

“Contabilidad socio-ambiental: conceptos contables relevantes para la dimensión social y los marcos conceptuales normativos”

Autoras: Marcela C. Bifaretti (*), María Laura Catani ()**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos XXXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad y V Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Argentina, Noviembre de 2015.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Objetivos

3. Método

4. Marco Teórico Conceptual

5. Desarrollo

6. Resultados

7. Conclusiones

8. Referencias Bibliográficas

(*)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Magister en Dirección de Empresa (MBA) (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Regular, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). Ponente, autora de artículos y capítulos de libros. Consejera Directiva Titular -Claustro Profesores del Honorable Consejo Directivo de la FCE-UNLP. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría IV. mbifaretti@hotmail.com

(**)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Especialista en Sindicatura Concursal. Doctorando Doctorado en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP). Ponente, autora de artículos. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Fue Secretaria de Asuntos Académicos (FCE-UNLP). Vicedecana (FCE-UNLP). Docente Investigador Categoría V. laura.catani@econo.unlp.edu.ar

RESUMEN

El paradigma de desarrollo sustentable tiene en cuenta la necesidad de un equilibrio entre lo social, lo ambiental y lo económico y la información contable (clara precisa, metódica, sistemática y evaluable) se torna indispensable para todas las organizaciones económicas (públicas, privadas y mixtas, con y sin ánimo de lucro) en aras de conocer y autoevaluar la responsabilidad social asumida, promover mejoras y gestionar la sustentabilidad. Al sinergizar el paradigma de desarrollo sostenible, o sustentable, y lo doctrinario contable tradicional, se contribuye a adaptar ciertas particularidades de los parámetros que definen al modelo contable económico-financiero genérico para obtener y brindar conocimientos económicos, sociales y ambientales.

Se considera que la información patrimonial con un enfoque económico financiero es muy importante para los entes, pero en la actualidad se torna escasa al haberse operado una serie de transformaciones socioculturales. Las mismas han influido en la evolución de las disciplinas sociales y por ende en la contabilidad. Una de las formas de satisfacer esta nueva demanda de información puede lograrse complementando la información que ofrece la contabilidad tradicional con la que proporciona la especialidad contable socio-ambiental.

Si bien puede considerarse como un avance desde la FACPCE la aceptación de la pertinencia de la información contable económica-social-ambiental o Balance Social, que incluye a las memorias de sostenibilidad, se entiende que aún quedan varias preguntas por resolver en aras de sentar bases conceptuales comprensivas de aspectos sociales del desarrollo que, más allá de lo económico-financiero, ayuden a evitar discrepancias y contradicciones sobre los conceptos clave de la contabilidad, y sus relaciones. Entre tales preguntas es posible plantear las siguientes: ¿Qué aspectos de lo social deberían contener los conceptos clave de la contabilidad con enfoque socio-ambiental? ¿Es posible mantener la sistematicidad brindada por las relaciones entre los conceptos clave de activo, pasivo y patrimonio neto desde lo económico-financiero para lo social con enfoque socio-ambiental? ¿Cómo puede dilucidarse el término ingreso social desde lo socio-ambiental?

Ante dichos interrogantes, entre otros, constituye el objetivo general del presente trabajo: contribuir a actualizar, precisar y sistematizar conocimientos relevantes del discurso contable de manera de perfeccionar el enfoque o especialidad contable socio-ambiental, considerando diferencias y similitudes con el enfoque económico-financiero tradicional. Es el objetivo específico coadyuvar a la comprensión de conceptos clave de la dimensión social de la contabilidad socio-ambiental.

Para el cumplimiento de los objetivos propuestos, primero realizamos una búsqueda de conceptos y definiciones generados en distintas áreas del saber de activo social, pasivo social, patrimonio social, capital social, ingreso social, entre otros. Del resultado de la búsqueda seleccionamos términos y realizamos análisis críticos y comparativos. Seleccionamos y realizamos análisis comparativo entre los conceptos y definiciones anteriormente considerados con el sentido de equivalentes términos contenidos en la Resolución Técnica (RT) 16 y el Marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Detectamos similitudes y diferencias.

Posteriormente, realizamos deducciones e inferimos conclusiones que permiten cumplir con los objetivos propuestos.

De los desarrollos y consideraciones realizados es posible inferir sobre la importancia de lo social desde lo patrimonial financiero y sus variaciones así como desde el enfoque socio-ambiental, ambos se encuentran imbricados en una mutua interacción. También es posible concluir sobre la necesidad de profundizar en los conceptos clave de la contabilidad para el enfoque socio-ambiental. El enfoque socio-ambiental permitiría contar con informes contables socio-ambientales de aspectos sociales, además de ambientales, considerando el "Patrimonio y los impactos en un sentido amplio de los términos", clasificados como Activo Social, Pasivo Social y Patrimonio Neto Social, utilizando distintas unidades de medidas pertinentes y teniendo en cuenta un "Capital Socio-ambiental" a mantener.

Cabe aclarar que el presente pretende ser el inicio de futuros desarrollos que contribuyan a complementar las elaboraciones realizadas para la especialidad contable socio-ambiental con el ánimo de satisfacer necesidades de información contable social, integrada a lo ambiental. Interpretamos que profundizar en los términos contables clave para lo social propiciaría elaborar informes metódicos y sistemáticos, principalmente cuantificados y evaluables de las organizaciones a quienes pertenecen y de quienes interactúan con ellas, con similares componentes cualitativos a los estados contables económico-financieros tradicionales.

Palabras clave: Contabilidad socio-ambiental - Dimensión social - Conceptos relevantes - Marco conceptual de las normas contables profesionales.

ABSTRACT

The paradigm of sustainable development takes into account the need for a balance between social, environmental and economic and accounting information (clear precise, methodical, systematic and evaluable) becomes indispensable for all economic organizations (public, private and mixed, with and without for profit) in order to know and self-evaluate the social responsibility assumed, promote improvements and manage sustainability. By synergizing the paradigm of sustainable, or sustainable, and traditional accounting doctrine, it helps to adapt certain particularities of the parameters that define the generic economic-financial accounting model to obtain and provide economic, social and environmental knowledge.

It is considered that the patrimonial information with a financial economic approach is very important for the entities, but at present it becomes scarce when having undergone a series of socio-cultural transformations. They have influenced the evolution of the social disciplines and therefore in accounting. One of the ways to meet this new demand for information can be achieved by complementing the information provided by traditional accounting with which provides the socio-environmental accounting speciality.

Although it may be considered as an advance from the FACPCE the acceptance of the relevance of the economic-social-environmental accounting information or Social Balance, which includes the sustainability reports, it is understood

that there are still several questions to be resolved in order to establish bases Conceptual aspects of social aspects of development that, beyond economic and financial, help avoid discrepancies and contradictions about key accounting concepts and their relationships. Among such questions is the following: What aspects of the social should contain the key concepts of accounting with a socio-environmental focus? Is it possible to maintain the systematicity provided by the relationships between the key concepts of assets, liabilities and net worth from the economic-financial to the social with a socio-environmental focus? How can the term socio-environmental income be elucidated?

