio de la sociedad, que hace que su titular goce del consentimiento de la comunidad en su actuación, pudiendo así prever lo que puede esperar en sus relaciones con otras personas.

Las características que han definido la eficiencia de un sistema de derechos de propiedad son:

La Universalidad. Todo recurso es poseído por alguien, excepto aquellos que, por ser abundantes, pueden ser consumidos en la cantidad que se desee sin que otros queden afectados por ello. Aunque hoy en día no existen recursos abundantes sino establecemos criterios ecológicos en su utilización, pueden ser abundantes aquellos recursos renovables si se respeta su tasa de regeneración, porque si no se hace así y se abusa en su consumo el recurso pasa a ser escaso o inexistente. Como ejemplos están el agotamiento de los recursos pesqueros por explotación excesiva, la desaparición de los bosques por talas abusivas, la desaparición de animales salvajes por caza incontrolada, etc.

La Exclusividad. Se entiende como la posibilidad de evitar que otros consuman un determinado bien económico. A medida que aumentan los titulares de una determinada propiedad, se atenúa la exclusividad y tendrá influencia directa en el valor de mercado de un determinado recurso. Pero si entendemos el sistema económico como un sistema abierto hay que encajar el problema que suponen las externalidades, es decir la exclusividad debe estar limitada a un uso adecuado del bien si éste es de carácter medioambiental, porque si éste desaparece por una utilización incorrecta afecta a todos, a la sociedad en general y no sólo al propietario exclusivo del bien.

La Transferibilidad. Es la posibilidad de transferir o enajenar la propiedad, lo que permite realizar contratos según las condiciones que el interesado juzgue más convenientes. En el mercado la transferencia de derechos está limitada por la realidad institucional y los costes de transacción. En la medida que se producen importantes externalidades, se requiere una limitación de la libre transferibilidad, para que no se perjudique a socio-ambientales usuarios de los recursos.

Aunque el Marco Conceptual, al hablar de los rasgos que caracterizan a la economía social de mercado, menciona la propiedad privada con referencia sólo a los medios de producción, pero si introducimos el medio ambiente dentro de la economía podemos encontrar otros tipos de propiedad que pueden asignarse perfectamente a los recursos naturales, así además de la propiedad privada, donde se reconoce al que ostenta el derecho, la facultad de excluir a los demás miembros de una comunidad, están:

1. El Acceso Abierto. En el caso en que los recursos naturales son de acceso libre. El problema se plantea en la utilización de los recursos como el aire, el suelo, el mar, o el agua, ejemplos clásicos de bienes libres, que en la realidad actual constituyen recursos de propiedad común de un valor creciente cuyos problemas de asignación no puede resolver el mercado, al igual que la contaminación, ejemplo de externalidad, que tampoco es asimilado por los mecanismos de mercado.

2. La Propiedad Estatal. O la relacionada con aquellos bienes denominados como públicos puros. A estos bienes se les denomina no apropiables, por la posibilidad de todos los usuarios de utilizar la misma cantidad de ellos. La influencia en el medio dependerá de si el Estado aplica una lógica comercial, y vía concesión administrativa, lo cede a manos privadas o no.

3. Propiedad comunitaria o comunal. Se refiere a los recursos cuya propiedad no es detentada exclusivamente por un solo individuo, sino que es detentada por un amplio número de ellos que mediante un conjunto de acuerdos proporcionan las reglas sobre su uso. Este derecho no se pierde si no se usa, ya que uno sigue siendo miembro de la comunidad.

#### **- SITUACION DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE .**

Un usuario de la información financiera es el agente con derecho de acceso al canal de información contable. Este derecho nace cuando las actividades de la entidad informativa afectan o pueden influir en el comportamiento del usuario potencial. Los objetivos de los usuarios se pueden clasificar en tres grupos:

1. El objetivo de control: Tanto de la entidad por la administración y sociedad como de los responsables de la gestión de la empresa ante sus propietarios o socios.
2. El objetivo de predicción: Ligado al desarrollo de la financiación de la empresa y a la separación entre propietarios y dirección, así como para poder obtener una adecuada información para la toma de decisiones en la gestión empresarial.

Los objetivos macroeconómicos: Referidos al cálculo económico y control sectorial en los países de economía planificada.

En nuestra línea de razonamiento, antes de analizar los tipos de usuarios, su localización, necesidades, etc. posiblemente podamos comenzar preguntando:

#### ***¿QUE DERECHO TIENE LA SOCIEDAD DE RECLAMAR INFORMACION SOBRE EL IMPACTO AMBIENTAL DE UNA EMPRESA.***

Si la respuesta es positiva, el paso siguiente será determinar el papel que desempeña la información contable en esa rendición de cuentas. Quienes defienden que las empresas han de mostrar dicha información se basan en que todos los recursos naturales a los que les afecta el impacto medioambiental son de propiedad común, lo que significa que la sociedad en su conjunto tiene derechos de propiedad sobre dichos bienes y que aparte del impuesto a las ganancias o a sus beneficios tal como se conoce, las empresas debieran pagar otro impuesto como ser al deterioro socioambiental.

Este impuesto gravaría a una tasa algo mayor que el impuesto a las ganancias, que se aplicaría sobre el resultado negativo (Pérdidas) del Balance Socio Ambiental de la empresa, con auditorías públicas periódicas técnico-contable. De tal manera que haya un equilibrio respecto de ambos resultados, a fin de inducir a las empresas a cuidar el medio ambiente y que actúe como castigo para la reversión de pérdidas socio-medioambientales. En este caso debieran confeccionarse 2 balances, uno estrictamente Económico financiero tradicional y otro Económico financiero Socio-Ambiental, y la consolidación de ambos mostrará el resultado final de la organización.

Los usuarios se pueden clasificar en usuarios internos o agentes que tienen el control sobre la información y usuarios externos quienes sólo poseen acceso limitado a ésta, en los modelos anglosajones, se selecciona al inversor bursátil como representante de la demanda informativa.

El Marco Conceptual, destaca que las necesidades de los propietarios de la entidad económica cubre muchas de las necesidades de otros usuarios, lo que indica una visión cercana a un concepto patrimonialista de la empresa, donde se destaca como usuarios a los accionistas presentes, los bancos, los Gobiernos, o la propia dirección de la empresa. Pero en función de las características de cada entorno y de sus necesidades de información, ésta se ha de adaptar a cada caso y no será lo mismo la información a emitir por una pequeña empresa que por una de grandes dimensiones.

Así entre las distintas razones que cada grupo de usuarios tendría para recabar información medioambiental, estarían:

1. Los inversores actuales y potenciales que están concienciados con el problema socio-medioambiental, apuestan por industrias ecológicas por lo que quieren conocer si existen riesgos motivados por temas socio-medioambientales que puedan afectar a los rendimientos futuros de la sociedad y en consecuencia a la rentabilidad de su inversión. (Los “Principios Valdez” son planteados como requisitos previos por grupos de inversión internacionales, entre ellos están: La protección de la biosfera, el uso racional de recursos naturales y uso eficiente de la energía, la reducción y eliminación del desperdicio, la auditoría medioambiental anual, etc.).
2. Las Administraciones Públicas, para conocer el cumplimiento de las normativas y la evolución en esta materia de los distintos sectores económicos que le permita tomar decisiones en cuanto a legislación, presupuestos, iniciativas, etc. Por lo tanto la exigencia de la Administración gira en torno al cumplimiento de la normativa socio-medioambiental, a la información sobre emisiones, licencias y permisos, pagos de cánones, tasas e impuestos, o los estudios de impacto medioambiental entre otros. En materia fiscal las tasas, los cánones, multas y los impuestos, por uso, mal uso, deterioro, etc., buscan reducir, atenuar y revertir el impacto ambiental por el uso y mal uso de recursos naturales.
3. Los competidores, también son usuarios de todo tipo de información financiera y en nuestro caso de información socio-medioambiental, para así comparar sus actividades con las de otras empresas con el fin de mejorar su imagen cara a los usuarios de sus productos o servicios y aumentar la ventaja competitiva de esta situación.
4. Los clientes más concientizados en estos temas empiezan a exigir garantías de que la empresa adopta medidas elementales para evitar la degradación del entorno por la elaboración y/o utilización de sus productos y así para seguir siendo clientes, exigen el cumplimiento de las obligaciones socio-medioambientales.
5. Los trabajadores más sensibilizados en sus condiciones de seguridad, calidad y salud, que pueden verse alterados por malas actuaciones por parte de la empresa.
6. Los acreedores para ver si su cliente cumple con sus normas y así evaluar riesgos de futuros impagos en los que puede incurrir la empresa por actuaciones negativas relacionadas con su responsabilizados socio-medioambientales y las medidas que adopta para la reducción de éstas.

7. Las compañías de seguro, por lo general las pólizas de cobertura de la contaminación se refieren a la contaminación accidental, súbita, imprevisible y no intencionada, por lo que hay que informar sobre las instalaciones y sustancias utilizadas, la existencia de Auditoría medioambiental previa e informe de impacto o el cumplimiento de la legislación socio-medioambiental.

8. Los consumidores, que aunque tienen poco control sobre la empresa, pueden presionarla en cuanto a la calidad y la cantidad, o sobre la localización de la empresa, etc. pero cada vez más desean conocer el comportamiento socio-medioambiental del producto llegando a crear nichos de mercado.

9. La Banca, que puede exigir a las empresas determinada información para la evaluación de riesgos socio-medioambientales, como parte del análisis de los riesgos rutinarios que se realizan para la concesión de préstamos, garantía de créditos (suelos contaminados), etc. En esta línea está el Manifiesto “La Banca y el Medio Ambiente” firmado en 1992.

10. Las asociaciones y el público en general que desean conocer la rentabilidad de una industria, conocer el impacto de su actividad en el entorno, o la incidencia de la entidad económica en su bienestar o en el desarrollo económico del entorno, o si satisface su responsabilidad social.

La primera conclusión es la confirmación de la dificultad que se plantea al situar a la Contabilidad dentro de las Ciencias Sociales y por lo tanto el problema de la cuantificación y modelización de las distintas hipótesis que se plantean en su ámbito por la dificultad de contrastar los resultados sobre un modelo previo.

Una segunda conclusión sería el constante cambio a que está sometida la contabilidad como ciencia social que es, lo que fácilmente es comprobable en el análisis de su evolución histórica.

Ésta demuestra que no hay una única visión de lo que es un sistema contable, sino que hay multitud de ellos porque están sujetos, no a leyes inmutables y predecibles como en una ciencia exacta, sino que como ciencia social está sujeta a una evolución constante en función de su propio entorno, evolución nunca terminada por lo que el objeto de la contabilidad o la contabilidad misma como ciencia es un tema nunca zanjado.

