

**Contabilidad Internacional y Responsabilidad Social de las
Organizaciones**

Gustavo Mora Roa
Carlos Alberto Montes Salazar
Eutimio Mejía Soto

**Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada
Universidad del Quindío
Colombia**

PROLOGO.....	7
PRESENTACIÓN.....	14
CAPÍTULO I	19
1. COMPONENTE GNOSEOLÓGICO	20
1.1 Ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento	20
1.1.1 Aspectos conceptuales	20
1.1.2 Aspectos normativa internacional	28
1.1.3 Aspectos de responsabilidad social	29
1.1.4 Conclusiones.....	32
1.2 Identificación del objeto de estudio	33
1.2.1 Aspectos conceptuales	33
1.2.2 Aspectos normativa internacional	37
1.2.3 Aspectos de responsabilidad social	39
1.2.4 Conclusiones.....	42
1.3 Determinación del método o métodos de estudio	43
1.3.1 Aspectos conceptuales.....	43
1.3.2 Aspectos normativa internacional	45
1.3.3 Aspectos de responsabilidad social	49
1.3.4 Conclusiones.....	51
1.4 Determinación de la naturaleza.....	51
1.4.1 Aspectos conceptuales	52
1.4.1 Aspectos de normativa internacional	55
1.4.2 Aspectos de responsabilidad social	56
1.4.3 Conclusiones.....	58

1.5	Determinación de la función de la contabilidad	59
1.5.1	Aspectos conceptuales	59
1.5.2	Aspectos normativa internacional	61
1.5.3	Aspectos de responsabilidad social	63
1.5.4	Conclusiones.....	66
1.6	Determinación del carácter del conocimiento contable	67
1.6.1	Aspectos conceptuales	68
1.6.2	Aspectos normativa internacional	69
1.6.3	Aspectos de responsabilidad social	70
1.6.4	Conclusiones.....	73
CAPÍTULO II		81
2.	COMPONENTES DE IDENTIFICACIÓN CONTEXTUAL.....	82
2.1	Identificación de los usuarios de la información	82
2.1.1	Aspectos conceptuales	82
2.1.2	Aspectos normativa internacional	85
2.1.3	Aspectos de responsabilidad social	85
2.1.4	Conclusiones.....	92
2.2	Identificación de las necesidades de información	94
2.2.1	Aspectos conceptuales	94
2.2.2	Aspectos normativa internacional	96
2.2.3	Aspectos de responsabilidad social	98
2.2.4	Conclusiones.....	102
2.3	Objetivos de la información contable.....	103
2.3.1	Aspectos conceptuales	103
i.	Aspectos de normativa internacional.....	106

2.3.2	Aspectos de responsabilidad social	108
2.3.3	Conclusiones.....	109
2.4	Determinación del tipo de normalización (gubernamental, privada, socio-contextual)	110
2.4.1	Aspectos conceptuales	110
2.4.2	Aspectos normativa internacional	112
2.4.3	Aspectos de Responsabilidad Social	116
2.4.4	Conclusiones.....	118
CAPÍTULO III		123
CAPÍTULO III		¡Error! Marcador no definido.
3.	COMPONENTE TECNICO-CONCEPTUAL	124
3.1	Elementos de los estados contables	124
3.1.1	Aspectos conceptuales	124
3.1.2	Aspectos normativa internacional	126
3.1.3	Aspectos de responsabilidad social	132
3.1.4	Conclusiones.....	134
3.2	Criterios de reconocimiento de los elementos de la información contable	135
3.2.1	Aspectos conceptuales	135
3.2.2	Aspectos normativa internacional	137
3.2.3	Aspectos de responsabilidad social	142
3.2.4	Conclusiones.....	143
3.3	Criterios de medición-valoración	144
3.3.1	Aspectos conceptuales	144
3.3.2	Aspectos normativa internacional	160

3.3.3	Aspectos de responsabilidad social	162
3.3.4	Conclusiones.....	176
3.4	Concepto de patrimonio	177
3.4.1	Aspectos conceptuales	177
3.4.2	Aspectos normativa internacional	179
3.4.3	Aspectos de responsabilidad social	181
3.4.4	Conclusiones.....	186
3.5	Concepto de mantenimiento de capital	187
3.5.1	Aspectos conceptuales	187
3.5.2	Aspectos normativa internacional	188
3.5.3	Aspectos de responsabilidad social	191
3.5.4	Conclusiones.....	196
3.6	Informes contables a preparar.....	197
3.6.1	Aspectos conceptuales	197
3.6.2	Aspectos normativa internacional	201
3.6.3	Elementos de responsabilidad social	202
3.6.4	Conclusiones.....	204
CAPÍTULO IV.....		214
4. COMPONENTE TECNICO-PROCEDIMENTAL.....		215
4.1	Características de la Información	215
4.1.1	Aspectos conceptuales	215
4.1.2	Aspectos normativa internacional	218
4.1.3	Aspectos de responsabilidad social	222
4.1.4	Conclusiones.....	228
4.2	Estructura de los estados financieros.....	228

4.2.1	Aspectos conceptuales	228
4.2.2	Aspectos normativa internacional	229
4.2.3	Aspectos de responsabilidad social	239
4.2.4	Conclusiones.....	251
4.3	Determinación de los criterios de revelación de la información contable	252
4.3.1	Aspectos contables	252
4.3.2	Aspectos normativa internacional	261
4.3.3	Aspectos de responsabilidad social	275
4.3.4	Conclusiones.....	281
CONCLUSIONES GENERALES		285
SIGLAS UTILIZADAS EN ESTA INVESTIGACION.....		288
BIBLIOGRAFÍA.....		291

PROLOGO

El Grupo de Investigación en **Contaduría Internacional** de la Universidad del Quindío, ha realizado un análisis detallado al concepto de responsabilidad social corporativa - RSC, en relación con los estándares internacionales de reportes financieros – IFRS emitidos por el Consejo de estándares internacionales de Contabilidad IASB, logrando valiosas conclusiones de especial interés para la comunidad contable nacional e internacional.

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.

La responsabilidad social corporativa fue impulsada en el siglo XIX por los movimientos: Cooperativismo y Asociacionismo que buscaban conciliar eficacia empresarial con principios sociales de democracia, ayuda mutua, apoyo a la comunidad y justicia social.

Sus máximos exponentes en la actualidad son las empresas de Economía social, por definición Empresas Socialmente Responsables. (Tomas, 2003).

Para la Organización Internacional del Trabajo – OIT, la responsabilidad social corporativa es “el conjunto de acciones que toman en consideración las empresas para que sus actividades tengan repercusiones positivas sobre la sociedad y que afirman los principios y valores por los que se rigen, tanto en sus propios métodos y procesos internos, como en su relación con los demás actores sociales”.

Las principales responsabilidades éticas y sociales de las organizaciones, son generalmente:

1. Servir a la sociedad con productos de calidad, útiles y en condiciones justas.
2. Respetar los derechos humanos con unas condiciones de trabajo dignas que favorezcan la seguridad y la salud laboral y el desarrollo humano y profesional de los trabajadores.
3. Respetar el medio ambiente evitando en lo posible cualquier tipo de contaminación y racionalizando el uso de los recursos naturales y energéticos.
4. Cumplir con rigor las leyes, reglamentos, normas y costumbres, respetando los compromisos adquiridos.

Las empresas desempeñan un papel muy importante en la vida de las personas, no sólo como generadoras de empleo y de riqueza, sino como agentes de desarrollo económico y social. Las grandes empresas son conscientes de ello y aprovechan las expectativas que genera la responsabilidad social corporativa para obtener ventajas competitivas, en los mercados nacionales e internacionales.

La responsabilidad social corporativa ha trascendido los círculos expertos más reducidos para instalarse en el debate público, como consecuencia del papel que desempeñan y del impacto que tienen en la sociedad.

Kenneth E. Goodpaster y John B. Mathews, Jr., entre otros, han formulado el siguiente dilema: “las empresas multinacionales son tan poderosas que es peligroso que se inmiscuyan en temas sociales y políticos, pero también lo es que solamente se dediquen a maximizar

sus ganancias. En consecuencia, si entrando en temas sociales y políticos, tienen posibilidades ciertas de aumentar sus ganancias, simplemente lo harán”.