Given these questions, among others, it is the general objective of this paper to contribute to updating, specifying and systematizing relevant knowledge of accounting discourse in order to perfect the socio-environmental accounting approach or specialty, considering differences and similarities with the economic-financial approach traditional. It is the specific objective to contribute to the understanding of key concepts of the social dimension of socio-environmental accounting.

In order to fulfill the proposed objectives, we first carry out a search for concepts and definitions generated in different areas of knowledge of social assets, social liabilities, social assets, social capital, social income, among others. From the search results we select terms and perform critical and comparative analyzes. We select and perform a comparative analysis between the concepts and definitions previously considered with the meaning of equivalent terms contained in Technical Resolution (RT) 16 and the Conceptual Framework of International Financial Reporting Standards (IFRS). We detected similarities and differences. Subsequently, we make inferences and infer conclusions that allow us to meet the proposed objectives.

From the developments and considerations made it possible to infer about the importance of the social from the financial patrimony and its variations as well as from the socio-environmental approach, both are interwoven in a mutual interaction. It is also possible to conclude on the need to deepen the key concepts of accounting for the socio-environmental approach. The socio-environmental approach would allow for social and environmental accounting reports of social as well as environmental aspects, considering "Heritage and impacts in a broad sense", classified as Social Assets, Social Liabilities and Net Equity, using Different units of relevant measures and taking into account a "Socio-environmental Capital" to be maintained.

It should be clarified that the present one intends to be the beginning of future developments that contribute to complement the elaborations made for the socio-environmental accounting specialty with the aim of satisfying needs of social accounting information, integrated to the environmental. We interpret that deepening the key accounting terms for the social system would lead to systematic and systematic, mainly quantified and evaluable reports of the organizations to which they belong and interact with them, with similar qualitative components to the traditional economic-financial financial statements.

Keywords: Socio-environmental accounting - Social dimension - Relevant concepts - Conceptual framework of professional accounting standards.

1. Introducción

Los conocimientos contables doctrinarios son, o deberían ser, base de los marcos conceptuales de la normativa contable, nacional o internacional, pertinente. La característica esencial de los marcos conceptuales, en su versión actual, ya sea para el Marco Conceptual del IASB como para el Marco Conceptual de la FACPCE, desde un enfoque económico-financiero, son una clara orientación a la satisfacción de las necesidades de los usuarios, con el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.

Al referirse a los marcos conceptuales, el catedrático español Tua Pereda (2004), en su artículo *Evolución y situación actual del pensamiento contable*, expresa:

“Como lo indican Cañibano y Gonzalo (1995, p.33), el marco conceptual es un producto de y para la regulación contable, que surge como una necesidad para alimentar la misma y, a la vez, como una justificación de su propio quehacer, como una especie de meta-regulación, que procede de quienes se encuentran legitimados para emitir normas contables.

Al prescribir el marco conceptual —continúan estos autores—, la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera y de los estados financieros, el proceso de emisión de normas contables será más fácil y operativo. Una vez sentadas las bases conceptuales, está delimitado el campo de juego, por lo tanto, las reglas que se deriven de ellas tendrán mayor coherencia lógica, se evitarán contradicciones, las discrepancias se resolverán por referencia a las bases comunes, etc.” (Tua Pereda, 2004, p. 73).

Respecto al concepto y límites de la teoría contable, pone de manifiesto el carácter evolutivo de la misma, “especialmente la manera en que los planteamientos interdisciplinarios y el dialogo entre diferentes ramas del conocimiento, otorgan al concepto de teoría contable una visión dinámica y en constante expansión”. (p. 45).

Pueden verse planteamientos interdisciplinarios, o multidisciplinarios, y una visión dinámica y expandida en el paradigma de desarrollo sustentable, o sostenible, en el cual el significado de desarrollo históricamente centrado en aspectos económico-financieros integra y relaciona a los mismos aspectos sociales y ambientales de la realidad, en un momento y lugar determinados.

Amerita considerar que ya en 1974 W. Chapman expresa que “la intrincada red que teje las necesidades humanas y las miríadas de facetas que asumen éstas, contrapuestas unas a otras, generan un número de factores que perturban el logro del progreso humano.” Resume como los más relevantes, entre otros: “el desequilibrio de la población”¹, “el refinamiento de las exigencias de calidad”, y “los cambios vertiginosos en la tecnología. (p. 757). Expresa que... “la búsqueda de soluciones ha hecho relucir los conflictos de propósitos perseguidos... son ejemplos de algunos de ellos: 1) el progreso material frente a progreso espiritual; 2) productividad frente a calidad; 3) ocupación frente a ocio; 4) orden y estabilidad frente a libertad y discernimiento propio.” (p. 758). Entiende que el “conflicto evidentemente depende de la escala de valores adoptada en un momento determinado y ésta varía según el grado de cultura de los pueblos, el nivel de desarrollo económico alcanzado e incluso

¹Se hace una comparación entre países donde la provisión de elementos para satisfacer necesidades vitales mínimas es insuficiente y países “más evolucionados” en donde se generan nuevas necesidades.

las circunstancias de hecho por las que se pueda estar atravesando en un momento determinado.” (p. 758).

Hace referencia a la empresa privada y respecto de su responsabilidad social manifiesta que: “La empresa privada existe para la consecución de los fines de quienes son sus propietarios. Para estos la empresa constituye el ente a través del cual obtienen ingresos. ... una de sus metas principales es la obtención de ganancias... Pero en los últimos tiempos... se han alzado voces que... reclaman la consecución de metas distintas, compatibles con... el progreso humano”. (p. 759). Considera que dentro de las diversas normas que la empresa se ve obligada a cumplir, existen otras referidas al cumplimiento de salubridad e higiene, laborales y sociales, fiscales y económicas. En dicho momento se propone agregar ciertas normas que contemplen factores que conducen al progreso humano, tales como:

- “Establecer si la empresa tiene como objeto una actividad de bien público”², para ello es determinar si: “brinda trabajo a la comunidad”, “activa la economía”, “satisface necesidades del país”, “no altera la ecología”, “opera a un costo razonable”, “no viola los principios de libre competencia”, “produce, bienes y servicios de buena calidad”, “puede expandirse sin deteriorar los factores favorables a la comunidad.” (p. 760).
- “Atender a los problemas sociales en los diferentes planos de la actividad económica de la empresa”, entre otros: “diseño de productos” (establecer la posibilidad de “orientar la reutilización del producto o repetir el ciclo productivo con los desechos, rezagos y envases...determinar si existen métodos eficaces para la disposición de desperdicios”; “producción” (“procurar que la producción y su infraestructura no afecte el ambiente en forma negativa”, “asegurarse de que el personal se desenvuelva en el proceso con un máximo de: seguridad para su integridad física y espiritual, comodidad, compromiso intelectual y emocional.”); “personal” (“excluir toda política de discriminación racial o religiosa”, “procurar la ayuda laboral para lisiados o impedidos”, “enfaticar capacitación y desarrollo de destrezas”, “otorgar facilidades de trabajo”, “garantizar estabilidad y seguridad”, “atender a la salud del personal”, “programar un régimen de ascensos por mérito y capacidad”); “la comunidad” (“elaborar planes de ayuda comunitaria” y “contribuir a los programas de protección al medio.”). (pp. 760, 761).

