

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

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

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

### **INDICE**

**Resumen**

**Abstract**

**1. Fundamentos y Objetivo**

**2. Marco Teórico**

**3. Método**

**4. Desarrollo**

**4. 1 Aproximación histórica del concepto de patrimonio cultural**

**4. 2 Definición de patrimonio socio-ambiental y patrimonio cultural**

**4. 3 Valoración**

**4. 4 Inventario**

**4. 5 Protección de los derechos medioambientales**

**5. Resultados**

**6. Conclusiones**

**7. Bibliografía**

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

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

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

## RESUMEN

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## ABSTRACT

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 1. Fundamentos y Objetivo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2. Marco Teórico

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

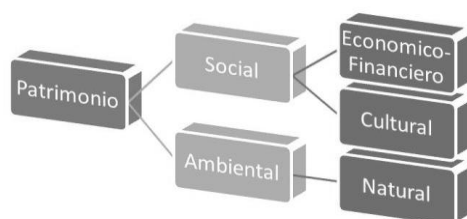
Consideramos que el patrimonio socio-ambiental es objeto de estudio de la especialidad contable homónima y como tal debe caracterizarse adecuadamente y definir sus variables relevantes a fin de diferenciarlo del captado con enfoque económico-financiero, de poder establecer sus interrelaciones, de poder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

### 3. Método

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

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

Imagen Nº 1: El patrimonio y sus dimensiones



Fuente: Elaboración propia.

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

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

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

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

#### **4. Desarrollo**

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

##### **4.1 Aproximación histórica del concepto de patrimonio cultural**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **4.2 Definición de patrimonio socio-ambiental y patrimonio cultural**

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

##### **Patrimonio en sentido amplio:**

###### *Perspectiva jurídica*

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

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

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

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

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

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

#### *Perspectiva Antropológica*

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

#### *Perspectiva de la UNESCO*

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

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

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

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

## Patrimonio cultural

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El mismo se subdivide en:

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **4.3 Valoración**

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

#### **4.4 Inventario**

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

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

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

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

(Del lat. inventarium).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Imagen Nº 2: Inventario del patrimonio cultural*



Fuente: Elaboración propia.

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

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

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

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

#### 4.5 Protección de los derechos medioambientales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 5. Resultados

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

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

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

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

### *Elementos componentes:*

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

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

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

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

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

#### *Propiedades*

##### *Perspectiva antropológica:*

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

##### *Perspectiva jurídica:*

- *universalidad jurídica*

##### *Otras perspectivas:*

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

##### *Valorización:*

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

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

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

#### *Inventario*

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

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

#### *Protección de Derechos Medioambientales:*

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

## **6. Conclusiones**

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

## 7. Bibliografía

Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente del Mercosur. (2001). Obtenido el 1 de Septiembre de 2013 de [www.mercosur.int/msweb/Normas/normas\\_web/Decisiones/ES/Dec\\_002\\_001\\_Marco\\_Med-Ambiente\\_MCS\\_Acta%201\\_01.PDF](http://www.mercosur.int/msweb/Normas/normas_web/Decisiones/ES/Dec_002_001_Marco_Med-Ambiente_MCS_Acta%201_01.PDF)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

UNESCO d. Obtenido el 30 Septiembre de 2013 de: [whc.unesco.org/archive/convention-pt.pdf](http://whc.unesco.org/archive/convention-pt.pdf)

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

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

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

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

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