Y por último, al igual que comprobamos que en la relación de la economía con el medio ambiente éste último había sido olvidado en el estudio clásico de la economía, tampoco ha entrado como tal en el estudio de la ciencia contable ya que no ha formado parte de las características que definen el entorno económico donde se desarrolla el sistema contable como una variable concreta, debido fundamentalmente al mismo problema, a la confusión entre el concepto del valor y el precio, y por lo tanto la monetarización de todos los bienes y si no es posible hacerlo es que no le incumbe a la economía y tampoco a la contabilidad.

#### **- QUÉ SE ENTIENDE POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA . RSE**

Así p.e. la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración), la primera conclusión a resaltar sería la aparición del concepto de Responsabilidad Social, es decir se acepta de forma contundente que la actuación de las empresas tiene un límite. Su ética de comportamiento debe ser tan importante como su actuación económica, pero debería especificarse en el Marco que esta

responsabilidad social afecta a tres áreas: Su comportamiento con el entorno físico, sus relaciones con la comunidad, y con los recursos humanos que utiliza.

Por lo tanto la definición de Responsabilidad Social debería estar matizada y explicada de forma que se introduzcan conceptos que vayan a la búsqueda de entender la actividad empresarial como una actividad a desarrollar en un sistema abierto, es decir lo que recibe del medio natural debe ser reintegrado en tales condiciones que la naturaleza pueda insertarlo de nuevo en el sistema, y asumir que dentro de su responsabilidad social toda actividad que daña de forma irremediable el socio-medioambiente debe ser eliminada.

Entre estos conceptos a incluir el primero sería la definición del entorno físico al ser éste el lugar donde se desarrolla cualquier actividad económica y sabiendo que el problema socio-medioambiental generado por ésta tiene dos características básicas: Que es Atemporal y que es Universal; es decir, se da en cualquier momento del tiempo y con mayor o menor gravedad en cualquier parte del mundo.

El segundo concepto a definir sería la inclusión entre los rasgos que definen el entorno a las Externalidades, es decir los problemas originados por la contaminación, el agotamiento de recursos naturales, etc. que pasaremos a las generaciones futuras y en consecuencia debería, y eso sí es cultural, empezar a establecer criterios de definición y de información acordes con una nueva ética que se corresponda con el respeto que debemos al entorno natural donde nos movemos.

Otra conclusión importante es la necesidad de reelaborar el concepto de objeto económico como consecuencia de la existencia de las externalidades que pueden entenderse como intercambios de la empresa con su entorno, con lo que sí se cumple con la característica de la economía ortodoxa les asigna de ser algo susceptible de intercambio.

En cuanto a los usuarios de la información financiera, el Marco Conceptual introduce al público en general y a la colectividad globalmente considerada, lo que es aceptable ya que el impacto medioambiental afecta a los recursos naturales que son de propiedad común y en consecuencia queda ligada que la relación entre contabilidad y ecología surge de la consideración que se hace respecto a los derechos de propiedad de estos bienes que se deterioran.

Referido a las características cualitativas de la información financiera definidas en el Marco, son perfectamente aplicables al problema medioambiental puesto que si establecemos que existen múltiples usuarios de la información financiera, entendida ésta como un todo donde se incluye las especificaciones socio-medioambientales de la actividad de la empresa, se ha de suponer que la información estrictamente socio-medioambiental ha de cumplir, al menos, los mismos requisitos, que se le exige a la información financiera general: La Relevancia, Comprensibilidad, Comparabilidad, Fiabilidad y Oportunidad.

Por lo tanto es necesario la inclusión del medio ambiente como elemento esencial para el cumplimiento del corolario de toda información financiera que es la Imagen Fiel, para lo que se necesita:

Que el ordenamiento jurídico sea flexible (dominio del Fondo sobre la Forma), ya que muchos hechos medioambientales sólo pueden ser reflejados, en un primer momento, como información cualitativa.

Una profesión con la formación técnica y ética necesaria para el adecuado ejercicio del criterio personal en la aplicación flexible de la regulación. Hay que introducir el medio ambiente como un contenido teórico que se imparta en los distintos niveles educativos para así conseguir un cuerpo de profesionales que asuma la ética socio-medioambiental como parte importante en su formación técnica.

Un conjunto de principios y normas de contabilidad que sea congruente con el entorno económico y social en el que opera el sistema contable y con las necesidades informativas de los usuarios. El medio ambiente forma parte de dicho entorno y afecta a las necesidades de muchos usuarios.

Para todo ello, es necesario dar pautas comunes que permitan identificar los hechos socio-medioambientales que se generan en la actividad empresarial y su clasificación para poder después establecer criterios de homogeneidad en cuanto, al reconocimiento de dichos hechos, a su contabilización y a su inclusión en la información financiera lo que permitiría la comparabilidad de ésta. Si no existe una definición normalizada, desde el punto de vista contable de los hechos socio-medioambientales y sus consecuencias, además de la obligatoriedad en su aplicación, seguiremos con los mismos problemas a la hora de la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información ya que ésta seguiría siendo sesgada, incompleta, no uniforme, con lo que pierde su utilidad.

Otra conclusión importante es la dificultad de cuantificar muchos de los hechos socio-medioambientales, sobre todo los relacionados con los efectos que la actividad empresarial genera en el entorno, lo que también incide en la necesidad de normalizar la información de tipo cualitativo a suministrar. Es decir establecer un modelo que puede estar en la misma línea del aportado por la AECA en su Documento nº 13, lo que permitiría no sólo conocer la política socio-medioambiental de la empresa y sus objetivos, sino además el cumplimiento de la legislación que le afecta, el conocimiento de los objetivos que se han alcanzado en cada ejercicio y su comparación con los precedentes, etc.

Es necesario que los organismos con responsabilidades procedan a efectuar una definición de las diferentes partidas (gastos, ingresos, activos y pasivos socio-medioambientales) que permita su separación en el Balance de Situación y en la Cuenta de Resultados, obteniendo así la información necesaria sobre la cuantía de estas inversiones y su comparación con ejercicios anteriores. El Plan General de Contabilidad considero que es la herramienta más directa y práctica para la homogeneización de la información que permita que ésta sea uniforme y en consecuencia comparable.

#### **- LA INFORMACIÓN SOCIO-AMBIENTAL. LA CONTABILIDAD SOCIAL**

Hasta fechas recientes, el usuario de información contable interesado en conocer cómo el resultado socio-medioambiental de la empresa podría afectar la situación económica y financiera debía confiar exclusivamente en la información voluntaria que dichas empresas suministraban. La casi inexistencia,

hasta ahora, de normas explícitas hace que la información socio-medioambiental que interesa a los distintos usuarios de la información financiera sea inadecuada o poco fiable. A los inversores esta información les es útil para conocer su política ambiental y comprobar si incurren en riesgos futuros que puedan afectar a su rentabilidad, a las autoridades por el cumplimiento de las distintas normativas, a la sociedad en general por la calidad de los productos que consume o simplemente por comprobar la protección hacia el medio natural que nos rodea, etc.

Además esta falta de normativa hace que la comparabilidad, característica importante de la información financiera, entre empresas sea casi imposible entre otras razones porque sino se definen conceptos que sean iguales para todos no se puede unificar la información. Ofrecer una información adecuada con definiciones y conceptos comunes para todos es un factor que aumenta la transparencia permitiendo la comparabilidad y coherencia de la información presentada.

Como ya hemos visto, la propuesta del Marco Conceptual incluye dentro del concepto de la responsabilidad social de las empresas, el responder a las demandas de información de los diferentes grupos de stakeholders, y plantea la exigencia a las características cualitativas de la información así:

La relevancia se entiende en términos de la contribución de la información financiera a la formación de la opinión de los stakeholders y la fiabilidad que insiste en la importancia del fondo sobre la forma, la descripción válida de los hechos con la ausencia de sesgos y la integridad.

A su vez, el incremento de las demandas informativas, tanto del exterior a la entidad como del interior para su gestión, son producto de las nuevas responsabilidades sociales que han de afrontar las empresas. Como consecuencia de estas demandas las empresas han ido elaborando una serie de informaciones para cubrirlas, tales como: Información sobre los empleados, la comunidad social, sus implicaciones con el medioambiente, etc.

Este conjunto de informaciones es la denominada Contabilidad Social o contabilidad de base social, Balance Social , y que podemos dividir en tres grandes grupos:

La Contabilidad Medioambiental, la Contabilidad de los Recursos Humanos y la Información de carácter Ético. Lógicamente alrededor de este concepto giran distintos paradigmas explicativos de su evolución, diferenciación, etc. como son:

1. **El Paradigma funcionalista o de mercado:** Incorpora todas las teorías basadas en la teoría económica neoclásica y en la teoría clásica de gestión.

Sus principales argumentos, apoyados en justificaciones meramente económicas, son:

- El funcionamiento del mercado es el que explica todas las actuaciones relativas a la elaboración y presentación de diversos tipos de información, la social es una más de ellas.
- El objetivo de la información de tipo social es ofrecer datos útiles a los accionistas y a los mercados financieros, ya que puede influir en la valoración de las acciones, por lo tanto el usuario básico es el inversor.
- La maximización de la satisfacción social se consigue a través del libre mercado.

En los estudios realizados desde este paradigma, también denominado Teoría de la Utilidad, se asume que la divulgación de información social y medioambiental es un intento de escenificar la realidad

social de la empresa de tal manera que esta información oriente la toma de decisiones de los usuarios, básicamente del inversor. Es decir hay un intento de satisfacer las demandas de información de determinados grupos de intereses.

2. **El Paradigma interpretativo o social:** Considera la existencia de un mundo social con una pluralidad de agentes usuarios de la información social generada por las entidades económicas. Así la Deja social no va dirigida principalmente al inversor, sino también a los empleados, clientes, organismos públicos, etc.

Ahora la respuesta de los mercados de capitales ante la contabilidad social no tiene tanta relevancia para los nuevos grupos de usuarios, sino que es preciso abordar un debate moral sobre la actuación de las empresas en la sociedad en la que trabajan, para que de este modo se pueda satisfacer el contrato social de la empresa y así legitimar y justificar las actividades de estas entidades ante la sociedad en general. Los principales enfoques sobre este paradigma son:

**El Contrato Social:** Las entidades económicas tienen un contrato implícito con la sociedad por el que tienen soporte legal y la autorización para poseer y utilizar recursos naturales y contratar empleados.

A cambio ofrecen productos, servicios, y también residuos al entorno, con lo que la sociedad espera verse compensada. La información social tendrá como objetivo explicar como se utilizan estos recursos y los resultados obtenidos.