El paradigma de desarrollo sustentable tiene en cuenta la necesidad de un equilibrio entre lo social, lo ambiental y lo económico y la información contable (clara precisa, metódica, sistemática y evaluable) se torna indispensable para todas las organizaciones económicas (públicas, privadas y mixtas, con y sin ánimo de lucro) en aras de conocer y autoevaluar la responsabilidad social asumida, promover mejoras y gestionar la sustentabilidad.

Desde la Facultad de Ciencia Económicas de la UNLP (FCE – UNLP), un equipo de investigación viene trabajando en una entendida especialidad contable socio-ambiental. De la sinergia entre el paradigma de desarrollo sostenible, o

²Puede verse que destaca la connotación social de la empresa privada, así como el necesario cuidado ambiental.

sustentable, y lo doctrinario contable tradicional, contribuye a adaptar ciertas particularidades de los parámetros que definen al modelo contable económico-financiero genérico para obtener y brindar conocimientos económicos, sociales y ambientales.

Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti (2010), expresan: “La información patrimonial con un enfoque económico financiero es muy importante para los entes, pero en la actualidad se torna escasa al haberse operado una serie de transformaciones socioculturales. Las mismas han influido en la evolución de las disciplinas sociales y por ende en la contabilidad... Una de la formas de satisfacer esta nueva demanda de información puede lograrse complementando la información que ofrece la contabilidad tradicional con la que proporciona la especialidad contable socio-ambiental.” (p. 50).

Desde 2012 puede considerarse como un avance desde la FACPCE la aceptación de la pertinencia de la información contable económica-social-ambiental o Balance Social, que incluye a las memorias de sostenibilidad. Pero, aún quedan varias preguntas por resolver en aras de sentar bases conceptuales comprensivas de aspectos sociales del desarrollo que, más allá de lo económico-financiero, ayuden a evitar discrepancias y contradicciones sobre los conceptos clave de la contabilidad, y sus relaciones. Entre tales preguntas es posible plantear las siguientes: ¿Qué aspectos de lo social deberían contener los conceptos clave de la contabilidad con enfoque socio-ambiental? ¿Es posible mantener la sistematicidad brindada por las relaciones de entre los conceptos clave de activo, pasivo y patrimonio neto desde lo económico-financiero para lo social con enfoque socio-ambiental? ¿Cómo puede dilucidarse el término ingreso social desde lo socio-ambiental?

Interpretamos que las respuestas a dichos interrogantes, entre otros, pueden contribuir a consensuar y elaborar bases comunes desde lo doctrinario y desarrollar aspectos de lo social para un Marco Conceptual de Normas Contables Socio-ambientales que propicie derivar reglas comunes para la emisión de informes contables socio-ambientales con las características de los informes contables económico-financieros, como una herramienta más para gestionar hacia una mayor sustentabilidad de los entes, de la sociedad en su conjunto.

2. Objetivos

Constituye el objetivo general del presente trabajo: contribuir a actualizar, precisar y sistematizar conocimientos relevantes del discurso contable de manera de perfeccionar el enfoque o especialidad contable socio-ambiental, considerando diferencias y similitudes con el enfoque económico-financiero tradicional.

Es el objetivo específico coadyuvar a la comprensión de conceptos clave de la dimensión social de la contabilidad socio-ambiental. Interpretamos que el cumplimiento del mencionado objetivo puede contribuir a la consideración y desarrollo de un marco conceptual más específico para normas contables profesionales socio-ambientales.

3. Método

Para el cumplimiento de los objetivos propuestos, primero realizamos una búsqueda de conceptos y definiciones generados en distintas áreas del saber de activo social, pasivo social, patrimonio social, capital social, ingreso social, entre otros. Del resultado de la búsqueda seleccionamos términos y realizamos análisis críticos y comparativos.

Seleccionamos y realizamos análisis comparativo entre los conceptos y definiciones anteriormente considerados con el sentido de equivalentes términos contenidos en la Resolución Técnica (RT) 16 y el Marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Detectamos similitudes y diferencias.

Posteriormente, y a la luz del marco conceptual realizamos deducciones e inferimos conclusiones para cumplir con los objetivos propuestos. Del desarrollo del proceso arribamos a una conclusión derivada que puede convertirse en un aporte para la comprensión de conceptos relevantes de la dimensión social de la especialidad contable socio-ambiental.

4. Marco Teórico Conceptual

A los fines de establecer un marco teórico conceptual para el desarrollo de esta investigación, seleccionamos los siguientes conceptos y definiciones que emanan como productos de investigaciones sistemáticas y consideramos entre los más pertinentes para este trabajo:

Rescatamos que la contabilidad permite obtener “conocimiento metódico y sistemático, esencialmente cuantificado, de una parte de la realidad de los entes, en un lugar y tiempo determinados. Para ello, es necesario distinguir su marco teórico conceptual y un proceso contable que opera sobre distintos elementos concretos (tangibles o intangibles) que conforman su discurso.” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2010, p. 58).

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

Seleccionamos como el “**Objetivo de la contabilidad socio-ambiental:** Obtener y brindar conocimiento metódico y sistemático de la realidad en su dimensión socio-ambiental. Es decir, del patrimonio socio-ambiental de un ente y de los impactos sobre el mismo y en su entorno.” (p. 54). Interpretamos por “**Dimensión socio-ambiental:** La porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones.”(p. 54).

Entendemos por “**Impacto socio-ambiental:** [al] Efecto o consecuencia de la actividad del ente en el todo socio-ambiental y viceversa... se incluyen aspectos culturales y naturales, directos o indirectos, positivos o negativos.” (p. 54). Constituye

el “**Proceso contable:** [el] Conjunto de etapas lógicamente ordenadas para el cumplimiento de una finalidad, obtener información contable, respetando los parámetros del marco teórico de la respectiva especialidad contable. Está compuesto por los subprocesos de descripción, comunicación y revisión y control.” (p. 54).

Denominamos como: “**Ente emisor:** A quien pertenece la información contenida en el balance socio-ambiental, como informe contable. Constituye el sujeto del proceso contable.” Son los “**Usuarios:** Quienes utilizan la información socio-ambiental procesada. Abarca el área interna y externa al emisor (administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, etc.)” (p. 54).

Referido a: “**Exposición:** La información socio-ambiental deberá transmitirse junto a los estados contables tradicionales a través de informes contables denominados balances sociales, socio-ambientales o estados contables de responsabilidad social. Contendrán la información necesaria para una correcta interpretación de la situación social y del medioambiente de la naturaleza del ente y de los impactos socio-ambientales que ocasiona su actividad.” (pp. 55, 56).