Comenzando el siglo XX y con el desarrollo del Estado de Bienestar, el sentimiento filantrópico se volcó en relaciones formales integrales dentro de las instituciones. Hasta entonces el único objetivo empresarial había sido aumentar la productividad y los beneficios económicos. Aunque la expresión de responsabilidad social corporativa surge entre los años 50 y 60 del siglo pasado en EE.UU., no llega a desarrollarse en Europa sino hasta los 90, cuando la Comisión Europea para implicar a los empresarios en una estrategia de empleo que generase mayor cohesión social, utilizó el concepto.

En 1999 el secretario general de la ONU, durante el Foro Económico y Mundial de Davos, pidió que se adoptasen valores con rostro humano al mercado mundial. Lo cierto es que desde los años noventa, este concepto ha ido cobrando fuerza y evolucionando constantemente, tras el advenimiento de la globalización, el aceleramiento de la actividad económica, la conciencia ecológica y el desarrollo de nuevas tecnologías.

En latinoamérica, en la última década, ha crecido el interés de las empresas por la responsabilidad social corporativa. Filantropía, donaciones, programas de voluntariado, recitales o eventos organizados para reunir fondos, asistencia a lugares en emergencia y becas para estudiantes de bajos recursos, son sólo algunos de los miles de ejemplos que se podrían citar para poner de manifiesto el creciente interés de las empresas por la responsabilidad social corporativa. Las razones de este creciente fenómeno se encuentran en la necesidad de los empresarios de mejorar su imagen frente a los distintos stakeholders.

Patricia Debeljuh, profesora investigadora del Centro de Estudios Avanzados de la Universidad Argentina de la Empresa - UADE, piensa que en la actualidad ha crecido la importancia de la RSC

porque, "de una u otra manera, las compañías son cada vez más conscientes de la estrecha relación que tienen con la sociedad.

Una vez fracasado el paternalismo estatal, el sector empresarial se sitúa en el centro de las expectativas de la sociedad civil y es la misma sociedad la que comenzó a demandar a la empresa una mayor participación y compromiso social. Así, la empresa ha dejado de ser un sistema cerrado, preocupado sólo por la generación de utilidades para pasar a ser un sistema abierto, mucho más influido por las necesidades y requerimientos sociales". Continúa la profesora Patricia diciendo que "una empresa socialmente responsable es aquella que lleva adelante un negocio rentable asumiendo también todos los efectos ambientales, sociales y económicos que genera en la sociedad".

Por otra parte, Natalia Zimmermann, responsable de Relaciones institucionales de TÜV Rheinland Argentina, empresa internacional certificadora de sistemas de gestión, sostiene que "el comportamiento responsable hacia los diferentes sectores relacionados con la empresa genera un valor agregado que incrementa productividad, mejora la retención de clientes, reduce el riesgo de litigios y ofrece mayores y mejores posibilidades de operar en cualquier mercado".

Para medir o regular el grado de RSC de una empresa, la única norma internacional certificable que existe en la actualidad es la SA 8000. Se trata de una norma de gestión creada por Social Accountability International - SAI, una entidad sin ánimo de lucro, que se basó en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en la Convención de Naciones Unidas sobre Derechos del Niño y en once convenciones de la Organización Internacional del Trabajo.

Para Zimmermann, "si bien es cierto que hasta el momento han sido las empresas más grandes del mundo las que se han interesado en la RSC, en un futuro cercano todas las empresas deberán tener un

comportamiento socialmente responsable y entonces, la Norma SA 8000 resultará indispensable para demostrarlo. Las ventajas son muchas, entre ellas, podemos mencionar la mejora en las relaciones de la empresa con la comunidad, la demostración de su compromiso con el desarrollo sustentable y una mejora sustancial en su competitividad e imagen".

En relación con las NIC – NIIF encontramos: Principios éticos, información fiable y buen gobierno. La coincidencia de estas tres ideas en los campos de la contabilidad y la responsabilidad social corporativa no es casual. Pese a su distancia aparente, comparten una base conceptual que impulsa en la actualidad gran parte de la investigación y la innovación empresarial. Este sustrato común hace prever una futura integración de ambas materias, derivada de su complementariedad y principios comunes.

Las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC, rebautizadas ahora como Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, se desarrollaron sobre la base del **Marco Conceptual** que publicó, en 1988, el IASB, por entonces denominado IASC. En el Marco Conceptual y por consecuencia, en las NIC, los objetivos de la información financiera se establecen como el pilar fundamental de los sistemas contables, cobrando notable importancia los principios de **relevancia** y **fiabilidad**.

En el Marco conceptual de las NIC – NIIF, el IASB plantea la necesidad de asegurar un alto grado de transparencia y comparabilidad de los estados financieros, así como un eficiente funcionamiento del mercado de capitales. Se impone también una visión global y armonizadora que ha motivado la actividad del IASB desde su creación. De manera general, las Normas Internacionales de Contabilidad, persiguen el suministro de información útil para la toma de decisiones económicas, subordinándose a este fin el sistema contable.

En síntesis, "la RSC cobra verdadero sentido cuando es un compromiso interiorizado por toda la organización y es sostenido con acciones concretas a largo plazo. Si se considera la empresa como

un negocio organizado únicamente con el fin de optimizar beneficios, el tema de la RSC no tendrá cabida", piensa Patricia Debeljuh.

La responsabilidad social corporativa, representa el compromiso con una serie de valores sociales elementales y con un comportamiento empresarial coherente socialmente. A menudo, la perspectiva de la RSC se orienta hacia tres objetivos: económico, social y medioambiental, agrupados bajo el neologismo de **sostenibilidad**. Transparencia y verificabilidad son cualidades reconocidas entre los principios de la responsabilidad social corporativa. Constituyen reglas fundamentales que rigen el comportamiento socialmente responsable de las organizaciones. Transparencia y verificabilidad toman cuerpo en la información sobre RSC, ofrecida por las empresas, que se presenta bajo la forma de 'memorias de sostenibilidad'.

Resulta evidente que los objetivos de las NIC – NIIF comparten una base conceptual con diferentes aspectos de la responsabilidad social corporativa. En donde: Transparencia, verificabilidad, relevancia y fiabilidad son características cualitativas deseables para cualquier tipo de información financiera o de sostenibilidad, sin la cual las políticas de RSC no podrían ser contrastadas por la sociedad.

Proveer a los mercados financieros de unas fuentes de información sólidas, armonizadas a nivel global y útiles para los procesos de decisión se manifiesta como el objetivo común, tanto de las NIC – NIIF como de las 'Memorias de sostenibilidad' (Nieto, 2005).

Finalmente, debo felicitar al Grupo de Investigación en **Contaduría Internacional** de la Universidad del Quindío, por este importante aporte al análisis del concepto de responsabilidad social corporativa - RSC, en relación con los estándares internacionales de reportes financieros – IFRS emitidos por el Consejo de estándares internacionales de Contabilidad IASB. Este es un ejemplo relevante de la manera como se puede liberar al Contador Público del letargo tradicional, en que se ha mantenido, por su aversión a la investigación y a la incursión en la problemática política y social.

José Dagoberto Pinilla Forero

Presidente de FIDESC

Fundación para la investigación y el Desarrollo de la Ciencia
Contable

PRESENTACIÓN

El Grupo de Investigación en Contaduría Internacional de la Universidad del Quindío, adelanta un macro-proyecto orientado al análisis de modelos contables en uso y a la formulación de una estructura para la construcción de modelos contables pertinentes a los entornos en los cuales se aplica y de conformidad con las necesidades de los usuarios de dichos informes. García Casella (2001) establece la existencia de cinco modelos contables: financiero, gerencial, social, económico y gubernamental. Modelos que en principio serán analizados de forma independiente, de forma que el presente proyecto corresponde a uno de los enfoques señalados.

El presente texto resultado del proyecto de investigación “Análisis del concepto de responsabilidad social corporativa y su relación con los estándares internacionales de reportes financieros IFRS emitidos por el Consejo de estándares internacionales de contabilidad IASB”¹, parte de la formulación de una estructura para el análisis de modelos contables en uso, la mencionada estructura constituye un producto de las reflexiones al interior del Grupo de investigación, con ella se pretende tener una plataforma uniforme y estandarizada para el análisis de diferentes sistemas y modelos contables independiente de su condición de tamaño, orientación, tipo y carácter. La aplicación a los modelos contables de responsabilidad social y de los estándares internacionales de contabilidad y de reportes financieros, constituye una primera implementación, el resultado de la validación desde el punto de vista epistemológico, conceptual y técnico constituirá un insumo conceptual y metodológico para el desarrollo de posteriores trabajos en función de los modelos contables.