**La Legitimidad Organizacional:** Aquí la información social se presenta con el objetivo de ser aceptados por la sociedad como fin último. Esta Teoría de la Legitimidad, que es la que en estos momentos goza de mayor aceptación en el mundo académico, se basa en la existencia de un contrato entre la sociedad y la empresa de forma que la sociedad requiere los servicios de las empresas, que a su vez, reciben la aprobación de la sociedad en su labor. La legitimidad seda cuando el sistema de valores de una empresa es congruente con el sistema de valores que mantiene la sociedad. Esto supone que la empresa tomará medidas para asegurar que sus actividades son aceptadas por la comunidad. Así la contabilidad se convierte en una herramienta legitimadora de la empresa ante las instituciones y la sociedad y el Informe Anual es la forma más frecuente en que la empresa se presenta ante la comunidad como socialmente responsable, justificando ante ella determinadas actuaciones empresariales, como lo demuestran diversos trabajos realizados.

**La Teoría del Partícipe o Stakeholder:** La información de tipo social presentada por las entidades lo es porque existe un numeroso grupo de agentes sociales interesados en la misma y sin cuyo apoyo, ya implícito o explícito, peligraría la propia existencia de a las necesidades de los partícipes que no son ni los accionistas ni los grandes inversores, lo que provoca que al ser la propia empresa la que identifica a sus partícipes puede condicionar la información.

Además no se valora el conflicto que puede plantearse ante la existencia de distintos partícipes.

**El Paradigma radical:** Supone un planteamiento crítico sobre la situación existente. Está basado en los argumentos de los teóricos críticos que creen en un modelo de sociedad alternativo al actual, así como un papel distinto para la contabilidad. Sus argumentos se materializan en la denominada

Economía Política que rechaza las soluciones de mercado y considera que la estructura de la sociedad es la que determina todo lo que acontece en ella. Sus características principales son:

- El mercado debe ser abolido o debe perder su prevalencia como medio de asignación de recursos.
- Las empresas están organizadas para explotar las relaciones de poder.
- La profesión contable actual está dedicada a mantener el estatus quo, uniéndose a una parte del conflicto (capital) y excluyendo a la otra (trabajador).
- La contabilidad, como disciplina, debe cambiar para rendir cuentas de las relaciones sociales de una forma más amplia a la actual.
- Los contables, auditores, profesores de contabilidad y estudiantes deben darse cuenta de que tienen la oportunidad de tomar parte en el conflicto social a través de sus relaciones sociales.
- Considera que la contabilidad social es deficiente al no considerar la posibilidad de cambios en la propiedad de los recursos de capital y además regula el mecanismo de mercado en lugar de eliminarlo de forma completa.

En los momentos actuales parece que está claro que todo esto es consecuencia del nuevo marco de responsabilidad social en el que se han de mover las sociedades, pero el problema que se plantea es si esta información se facilita por obligación y así evitar un castigo, o por el convencimiento y la necesidad de que la sociedad y la propia entidad lo necesita. De este modo esta información, que sería social, se definiría como: “El proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales de las acciones económicas de las organizaciones sobre grupos de interés particulares de la sociedad y sobre la sociedad en su conjunto”.

Presentar información medioambiental es rendir cuentas sobre la responsabilidad de la empresa con la sociedad. En la Declaración de Río en su principio nº 10 declara que: “Toda persona deberá tener acceso a la información sobre el medio ambiente de que dispongan las autoridades públicas”.

La empresa debe cambiar de estrategia y orientarse a entender que una gestión orientada desde el medio ambiente no es sólo una política de eliminación de riesgos, sino que también ofrece nuevas oportunidades de mercado e innovación, nuevas motivaciones para los trabajadores y un trato más cordial con las autoridades.

Estas razones positivas por las que a las empresas les interesa realizar cambios en su gestión se pueden resumir en tres grupos: Razones tecnológicas, sociales y comerciales y entre las diversas consecuencias, que éstas pueden derivar en la actividad de las empresas, estarían:

- El aumento de las ventas de sus productos o servicios. El segmento de mercado verde es cada vez mayor, la mayor concienciación ecológica hace que la demanda de productos respetuosos con el medio ambiente sea mayor, ya sea por parte de los consumidores como por los propios usuarios industriales.
- La venta de residuos y subproductos. Con lo que además de obtención de ingresos se ahorran costes de almacenamiento, se potencia el reciclaje mejorando el medio ambiente y recuperando costes en los que se había incurrido.

- Una mejora en la distribución. Los detallistas ante la presión del mercado, presionan a su vez a los fabricantes a mejorar sus productos.
  - Más oportunidades de mercado. No sólo mejorar productos ya existentes, sino creación de nuevos productos o servicios. Además la posibilidad de obtención de ingresos con los nuevos mercados de gestión y venta de residuos, reciclajes, etc.
  - Mayor ventaja competitiva. Es un buen argumento de venta si se sabecomunicar bien, además de permitirle más competitividad internacional.
- Para ello es necesario realizar las inversiones necesarias, y que a su vez es imprescindible para la mejora de su competitividad y rentabilidad.
- Mejores relaciones con el personal. Menos problemas a la hora de contratar personal si la empresa es menos contaminante que otras. Mejora del entorno de trabajo e incremento de la motivación de los trabajadores, mejora de la salud, etc.
  - Menores problemas con los Tribunales. Menor riesgo de reclamaciones judiciales a través de la realización de auditorias socio-medioambientales que le permiten identificar sus problemas, además los procedimientos escritos y los registros de inspecciones son una garantía frente a posibles litigios en el futuro, etc.
  - Reducir la problemática de los seguros. Más facilidad para obtener un seguro y a mejor precio, respecto a la responsabilidad civil socio-ambiental. Las pólizas suelen ser para casos accidentales acaecidos de forma súbita e imprevisible, no de forma gradual.
  - Posicionarse mejor en el Mercado Bursátil. En éste hay cada vez mayores exigencias, además de mayor facilidad para la obtención de líneas de crédito y subvenciones.
  - Adquirir una mejor capacidad técnica. Lo que permite una mayor adaptación al cambio y mejora en sus procesos de explotación.
  - En el ámbito social. Mejores relaciones con la comunidad local, lo que permite un mejor funcionamiento.
  - Una reducción de costos. Por ahorro energético, reciclado y recuperación de productos, empleo eficiente de las materias primas, etc.es decir menores costos de energía y evacuación de desechos.
  - Una mejora de la Imagen. Mejor imagen ante el mercado, sobre todo en las empresas cotizada en Bolsa.

Por lo tanto los cambios en las políticas empresariales se han de iniciar con la concienciación por parte de las empresas de que la adopción de nuevas medidas, les supondrán un incremento de coste a corto plazo pero que se compensará y beneficiará en el largo plazo debido fundamentalmente a las nuevas oportunidades de negocio y al aumento de la competitividad.

Desde el punto de vista contable no es conveniente llevar “cuentas medioambientales” por razón de demostración del beneficio que va a traer consigo una determinada actuación medioambiental. La empresa debe ser rentable en su conjunto y debe serlo considerando también las variables medioambientales.

Si queremos que la contabilidad en materia de socio-medioambiente marque el curso de sus actividades, las empresas deberían:

- Reflejar, en los informes anuales, los pormenores de su política y sus actividades medioambientales, así como los efectos de éstas.
- Reflejar, en sus sistemas de contabilidad, los gastos en programas de medio ambiente, lo que requiere la definición clara de dichos gastos y los activos dedicados a su política de gestión medioambiental.
- Tener en cuenta, en su contabilidad, los riesgos ambientales y futuros gastos relacionados con la protección del medio ambiente.

El objetivo es incorporar las variables socio-medioambientales como cualquier otra variable dentro de la actuación de la empresa, para lo cuál se han de identificar las operaciones que tengan trascendencia socio-medioambiental de tal forma que permita al público conocer el entorno legal en que se desarrolla la actividad y el cumplimiento que realiza, mejorando de este modo la fiabilidad de la información financiera suministrada al poder comprobar que la normativa medioambiental está siendo reflejada adecuadamente en las cuentas de la empresa.

Este objetivo de incorporación de las variables socio-medioambientales presenta dificultades técnicas a la hora de informar sobre estos hechos en la contabilidad convencional, debido, entre otros, a:

- La dificultad, en los procesos productivos, de asignar los costos entre los distintos programas socio-medioambientales.
- Que la actualización de valores futuros está en función de variables difíciles de prever, como tecnología, precios, etc.
- La dificultad de controlar los costos que se desprenden de la evolución de los productos en manos de los consumidores.
- A su vez entre las causas que obstaculizan la divulgación de la información socio-medioambiental, tenemos, entre otras, a:
  - La dificultad de estimación y registro contable de los riesgos sociomedioambientales, sobre todo en la evaluación de las responsabilidades que pudieran derivarse.
  - Problemas con la deducibilidad fiscal de diversos gastos sociomedioambientales.
  - Las dotaciones relativas a desembolsos futuros, disminuyen el beneficio actual, lo que implica la disminución del dividendo por acción como indicador de la rentabilidad del negocio.
  - La reticencia a suministrar datos que puedan ser usados por la competencia o que alerten a las autoridades sobre el incumplimiento de la legislación socio-medioambiental.
  - La dificultad en aclarar el grado de posibilidad que presenta la concreción de los riesgos medioambientales, para su contabilización como provisión o contingencia.
  - La dificultad de comprensión por parte de muchas empresas de la separación entre un costo socio-medioambiental y el resto de los costos.

De ahí la importancia que adquieren las organizaciones estatales y profesionales

a la hora de definir los hechos socio-medioambientales y marcar las diferencias con otros hechos y medir su valor económico

**- INFORMACIÓN A CONSIDERAR PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES.**

Prácticamente hoy día, en ningún país existen normas contables en materia socio-medioambiental, sino, que se acoge lo establecido en las normas internacionales de información financiera (NIIF), en las cuales, sólo se incluye de manera indirecta el reconocimiento de activos y provisiones socio-medioambientales, ya que dichas normas, no hacen énfasis específicamente en el tratamiento de aspectos socio-medioambientales, sino, que los mencionan a manera de ejemplo como parte de algunas normas que tratan aspectos más generales.

La única institución dedicada a la emisión de normas y principios contables en Argentina p.e., es la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, la cual desde sus inicios ha estado dedicada exclusivamente a la emisión y revisión de normas en el ámbito de la contabilidad financiera. Las NIIF, cuyo proceso de adopción se inició en Argentina desde 2012, de acuerdo con lo establecido por la FACPCE, no consideran lo relacionado con la emisión de informes socio-medioambientales, lo cual queda claramente establecido en la NIC 1, donde el IFRS (2011a) señala expresamente que los informes socio-medioambientales quedan fuera del alcance de las NIIF.

No obstante en los últimos años las cuestiones relacionadas con el desarrollo sustentable y la responsabilidad social llegaron al punto de mayor globalidad y acuerdo, a continuación se pueden enumerar algunos hitos de la agenda mundial en relación al desarrollo sustentable: por un lado la mirada del Laudato SI del Papa Francisco en relación al Desarrollo Sustentable, en segundo lugar se puede citar a la Organización de Naciones Unidas, que acuerda una agenda global para el 2030 que incluye 17 Objetivos para el Desarrollo Sostenible y por último la COP 21 acuerda una propuesta global en relación al Cambio Climático y en donde cada uno de los países que adhirieron al acuerdo deben presentar una propuesta nacional para lograr los objetivos globales hacia el 2030 de mitigación y adaptación al Cambio Climático.