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

El enfoque contable socio-ambiental permitiría sistematizar “determinadas circunstancias, fenómenos y efectos sobre un patrimonio socio-ambiental (cultural-natural), más allá de lo económico-financiero, para conocer una realidad que incluye variables culturales y naturales utilizando porcentajes e indicadores objetivos y subjetivos, expresados en diferentes unidades de medida y relaciones proporcionales.” (Geba, Bifaretti, Sebastián, 2012, p. 6).

Interpretamos que los conceptos contables clave de aspectos ambientales en la especialidad socio-ambiental, pueden ayudarnos a comprender y sistematizar los componentes sociales relevantes de dicha especialidad. De Geba, Bifaretti y Sebastián. (2013) interpretamos que:

“*El Activo natural:* no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (...), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta”... (p. 18).

Respeto al “*Pasivo natural:* estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable

que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios"... (p. 18).

El "*Patrimonio neto natural*: resultaría del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos naturales. En este caso puede resultar: Patrimonio neto natural = Activo natural – Pasivo natural... el patrimonio neto natural estaría conformado por un capital natural (que no debería ser inferior al "capital natural mínimo a mantener" para preservar el equilibrio ecosistémico) y los resultados netos naturales de los distintos ejercicios económicos."(p. 18).

Sobre "*Resultado natural del período*: habría una denominada ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio natural y una pérdida o déficit en el caso contrario", mientras que entendemos como "*Ingresos naturales: [a los]* aumentos del patrimonio neto natural originados por la regeneración natural o por servicios ecosistémicos, con o sin la intervención humana ("como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria")." (p. 18).

Como definición de Balance Social (BS) a los fines de este trabajo adoptamos el que se expresa en nuestro país a través de la Resolución Técnica N° 36 (RT 36) que adopta como modelo de balance social a la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, de la Global Reporting Initiative (GRI). En la citada norma se entiende por Balance Social al "instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. En dicho documento se recogen los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento". (FACPCE, 2012, p. 307). Se lo considera como un estado contable porque su preparación debe cubrir los requisitos de la información contenida en los estados contables (Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales RT N° 16 distintas a las NIIFs), y cumplir con los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidas en la Guía GRI.

Se puede presentar el BS en forma conjunta con los estados contables financieros del ente, o por separado, pero haciendo referencia en el BS a dichos estados contables y cómo lograr su acceso. El período por el que se emite debe ser el mismo al que se refieren los estados contables. Para la RT 36, la estructura del BS incluye la Memoria de Sustentabilidad y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, conocido comúnmente como Estado del Valor Agregado o Añadido.

Los conocimientos contables mantienen una estrecha relación con los conocimientos de la economía, entre otras disciplinas, los que se actualizan y perfeccionan en su relación constante con la realidad y otras disciplinas. En el Oxford dictionaries (2015), se define a la Economía como: "Ciencia que estudia los recursos, la creación de riqueza y la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, para satisfacer las necesidades humanas".

En el siglo XVIII, el economista Adam Smith (1723-1790) reconoce tres factores de producción que participan en la actividad económica y son recompensados en el mercado: la tierra (a través de la renta), el trabajo (por el salario) y el capital (por el interés). Pero, la “ciencia económica actual incluye otros recursos económicos como factores productivos, al considerar que se trata de elementos indispensables dentro de la compleja actividad actual. La tecnología y la ciencia suelen aparecer, entonces, como un nuevo factor productivo, al igual que el capital humano o el capital social”. (Definición.De, 2015).

5. Desarrollo

En aras de avanzar en la sistematización de conceptos y definiciones contables de lo social con un enfoque contable socio-ambiental, iniciamos la selección y análisis de conceptos y definiciones de riqueza, activo social, pasivo social y capital social, entre otros, desde distintas áreas del saber y desde los comprendidos en el marco conceptual de las normativas contables nacionales e internacionales siguientes:

5.1 Conceptos y definiciones de activo social, pasivo social, patrimonio neto social y capital social desde áreas del saber distintas al contable

En Klisberg (1997) se manifiesta que: “Una nueva visión de los impactos, y beneficios del empleo eficiente de recursos en el campo social está en plena ebullición actualmente en el mundo. El Premio Nobel Amartya Sen señala que... Se ha marginado, postergado, o sacrificado el gasto en lo social en nombre de consideraciones cortoplacistas. ... Educación, salud, y nutrición entre otros no son en realidad gastos sino "inversiones" de muy alta rentabilidad, y los países que han asignado recursos sostenidos a estos campos, y los han manejado con eficiencia, están cobrando ahora réditos muy importantes en términos de progreso, y ventajas competitivas.”(p. 1).

... “La existencia de desarrollo social, no sólo es deseable de por sí mismo por sus múltiples implicancias en el perfil de la sociedad; sin ese "piso" los avances económicos carecen de sustentabilidad.

En documentos del Banco Mundial se plantea que existen cuatro tipos de capital en una sociedad: los activos naturales integrados por la dotación de recursos geográficos originarios de la misma, los activos producidos por la acción humana desde infraestructura hasta medios financieros, el capital humano conformado por la población, y el capital social integrado por los valores, las instituciones, la capacidad de asociacionismo, el clima de confianza entre los actores sociales y las pautas culturales entre otros aspectos. Se señala que el capital humano, y el social, deben revalorizarse.

En el siglo XXI su peso será decisivo. La calidad de los recursos humanos de un país, y la "inteligencia" de sus instituciones, definirán seriamente su posición relativa en los procesos de globalización.”(p. 1).

Según la página del Banco Mundial, en “términos generales, la riqueza total de un país incluye las existencias de capital producido, capital natural y capital humano y social todo lo cual cimienta la generación del ingreso nacional.” El Banco Mundial ha tomado “la decisión de utilizar más ampliamente el concepto de Contabilidad de la Riqueza en sus operaciones”... (Banco Mundial, 2014 a). En la edición 2014 de los “**Indicadores del desarrollo mundial** (WDI, por sus siglas en inglés)” se expresa que

“se incluyen nuevos indicadores de emaciación severa, desagregada por sexo; estimaciones nacionales de la participación en la fuerza de trabajo; relaciones entre el empleo y la población, y desempleo.” (Banco Mundial, 2014 b).

En el Diccionario de Términos Económicos de César Sepúlveda se entiende que “La **riqueza económica** de una nación está constituida por la reserva total de bienes, servicios, factores productivos y recursos naturales. Vale decir, la riqueza incluye la reserva de casas, maquinarias, caminos, escuelas, tecnología, educación, yacimientos mineros, etc.” (García Crespo, 2013). Para los individuos, la riqueza es su reserva, sería la suma de posesiones tangibles e intangibles con un valor de mercado. Según esta definición, “riqueza es el **conjunto de posesiones** de una nación o de un individuo... Sin embargo, existe una segunda acepción del término que se ajusta más a la idea común que se tiene sobre él.”

De acuerdo al “diccionario económico de La Caixa, `la riqueza es la **abundancia** de las posesiones de bienes de una persona física o jurídica, una región o un país’. La riqueza está directamente relacionada con la abundancia. Y generalmente, se refiere a la abundancia de posesiones de valor material: **dinero, inmuebles o cualquier otro tipo de bien.**” Puede hablarse de “una **riqueza material** referida únicamente a la posesión de bienes económicos; pero la riqueza también puede ser **inmaterial**, referida a lo que podrían llamarse `los bienes del espíritu’: los conocimientos, los valores, la educación de una persona o una nación. Otras clasificaciones hablan de riqueza natural y riqueza industrial; riqueza familiar y social; riqueza libre y privada, etc.” (García Crespo, 2013).