¹ El proyecto de investigación contó con la participación y asesoría de la Contadora Pública Luz Delly Rojas Valbuena y la asistencia académica de las Jóvenes Investigadoras de la Escuela de Formación e Investigación Contable EFIC, Diana Marcela Ramírez Tejada, Lady Johanna Agualimpia Muñoz y Gloria Restrepo Parra, su valioso, dedicado y riguroso trabajo fue definitivo en todo el proceso de la presente publicación.

La estructura propuesta consta de cuatro componentes que corresponde a igual número de capítulos en el presente informe de investigación. La desagregación de dichos capítulos permite la formulación de diez y nueve ítems característicos de cualquier modelo contable. En cada tópico o ítems, el modelo contable tiene la posibilidad de elegir entre diversas opciones teórico-prácticas disponibles, la conjugación de las mismas, hace posible que en la actualidad existe una amplia gama de modelos contables con matices específicos que los hacen particulares y los distinguen de otros modelos. Cada ítem será analizado desde cuatro ópticas: desde un enfoque teórico-conceptual que se denomina “aspectos conceptuales”, desde el enfoque de la normativa internacional que recibe la denominación de “aspectos normativa internacional”, desde los “aspectos de responsabilidad social” que recibe dicho nombre; finalmente en cada uno de los ítems se desarrolló un acápite de conclusiones.

La investigación desarrollada tiene como objetivo general “Analizar el concepto de responsabilidad social corporativa y su relación con los Estándares internacionales de reportes financieros IFRS emitidos por el Consejo de estándares internacionales de contabilidad IASB”, para lo cual se formularon tres objetivos específicos, que se desarrollaron en el trabajo de investigación como se explicita a continuación:

1. “Analizar los conceptos de mayor influencia que se han formulado con respecto a la responsabilidad social corporativa”, para el desarrollo de este objetivo se analizaron los diez y nueve ítems que conforman un modelo contable a la luz de los criterios de la responsabilidad social corporativa, dichos análisis han sido etiquetados como “aspectos de responsabilidad social”;
2. “Analizar los criterios formulados o subyacentes en los Estándares internacionales de reportes financieros IFRS con respecto a la responsabilidad social corporativa”, para el desarrollo de este objetivo se analizaron los diez y nueve ítems que conforman un modelo contable a la luz de los criterios del modelo contable internacional del Consejo de estándares

internacionales de contabilidad (IASB), a través de sus Estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros (IAS-IFRS), dichos análisis han sido rotulados como “aspectos normativa internacional”;

3. “Analizar la relación entre los conceptos de responsabilidad social corporativa identificados como de mayor influencia y los criterios que sobre el tema están presentes en los Estándares internacionales de reportes financieros”, para el desarrollo de este objetivo se compararon y analizaron los diez y nueve ítems que conforman un modelo contable conforme a los criterios de la responsabilidad social corporativa y los criterios contemplados en el modelos contable internacional IASB a través de los IAS-IFRS, dichos análisis han sido presentados bajo de denominación de “conclusiones”.

Cada uno de los diez y nueve ítems analizados tiene un desarrollo teórico introductorio denominado “aspectos conceptuales”, el cual tiene como objetivo lograr una mayor contextualización epistemológica, investigativa y conceptual de cada uno de los criterios contemplados en la estructura para el análisis de modelos contables.

La estructura para el análisis de los modelos contables en uso propuesta por el Grupo de investigación en contaduría internacional comparada y utilizada como estructura de análisis en la presente investigación es la siguiente:

1. Componente gnoseológico
 - Ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento.
 - Identificación del objeto de estudio.
 - Determinación del método o los métodos de estudio.
 - Determinación de la naturaleza.

- Determinación de la función de la contabilidad
- Determinación del carácter del conocimiento contable.

2. Componente de identificación contextual

- Identificación de los usuarios de la información.
- Identificación de las necesidades de información.
- Objetivos de la información contable.
- Determinación del tipo de normalización (gubernamental, privada, socio-contextual)

3. Componente técnico-conceptual (tercer componente)

- Elementos de los estados contables.
- Criterios de reconocimiento de los elementos de la información contable.
- Criterios de medición-valoración.
- Concepto de patrimonio.
- Concepto de mantenimiento del patrimonio.
- Informes contables a preparar

4. Componente técnico-procedimental

- Características de la información.
- Estructura de los Estados Financieros.

- Determinación de los criterios de revelación de la información contable.

Las conclusiones obtenidas en el presente trabajo servirán de soporte para el desarrollo de futuras investigaciones en el campo de la responsabilidad social y la responsabilidad ambiental corporativa. Estos dos temas en la actualidad han logrado altos niveles de aceptación, pero paradójicamente el rigor con el que se ha implementado sigue siendo muy deficiente, en muchas empresas la aplicación de sistemas de gestión social y ambiental, no supera las intencionalidades meramente publicitarias y financieras. Los resultados del presente trabajo, permitirán además formular una estructura que pueda valorar objetivamente los criterios necesarios para una evaluación y calificación de las dinámicas de responsabilidad empresarial adelantada por las entidades y expresada en los reportes contables de las mismas.

CAPÍTULO I

COMPONENTE GNOSEOLÓGICO

1. COMPONENTE GNOSEOLÓGICO

1.1 Ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento

1.1.1 Aspectos conceptuales

De acuerdo a las definiciones que diferentes autores han dado, la contabilidad se puede ubicar en diferentes campos como son:

1.1.1.1 Contabilidad como ciencia

“La contabilidad es una ciencia social de naturaleza económica que tiene por objeto, mediante un método específico, elaborar información en términos cuantitativos, relativa a la realidad económico-patrimonial que se da en una unidad económica para que los usuarios de la información puedan adoptar decisiones en relación con la expresada unidad económica” (Muñoz Merchant, 2003, 24).

García Casella (2001, 70) consideran la contabilidad como “una ciencia factual, cultural, aplicada” éstos toman como referencia diferentes autores que definieron la contabilidad de la siguiente manera:

“La contabilidad es una ciencia, una erudición, y no, como algunos parecen suponer, una mera colección de reglas aproximadas y difícilmente certeras indicadas por medio de la observación e intuición y para ser aplicadas con tacto y cautela. Analiza, y así averigua, con exactitud lógica y matemática, la condición de los negocios de cualquier empresa” (Duncan, 1909, citado por García Casella, 2001,91).

“La contabilidad es aquella ciencia que trata sobre los métodos de registración de las transacciones en los negocios y que interpreta las argumentaciones asentadas en libros y documentos para que así el lego pueda tener una clara concepción de la exacta posición financiera o gerencial de la firma o empresa, tanto como un todo como por partes” ” (Patón W.A. y Stevenson R.A, 1917, citado por García Casella, 2001,91)

“En un sentido amplio la contabilidad es una ciencia que intenta presentar y clasificar las estadísticas de la propiedad y los derechos de propiedad de la empresa de negocios” (Carnap, 1934, citado por García Casella, 2001,92)

“Contabilidad es la ciencia que coordina y dispone en libros adecuados las anotaciones de las operaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objeto de poder conocer la situación de dicha empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido esos resultados” (Bertora, 1975, citado por García Casella, 2001,100-101)

“La contabilidad es una ciencia empírica y, por lo tanto, sus conclusiones deben comprobarse necesariamente con la experimentación y la observación de la realidad” (Lisdero, 1972, citado por García Casella 2001,114)

“La contabilidad es una ciencia económica que atiende a la información explicativa, predictiva y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio de los sujetos privados y públicos” (Mallo Rodríguez, 1991, citado por García Casella, 2001, 114)

“Ciencia de las funciones, de las responsabilidades que abarca cuatro partes distintas, que tratan respectivamente: 1. Del estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales y civiles según el cual las empresas se manifiestan y se regulan; 2. De la organización y de la disciplina interna de las empresas; 3. Del cálculo, o sea de la aplicación de las matemáticas a los hechos y de su demostración en el orden tabular; y 4. Del estudio del método de registro, destinado a coordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos jurídicos y económicos y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación” (Cerberoni, citado por Tua Pereda 1995,133).

"Doctrina o ciencia, rama de las matemáticas aplicadas a la administración, que mediante anotaciones veraces, completas, coordinadas, sistematizadas y resumibles, permite definir y regular una actuación económica o administrativa" (Justo y Reyes, 1947, citado por Tua Pereda, 1995, 126).