Los profesionales de ciencias económicas tenemos herramientas para orientar, acompañar y plasmar estrategias empresariales sustentables. Las memorias de sustentabilidad y más precisamente el Balance Social es una de ellas, pero no las únicas.

Hace unos pocos años, se emitió a través de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas una Resolución Técnica n° 36 sobre Balance Social. El Balance Social que se propone consta de dos apartados. Uno de los apartados es la memoria de sustentabilidad que tendría que elaborarse siguiendo los lineamientos del Global Reporting Initiative (GRI), organismo internacional seleccionado por la FACPCE. El segundo apartado es el Estado de Valor Generado y Distribuido (EVEGYD).

El Anexo II de la RT 36 incluye la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad desarrollada por el GRI en su versión 3.1, que era la versión de la Guía vigente del GRI al momento de la aprobación de la RT 36.

El GRI elaboró la Guía para que todas las organizaciones puedan presentar a los distintos grupos de interés información transparente sobre cómo cada una enfrenta sus riesgos y amenazas a la sustentabilidad, como orienta su desempeño social económico y ambiental teniendo en cuenta las necesidades de los mismos.

En mayo de 2013 el GRI emite la versión G4 de la Guía para la elaboración de memorias de sustentabilidad, y con posibilidad de adecuar las memorias de sustentabilidad que se emitían en la versión G3.1 hasta el 2015. Es decir, comenzaría a ser obligatoria la versión G 4 a partir de los informes que se emitan durante el año 2016.

El 12 de noviembre de 2015 el CENCIA de la FACPCE aprobó un proyecto de modificación de la Resolución Técnica 36 Balance Social teniendo en cuenta los principales cambios incorporados por la Guía del GRI G4.

La Organización de Naciones Unidas (ONU) impulsa los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS), en donde las distintas organizaciones pueden coordinar sus esfuerzos para lograr en conjunto un avance sobre el cumplimiento de 17 Objetivos y 169 metas asumidos hacia el Desarrollo Sustentable.

La memoria de sustentabilidad incluida en el balance social realizado a través de la guía del GRI ya presenta un contenido que responde al cumplimiento de los Objetivos del Desarrollo Sostenible. Y muchas empresas ya están presentando en el índice de la memoria una correlación entre los indicadores del GRI, indicadores de la ISO 26.000, Principios del Pacto Global y los Objetivos del Desarrollo Sostenible. Todo dependerá a la iniciativa hacia el desarrollo sustentable que la organización adhiera para trabajar su estrategia.

Se cita como ejemplo la memoria de sustentabilidad presentado por el grupo Nutresa, y la de la empresa CEMEX en donde en las Tablas de Indicadores del GRI G4 informados vincula con las metas de los ODS que responde de manera anticipada. Dichos reportes fueron preparados de conformidad con la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative –GRI G4–, opción exhaustiva.

Existe un cierto número de iniciativas globales tales como los ODS, Pacto Global, ISO 26.000, entre otros, que requieren información de las organizaciones socialmente responsables. Existe la necesidad de evaluar la posibilidad de presentar un solo reporte o balance social que incluya información sustentable de las organizaciones y se ajuste a cada una de las iniciativas adheridas.

Ello resultò un avance necesario pero no suficiente, el paso siguiente, es salir de la Clasificación de la Información Contable Generada Tradicionalmente e ingresar al terreno de Generar Mayor cantidad y calidad de Información Contable Socio-Medioambiental y de Intangibles de calidad y valorizada monetariamente en términos económicos.

La emisión de informes socio-medioambientales, debería ser considerada como un elemento fundamental de la contabilidad de gestión, ya que, debe incluir información importante sobre el desempeño socio-medioambiental de la empresa, sus costos y beneficios, que debe ser analizada por las partes interesadas tanto externas (Estado, comunidad, acreedores, inversionistas), como internas (accionistas, directivos y empleados), y tomada en cuenta para la toma de decisiones, con el propósito de lograr la socio-eficiencia, producir bienes y servicios más útiles, a la vez que se reducen los impactos socio-medioambientales negativos, y el consumo de recursos naturales, apoyando así el desarrollo sostenible.

Para poder elaborar informes socio-medioambientales, se requiere que la contabilidad de gestión sea capaz de recolectar, cuantificar, registrar y analizar la información financiera y no financiera relacionada con los aspectos sociomedioambientales que afectan a la empresa; y para ello, se han emitido a nivel internacional diversas normativas de adhesión voluntaria que tratan sobre la determinación y clasificación de costos socio-medioambientales, la cuantificación de pasivos socio-medioambientales, la determinación de indicadores de socio-eficiencia y la emisión de informes socio-medioambientales.

Sin embargo, se evidencia una falta de uniformidad en dichas normativas en los distintos países, las cuales han sido poco difundidas en general. Y es verdad que la regulación de la contabilidad socio-medioambiental, se ha venido desarrollando, en la medida que lo ha hecho la cultura ambientalista, y se ha incorporado a la gestión de las organizaciones.

Es un proceso que aún no ha finalizado, y que difiere de un país a otro, a pesar de que a nivel internacional, se han hecho esfuerzos por establecer normas que regulen el registro de los datos relacionados con el socio-medioambiente, todavía, se evidencia una falta de uniformidad entre las normas emitidas.

Por lo tanto, para que la contabilidad de gestión socio-medioambiental, pueda desarrollarse, se hace necesario continuar el estudio sistemático de las guías internacionales existentes sobre este tema, para lograr unificar criterios en cuanto al tratamiento contable de los aspectos socio-medioambientales y adaptarlas a las características propias de las p. e: empresas argentinas o del país que fuese.

O sea, podemos aplicar las políticas contables utilizadas para la presentación de los estados financieros, según se establece en la NIIF .

En los estados financieros se debe presentar información con respecto al reconocimiento de los activos, pasivos, capital, inversiones, contingencias, gastos e ingresos socio-medioambientales.

La información socio-medioambiental que sea objeto de publicación debe estar ubicada en los distintos documentos que utiliza el modelo contable tradicional.

Se debe mostrar de forma clara y precisa el uso de los recursos que sean financiados por la entidad o por tercera persona, en la realización de actividades socio-medioambientales.

**- INFORMACION QUE DEBE INCLUIR EL ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL .**

Deben quedar reflejadas las cuentas de activos, pasivos y capital de carácter socio-medioambiental que surjan durante el ejercicio contable.

En los casos que sea necesario, se podrán establecer subcuentas donde se muestre el contenido de cada partida, y de esta forma percibir el comportamiento de las variables socio-medioambientales dentro de la estructura de la empresa.

Se expondrán los valores actuales de las reservas, provisiones y subvenciones socio-medioambientales que dispone la empresa en el momento de emitir los estados financieros.

#### **- INFORMACION QUE DEBE INCLUIR EL ESTADO DE RESULTADOS.**

Deben quedar reflejados los gastos e ingresos de carácter socio-medioambiental que se den durante el ejercicio contable.

Se podrá utilizar una serie de subcuentas donde queden mostrados dichos gastos e ingresos, y de esta forma se podrá conocer en qué medida las variables socio-medioambientales influyen en el resultado de la empresa.

En el grupo de gastos, la empresa debe de identificar todos los consumos de materiales, costos de mano de obra, servicios, amortizaciones, etcétera, que se encuentren relacionados con el socio-medioambiente.

#### **- EL CAPITAL INTELECTUAL O INTANGIBLE. FUNDAMENTOS TEORICOS DEL CAPITAL INTELECTUAL.**

Diversos autores Stewart, ; Nevado; López, ; Bueno, , Alama, ; Simó, , coinciden en el capital intelectual como el concepto que aporta la explicación entre la diferencia del valor de mercado de las empresas y su valor en libros, pero sobre todo reconocen que el capital intelectual es el principal factor de generación de riqueza presente y futura en las empresas y organizaciones.

Se estima que el valor de las empresas podría depender hasta en un 97 por ciento de los activos intangibles expresados como capital intelectual . La empresa norteamericana *Asset Equity Company*, dedicada a la consultoría de inversiones, estableció que en 1985 el valor en libros de los activos tangibles representaba en promedio un 50% del valor de mercado de las empresas. Quince años después, en el año 2000, este porcentaje había descendido a un 20%. El 80% restante era atribuido a los activos intangibles de las compañías , en tanto que las estimaciones de Lev , sugieren que el valor de la empresa derivado del capital intelectual es de cuatro veces superior al registrado en los libros contables.

Pero partamos del concepto del capital intelectual. Para Simó no existe una definición clara y única sobre el capital intelectual, ya que para referirse a un concepto similar o idéntico, los contadores han usado el término intangibles, los economistas activos de conocimiento y los juristas propiedad intelectual, sin embargo realiza una propuesta que permite un punto de partida para esta investigación: capital intelectual es el conocimiento propiedad de la organización (conocimiento explícito) o de sus miembros (conocimiento tácito) que crea o produce valor presente y futuro para la empresa.

En la década de los noventa, el concepto evoluciona a través de revistas, conferencias y obras preceptivas y hasta reportes de algunas empresas que incursionaron en su práctica, con autores que van desde S. Stewart en *Fortune* hasta L. Edvinson en el reporte de *Skandia*. La evolución, ha ido de lo simple a lo complejo.

Podemos definir el capital intelectual o intangible como el conjunto de activos intangibles de una organización que, pese a no estar reflejados en los estados contables tradicionales, en la actualidad, el mercado percibe que generan valor o tienen potencial de generarlo en el futuro (Bueno Campos: Euroforum, 1998). Como señaló Sveiby (1997), se debe a que los inversores desarrollan sus propias expectativas en la generación de los flujos de caja futuros debido a la existencia de los activos intangibles.

Una correcta medida del capital intelectual permitiría aproximarse más objetivamente al valor de mercado de una empresa, tanto desde el punto de vista de la oferta, como de la demanda. Por tanto, se hace necesario la creación de modelos que permitan cuantificar el valor del capital intangible en una empresa.

Los requisitos para la consideración del capital intelectual, visible e invisible se realizó con base en estudios recientes de cuatro autores Vilorio, ; García de León, ; CINIF y Márquez, a fin de estructurar la presente propuesta e identificar cuáles son visibles y cuáles son considerados invisibles.

Los principales requisitos para que los activos intangibles sean considerados como tales, son los siguientes:

Que sean identificables, comparables y verificables.

Que proporcionen beneficios futuros y que la empresa tenga control sobre dichos beneficios.