Según Mora Roa, Montes Salazar y Mejía Soto ³ (2011), puede considerarse que:

“La responsabilidad social corporativa, es entendida normalmente como la contribución activa y voluntaria de las organizaciones al mejoramiento social, económico y ambiental, casi siempre con el objetivo de mejorar su nivel competitivo.

Debe comprenderse que la responsabilidad social corporativa va más allá del cumplimiento de las leyes y de las normas técnicas, manteniendo por supuesto su debido respeto y su estricto cumplimiento. En este sentido, las normas relacionadas con el medio ambiente son el punto de partida con la responsabilidad social corporativa. El cumplimiento de estas normas básicas corresponde a las obligaciones que cualquier empresa debe cumplir simplemente por el hecho de realizar su actividad misional.

La responsabilidad social corporativa comprende un conjunto de prácticas, estrategias y sistemas de gestión empresariales que promueven el equilibrio entre las dimensiones: económica, social y ambiental de las organizaciones, públicas y privadas.” (p. 7).

Los autores también expresan que es posible afirmar que conservan su dependencia a la contabilidad financiera los conceptos creados para definir los elementos sociales y ambientales en un estado contable, pues presentan una estructura similar a esta. “Se puede afirmar que, tal es el caso del diseño de balances sociales y planes generales de contabilidad en diferentes países... es importante crear

³Mora Roa Gustavo: Economista de la Universidad Autónoma de Colombia y Magister en Gerencia del Talento Humano Universidad de Maizales; Carlos Alberto Montes Salazar: Contador Público, Dr. en Administración de Negocios, Magíster en Gerencia del Talento Humano; Mejía Soto Eutimio: Especialista en Gerencia Social de la Universidad de Antioquia, Contador Público y Filósofo de la Universidad del Quindío.

una ruptura en dichos elementos para dar paso a una verdadera contabilidad social. Las siguientes definiciones plantean un punto de vista financiero frente a lo social (IDEA, 2001; Ablan y Mendez, 2004; Ayerbe et al, 2009)". (p. 132).

Entre las definiciones se incluyen:

- “Activo social”: constituido por los bienes “adquiridos o poseídos por el ente” y que le permitan cumplir la responsabilidad social (menciona a intangibles, maquinaria que no producen en mayor proporción deterioro ambiental, la materia prima reciclable).
- Expresan que para lograr un verdadero equilibrio social debe replantearse lo entendido por activo en “contabilidad financiera” observando una realidad social más amplia. “Un activo social debe contener a la comunidad en un estado social de derecho, puesto que son ellos la propiedad del entorno.”
- “Pasivo social”: incluye las deudas u obligaciones que son contraídas con la comunidad, permitiendo” evidenciar los deberes a cumplir la misma.”
- También, y desde de otro punto de vista, consideran que “el pasivo social puede ser el conjunto de elementos o circunstancias que impiden el buen desarrollo en la sociedad como la intolerancia, la pobreza, la distribución inequitativa de los recursos, la violencia, entre otros.”
- “Patrimonio Social”: integrado por “las personas, las familias y la capacidad que poseen estas para generar espacios de interacción que permitan el desarrollo cultural.”
- “Ingresos sociales”: como “las entradas percibidas por la empresa como consecuencia de ejercer prácticas sociales.” Interpretan que, desde otra perspectiva, “los ingresos provenientes de una sociedad son los beneficios que se obtienen del trabajo en sociedad”. Mencionan como ejemplos cuestiones ambientales y sociales como las mejoras realizadas a la conservación del ambiente por medio del reciclaje o el apoyo que se brinda a las personas para fomentar la tolerancia y el respeto. (pp. 132, 133).

Desde el campo de las matemáticas, los investigadores Hernández Santoyo (*), Pérez León (**) y Alfonso Alemán (***) (2009)⁴ en el marco del trabajo de investigación que tiene por objetivo general diseñar un Sistema de Contabilidad del Balance Social para las cooperativas que permita registrar, medir y evaluar su desempeño o acción social, definen al Balance Social como “un instrumento que permite medir y evaluar de manera sistemática a la situación de la empresa con respecto a su acción social en un momento determinado.” Menciona como componentes a:

- “Activo Social”: integrado por “las necesidades y expectativas detectadas en un mercado social objetivo.”

⁴(*) y (**) Profesores Departamento de Matemática. Universidad de Pinar del Río. (***) Profesor Investigador Centro de Estudios sobre Desarrollo Cooperativo y Comunitario. Universidad de Pinar del Río.

- “Activo Fijo Social”: comprendido por “las necesidades y expectativas básicas que no se resuelven en el corto plazo”, como por ejemplo: el Ingreso Económico, la Estabilidad Laboral, la Salud, la Vivienda, la Educación, el Descanso, otros.
- “Activo Corriente Social”: contiene las “necesidades y expectativas de realización más inmediatas y que pueden no ser permanentes” (menciona las vacaciones, las becas y los reconocimientos).
- “Pasivo Social”: incluye las “necesidades y expectativas sociales que están pendientes por resolver en un mercado social objetivo.”
- “Patrimonio Social”: constituido por “las necesidades y expectativas satisfechas de un mercado social objetivo.” (pp. 67, 68).

En la actualidad, la globalización ha generado distintas iniciativas, frente a la necesidad de complementar el tradicional enfoque económico-financiero. Una de dichas iniciativas es el Informe Integrado del Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC). En el Marco Internacional (IR) del IIRC (2013) se interpreta que los “capitales son inventarios de valor que aumentan, disminuyen o se transforman a través de las actividades y salidas de la organización. Por ejemplo, el capital financiero de una organización se incrementa cuando se obtiene un beneficio, y la calidad de su capital humano mejora cuando los empleados están mejor capacitados.” (p. 12). Se diferencian los siguientes seis tipos de capitales:

- 1) “Capital financiero”: como el conjunto de fondos que se encuentra disponible en las organizaciones para ser usado en la producción de bienes o en la prestación de servicios, y que se obtiene por medio de financiación (“como deuda, capital o subvenciones, o generado a través de operaciones o inversiones”).
- 2) “Capital industrial”: como los objetos físicos fabricados que se encuentran disponibles para una organización para ser utilizados en la producción de bienes o en la prestación de servicios, incluye edificios, equipos, infraestructura (“como carreteras, puertos, puentes y plantas de tratamiento de residuos y agua”). Generalmente es creado por otras organizaciones, pero incluye los activos que la organización que informa fabrica para la venta o utiliza.
- 3) “Capital Intelectual”: como intangibles que se basan en el conocimiento de la organización. Se incluyen la propiedad intelectual (“patentes, derechos de autor, software, derechos y licencias”) y el “capital organizacional” como el conocimiento tácito, los sistemas, los procedimientos y los protocolos
- 4) “Capital humano”: como las competencias, las capacidades y las experiencias de las personas, y sus motivaciones para innovar. Se incluye su alineación y apoyo al marco de gobierno, al enfoque de gestión de riesgos y los valores éticos de una organización; la capacidad para comprender, para desarrollar e implementar la estrategia de la organización; y la lealtad y motivación para

mejorar procesos, productos y servicios, así como “su capacidad para dirigir, gestionar y colaborar”.