"La Contabilidad es la Ciencia que deduce de la teoría económica y jurídica el conjunto de principios que deben regular el registro ordenado de las operaciones económicas ejecutadas en un patrimonio hacendal, a fin de conocer, orientar y criticar una actuación económico-administrativa". (Lluch Capdevilla 1951, citado por Tua Pereda, 1995, 129).

"La Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos, apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras y las de planificación y control internas" (Cañibano, 1979, 33).

"Ciencia del grupo de las económico sociales, que estudia y analiza el patrimonio, en sus aspectos estático y dinámico, establece normas para su correcta representación valorada y para el registro de las operaciones y de las previsiones, controlando los resultados; todo ello para facilitar la cuidadosa administración y el gobierno eficiente de la masa de riqueza poseída por cada ente, público o privado (microeconomías), y por conjuntos de entes armónicamente estructurados (macroeconomías)" (Goxens, 1970, citado por Tua Pereda, 1995, 138).

"La Contabilidad es la Ciencia de las cuentas, que representa los movimientos de los valores de cambio clasificados en sus funciones principales y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las situaciones de los patrimonios privados o públicos. La Contabilidad llena las funciones que le son propias por medio de las cuentas que, aisladas, responden individualmente a sus funciones principales de clasificación y estadística, a sus funciones accesorias de tiempo, de historia, de numeración, de evaluación, de control y resultado, en el espacio de un ejercicio, y que, jugando entre sí, dos a dos, por sus relaciones organizadas, llenan las funciones de informes y de resultados frente a los otros organismos directores, administrativos, financieros, técnicos, comerciales o anexos de una empresa

cualquiera". (Delaporte tomado de Goxens Duch 1970 por Tua Pereda, 1995, 146).

"La Contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones". (Gonzalo, 1983, citado por Tua Pereda, 1995, 183).

"La contabilidad es una ciencia económica que atiende a la información explicativa, predictiva y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio de los sujetos privados y públicos" (Mallo Rodríguez, 1991, citado por García Casella, 2001, 114)

Según lo expuesto por Contreras y Molina (2001, 22) citando a Osorio (1998), cuando se ubica la contabilidad en el campo de las ciencias, esta no limita su objetivo a la mera información, sino que se extiende a la interpretación de los fenómenos propios de la circulación económica, criterio que está ganando terreno en los últimos trabajos de investigación.

La conceptualización de la contabilidad como ciencia data desde mediados del siglo XIX siendo más el resultado de una aspiración legítima de los investigadores contables, que una conclusión debidamente soportada y constatada en referentes empíricos y conceptuales externos al saber contable. Los autores que definen la contabilidad como ciencia no han soportado su afirmación en un riguroso seguimiento y demostración del cumplimiento de las características establecidas por escuelas epistemológicas para categorizar una disciplina como científica.

La ubicación de la contabilidad al campo de las ciencias no puede formularse sin una adscripción a una escuela de pensamiento concreta. Las diferentes corrientes gnoseológicas y epistemológicas establecen criterios distintos para otorgar el carácter de ciencias a un cuerpo de conocimientos o a una actividad investigativa. En tal

sentido, la definición de un saber dentro de las ciencias debe estar precedida por una fundamentación conceptual que indique a que línea de pensamiento responde dicha afirmación, además de la enumeración de los requisitos establecidos para recibir dicha categorización y la explicación del cumplimiento de los criterios necesarios y suficientes expuestos por la teoría.

La mayor parte de las definiciones de contabilidad que la conceptualización dentro de las ciencias, lo hacen sin explicaciones adicionales que permitan comprender los fundamentos de dicha conclusión. Los autores de mayor rigor que se han adscrito a una escuela y explican detalladamente los requisitos establecidos para la calificación como ciencia, sobredimensionan aspectos de la contabilidad de forma que pueda cumplir con las estrictas exigencias que el marco de científicidad exige.

1.1.1.2 Contabilidad como disciplina

“Disciplina que tiene por objeto registrar las transacciones de carácter financiero, efectuadas por una entidad y, con base en dicho registro, suministrar información financiera estructurada en forma tal que sea útil a los administradores de la entidad y a otros interesados en ella” (Vartkes, 1995, 6).

“La contabilidad no es meramente una colección de técnicas y procedimientos que se aprenden por regla; es una disciplina académica intelectualmente demandante con un cuerpo central de teoría derivada de los objetivos económicos y sociales y de la relevancia de la contabilidad” (Morrison, 1970, citado por García Casella, 2001, 179).

La contabilidad “es una disciplina que se refiere a las descripciones cuantitativas y predicciones de la circulación de la renta y los agregados de riqueza por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos” (Mattessich, 1964, citado por Tua Pereda, 1995, 173).

El término disciplina es utilizado con suficiente ambigüedad, sin determinar un concepto específico para el mismo y sin establecer unos límites que permitan ubicar el carácter del mismo. En Contabilidad su uso es criticado en virtud que no implica rigor y no compromete con unos lineamientos específicos, claros y verificables de forma objetiva. Su utilización ha sido entendida como una ausencia de compromiso con un carácter específico para la contabilidad. El término disciplina es aplicable en sentido no riguroso a la ciencia, a la tecnología, a los diferentes campos del saber donde se utiliza algún método científico y existe alguna tradición de investigación.

1.1.1.3 Contabilidad como técnica

La contabilidad es “registro sistemático y cronológico de todas las operaciones realizadas por una empresa, con el propósito primordial de mostrar el comportamiento financiero en un periodo o fecha determinada” (Hernández, Hernández y Hernández, 2005, p 67).

La contabilidad es la "técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica." (IMCP, 1973, citado por Tua Pereda, 1995, 40).

“Rama de la contaduría que sistematiza, valúa, procesa, evalúa e informa sobre transacciones financieras que celebran las entidades económicas” (Elizondo, 2003, 22).

La ubicación de la contabilidad en el campo de la técnica obedece a las visiones iniciales de la contabilidad, su adscripción obedece a un reduccionismo contable de entenderla como mero proceso de recepción de información y producción de informes contables, concepción claramente reduccionista de la función y fin genérico de la contabilidad. En la actualidad existe amplia aceptación en la clasificación de la contabilidad en dos campos, uno el técnico y el

otro el conceptual e investigativo. El primero de corte aplicado, el segundo de fundamentación teórica. La definición de la contabilidad como técnica obedece al primer campo. En las últimas cuatro décadas las definiciones de contabilidad la ubican fundamentalmente en rangos superiores, de mayor contenido teórico-aplicado.

1.1.1.4 Contabilidad como arte

"La Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y sintetizar de manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y sucesos que son, al menos en parte, de carácter financiero, interpretando sus resultados". (MacNeal, 1939, citado por Tua Pereda, 1995, 148). (citado por Belkaoui, 1992, 69).

"La Contabilidad es un arte en el sentido de que requiere agudeza de juicio y conocimientos desarrollados a través del estudio intensivo. Es una ciencia, en el sentido de que es rigurosa, maneja mediciones y se relaciona con otras ciencias, tales como la estadística y la economía". (Matulich y Heitger, 1980, citado por Tua Pereda, 1995, 175).

Las definiciones de contabilidad que la ubican como arte, corresponde a los primeros estadios del conocimiento contable. Su estudio obedece a orientaciones de carácter histórico, su fundamentación se encuentra superada. La visión de la contabilidad como arte es importante para evaluar el proceso de evolución de la contabilidad, que ha permitido que transite desde un saber-oficio hacia concepciones de mayor complejidad como las que actualmente caracterizan a la contabilidad.

1.1.1.5 Contabilidad como sistema

"Sistema de información que permite identificar, clasificar, registrar, resumir, interpretar, analizar y evaluar, en términos monetarios, las operaciones y transacciones de una empresa" (Díaz, 2006, 2).

"La Contabilidad es un sistema de medida y comunicación para proveer información económica y social con respecto a una entidad identificable, que permita a sus usuarios juicios informados y decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de los objetivos de la organización". (Langenderfer, 1973, citado por Tua Pereda, 1995, 169).

"La contabilidad como sistema informativo ofrece una información estructurada y relevante, sobre las cuestiones que atañen al proceso de creación, distribución de la renta y la situación de la riqueza de la empresa" (Quesada Sánchez, 2004, 277)

"...La naturaleza de la Contabilidad como una metodología crea sistemas de información y trata selectivamente con problemas del mismo orden que la mayoría de los sistemas de información, con los mismos elementos funcionales. (Bueno Campos, 1973, Citado por Tua Pereda, 1995, 151).