En cuanto a los criterios para considerar visibles e invisibles a los activos intangibles, se partirá de lo siguiente:

Activos visibles. Aquellos que además de ser considerados activos intangibles se consideren como derechos de propiedad industrial, intelectual, de traspaso, concesiones, aplicaciones informáticas, franquicias, inversión en investigación y desarrollo tecnológico (que pueden dar lugar posteriormente en derechos de propiedad industrial o intelectual) y en general los que son generados por la propia empresa tales como software.

Activos invisibles. Aquellos que además de ser considerados como activos intangibles se consideren como capitales que sin ser activos visibles, exista una probabilidad alta y razonable de que devengan en derechos industriales o intelectuales sin que sean registrados como gastos

De esta manera se logró la obtención de los indicadores correspondientes:

Indicadores del capital estructural invisible

La empresa cuenta con un plan estratégico que define sus propósitos y la forma de lograrlos.

La empresa comparte su plan estratégico con personal directivo para mejorar las decisiones.

Algunos autores ya han diseñado modelos que introducen indicadores internos no financieros. Entre los más citados, con cierto grado de utilización en el mundo empresarial, se encuentran: *The Balanced*

*Scorecard* de Kaplan & Norton; *Intangible Assets Monitor* de Sveiby; o el *Skandia Navigator* de Edvinsson & Malone. En España, el modelo Intellect, elaborado en 1997 por el Instituto Universitario Euroforum Escorial con la colaboración técnica de KPMG, tiene junto a otros (NOVA, etc.) un cierto impacto académico. Estos modelos clasifican, bajo el nombre de capital intelectual, todos los recursos intangibles (Edvinsson & Malone, 1997; Bontis, 1996; Roos et al., 1997), y empiezan a realizar un análisis, cada vez más amplio, de sus interconexiones y contrapartidas.

Considerando esta definición de capital intangible, debemos analizar el concepto desde la perspectiva de identificación, medición y valoración de los un potencial limitado por las capacidades propias de la organización, por un alcance temporal acotado en función de los cambios de mercado, o debido a la elevada competitividad entre competencias. Pero, ¿qué sucede cuando los activos intangibles dejan de tener las cualidades necesarias para crear ventajas competitivas?, ¿qué motivos internos inducen a un mal funcionamiento de las mismas?

La mayoría de los sistemas de valoración del capital intangible coinciden en que todo valor futuro o presente de la empresa reside, en el fondo, en los intangibles humanos y que la creación de riqueza siempre acaba dependiendo de una decisión humana, de la inteligencia y del trabajo bien realizado. Pero, por qué no pensar que los intangibles también son los responsables de la destrucción de la riqueza.

¿Qué sucede cuando las decisiones humanas son continuamente desacertadas, cuándo la inteligencia es mal utilizada o el trabajo se realiza mal? La respuesta es obvia: se destruye la riqueza y se auguran futuras pérdidas de valor. Como afirma Caddy (2000), deberíamos empezar a plantearnos cuál es el valor de una mala idea.

Así pues, una estrategia orientada a incrementar el valor intangible de la empresa, no solamente debería ir encaminada a invertir en activos intangibles, sino también a analizar como se deteriora o se reduce el valor de estos activos. Es decir, tiene que contemplar la existencia de los pasivos intangibles como factores que, en lugar de generar valor para la organización, producen pérdidas difícilmente cuantificables para la misma.

#### **- ACTIVOS INTANGIBLES DESDE LA PERSPECTIVA ESTRATEGICA.**

Si consideramos la estrategia como tema unificador que da coherencia a las acciones y decisiones de una persona individual o de una organización, la estrategia juega un papel muy importante en la consecución del éxito o la excelencia. En efecto y de acuerdo con Grant (1998), un común denominador en todas las historias empresariales de éxito es siempre una estrategia bien formulada y, sobretodo, maravillosamente puesta en práctica. Se considera que el punto de partida para la formulación de la estrategia debe ser una definición clara de la identidad y el propósito de la organización. Esta definición, que suele denominarse misión, responde generalmente a la pregunta: ¿En que consiste nuestro negocio?

Históricamente las empresas han definido su actividad de negocio basándose en el segmento de mercado al que intentan servir. Preguntas como: ¿Quiénes son nuestros clientes? ¿Cuáles de sus necesidades intentamos servir?, han sido las que han dado contenido a la misión (Porter, 1979). Sin embargo, en un mundo donde las preferencias de los consumidores son volátiles y la identidad de los clientes y las tecnologías para servirlos están continuamente cambiando, una estrategia basada en el mercado es probable que no proporcione la constancia de dirección que requiere una estrategia a largo plazo con fundamento suficiente. Cuando el entorno externo está constantemente en estado de fluctuación, la propia empresa, considerada como un conjunto de recursos y capacidades, puede constituir sin duda una base mucho más estable para definir su propia identidad (Grant, 1991).

Así pues, una definición de la empresa o de la organización, en términos de lo que es capaz de hacer, puede ofrecer una base mucho más estable para la estrategia que una definición basada en las necesidades que la actividad de negocio busca satisfacer (Quinn, 1992).

Recordemos que la teoría de la estrategia denominada Teoría de los Recursos y Capacidades recoge mayoritariamente los razonamientos que acabamos de exponer (Barney, 1991 y 1999; Grant, 1991 y 1998), haciendo hincapié en que, en tiempos turbulentos y de grandes cambios, tanto en la tecnología como en las necesidades de los clientes y de la industria, las ventajas competitivas sostenibles se deben fundamentalmente a los recursos y capacidades.

Respecto al término recursos, vamos a considerar la distinción entre los tangibles y los intangibles (Itami, 1987). Los recursos tangibles son concretos, transferibles y fáciles de identificar y de evaluar. Comprenden básicamente los activos físicos y financieros que forman parte del balance contable de la empresa, tales como las fábricas, las máquinas, las materias primas y los terrenos. Los activos intangibles por el contrario son más difíciles de transferir, ya que su valor es difícil de determinar y de medir.

A partir de esta teoría, ha surgido una historia dinámica en la que el conocimiento, acumulado a lo largo de la historia de la empresa, influye en su capacidad para valorar, de forma correcta, los nuevos recursos y capacidades (Teece & Pisano, 1994; Dosi & Marengo, 1994; Cohen & Levinthal, 1990) y/o reconfigurar los existentes (Teece et al., 1997) para enfrentarse a un entorno turbulento e incierto.

La nueva tendencia se conoce con el nombre de teoría basada en el conocimiento –*knowledge based view*– (Amit & Shoemaker, 1993; Grant, 1991 y 1996; Kogut & Zander, 1992), que considera a la empresa una comunidad social, representante de un cúmulo de conocimientos, experta en la creación, en la transmisión interna y en la aplicación del conocimiento. Ahora, la principal fuente de ventaja competitiva duradera residirá en el stock de cierto tipo de conocimiento y las empresas competitivas serán aquellas capaces de crear y aplicar constantemente nuevos conocimientos específicos, que les permitan obtener sus objetivos.

Ciertos investigadores (Spender, 1996; Sveiby, 1998; Nonaka & Takeuchi, 1995; Davenport & Prusak, 1998) postulan que la habilidad de las organizaciones para crear, compartir y usar conocimiento tendrá un gran impacto en su competitividad futura. Algunos de ellos (Drucker, 1994; Teece, 1998; Miles et al., 1998), defienden la idea que en el futuro la única ventaja competitiva

sostenible será la creación de conocimiento organizativo y su buena gestión. En palabras de Drucker (1994): “En la nueva economía, el conocimiento no es uno más de los factores de producción. Se ha convertido en el principal factor de producción “.

Los activos intangibles comprenden entre otros el conocimiento, las habilidades, las relaciones, la motivación, la cultura, la tecnología y las competencias. En este sentido, el capital intelectual se centra en la construcción y gestión de los activos intangibles desde una perspectiva estratégica y gerencial, incluyendo, asimismo, algunos aspectos tácticos. Su función es la consideración global de todos los activos intangibles de la empresa. Representa la perspectiva estratégica de la “cuenta y razón”, o de la medición y comunicación de los activos intangibles creados o poseídos por la organización (Bueno, 2002).

#### - **MODELOS DE CAPITAL INTELECTUAL O INTANGIBLE.**

Uno de los propósitos de este trabajo es presentar una propuesta para medir el capital intelectual visible e invisible y conocer la relación estadística entre ambos tipos de capital. Se parte de la propuesta de Nevado sobre la clasificación de los activos intangibles visibles e invisibles y de la visión social evolutiva de Bueno . A partir de esta postura se realiza un análisis del capital intelectual y los modelos para su medición hasta encontrar los criterios básicos de la nueva propuesta sobre la medición de los capitales visibles e invisibles en el componente estructural. En la propuesta se relaciona el componente estructural y, en su interior, las variables que lo integran en la sus subdimensiones visibles e invisibles.