- 5) “Capital social y relacional”: como las instituciones y las relaciones (dentro y entre) “las comunidades, los grupos de interés y otras redes; y la capacidad de compartir información para mejorar el bienestar individual y colectivo.” Se incluyen las normas compartidas y los valores y conductas comunes, así como las “relaciones con grupos de interés clave, y la confianza y la voluntad de participar en una organización que ha desarrollado y se esfuerza por construir y proteger su relación con grupos de interés externos” e intangibles que se encuentran asociados a la marca y a la reputación que ha desarrollado una organización.
- 6) “Capital natural”: como los recursos y procesos medioambientales (renovables y no renovables) que brindan “los bienes y servicios que sostienen la prosperidad pasada, actual o futura de una organización. “ Se incluyen el aire, el agua, la tierra, los minerales, los bosques, la “biodiversidad y la salud del ecosistema”. (pp. 12, 13).

Otra iniciativa internacional es la mencionada Guía de la Global Reporting Initiative. (GRI). Esta iniciativa es la más reconocida a nivel internacional para la elaboración de memorias de sostenibilidad. La versión G4 es la más reciente e incluye indicadores para las categorías Economía, Medio Ambiente y Desempeño Social. Particularmente en la “CATEGORÍA: DESEMPEÑO SOCIAL” se considera que la “dimensión social de la sostenibilidad está relacionada con la repercusión de las actividades de una organización en los sistemas sociales en los que opera.” (GRI, 2013, p. 64). Dicha categoría social, a su vez, contiene las siguientes subcategorías:

- “**Prácticas laborales y trabajo digno**” considera los “Aspectos”: “Empleo”, “Relaciones entre trabajadores y la dirección”, “Salud y seguridad en el trabajo”, “Capacitación y educación”, “Diversidad e igualdad de oportunidades”, “Igualdad de retribución entre mujeres y hombres”, “Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores”, “Mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales”.
- “**Derechos humanos**” considera los “Aspectos”: “Inversión”, “No discriminación”, “Libertad de asociación y negociación colectiva”, “Trabajo infantil”, “Trabajo forzoso”, “Medidas de seguridad”, “Derechos de la población indígena”, “Evaluación”, “Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos”, “Mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos”.
- “**Sociedad**” considera los “Aspectos”: “Comunidades locales”, “Lucha contra la corrupción”, “Política pública”, “Prácticas de competencia desleal”, “Cumplimiento regulatorio”, “Evaluación de la repercusión social de los proveedores”, “Mecanismos de reclamación por impacto social.”
- “**Responsabilidad sobre productos**” considera los “Aspectos”: “Salud y seguridad de los clientes”, “Etiquetado de los productos y servicios”,

“Comunicaciones de Mercadotecnia”, “Privacidad de los clientes”, “Cumplimiento Regulatorio”.

La mencionada Guía expresa: “La memoria de sostenibilidad de la organización presenta los datos correspondientes a cada Aspecto material, es decir, aquellos cuyos efectos son considerados importantes por la organización. Los Aspectos materiales son aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso notable en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés.” (p., 43).

5.2 Conceptos y definiciones de activo social, pasivo social y patrimonio neto social desde los marcos conceptuales de las Normas internacionales de información financiera (NIIF) y de las Normas contables nacionales

Si bien desde otras áreas del saber diferentes al contable se han detectado avances en términos tales como activo ambiental, pasivo ambiental, capital social, activo social, entre otros, el marco conceptual del IASB se centra en la información financiera y en los estados financieros. Mientras que en la RT N° 16 FACPCE se los identifica como estados contables. Una enunciación de los contenidos de dichos marcos conceptuales se incluye en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1: Cuadro Comparativo entre Aspectos del Marco Conceptual del IASB y del Marco Conceptual de FACPCE (RT. 16)

Marco conceptual	Conceptos y Definiciones sobre:
IASB(2010)	(a) “el objetivo de la información financiera”; (b) “las características cualitativas de la información financiera útil”; (c) la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; (d) los “conceptos de capital y de mantenimiento del capital.”
FACPCE (2011)	(a) “Objetivo de los estados contables”. (b) “Requisitos de la información contenida en los estados contables”. (c) “Elementos de los estados contables”. (d) “Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables”. (e) “Modelo contable”. (f) “Desviaciones aceptables y significación”.

Fuente: Elaboración propia.

• Marco Conceptual de las NIIF

Se expresa en un Resumen Técnico de 2012, o extracto “preparado por el equipo técnico de la Fundación IFRS y no... aprobado por el IASB”, que el Marco Conceptual del IASB es aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para ser publicado en julio del mismo año, y ser adoptado en abril de 2001 por el IASB. Como parte de un proyecto más amplio de revisión del Marco Conceptual, “en septiembre de

2010, el IASB revisa “el objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil. La parte restante del documento de 1989 sigue vigente.” (IFRS, 2012).

Este Marco Conceptual establece los conceptos a considerar en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos, como así también el siguiente objetivo de la información financiera con propósito general: “que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.” (IFRS, 2012). Se reconoce que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, ya que los “estados financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan”. “Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable.” También que los “estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible.” (IFRS, 2012).

Se entiende que las características cualitativas son las que “identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera).” Se interpreta que la información financiera tiene que ser relevante y una representación fiel de lo que pretende representar para que sea útil, dicha utilidad se mejora cuando es oportuna, comparable, verificable, y comprensible. “El IASB reconoce que el costo puede ser una restricción al prepararse información financiera útil.” (IFRS, 2012).

Es objeto de reconocimiento, toda partida que cumpla la “definición de elemento siempre que: (a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y (b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.” Se interpreta la medición como el proceso para determinar “los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.” (IFRS, 2012). Se interpreta que:

“El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Suministra la conexión entre los conceptos de capital y los conceptos de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir esta última; lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital de una entidad y lo que es recuperación del capital; solo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rendimiento del capital.” (IFRS, 2012, p. 3).

Es por ello, que “la ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida.” (IFRS, 2012).