El desarrollo y auge de la teoría general de sistemas llevó a que muchas disciplinas (término utilizado en sentido amplio) explicarían su desarrollo evolutivo y su función-fin a partir de la herramienta de los sistemas. La contabilidad no ha sido ajena a esta corriente y son múltiples los estudios que se han desarrollado en contabilidad desde esta concepción. El definir la contabilidad como sistema no excluye ni riñe con la ubicación de la misma en los campos del saber determinados en este trabajo. La contabilidad puede ser definida como ciencia, tecnología, técnica u otra, y además ser entendida como un sistema. La ubicación de este renglón en el presente trabajo, obedece a que se consideró que la intención de los autores que la definen como sistema persiguen explicar su funcionamiento y desarrollo interno, más que una ubicación en el campo del saber.

1.1.1.7 Contabilidad como herramienta

"Es la herramienta que se utiliza para elaborar la información de carácter económico y financiero. Proceso que recoge y selecciona información económico-financiera relevante, la interpreta y la registra, mostrando como producto final unos informes que sirven al usuario de los mismos en la toma de decisiones" (Segovia, 2008,22).

La utilización del término herramienta no constituye una ubicación en el campo del conocimiento propiamente dicho. La utilización de dicho término es ampliamente reduccionista y en la actualidad la aceptación de dicha consideración no es viable por parte de los académicos de la contabilidad. Desde una visión pragmática parece tal consideración ser la de mayor aplicación e incluso aceptación.

1.1.2 Aspectos normativa internacional

Según Gonzalo y Tua (1988) "...es lícito hablar de la Contabilidad Internacional como disciplina en formación, con un pasado que justifica su consideración como tal, pero, sobre todo, con un futuro prometedor, en función de los movimientos y fenómenos económicos que la proyectan como una necesidad ineludible, para que la comunicación de información financiera empresarial adquiera relevancia entre usuarios de diferentes países.

Por todo ello, cada vez menos serán confundidos sus contenidos con otros campos contables colindantes o parcialmente superpuestos, ya que tanto por la genuina metodología al abordar tales contenidos, como por los temas específicos de estudio que propone, se está erigiendo en disciplina autónoma y distinta del resto de las que componen el abanico contable".

Esta afirmación se hace a raíz del planteamiento expuesto por Gonzalo y Tua (1988) al preguntarse si la Contabilidad Internacional ¿se trata de una disciplina autónoma e independiente?

"A favor de la Contabilidad Internacional como campo autónomo puede argüirse la existencia de textos con tal nombre de revistas que se ocupan del mismo monográficamente, así como los pronunciamientos e informes de instituciones científico – pedagógicas relevantes, la existencia de organismos que emiten normas con pretendida validez internacional y la aparición de asignaturas con este nombre en carreras universitarias relacionadas con la contabilidad, las finanzas o las ciencias empresariales en general.

En contra de la idea de una Contabilidad Internacional autónoma puede mencionarse la inexistencia de un objeto único o campo de aplicación de las materias que componen esta disciplina, así como la no relevancia que en la práctica algunos países occidentales están teniendo, (Gonzalo y Tua, 1988, 24-25).

Los resultados de la investigación contable no siempre logran impregnar los desarrollos regulativos de la contabilidad. La realidad muestra un distanciamiento entre los constructos conceptuales resultados de investigación y los criterios establecidos en la normalización contable. La regulación contable internacional IASB no desarrolla ningún concepto o definición de contabilidad, la adscripción formulada obedece a las interpretaciones que autores hacen de la regulación, o a la identificación de características aisladas que se presentan atomizadas a lo largo del Marco conceptual IASB y de los estándares que permiten una reconstrucción de la definición implícita.

1.1.3 Aspectos de responsabilidad social

García Casella (2005, 11) retoma una definición planteada por Mattessich (2002), en la que define la contabilidad como “disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza...”. Para García Casella esta definición no da lugar a concebir una contabilidad social ya que se limita solo a la riqueza y los ingresos.

Para el comité de terminología del AICPA (1941) citado por Canetti (2005, 68), define este saber como “arte”, para éste la contabilidad guarda relación con los objetivos de la contabilidad social, aunque “alude a que tales actividades se realizan en términos monetarios, lo que no siempre ocurre en la contabilidad social”.

“La contabilidad no es una ciencia exacta. Es predominantemente una ciencia social....sus conceptos están por necesidad, arraigados en el sistema de valores de la sociedad y en la que opera y, lo que

es más, estos conceptos están socialmente determinados y socialmente expresados” (García Casella, 2001,122).

Adicionalmente Tua Pereda (1993, 35) relaciona la contabilidad con las ciencias sociales (sociología y economía) ya que conforme con su instrumento metodológico y naturaleza epistemológica, se encuentra vinculada a estas.

Igualmente en su texto “Lecturas de teoría e investigación contable” (1995, 169) hace referencia a una definición de contabilidad hecha por Langenderfer (1973) quien sostiene que la contabilidad provee la información no solo económica sino social de las diferentes entidades, ya que ésta debe servir a los usuarios y son precisamente ellos quienes exigen el cumplimiento de los objetivos.

La contabilidad desempeña un papel fundamental en los procesos sociales, siendo “La información contable que las empresas hacen pública acerca de sus variables ambientales significativas, al igual que cualquier otra información contable, puede ser financiera o no financiera, cuantitativa o cualitativa, obligatoria (debiendo aplicar las normas contables correspondientes) o voluntaria”. Fernández Cuesta (2006, 18).

“La contaduría es una práctica social, fundamentada en un conjunto de conocimientos económicos, administrativos, humanísticos, matemáticos, éticos y jurídicos, aplicados con relación a la contabilidad como disciplina central, con el propósito de elaborar y comunicar información sobre la actividad económica social desarrollada por una organización” (Uribe Piedrahíta, 2006, 32).

Cuando se establece la relación entre contabilidad y sociedad, se abre paso a la denominada contabilidad social, en la cual se abarcan dos niveles: “el macro y micro² en torno al sistema económico y social, en las organizaciones o entidades en que se desenvuelven estos sistemas” (Machado, 2004, 183).

² El enfoque macro abarca la óptica económica y el micro se refiere a la óptica contable

Desde el campo del conocimiento, la contabilidad social es considerada una rama de la contabilidad, permitiendo que los avances producidos desde la contabilidad social impacten en la contabilidad para medir, captar, interpretar, conocer y controlar la realidad social relacionándolo con el ámbito financiero, económico y administrativo. (Machado, 2004, 188).

Para Machado (2004, 186) “la contabilidad social ha sido definida desde un enfoque contista, como la agregación de datos que dan cuenta y razón de la responsabilidad social de las empresas y, desde un enfoque comunicacional, como información de base social o información social”.

Tua Pereda, (1995) al igual que Moisés García (citado por García Fronti, 2006, 121, 123) le da un carácter de disciplina científica a la contabilidad, pero que a su vez debe estar vinculado a una realidad económica, además debe facilitar la toma de decisiones a los usuarios y no basta con poseer un contenido financiero sino social como parte de que la organización ejerza una responsabilidad social.

Para la AAA³ citado por Machado (2004, 187) la contabilidad social es “la ciencia o técnica de la medición e interpretación de actividades y fenómenos de naturaleza económica y social esencialmente”, revelando los esfuerzos sociales y el impacto causado.

García Casella (2004, 57) analizando el texto de Gómez Villegas detecta que “la contabilidad se debería consolidar como una disciplina social significativamente comprometida con el bienestar general y el equilibrio natural”.

“Contabilidad no es registrar metódicamente algunos hechos de la realidad social (técnica); ni tampoco elaborar o diseñar normas sobre la confección de Estados Contables para resolver cuestiones de hecho (tecnología social); sino valerse de los instrumentos de información elaborados para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada. En

³ American Accounting Association

consecuencia, se la considera como una disciplina científica social, con identidad propia. Así entendida puede brindar un mayor y mejor aporte a la sociedad” (Geba y Fernández, 2002, citado por Fernández y Geba, 2005, 558).

Tradicionalmente la contabilidad se ha enfocado a dar cuenta de los aspectos y necesidades financieras, la definición de contabilidad no incluía los aspectos sociales. el boom de la responsabilidad social ha generado una transformación en las consideraciones disciplinares que ha llevado a incluir en las diferentes áreas del saber campos de actuación en lo social. En la mayoría de los autores, se evidencia una tendencia a entender el tema social como una rama que se desprende de la contabilidad general. Las corrientes recientes interpretan el tema como transversal en tal sentido, consideran que todos los campos de la contabilidad tienen implicaciones sociales y en tal sentido deben dar cuenta de las mismas.