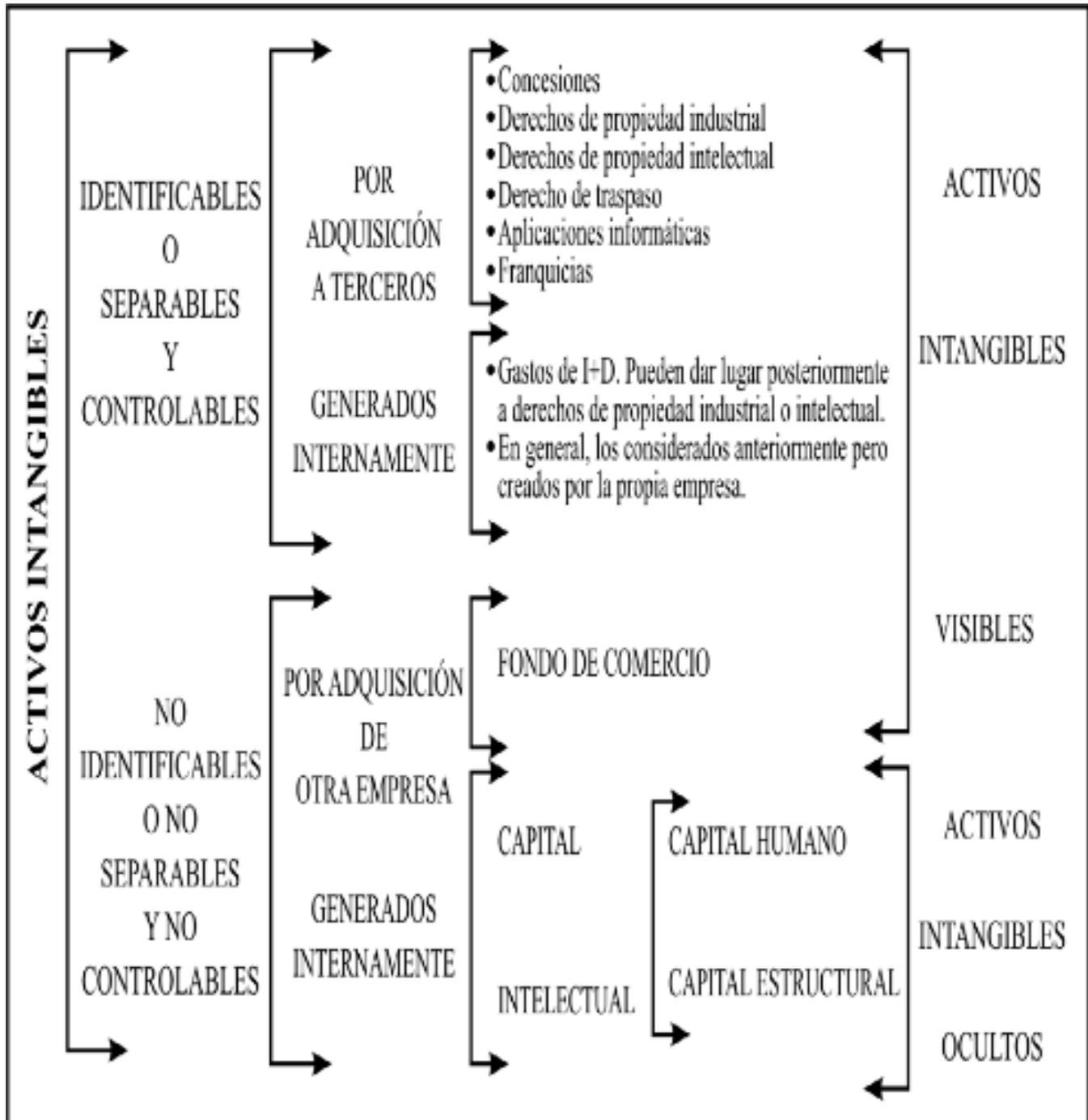
Se aplicó un instrumento en la escala de Likert a representantes de 53 hoteles de Aguascalientes. Se obtiene como resultado que sí es posible medir los capitales visibles e invisibles y que estos mantienen una estrecha correlación con una “r” de Pearson de .819 y una “r<sup>2</sup>” de .671, lo que permite aceptar la hipótesis de que el capital intelectual invisible influye estadística y positivamente en el capital intelectual visible.

Ante la importancia del capital intelectual como generador de riqueza en las empresas, se han desarrollado diversos modelos y propuestas para su medición, disímbolas unas de otras, pero más allá de estas teorías de medición, se encuentra un problema aún no resuelto: la existencia y medición de los capitales intelectuales visibles e invisibles. En un análisis de los diez modelos principales para medir el capital intelectual (Navegador Skandia, Technology Broker, Canadian Imperial Bank, Universidad de “West Ontario”, Monitor de Activos Intelectuales, Dow Chemical, Modelo de Capital Intelectual, Modelo Nova, Modelo de Dirección Estratégica por Competencias y el Cuadro de Mando Integral) tampoco aparecen los conceptos “visibles” ni “invisibles”.

Se encontró, además, que aún cuando comparten componentes, dichos modelos tiene objetivos distintos, tales como la diferencia entre los valores de la empresa en libros y el valor de mercado; búsqueda de metodologías; causa efecto entre el CI y los resultados de la empresa; medir y gestionar el capital intelectual, entre otros; lo que nos sugiere que los estudios ofrecerán resultados distintos, pero de ninguna manera se mencionan los capitales intelectuales visibles e invisibles.

Donde se vislumbra su aparición formal es en el Boletín C-8, de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores al igual que las actual NIC 38, donde reconoce que para la valuación inicial de un activo intangible se requiere que una empresa demuestre que la partida cumple con la definición de un activo intangible, la identificación y cuantificación de los beneficios económicos futuros y que el costo del activo sea valuado inicialmente a su costo de acuerdo con el principio de valor histórico general .

De manera más cercana, Nevado realiza una clasificación de los activos intangibles, pero no aporta mayor información sobre su medición, por lo cual se busca realizar la propuesta de medición de estos capitales intelectuales a partir de esta clasificación ,ver figura :



Siendo el capital intelectual la principal fuente de riqueza de las empresas, es totalmente lógico que la dirección de las mismas preste una atención especial a su gestión. Los activos intangibles, aunque no se pueden tocar, sí se pueden identificar y clasificar adecuadamente. Como indica Gordon Petrash, de Dow Chemical, al analizar el capital intelectual: “Si podemos visualizarlo, podemos gestionarlo. Si podemos gestionarlo, podemos medirlo”. Se podría ampliar esta cita diciendo: “Si podemos visualizarlo, podemos gestionarlo. Si podemos gestionarlo, podemos medirlo. Si podemos medirlo, podemos controlarlo. Si podemos controlarlo, podemos mejorarlo”.

Según Roos (1997), el capital intelectual se divide en:

#### Capital humano

Se refiere al conocimiento, explícito o tácito, útil para la empresa, que poseen las personas y equipos de la misma, así como su capacidad para regenerarlo. El Capital Humano es la base de la generación de los otros dos tipos de Capital Intelectual.

#### Capital estructural

Es el conocimiento que la organización consigue explicitar, sistematizar e interiorizar y que en un principio puede estar latente en las personas y equipos de la empresa.

#### Capital relacional

Se refiere al valor que tiene para una empresa el conjunto de relaciones que mantiene con el exterior. La calidad y sostenibilidad de los clientes de una empresa y su potencialidad para generar nuevos clientes en el futuro, son cuestiones claves para su éxito, como también lo es el conocimiento que puede obtenerse de la relación con otros agentes del entorno.

Existen varios modelos que intentan medir y gestionar el capital intangible de la organización, principalmente de las empresas privadas, con las dificultades que conlleva mesurar y potenciar dichos elementos intangibles. Hasta ahora, la mayoría de estos modelos se basan en la auditoría interna, con la misión de mejorar la gestión estratégica. Se puede observar que, en general, los sistemas siguen la inercia de los clásicos sistemas de análisis fundamental, basados en ratios, esta vez no financieros, que, aunque mejoran mucho la gestión, continúan siendo engorrosos y de uso complicado. Otros se quedan en análisis cualitativos, basados en cuestionarios que ayudan a reflexionar y a dar un sentido a la estrategia empresarial. Pero estos no nos aportan información cuantitativa sobre los intangibles, que nos permita valorar las empresas.

Básicamente las desventajas suelen ser:

1. Están basados en ratios e indicadores que no presentan apenas conexión entre sí. De este modo, tenemos listas interminables de ratios basados en distintitos tipos de activos intangibles, sin interrelación.

2. Otros encasillan los intangibles en grupos y lo hacen sin tener en cuenta que, en realidad, los intangibles se mezclan.
3. El grado de abstracción que llegan a tener es muy elevado, por lo que su aplicación es difícil y complicada. Su utilización requiere muchos esfuerzos humanos y económicos.
4. La mayoría de métodos que encontramos en la bibliografía disponible asumen que la empresa ya tiene una estrategia bien formulada y coherente, lo que en la mayoría de casos difiere de la situación real.
5. Por último, los métodos no tienen en cuenta las posibles pérdidas de valor de los activos intangibles y ninguno hace referencia sobre la posibilidad de existencia de *Pasivos Intangibles*.

#### - LOS PASIVOS INTANGIBLES Y LA GESTION .

Hay mucho escrito que nos habla de excelencia o mejora continua empresarial, Ong<sup>s</sup> o Pública, de capacidades, de ventajas competitivas y de la virtud de los intangibles como fuente de creación de riqueza. Pero, desde un punto de vista pragmático, independientemente del ciclo económico en el que estemos sumergidos, se producen cesación de pago, que en muchos casos acaban desembocando en quiebra.

Por ejemplo en España, en el cuarto trimestre de 2002, se produjeron 112 suspensiones de pago y 187 quiebras. Las razones , aunque diversas, tendemos a achacarlos a factores externos a la propia organización. Sectores que atraviesan situaciones difíciles, descenso del consumo, ciclos bajistas, y un largo etcétera, se convierten en auténticas barreras defensivas (Argyris, 1993). Pero si las verdaderas razones del éxito las debemos buscar en estrategias bien definidas y perfectamente materializadas (Grant, 1998), ¿dónde debemos buscar los inductores del fracaso?

Refiriéndose al éxito empresarial, algunos autores afirman que las razones hay que buscarlas dentro de la propia organización, con independencia de los factores externos. Por ende , al referirnos al fracaso, debemos centrarnos igualmente en la propia organización.

#### LAS TIC'S

Hoy los hechos , demuestran que las ciencias de la información (incluyendo la Inteligencia Artificial, la ingeniería del conocimiento y la información, tal como se aplica a cualquier disciplina) se enfrentan con la tarea de diseñar computadores capaces de proveer información para una gran variedad de propósitos, entre los cuales la representación de una realidad presumida ocupa la posición primordial. La ambición es crear nuevo conocimiento para una gran gama de disciplinas y sub-disciplinas.

En otras palabras, se espera que los computadores asuman al menos algunas de las funciones que previamente podían ser resueltas únicamente por mentes humanas o que inclusive no podían ser resueltas por estas. Tomemos por ejemplo, el vehículo explorador de Marte de la NASA. Este robot tomó muestras del suelo del planeta Marte, las analizó y envió los resultados a la tierra. Primero, tal

visita a Marte, no pudo (al menos en la actualidad) haber sido realizada por ningún ser humano. Segundo, esta hazaña computacional indudablemente enriqueció el conocimiento humano.

No obstante, las mentes humanas son infinitamente más flexibles y adaptables a nuevas situaciones que los computadores; estos últimos pueden ser más poderosos y mucho más rápidos pero les falta la *intuición* necesaria para ingresar datos y tomar decisiones cuando problemas totalmente nuevos e indefinidos son encontrados. Todo ello reafirma el genio e ingenio de Luca Pacioli. La confirmación de la dualidad universal, de la partida doble. Esa dualidad que requiere del trabajo conjunto de las computadoras y el hombre para logros y avances crecientes en todas las ciencias, inclusive en La Contabilidad..

Por lo cual, los computadores no deben ser solamente pre-programados en lenguajes de códigos especiales, para cumplir nuestras aspiraciones futuras, ellos deben tener una estructura mucho más flexible. Hasta que punto esto es posible para artefactos que no pueden sentir placer, dolor, emociones, esperanzas y aspiraciones, solo el futuro puede revelarlo. Tal vez computadores cuánticos (vea la última sección) podrán ser suficientemente poderosos para llevar a la humanidad más cerca de esta meta.

A cualquier ritmo, el primer paso hacia una ontología de sistemas es crear las categorías y definiciones precisas y suficientemente amplias para anticipar cualquier situación relevante dentro del ámbito de una tarea específica.