Al momento de la elaboración del presente trabajo se encuentra en periodo de consulta el **Proyecto de Norma Marco Conceptual para la Información Financiera**, la recepción de comentarios es hasta el 26 de octubre de 2015. El objetivo del mencionado proyecto es mejorar la información financiera proporcionando un conjunto de conceptos más completo, claro y actualizado. Por ello, este Proyecto de Norma, en particular en su capítulo 4 trata las definiciones de los elementos de los estados financieros (por ejemplo activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos). El IASB propone definir los elementos de los estados financieros de la siguiente forma, los que se presentan a continuación de modo comparativo con lo prescripto en el marco conceptual vigente a la fecha:

Cuadro Nº 2: Cuadro Comparativo entre Conceptos Clave del Proyecto de Norma Marco Conceptual para la Información Financiera-2015 y del Marco Conceptual para la Información Financiera-2010

<p>Pasivo</p>	<p>“Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.” (IFRS, 2015, p. 33).</p> <p>Se aclara que la definición de pasivo hace referencia a una "obligación presente". Se propone que una "entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico si: (a) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia; y (b) la obligación ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades, que establecen la medida de su obligación.” (p. 37).</p>	<p>“Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.” (IFRS, 2012, p. 2).</p>
<p>Patrimonio</p>	<p>“Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.” (p. 33).</p>	<p>“Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.” (p. 2).</p>
<p>Ingresos</p>	<p>“Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.” (p. 33).</p>	<p>“Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.” (p. 2).</p>

Fuente: Elaboración propia.

En el cuadro precedente puede observarse, entre otras consideraciones, que tanto en el marco conceptual vigente como en el borrador propuesto no se diferencia entre Patrimonio Neto y Patrimonio. En el Activo observamos que se propone la inclusión de la distinción del recurso como económico y presente. Respecto de Ingresos y gastos se presentan contenidos más reducidos aunque igualmente claros.

• *Marco Conceptual de la FACPCE - Resolución Técnica 16*

Para la realización de un análisis de contenido de las definiciones de activo, pasivo y capital, entre otros, incluidos en la RT 16 (2011), Geba, Bifaretti y Sebastián (2013) rescatan lo siguiente:

-“*Activos*: `un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente)´ (p. 149). El valor de cambio del un bien está dado cuando existe la posibilidad de canjearlo por efectivo u otro activo, `utilizarlo para cancelar una obligación´ o distribuirlo entre los propietarios del ente. Mientras que un bien tiene un valor de uso cuando el ente `puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.´ (p. 149). En ambos casos, `se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.´ (p. 149)...

Por sí mismas, las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar a activos. Asimismo, el carácter de activo no depende de: `su tangibilidad´, `la forma de adquisición´, `la posibilidad de venderlo por separado´, `la erogación previa de un costo´, `del hecho de que el ente tenga la propiedad´. Es decir, un elemento activo (tangible o intangible), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa, debe tener valor para un ente (representado por efectivo o sus equivalentes o tener aptitud para generar un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo).” (pp. 7, 8).

En cuanto a Pasivos se rescata que “ un ente tiene un pasivo cuando:

- a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra;
- b) la cancelación de la obligación:
 1. es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;
 2. deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor´. (p. 149).

Este concepto de pasivo es abarcador de: `las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente... cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.´ (p. 149). También expresa: `La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización.´ (p. 150). Sumado a ello, `La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí, al nacimiento de un pasivo.´ (p. 150). Para cancelar, total o parcialmente, un pasivo generalmente se entrega dinero u otro activo, se presta un servicio, se reemplaza la obligación original por otro pasivo o se convierte la deuda en capital, pudiendo también quedar cancelado por la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.” (p. 9).

También se han trabajado los términos:

“*Patrimonio neto*: `resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados. En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, es: Patrimonio neto = Activo – Pasivo´ (p.150). Adoptando el

criterio de capital financiero mantener (y no el que define un determinado nivel de actividad) se consideran: `aportes al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futuras suscripciones de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados.”

Respecto de las “transacciones con los propietarios incluyen los aportes y los retiros. “Comprometer un aporte de capital a un ente conlleva la obligación de entregarle recursos (efectivo u otros bienes), de prestarle servicios, de hacerse cargo de algunas de sus deudas o de condonarle un crédito previamente acordado.” (p.150). En cuanto a los retiros: “implican la obligación del ente de entregar recursos a los propietarios, de prestarles servicios, de asumir una obligación por su cuenta o de condonarles un crédito previamente acordado.” (p. 150).”

Como Resultado del período: “el resultado del período se denomina *ganancia* o *superávit* cuando aumenta el patrimonio y *pérdida* o *déficit* en el caso contrario.” (p. 150). Se aclara que las variaciones patrimoniales cualitativas no alteran la cuantía del patrimonio neto.”

Mientras que los “*Ingresos*: son `aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.” (p. 150). Estos generalmente resultan `de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria”. (p. 150).” (p.10).

De los análisis realizados hasta el presente, es posible obtener los siguientes resultados.

6. Resultados

Hasta el desarrollo realizado, observamos la consideración de los siguientes aspectos para la dimensión social, algunos desde un punto de vista económico-financiero:

- Cumplimiento de normativas referidas a salubridad e higiene, laborales y sociales;
- educación, salud, y nutrición, los que son entendidos como inversión;
- emaciación severa, por sexo; estimaciones de la participación en la fuerza de trabajo; relaciones entre el empleo y el desempleo con población;
- bienes adquiridos o poseídos que permiten dar cumplimiento a la responsabilidad social, “contener a la comunidad en un estado social de derecho”, deudas u obligaciones con la comunidad, “conjunto de elementos o circunstancias que impiden el buen desarrollo en la sociedad como la

intolerancia, la pobreza, la distribución inequitativa de los recursos, la violencia”, otros;

- “necesidades y expectativas detectadas en un mercado social objetivo”, “necesidades y expectativas básicas que no se resuelven en el corto plazo”, estabilidad laboral, salud, vivienda, educación, descanso, vacaciones, becas, reconocimientos, otros, necesidades y expectativas sociales no resueltas “en un mercado social objetivo”, “necesidades y expectativas satisfechas”;
- “inventarios de valor que aumentan, disminuyen o se transforman por las actividades y las salidas de la organización”, normas compartidas, valores y conductas comunes;
- “Relaciones entre trabajadores y la dirección”, “Salud y seguridad en el trabajo”, “Capacitación y educación”, “Diversidad e igualdad de oportunidades”, “Igualdad de retribución entre mujeres y hombres”, “Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores”, “Mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales”, “Inversión”, “No discriminación”, “Libertad de asociación y negociación colectiva”, “Trabajo infantil”, “Trabajo forzoso”, “Medidas de seguridad”, “Derechos de la población indígena”, “Prácticas de competencia desleal”, “Cumplimiento regulatorio”, “Evaluación de la repercusión social de los proveedores”, “Mecanismos de reclamación por impacto social”, otros según GRI.

También observamos distintas definiciones sobre activo social, pasivo social y patrimonio social y desde diferentes disciplinas. No detectamos consideraciones sobre patrimonio neto social.

En el Marco Conceptual del IASB y en el Marco Conceptual de FACPCE (RT. 16) no observamos mención expresa a los aspectos sociales mencionados. Como resultado de los análisis comparativos realizados, según las características cualitativas consideradas del Marco Conceptual para la Información Financiera (2010), en un principio un activo debería ser para el ente un “recurso” que, como resultado de sucesos pasados, controla y del cual espera obtener beneficios económicos. Un pasivo representaría una obligación presente del ente, que ha surgido de hechos pasados y que para cancelarla debe desprenderse de recursos. El Patrimonio (al no diferenciarlo de Patrimonio Neto) debería corresponder a la diferencia entre los activos del ente y sus pasivos; mientras que los ingresos sociales representarían beneficios del periodo contable que aumentan el patrimonio social y no se originan en aportes de los propietarios.