1.1.4 Conclusiones

- La contabilidad no ha logrado una definición paradigmática, situación que se puede evidenciar que la mayoría de los autores que han construido una definición de Contabilidad la han ubicado como Ciencia; sin embargo, se han podido encontrar un gran número de autores que la siguen considerando como arte, disciplina, rama, técnica, sistema, herramienta; entre otros. De igual manera, se ha encontrado que muchos autores no incluyen el componente social dentro de su definición, siendo muy pocos los que han mostrado este aspecto como un componente importante dentro de la contabilidad.
- Se evidencia en la contabilidad su condición de saber científicamente en estado embrionario. La ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento no constituye un simple ejercicio de implicaciones académicas, representa la visión, alcance, límites, campo de aplicación, función y fin de la contabilidad. Las concepciones más reduccionistas la limitan a ser una herramienta al servicio de otros campos del saber o intereses político-estratégicos determinados. La ubicación de la

contabilidad dentro de las concepciones más complejas del saber, implica una mayor responsabilidad y posibilidad de actuación en la construcción y reconstrucción de realidades sociales.

- El tema social se ha incluido en el dominio o universo del discurso contable de manera reciente, en tal sentido no ha logrado su aceptación universal. Además de su aceptación requiere los desarrollos teóricos y prácticos que permitan que dicha inclusión no represente un avance exclusivamente lexicográfico sin implicaciones fácticas específicas. La inclusión dentro del dominio contable del componente social debe hacerse bajo lineamientos normativos que permitan la contribución desde el saber contable al logro de estándares sociales deseables.
- Al analizar la contabilidad como ciencia bajo los conceptos encontrados, se denota que en la mayoría de ellos no existen suficientes soportes teóricos y empíricos que permitan sustentar su estatus como ciencia. Los trabajos del profesor García Casella, sustentan fuertemente su ubicación como una ciencia social.
- No hay unidad de criterio en la definición de contabilidad, lo que genera un paradigma débil de poca aceptación general.

1.2 Identificación del objeto de estudio

1.2.1 Aspectos conceptuales

El objeto de estudio lo constituye “la cosa” estudiada por una disciplina. En el caso de la contabilidad uno de los aspectos de menor claridad es cuál es el objeto de estudio de ésta. El objeto de estudio se divide en objeto material y objeto formal, el objeto material puede ser compartido con otras disciplinas, mientras que el objeto formal debe de ser único y característico para cada disciplina. Las disciplinas se diferencian y se distinguen unas otras fundamentalmente por el objeto formal definido, por lo tanto existen

tantos objetos formales como disciplinas existan. En contabilidad existen varias propuestas en el momento de identificar el objeto material, en tal sentido, se ha afirmado que comparta el objeto de estudio con la administración que son las organizaciones, para otros lo comparte con la economía que es la realidad económica.

“La contabilidad será considerada como la ciencia que estudia, analiza, controla e interpreta fenómenos” (Giambelluca, 1967, citado por García Casella, 2001, 113). “La contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de ir brindando información sobre el cumplimiento de las metas organizacionales no exclusivamente económicas y no exclusivamente de forma cuantitativa” (García Casella, 2001, 126).

García Casella (2001, 114, 119, 123) referencian a Lisdero quien considera que el campo de estudio de la contabilidad es:

- “Los métodos que se utilizaran para reunir, procesar y transmitir la información sobre la realidad económica de la empresa.
- La aplicación de esos y otros métodos estadísticos a la obtención y procesamiento de datos para el análisis de la realidad económica.
- La interpretación de esos datos y su exposición en forma útil”.

El autor -García Casella, 2001- establece que en la contabilidad se tiene un “estudio de cosas cambiantes como ser empresas, organismos de regulación contable, bienes, usuarios, servicios, etc.” Más adelante dice que “la contabilidad es una ciencia en tanto y en cuanto, estudia ciertos hechos de la vida real de de las empresas de forma independiente de los casos particulares”.

“La contabilidad como ciencia general no se ha limitado lógicamente al campo de la empresa.....sino que puede aplicarse a toda la realidad económica privada, semipública o publica” (Mallo Rodríguez, 1991, citado por citado por García Casella 2001,114).

“Ciencia del grupo de las económico sociales, que estudia y analiza el patrimonio, en sus aspecto estático y dinámico, establece normas para su correcta representación valuada y para el registro de las operaciones y de las previsiones...” (Goxen, 1970, Citado por Tua Pereda, 1995, 138).

"El objeto material de la Contabilidad es el método estadístico peculiar que a través de los años ha desarrollado" (Castillo López, 1963, Citado por Tua Pereda, 1995, 126).

“El centro de interés son precisamente las cuentas, no el patrimonio o la realidad económica propiamente dichos” (Montesinos, 1978, citado por Tua Pereda, 1995, 132).

“El objeto de la Contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo” (Masi, 1943, citado por Tua Pereda, 1995, 136).

"Toda estructura circulatoria, abstraída de la realidad, puede ser el objeto de estudio de la Contabilidad (Moisés García, 1972, Citado por Tua Pereda, 1995, 143).

Hugo León Uribe Piedrahíta (2006) en su libro *Introducción a la Contabilidad Financiera* hace alusión a que el objeto de la contabilidad está condicionado al nivel de realidad; en su obra cita a Federico Hertz Manero en su libro *Origen y evolución de la contabilidad* donde se hace visible la importancia que tiene el entorno para el desarrollo y condicionamiento de la contabilidad; de manera textual afirma que:

“Si partimos de que el objeto de estudio de la contabilidad es el de conservar un testimonio de naturaleza perenne de los hechos económicos ocurridos en el pasado; tres serán los tipos de elementos que tengamos que buscar en el acontecer histórico, para determinar nuestro objeto:

- Que encontremos al hombre constituyendo una unidad social y por lo tanto este vinculado a otros hombres por necesidades comunes.
- Que concurren actividades económicas en tal número e importancia que haya sido preciso auxiliarse de un testimonio de naturaleza perenne en la conservación de su información, que sirviera de ayuda a la débil memoria humana.
- Que existe un medio generalmente aceptado mediante el cual se pueda conservar la información sobre la narración de los hechos ocurridos en el pasado (escritura) y que sea a la vez susceptible de registrar cifras (números) y por lo tanto medida y unidad de valor. “

“El enfoque económico se ubica en el objeto de la contabilidad, al representar información sobre la actividad económico social” (Uribe, 2006, p. 38). Araujo (2007, 184-185) afirma que el objeto de la contabilidad son los recursos, entendiéndose por recursos “todas aquellas cosas, acerca de las cuales hay un interés de un sujeto, ya que tiene una potencialidad para satisfacer necesidades, es decir, es socialmente considerado, como útil”. Pero estos deben ser identificados tangiblemente, “por ejemplo, la contabilidad se ocupa de los recursos financieros, establecer el flujo de fondos y efectivo, cómo se obtienen y cómo se aplican esos recursos financieros”. Los recursos económicos son medibles en cuanto a los costos que implican la producción y la maquinaria. El reconocimiento de estos recursos le da un carácter interdisciplinario a la contabilidad.

Igualmente cita los aportes hechos por otros autores que definen el objeto de estudio en la contabilidad así: “Para Rafael Franco, es la riqueza”. Danilo Ariza, “afirma que es el patrimonio, “últimamente ha propuesto que es el control y muchos otros hablan de la información. En general, la contabilidad informa sobre el patrimonio y la riqueza como acumulación de utilidad. Dicha utilidad esta función de una concepción y uso particular de los recursos”.

Para Larrinaga (1997, 972) haciendo referencia a Gareth Morgan (1988) afirma que el objeto de estudio de la contabilidad es la interpretación de la realidad. “Pero esta interpretación de la realidad se convierte en un recurso para la posterior construcción y reconstrucción de la realidad, pues los informes contables son utilizados para formar o racionalizar las decisiones futuras”. Geba (2007, 1) añade que esta realidad se puede representar reconociendo la contabilidad como una disciplina científica utilizando para ello diferentes escalas de observación.

García Fronti (2006, 121) cita a Moisés García García quien le da a la contabilidad carácter de disciplina científica al servicio del análisis económico básico, y que la nueva contabilidad tiene por objeto el estudio y conocimiento del sistema de circulación económica, y para poder realizarlo debe emplearse el análisis circulatorio.