Clasificar o categorizar parece ser una tarea aburridora y poco inspiradora; y sin embargo, es crucial para el éxito de los sistemas automatizados de información. O como dice Munn (2008) en relación con esto: “los medios por los cuales el conocimiento es recolectado son tan importantes como el conocimiento mismo”. La actual automatización de la representación del conocimiento presenta retos de una naturaleza enteramente diferente a cualquiera que hayan encontrado los investigadores, bibliotecarios y archivistas de las épocas anterior a la computadora.

De

## ● CONCLUSIONES

Al fin y después de analizar todo lo antes expuesto, nos permite arribar a las conclusiones siguientes:

Que la Contabilidad, no es únicamente un técnica, un arte, un conjunto de normas, sino que es y debe ser una Ciencia Social, abarcativa de los distintos aspectos de la vida humana individual y social y por ende procura el desarrollo permanente y la mejora continua de la humanidad. Ciencia con bases teóricas, experimentales, metodológicas, de investigación, etc, como toda ciencia.

Hoy los problemas socio-medioambientales derivados de la relación empresa medio ambiente y la concomitante participación de los gobiernos, son cada vez más frecuentes y de mayores dimensiones. Esto, unido a la creciente demanda de los usuarios de la información contable, sobre aspectos sociales y medioambientales relacionados con la empresa y con el entorno, va a suponer la necesidad para la

misma de informar a terceros sobre la incidencia que su actividad provoca sobre éste, y sobre la actitud adoptada por la empresa para evitar, reducir o en su caso reparar los daños causados.

La propuesta del procedimiento diseñado consta de aspectos y elementos que permiten metodológicamente, establecer las particularidades y aspectos esenciales asociados al registro contable de las variables socio-medioambientales para cada tipo de empresas y ong`s y estados públicos.

La contabilidad , a través de sus estados informativos (balance, estado de ganancias y pérdidas, memoria...), es capaz, aunque hoy parcialmente, de exteriorizar información socio-ambiental en sus distintas vertientes: información financiera, información cuantitativa e información cualitativa, todo ella dirigida a los usuarios externos, de forma que éstos pueden observar y en su caso analizar el patrimonio y los resultados , contemplando las variables socio-ambientales, todo ello, en aras de obtener una imagen fiel de los mismos.

No obstante, somos conscientes de las distintas dificultades que se pueden presentar para incorporar en los estados financieros algunas categorías de información socio-medioambiental, sobre todo a la hora de su medición y cuantificación. A pesar de ello, creemos que toda la información socio-ambiental puede tener cabida en los referidos estados. Si se trata de información financiera se podrá incorporar en el **Estado: Patrimonial Economico Social Ambiental (PESA)** o en el **Estado de: Resultados Económico Social Ambiental (RESA)**, Anexos, Cuadros y Notas Complementarias y en su caso en la Memoria. Cuando lo que se trate sea de información cuantitativa o cualitativa será objeto su incorporación en la memoria, en el informe de gestión, y en su caso, los auditores externos la podrán incorporar en el informe de auditoría.

La posibilidad de la presentación de la información contable en los diferentes estados contables, le permite a las organizaciones tener un mayor control de los recursos, inclusive los socio-medioambientales que se encuentran a su disposición para el desarrollo de su gestión, además de que propicia un mejor proceso de toma de decisiones. Y mantener informada a los grupos de interés y a la comunidad toda sobre el valor económico cuantificado de los recursos y costos socio-ambientales.

Por lo dicho, se puede afirmar que estamos ante un ámbito de investigación, actividad profesional y docente, con un presente y un futuro prometedor y excitante que contara y facilitara la contribución de los contadores a un desarrollo en el que armonicen todos los resultados de los entes , tanto privados y públicos: económicos, sociales y ambientales.

Estas cuestiones tendrán que ser parte de las decisiones y legislaciones de los paises, que serán necesarias como accionar mundial en lucha por la preservación del medio ambiente del planeta, la vida humana y de otras especies, y de la importancia de actuar de manera decidida y urgente a favor de dicho objetivo y combatir el cambio climático, fenómeno, que constituye una de las mayores amenazas para el futuro de la humanidad.

Asi también, hoy la discusión del capital intangible está dirigida , fundamentalmente , en su consideración de recursos intangibles y la dirección de esta clase de recursos por las organizaciones. Pero sí existen los recursos intangibles, éstos también deben tener su contrapuesto en la organización,

que son las obligaciones intangibles. Como indican Harvey & Lusch: “Nosotros debemos equilibrar los capitales intelectuales en los libros contables...”.

Debemos tener en cuenta que la gestión del capital intelectual o intangible no consiste meramente en identificar y sumar los recursos intangibles de la organización. El enfoque estratégico de una organización debe cambiar aumentando y desarrollando los activos intangibles pertinentes, así como reconociendo el impacto de los pasivos intangibles.

Ya sea a nivel contable como estratégico, se aprecia la necesidad de introducir un nuevo concepto en el estudio del capital intangible: los *pasivos intangibles*. Es necesario la elaboración de un nuevo modelo de capital intangible, donde basándose, por un lado en lo conocido en la contabilidad clásica - financiera y analítica- y por otro, en los desarrollos más avanzados sobre los activos intangibles, se consideren también los pasivos intangibles desde la óptica de su identificación, medición y gestión. Haciendo hincapié en su participación en la destrucción de ventajas competitivas.

A la luz de esta investigación, los resultados sugieren que los capitales intelectuales invisibles serían los formadores de los capitales intelectuales visibles.

Los resultados tienen relevancia si se parte de que hasta ahora los instrumentos de medición del capital intelectual y relacional consideraban en una misma categoría a variables como inversiones en investigación y desarrollo, patentes, derechos de autor con aquellas denominadas actitudes de los trabajadores, experiencia, rotación de personal, organización del conocimiento, entre otros, por lo que la división abre camino para desarrollar la gestión de los capitales intelectuales invisibles desde otra perspectiva, con la información de que influirán de manera positiva y directa en los capitales intelectuales visibles en el objeto de estudio de esta investigación.

La propuesta del capital intelectual muestra la existencia empírica de los capitales intelectuales visibles e invisibles y abre el camino para realizar mediciones de los capitales intelectuales visibles e invisibles, en empresas, manufactureras, con la acotación que se hace a través de la teoría de recursos y capacidades, la cual considera distinta a cada empresa, y por lo cual la medición tendría que realizarse con base en los propios objetivos y necesidades de cada organización, es decir, de manera diferenciada.

Así la decisión tomada por los países de recorrer el camino hacia la implementación de IFRS así como el proceso de adopción por las empresas y otros entes del ámbito privado y público ha tenido distintas consecuencias. El impacto en una muestra analizada, tiene que ver con elementos contables medulares (Bienes de uso, Bienes de cambio, Activos biológicos, Activos y Pasivos Intangibles, Ingresos por ventas, Costos de ventas, Socio- Ambiente, etc.).

Para finalizar, considero necesario destacar la importancia de evaluar los impactos de la adopción de las NIIF e insistir en la necesidad de incorporar dentro de la formación del profesional contable una temática de relevancia mundial. Siempre debemos recordar que la regulación contable, más allá de ser un proceso político, requiere una base doctrinaria y la profundización de investigaciones en Contabilidad permita influir de manera positiva en el desarrollo normativo dando mayor entidad a la disciplina.

Por otra parte en el ámbito público, el Gobierno, como ente responsable del desarrollo económico y social de un país, se encuentra, por una parte, ante la existencia de numerosas restricciones presupuestarias y, por otra, con unos contribuyentes que cada día exigen más prestaciones para satisfacer sus necesidades. Bajo este contexto, se hace fundamental gestionar, de la mejor forma posible, las grandes cantidades de fondos que son necesarias para atender las expectativas de los ciudadanos, es decir, se hace evidente la racionalización y optimización en el uso de los escasos recursos disponibles.

Lógicamente, para una adecuada administración de los fondos y recursos disponibles se requiere una información que sea confiable, de manera que permita conocer y analizar las acciones que se deben tomar para conseguir unos determinados objetivos. Por tanto, la gestión gubernamental requiere, indiscutiblemente, una información económico-financiera integral e integrada (incluyendo los Intangibles y Socioambiente) adecuada para el proceso de adopción de decisiones. Tanto es así que, cuando el sistema de información no es adecuado, la eficiencia gubernamental se reduce considerablemente, lo que podría incrementar la posibilidad de corrupción, llevando consigo una disminución de la probabilidad de crecimiento y desarrollo económico del país .

Es así que en los últimos años, numerosos países latinoamericanos han realizado importantes reformas en sus sistemas de información contable pública, con la intención de mejorar el suministro de información para la toma de decisiones. Aunque los cambios que se están operando en los sistemas contables públicos, en líneas generales, se orientan hacia el mismo camino, la contabilidad acumulativa sigue produciendo diversidad en las prácticas contables públicas.

Sin embargo, esta situación podría cambiar ya que, por primera vez, un organismo internacional, como lo es la IFAC, emite una serie oficial de normas para la elaboración de informes financieros de entidades públicas que, en el caso de ser adoptadas, y a pesar de las críticas recibidas (Jones, 2000), podrían contribuir a la armonización de las prácticas contables de los gobiernos de los distintos países.

La armonización contable internacional es importante ya que pretende atenuar los problemas de comunicación, comprensión y análisis de la información contable en el ámbito internacional. , la consecución de una información financiera *equivalente y comparable* solo se consigue a través de un adecuado nivel de armonización. Por tanto, en términos prácticos , esta podría concebirse como el proceso de incremento de la comparabilidad de las prácticas contables, estableciéndose límites a su grado de variación. Así pues, el concepto de armonización contable pública y privada internacional llevará consigo el objetivo de “ reducir las diferencias “ entre los sistemas contables utilizados por el sector público de los distintos países. Aunque rasgos propios puedan marcar diferencias .

Mientras que en el ámbito empresarial la globalización de los mercados es probablemente la principal razón para defender la armonización internacional de las prácticas contables, en el sector público encontrará una mejor justificación en la globalización regional, es decir, en la formación de mercados económicos integrados. Los Gobiernos deben armonizar su información para poder proporcionar una imagen completa de la situación económica común y, de esta forma, facilitar la toma de decisiones económicas que afecten al mismo.

Serà necesario consolidar los estados contables de los países miembros, para tener una visión general e integradora de la situación financiera de la Comunidad o Mercado Comùn.

De esta forma la necesidad de información contable requerida por los organismos internacionales, tales como el Banco Asiático, el BID, el Banco Mundial, la Usaid, la Ausaid o el FMI, , permitirá a estos últimos analizar más fácilmente la información contable pública que se les presenta, al utilizar todos los países necesitados de fondos las mismas normas contables públicas.