De una sinergia ente los conceptos contables clave de aspectos ambientales desarrollados por el equipo según RT 16, en un principio, podría resultar para la dimensión social de la especialidad contable socio-ambiental que:

El Activo social: no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de desarrollo social de una comunidad.

El *Pasivo social*: podría estar conformado cuando por un hecho anterior el ente está obligado (legalmente o voluntariamente al aceptar determinadas responsabilidades hacia terceros) a transferir activos o prestar servicios, o es altamente probable que así sea y su cancelación no puede eludirse.

El *Patrimonio neto social*: resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales.

El *Resultado social del período*: podría generarse por aumento o disminución del patrimonio social no originado en las relaciones del ente con sus propietarios.

7. Conclusiones

De los desarrollos y consideraciones realizados es posible inferir sobre la importancia de lo social desde lo patrimonial financiero y sus variaciones así como desde el enfoque socio-ambiental, ambos se encuentran imbricados en una mutua interacción.

También es posible concluir sobre la necesidad de profundizar en los conceptos clave de la contabilidad para el enfoque socio-ambiental. El enfoque socio-ambiental permitiría contar con informes contables socio-ambientales de aspectos sociales, además de ambientales, considerando el "Patrimonio y los impactos en un sentido amplio de los términos", clasificados como Activo Social, Pasivo Social y Patrimonio Neto Social, utilizando distintas unidades de medidas pertinentes y teniendo en cuenta un "Capital Socio-ambiental" a mantener.

Cabe aclarar que el presente pretende ser el inicio de futuros desarrollos que contribuyan a complementar las elaboraciones realizadas para la especialidad contable socio-ambiental con el ánimo de satisfacer necesidades de información contable social, integrada a lo ambiental. Interpretamos que profundizar en los términos contables clave para lo social propiciaría elaborar informes metódicos y sistemáticos, principalmente cuantificados y evaluables de las organizaciones a quienes pertenecen y de quienes interactúan con ellas, con similares componentes cualitativos a los estados contables económico-financieros tradicionales.

8. Referencias Bibliográficas

Banco Mundial (2014 a). *Midiendo la riqueza para seguirle la trayectoria a la sostenibilidad*. Obtenido el 1 de Octubre de 2015 de: <http://www.bancomundial.org/es/news/feature/2014/06/05/measuring-wealth-to-track-sustainability>

Banco Mundial (2014 b). *Publican Indicadores del desarrollo mundial 2014*. Obtenido el 1 de Octubre de 2015 de: <http://datos.bancomundial.org/noticias/publican-indicadores-del-desarrollo-mundial-2014>

Chapman, W. (1974). Auditoría económico-social: sus posibilidades y limitaciones, *Administración de Empresas*, Año 5, Nº 56, 753-763.

Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC) (2013). *Marco Internacional <IR>*. Obtenido el 22 de Setiembre de 2015 de:

<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>

Definición.De (2015) *Recurso económico*. Obtenido el 1 de Octubre de 2015 de: <http://definicion.de/recursos-economicos/>

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (n.d). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*. Obtenido el 28 de Septiembre de 2015 de:

www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/M%20Conceptual.pdf

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2011, Enero). RT N° 16, Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26. *Separatas de Legislación*, 2013, 133-141.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2012, Julio). RT N° 36, Normas contables profesionales: Balance Social. *Separatas de Legislación*, 2015, 305-310.

García Crespo, G. (2013). *Una definición económica de la riqueza*. Obtenido el 28 de Setiembre de 2015 de:

<http://www.gedesco.es/blog/una-definicion-economica-de-la-riqueza/>

Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2008). Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable Patrimonial Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales. *Illas. Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República Oriental del Uruguay (pp. 1-20). Montevideo, Uruguay.

Geba, N., Fernández Lorenzo, L., y Bifaretti, M. (2010). Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental. *Revista Actualidad Contable FACES Año 13 N° 20*. Mérida. Venezuela (49-60). Obtenido el 6 de Agosto de 2015 de: <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/32563/1/articulo4.pdf>.

Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2012). Un Análisis sobre Externalidades para su Proceso Contable en la Especialidad Socio-ambiental, *VI° Simposio de Contabilidad y Auditoría del Extremo Sur* (pp. 1-21). Ushuaia, Tierra del Fuego, Argentina.

Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, P. (2013) Reflexiones para elaborar un Marco Conceptual de las Normas Contables Ambientales (Nacional). *XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad* (pp. 1-27). Punta del Este, Uruguay.

Global Reporting Initiative (GRI) (2013). *G4 Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Principios y contenidos básicos*. Obtenido el 9 de Octubre 2014 de: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

Hernández Santoyo, A., Pérez León, V. y Alfonso Alemán, J. (2009). La Gestión y el Balance Social en la Empresa Cooperativa Cubana. Caso de Estudio: CPA 14 de

Junio [Versión electrónica]. *Revista Contabilidad y Auditoría*, Número 29, año 15, 61-78.

International Accounting Standards Board (IASB). (2010). *El Marco Conceptual para la información financiera*. Obtenido el 29 de Septiembre de 2015 de: www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/M%20Conceptual.pdf

International Financial Reporting Standard (IFRS). (2012). *Resumen Técnico El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Obtenido el 1 de Octubre de 2015 de: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Marco%20Conceptual.pdf>

International Financial Reporting Standard (IFRS) Foundation. (2015). *Proyecto de Norma PN/2015/3 Marco Conceptual para la Información Financiera*. Obtenido el 28 de Septiembre de 2015 de: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/June%202015/ES_ED_Conceptual-Framework_MAY-2015.pdf

Kliksberg, B. (1997). Hacia una gerencia social eficiente. Algunas cuestiones claves, *Revista de Administración Pública Uruguaya* N° 19. Obtenido el 29 de Septiembre de 2015 de: http://www.econo.unlp.edu.ar/uploads/docs/hacia_una_gerencia_social_eficiente_bernardo_kliksberg.pdf

Mora Roa, G., Montes Salazar, C. y Mejía Soto, E. (2011). *Contabilidad Internacional y Responsabilidad Social de las Organizaciones*. Obtenido el 18 de Setiembre de 2015 de: www.eumed.net/libros/2011b/949/

Oxford dictionaries (2015). *Economía*. Obtenido el 1 de Octubre de 2015 de: <http://www.oxforddictionaries.com/es/definicion/espanol/econom%C3%ADa>

Pahlen, R., Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2011). Teoría contable y cambio climático. *III Congreso Internacional sobre Cambio Climático y Desarrollo Sustentable*. Universidad Nacional de La Plata (pp. 1-21). Ciudad de La Plata, Argentina.

Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable, *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 20, oct.-dic./2004, 43-128. Obtenido el 28 de Septiembre de 2015 de: <http://es.scribd.com/doc/165817145/Contabilidad-e-Historia-Jorge-Tua-Pereda#scribd>