No existe un consenso en la comunidad científica contable con respecto al objeto material y formal de esta disciplina. Además no existe claridad por parte de varios autores de lo que significa objeto de estudio. Se confunde objeto de estudio con método utilizado por la disciplina, con la función de la misma, e incluso con dominio o universo del discurso. Se requiere como primer paso conceptualizar qué es un objeto de estudio, posteriormente definir el objeto de la contabilidad en paralelo con disciplinas afines tales como la economía, las finanzas y la administración, para establecer claramente los límites e intersecciones de los citados campos del saber.

1.2.2 Aspectos normativa internacional

El objeto de estudio en la Normativa Internacional se delimita exclusivamente a lo económico y financiero; para las Normas el fin último de la contabilidad es generar información financiera que sea útil para la toma de decisiones económicas, de allí que dentro del Marco Conceptual se identifica lo siguiente:

“El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la

posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.” (Marco IASB, 2009, 12)

“Los estados financieros preparados con este propósito cubren las necesidades comunes de muchos usuarios. Sin embargo, los estados financieros no suministran toda la información que estos usuarios pueden necesitar para tomar decisiones económicas, puesto que tales estados reflejan principalmente los efectos financieros de sucesos pasados, y no contienen necesariamente información distinta de la financiera.” (Marco IASB, 2009, 13)

“Las decisiones económicas que toman los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como la proyección temporal y la certeza de su generación. En último extremo, esta capacidad determina, por ejemplo, la capacidad de una entidad para pagar a sus empleados y proveedores, satisfacer los pagos de intereses, reembolsar préstamos y efectuar distribuciones a los propietarios. Los usuarios pueden evaluar mejor esta capacidad para generar efectivo y sus equivalentes si se les suministra información centrada en la situación financiera, el desempeño y los cambios en la posición financiera de una entidad. (Marco IASB, 2009, 15)

“Los estados financieros también contienen notas, cuadros complementarios y otra información. Por ejemplo, pueden contener información adicional que sea relevante para las necesidades de los usuarios respecto a determinadas partidas del balance y del estado de resultados. Pueden incluir informaciones acerca de los riesgos e incertidumbres que afectan a la entidad, y también sobre recursos u obligaciones no reconocidas en el balance (tales como recursos minerales). Asimismo, suele suministrarse, en las notas y cuadros complementarios, información acerca de segmentos de negocios o geográficos, o acerca del efecto sobre la entidad de los cambios en los precios.” (Marco IASB, 2009, 21)

La normativa internacional consagrada en el modelo IASB no define claramente cuál es el objeto de estudio de la contabilidad. Su preocupación no es establecer la verdad de la información contable, sino la utilidad de la misma para la toma de decisiones fundamentalmente de los inversores bursátiles. Lo que se aprecia en el Marco y en los IAS/IFRS es una preocupación por definir la función de los estados financieros, más que la función de la contabilidad. El objeto como “cosa”, “sustancia” o parte de la realidad estudiada, no se hace visible en el discurso normativo internacional. En los IAS/IFRS se evidencia la preocupación y carácter fundamentalmente técnico-estratégico de la contabilidad, más que la orientación teórico-científica caracterizada por la búsqueda de la verdad.

1.2.3 Aspectos de responsabilidad social

Vinculando la contabilidad hacia la responsabilidad social, que ha sido mencionada por autores como Tua; Antonio López De Sa (citado por García Fronti, 2006, 122) le da un carácter social a la Contabilidad afirmando “es una ciencia que tiene por objeto la riqueza de las células sociales y que tiene la visión de un objeto específico pero observado dentro de un mundo global”.

Según lo expuesto por Franco (1996), citado por Mejía, Montilla y Montes (2007) la toma de decisiones en la compañía no será del todo útil si no se toman en cuenta los factores sociales aunque resulte complejo, el cual debe contener la relación cantidad-precio, los recursos sociales y físicos.

Otros autores dan su definición de contabilidad donde puede darse paso a la contabilidad social, tal es el caso de Patón, William A, y Gay, Edwin F. (1962), que son citados por Canetti (2005, 67) donde sostienen que la contabilidad “tiene por finalidad reunir e interpretar los datos financieros de las entidades comerciales”, además a partir de ello sirva de soporte para la toma de decisiones, tener en cuenta las diversas necesidades de los stakeholders y la organización, añade que esta información debe “lograr determinaciones justas de derechos a la luz de las normas vigentes de conducta y la relación

económica”. Para Canetti esta última definición considera a la contabilidad en un campo social.

García Casella (2004, 7) define que la “contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vistas del cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación”.

Gray (2000), citado por García Fronti (2006-2007, 7) da una definición clara de contabilidad social: “(La Contabilidad social es)... la preparación y la publicación de información sobre las interacciones y actividades de carácter social, medioambiental, vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad, a los clientes, entre otras, de una organización y, cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades. La Contabilidad social puede contener información financiera pero es más deseable que consista en una combinación de información no financiera y cuantificable, por un lado, e información no cuantificable y descriptiva, por el otro (...).”

Machado (2004, 187) hace referencia a los diversos agentes como lo son las empresas, el Estado, la comunidad y familia. Añade también que “el carácter social de la contabilidad se lo concede el objeto de conocimiento representado en las variables de tipo social que son impactadas por las relaciones que en los sistemas económicos y sociales, establecen diversas entidades contables agregadas como agentes económicos y sociales”.

Algunas definiciones relevantes dadas por diferentes autores u organismos sobre la contabilidad social, son:

ORGANISMO O AUTOR	DEFINICIÓN
-------------------	------------

American Accounting Association	No establece una definición propia de contabilidad social, utiliza la genérica de la contabilidad: La contabilidad es la técnica y/o ciencia de medición e interpretación de las actividades y fenómenos que son de naturaleza económica y social esencialmente.
Seidler y Seidler	Modificación y aplicación de las prácticas, técnicas y disciplina de la contabilidad convencional, al análisis y solución de los problemas de naturaleza social.
Ramanathan	Proceso de selección de variables del comportamiento social de la empresa, las medidas y los procedimientos de medición, el desarrollo de información útil para la evaluación del comportamiento social y la comunicación de esa información a los grupos sociales interesados.
Gray, Owen y Maunders	Consideran que puede tener dos sentidos: • Presentación de la información financiera acerca de los costes y beneficios relativos al impacto del comportamiento social de la empresa. • Presentación periódica de un informe social de la entidad.
Mathews y Perera	Supone la ampliación de los objetivos de la contabilidad tradicional hacia nuevas áreas de información como la información sobre empleados, productos, servicios al vecindario y la prevención o reducción de la contaminación.

Fuente:

<http://www.ciberconta.unizar.es/LECCION/medio21/200.HTM1>,
Consulta agosto 2005, citado por D`Onofrio (2006-2007, 29)

1.2.4 Conclusiones

No hay claridad en el objeto de estudio de la contabilidad, debido a que la comunidad académica no ha logrado un acuerdo en la unificación teórico–conceptual, dando como resultado la existencia de múltiples objetos de estudio. Así mismo, es importante la definición del objeto social de la contabilidad y de los elementos que lo componen.

Es necesario ampliar el objeto tradicional de la contabilidad, cuyo enfoque ha sido principalmente económico – financiero, y permitir la inclusión de aspectos sociales y medioambientales que estén acordes con la realidad actual. Debe superarse la visión reduccionista de la contabilidad que sólo incluía como objeto de estudio aspectos económicos.

La realidad social ha venido siendo considerada como parte del objeto de estudio de la contabilidad forma tardía, pero de forma profusa. Las investigaciones actuales han superado la determinación del objeto de estudio de la contabilidad centrado en la realidad económico-financiera para dar paso a una línea múltiple de resultados que incluiría inicialmente los aspectos sociales, ambientales y económicos. Tal consideración permite incluir otros elementos adicionales a la triple línea que la sociedad pueda demandar, además el aspecto económico contiene los elementos financieros, pero es mucho más que eso.

Los aspectos sociales y ambientales incluidos en la contabilidad tienen una amplia dependencia con las consideraciones económico-financieras, se requiere que los aspectos sociales incluidos en el término lo ambiental tienen un proceso de reconocimiento, medición y presentación/revelación sustentado en su propia realidad y no necesariamente incluidos en los informes a partir de su utilidad rentística. La realidad social debe reconocerse a partir de su propia realidad, fundamentando su importancia en función de su contribución a la armonía hombre-naturaleza-economía y no solo por su capacidad de contribuir al bienestar del hombre en términos de insumo para el consumo.