Como cierre digo que tanto en el ámbito Privado como Público la “ Contabilidad Actual” debe cambiar e incorporar definitivamente a su acervo la problemática Social, Ambiental, el mundo de los Intangibles y la evolución de las TIC`s para lograr una Contabilidad Integral, Integradora, Simultànea e Instantànea al servicio de la humanidad, Valorando y dando Valor Económico y Social a toda la Realidad Humana y proveyendo a su Desarrollo.

**Agrego como nota final y con un poco de Humor y Realidad, digo :**

**Creo que en el futuro la Contabilidad será más divertida, más alegre, empática, aplicable en todos los niveles de la realidad universal. Los Contadores seremos personas alegres felices y eso transmitiremos a nuestro clientes., Lo que si, tendremos que prepararnos para el desafío estudiando más I+ D , TIC's ,Inteligencia Artificial , Computadoras Cuánticas , Nuevas Unidades de Medidas, Valoración, etc., etc. para los nuevos escenarios que el mundo nos presentara en algunos años más y llegará . LA CONTABILIDAD INSTANTANEA y UNIVERSAL EN TODOS LOS PLANOS, LLEGARA MAS TEMPRANO QUE TARDE.**

**Y así dando un paso correcto en el sentido correcto hacia la dualidad Universal , advertida por Luca Pacioli, fundamento de la Partida Doble hoy presente en los Principios y Normas Contables y en el Mundo Digital y Computacional, abriendo el camino a la Contabilidad y Estados Contables Instantàneos.**

**Y de esta forma ser fieles a los dichos del genio , Fra Luca Pacioli, que ya reproduje en el pròlogo: “ Como es bien sabido, quien desee dedicarse al comercio y operar con la debida eficacia, necesita fundamentalmente tres cosas . . . La principal de ellas es el dinero . . . . . la segunda cosa que se precisa para el tráfico mercantil es ser un buen contador y saber hacer las cuentas con gran rapidez . . . . . la tercera y última cosa necesaria es la de registrar y anotar todos los negocios de manera ordenada, a fin de que se pueda tener noticia de cada uno de ellos con rapidez . . . . ”De las Cuentas y las Escrituras” (1494) Tratado XI, Título noveno.**

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- AECA. (2006)”. Límites de la información de sostenibilidad: entidad, devengo y materialidad”. Documento nº 2 Comisión de Responsabilidad Social Corporativa. Madrid.
- Alama, S. E. (2006). Capital intelectual. Una propuesta para clasificarlo y medirlo. Academia. Revista Latinoamericana de Administración (37), 1-16.
- Araujo, J. (2007). Los recursos: objeto de estudio de la Contabilidad. En: Contaduría Universidad de Antioquia, 50: 177-186
- Avellaneda, C. (2009). “El patrimonio y los ciclos de operaciones financieras”. En: Revista Criterio Libre de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 7.
- Avellaneda, C. & Ortiz, J. (2012). “Explicación contamétrica de las dinámicas patrimoniales desde una concepción social”. En: Revista Criterio Libre de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, 10 .
- Bachelard, G. (1987). “La formación del espíritu científico”. Editorial Siglo XXI. México.
- Bertalanffy, Ludwig Von (2006). “Teoría General de Sistemas”. Fondo de Cultura Económica. México.
- Bourdieu, P. (2003). El oficio de científico: ciencia de la ciencia y reflexividad. Editorial Anagrama. Barcelona, España.
- Bunge, M. (1996). La Ciencia, su método y su filosofía. Panamericana Editorial. Bogotá.
- Cañibano, L. (1979). “Teoría actual de la Contabilidad”. Ediciones ICE, Madrid España.
- Capra, F. (2004). “La trama de la vida”. Editorial Anagrama. Barcelona.
- Chatfield, M. (1979). “Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable”. Ed. Dickenson. México.
- Chua, W. F. (1986). “Desarrollos radicales en el pensamiento contable”. En: Gómez, M. & Ospina, C. (2009). “Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la Contabilidad, textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas”, U. de Antioquia – U. Nacional de Colombia.
- Coelho, L. (2004). “Aportes sobre la doctrina científica del Neopatrimonialismo”. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, Octubre - Diciembre de 2004.
- Franco, R. (2011). “Reflexiones contables”. Editado por Universidad Libre. Bogotá, Colombia.
- Horkheimer, M. (2000). “Teoría tradicional y teoría crítica”. Editorial Paidós. Barcelona.
- Ibáñez, E. (2010). “El estatus epistemológico de la contabilidad”, en revista contabilidad y decisiones.
- Ijiri, Y. (1975). Theory of accounting measurement. Sarasota: American Accounting Association.
- Kant, I. (1984). “Crítica de la Razón Pura”. Ediciones Alfaguara. Madrid. Traducción de Pedro Ribas.
- Lang, Víctor Manuel. La Contabilidad Tridimensional E.A.S.: Económico, Ambiental y Social.2015. Artículos publicados en Internet: Jornal Contábil. (Brasil), Gestiopólis (Colombia), Veritas (México), otras.
- Lang, Víctor Manuel. Intangibles e Inmateriales. Visibles e Invisibles...pero Reales. Ed. Buyatti. Buenos Aires-Argentina 2017.
- Lopes de Sá, A. (2007). Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. En: Revista Contabilidad & Auditoría de Legis, Nº 30, abril-junio de 2008.

- Luhmann, N. (1990). "Sociedad y sistema: La ambición de la teoría". Editorial Paidós. Barcelona.
- Mardones, J. (1994). Filosofía de las ciencias humanas y sociales. Editorial Anthropos. Barcelona.
- .M.C.A. Jorge Luis Heredia Heredia, Dra. Martha González Adame. No. 40, Julio-Diciembre 2010  
Conciencia Tecnológica
- Mattessich, R. (1995). Critique accounting. Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline. Westport, Connecticut: Quorum Books, Greenwood Publishing Group.
- Mattessich, R. (2002) Contabilidad y Métodos Analíticos: Medición y proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y Macroeconomía. Buenos Aires. Editorial La Ley. Traducción de García Casella, C. L. & Rodríguez de Ramírez M.C. del original en inglés editado en 1964 por Richard D. Irwin Inc. Homewood Illinois. USA.
- Maturana, H. (1990). "El árbol del conocimiento: las bases biológicas del conocimiento humano". Editorial Debate. Madrid.
- Mejía et al. (2005). "Contabilidad y racionalismo crítico". Universidad Libre Mejía, E. (2004). Evolución del pensamiento contable de Richard Mattessich.
- Montilla, O. de J., Montes, C. & Mejía, E. (2005). Armonización o estandarización contable internacional. Cali, Colombia: Universidad de Libre. Morín, E. (1985). El Método. Editorial Cátedra. Madrid.
- Morín, E. (2000). Introducción al pensamiento complejo. Editorial Gedisa. Barcelona
- Nagel, E. (1968). La estructura de la ciencia: problemas de la lógica de la investigación científica. Editorial Paidós. Buenos Aires. Nepomuceno, V. (2008). Teoría da Contabilidades. Curitiba:
- Ortiz, J. (2012). "La medición contable bajo un enfoque interdisciplinar y sistémico". Ponencia presentada en el Primer Simposio Internacional de Contametría, U Libre, Bogotá, Abril 2012.
- Pinilla Monclus, J. (1976). Una nueva fundamentación axiomática de la contabilidad. En: Revista española de financiación y contabilidad, V (15): enero-marzo 1976. Popper, K. (1962). La lógica de la investigación científica. Madrid: Editorial Tecnos.
- R. Molina Llopis, Oscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Capuñay Vásquez y Hernán Casinelli  
ACTUALIDAD CONTABLE Contabilidad y Negocios (9) 18, 2014, pp. 5-26 / ISSN 1992-1996.
- Requena, J. (1977). "La homogenización de magnitudes en la ciencia de la Contabilidad". Madrid: Ediciones Ice. Rocafort, N. (1983). Análisis e interpretación de balances. Ed. Hispano Europea, Barcelona.
- Rodríguez, D. (2011). "Formulación de una estructura teórica para la contabilidad ambiental". En: Libre empresa, Universidad Libre (Cali, Colombia), 16.
- Romero, H. (2001). Teorías científicas y teoría contable. En: Revista Legis del Contador, No 8. Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2004). Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad. Ediciones Deusto. Barcelona.
- Túa Pereda, J. (1995). Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colombia.

Vásquez, P. & Bongianino, C. (2008), Principios de teoría Contabilidad. Editado por Aplicación Tributaria S.A. Buenos Aires, Argentina.

Villarreal, J. (2009). “Bases conceptuales para la construcción de teoría contable”. En: Criterio Libre, 7 .

#### **REFERENCIAS PAGINAS WEB CONSULTADAS**

Blanco Richart, E.R. (2006) Influencia de la legislación en la información medioambiental suministrada por las empresas. Un estudio regional. Tesis doctoral accesible a texto completo en <http://www.eumed.net/tesis/2006/erbr/>.

Fernández, L. (2003) “Teoría general y metodología contable”. Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de La Plata. Consultado en [www.econ.uba.ar/](http://www.econ.uba.ar/).

García-Casella, C. (2008) “Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera”. En: Contabilidad y Auditoría, 27, año 14, junio 2008. Consultado en: [http://www.econ.uba.ar/www/servicios/Biblioteca/revista\\_cya/27/garciacasella.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/servicios/Biblioteca/revista_cya/27/garciacasella.pdf)

Gómez, M. (2012). Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable. Consultado en: <http://www.docentes.unal.edu.co/mgomezv/docs/Comentarios>.

Guerrero, G. (2003) “Enfoque semántico de las teorías. Estructuralismo y espacio de estados: coincidencias y divergencias”. En: Revista praxis filosófica. Consultado en: <http://praxis.univalle.edu.co/números/n16>. Número 16 Enero-Junio de 2003.

Instituto de Contabilidad, dependiente de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, de la Universidad Católica de Córdoba. Número 2, Año 2 – 2010. Consultado en [http://www.ucc.edu.ar/portalucc/archivos/File/FACEA/Instituto\\_de\\_Contabilidad/revista-n2-inst-contabilidad.pdf](http://www.ucc.edu.ar/portalucc/archivos/File/FACEA/Instituto_de_Contabilidad/revista-n2-inst-contabilidad.pdf).

Juruá Ordóñez, S. (2007) ¿Contribución de la investigación contable a la formación del contador público en Colombia? Consultado en: <http://administracion.univalle.edu.co/Colombia.pdf>.

Márquez, M. B. (2008). Instituto Tecnológico de Sonora. [www.itson.mx](http://www.itson.mx), recuperado el 20 de 01 de 2010, de Universidad Autónoma de Ciudad Juárez..

Traverso, Martín (2014). La Economía Cósmica..Argentina Libro y en [www.martintraverso.org](http://www.martintraverso.org)

World Bank (2014). Reports of the Observance of Standards and Codes [en línea]. ROSC. [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_more.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_more.html). Fecha de consulta 9 setiembre de 2014.