1.3 Determinación del método o métodos de estudio

1.3.1 Aspectos conceptuales

Romero (2004.40) considera que la contabilidad utiliza los métodos deductivo, inductivo y científico.

- Método deductivo: parte de lo universal para llegar a lo particular.
- Método inductivo: parte de fenómenos particulares para llegar a lo general o universal.
- Método científico: aplica el método inductivo en 3 etapas:
 - Observación: busca obtener una percepción clara y exacta de los fenómenos estudiados.
 - Hipótesis: se basa en suposiciones proyectadas en el campo de las posibilidades.
 - Experimentación: provocación del fenómeno de acuerdo a la voluntad del investigador.

“la contabilidad tiene sus propias leyes y enumera sus juicios científicos y procede a sus indagaciones con los métodos propios de cualquier ciencia; métodos inductivos y deductivos de cualquier naturaleza, y que en particular se vale de los métodos contables y estadísticos para individualizar, relevar y exponer los fenómenos patrimoniales interpretados de tales indagaciones y representación con el complejo de conocimiento que le son propios” (Bertora, 1975, García Casella, 2001, 101).

“Los métodos apropiados para el estudio de la contabilidad como son:

- “Estructuras lógicas y sistemas deductivos.

- Medición e inducción.
- Relaciones de comportamiento.
- Responsabilidad y responsabilidades normativas” (Devine, 1960, citado por García Casella, 2001, 135).

Para García Casella (2001,168) la contabilidad económica logra alcanzar su objetivo mediante tres métodos:

- El método del valor agregado.
- El método del ingreso, y
- El método del gasto.

Uribe Piedrahíta (2006, 43-49) considera que la metodología de la contabilidad utiliza enfoques generales y particulares.

Dentro de los generales los más utilizados por la contabilidad son:

- Enfoque Deductivo: parte de enunciados o premisas y mediante reglas de inferencia (operaciones que deben efectuarse para hacer derivaciones correctas) se generan otros postulados hasta llegar a derivar las conclusiones; en este predomina la lógica ya que se pasa de un enunciado a otro.
- En contabilidad este método se caracteriza por ir de lo general a lo particular y de la teoría a la práctica; se inicia con los objetivos, características y relación con el entorno económico social de la contabilidad para derivar los principios, normas técnicas y reglas de procedimiento.
- Enfoque Inductivo: este proceso se inicia con la observación de los elementos o casos particulares para hacer luego la generalización (elaboración de conceptos) de los mismos, mediante conclusiones validas para todo el conjunto de

elementos observados. Va de la practica a la teoría, es decir de lo particular a lo general.

- Enfoque del Análisis: separa el todo en sus partes para estudiarlas individualmente y elaborar conclusiones sobre el todo.
- Enfoque de la síntesis: va de lo simple a lo complejo, se refiere tanto a la acción de unir como al todo producido con la unión de las partes.
- Los métodos particulares más utilizados en contabilidad son:
- Enfoque pragmático: su propósito es examinar y describir las prácticas vigentes; va de la práctica a la teoría aunque no la desarrolla.
- Enfoque comunicacional: plantea que la necesidades de información de los usuarios constituyen la base para desarrollar las normas, principios y en general la teoría.

Considera la existencia de otros enfoques que influyen en el desarrollo de la teoría contable ayudando o colaborando con otros métodos como son: enfoque de la conducta (las teorías adecuadas son las que conducen a la toma de buenas decisiones), enfoque sociológico (las teorías adecuadas sirven a suministrar información sobre el bienestar social), enfoque macroeconómico (las teorías adecuadas sirven para proporcionar información económica), enfoque ético, enfoque no teórico, enfoques elípticos

1.3.2 Aspectos normativa internacional

El proceso que llevó a cabo el IASB para la creación de un Marco Conceptual para la Contabilidad es el seguido por la emisión de Normas Contables en los Estados Unidos, por su organismo emisor FASB, según el análisis hecho por Gonzalo y Tua (1988).

A continuación se hará referencia a las etapas de este proceso según Tua Pereda citado por Uribe (2006):

"Subprograma de Aceptación Generalizada"

...La Heurística positiva o metodología para desarrollar este subprograma es el método pragmático. Por lo tanto, la aceptación de un principio contable tiene dos condiciones; la primera es que sea habitual o practicado, y la segunda que sea aprobado o autorizado por el organismo competente, como son el CAP (Committee on Auditing Procedure), el APB (Accounting Principles Board) o posteriormente el FASB.

Este método ha sido objeto de críticas por ser producto de la práctica con éxito avalada por un organismo, lo cual no garantiza una teoría razonable y lógica, ni por lo tanto un desarrollo teórico. En consecuencia la general aceptación constituye un mecanismo eminentemente sociológico, de institucionalización de una práctica en uso y, a la vez, de control de calidad de los estados financieros que influye en todo el mundo en la actualidad y por consiguiente también tendrá presencia en las etapas siguientes.

Subprograma Lógico

La heurística positiva del subprograma lógico es el método deductivo, aplicado a la secuencia-postulados – principios-reglas, que pretende una formalización de la contabilidad financiera empresarial, influyendo de este modo la regulación contable. Es un método lógico deductivo y predominantemente positivista, ya que, aunque comienzan aparecer aspectos normativos como los objetivos de la información, esto sucede de manera positiva, como externos a la construcción del modelo. La formalización es semántica (por explicación deductiva y no con lenguaje matemático o axiomatización): los postulados describen el entorno, de ellos se infieren los principios básicos; y de estos últimos las reglas para aplicaciones concretas. De lo anterior se deducen las siguientes características específicas:

- La búsqueda de un soporte técnico y de formalización de la contabilidad financiera.
- La utilización de un instrumental lógico, fundamentalmente deductivo, en la secuencia -postulado – principios – reglas.
- No debe confundirse con una elaboración de teoría general de la contabilidad, sino que se refieren a una construcción teórica del sistema de contabilidad financiera empresarial.
- En este subprograma no se comprende explícitamente el carácter normativo de la contabilidad que comienzan a aparecer en las declaraciones, solo se desarrollan en el subprograma teleológico; tampoco se comprende la diferencia epistemológica entre teoría general y sistemas contables.

Subprograma teleológico

- En esta etapa los organismos responsables de la regulación contable tienen una composición abierta y representativa de los estamentos afectados con la norma; igualmente el proceso de emisión de normas es lento para dar cabida al debate público en busca de consenso y normas depuradas.
- Se da un aumento cuantitativo y cualitativo de información; la regulación, además de ocuparse de los estados financieros, también regula la información adicional que los complementa anualmente.
- Una nueva inquietud comienza a preocupar en la década de los setenta: las consecuencias económicas de la norma.

La heurística positiva la constituyen la búsqueda de objetivos de la información financiera como punto de partida del marco conceptual, necesario para derivar principios y reglas; al lado de los objetivos se desarrollan las características de la información necesarias para cumplir con ellos, en una aplicación del enfoque comunicacional

donde desempeñan un papel protagónico los usuarios de la información.

Con los objetivos y cualidades se complementa el marco teórico deductivo del subprograma lógico expresado por la secuencia postulados – principios – reglas; el nuevo itinerario se presenta en la siguiente secuencia: postulados – objetivos – cualidades – principios – reglas.

Así se ratifica y complementa el marco teórico del anterior subprograma. Por lo anterior se concluye que en este periodo se consolida la comprensión e identificación de los dos campos de la contabilidad, la teoría general y los sistemas contables, temas en los que venía avanzando la doctrina y la investigación científica.

Pero también sigue existiendo influencia de la general aceptación (enfoque pragmático) en el subprograma teleológico, no con relación a que un principio sea recomendable por ser practicado, sino porque FASB es el organismo finalmente autorizado para determinar los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para concluir, podemos afirmar que la evolución de las normas internacionales de contabilidad se debe al proceso de “tres subprogramas; general aceptación, lógico y teleológico; en este recorrido se viene desarrollando el marco conceptual de la contabilidad financiera, además de haber avanzado en la conceptualización general de la contabilidad y de otros sistemas contables” Uribe (2006, 61).

El itinerario lógico – deductivo es el más recomendable para la normalización, en nuestro caso, la internacional, que se caracteriza de manera resumida por las siguientes etapas:

- “Descripción de los rasgos o características esenciales del entorno en que ha de operar el sistema contable.
- Descripción de los rasgos o características esenciales del propio sistema, incluidos sus objetivos.

- Derivación de reglas congruentes con los anteriores puntos.” (Gonzalo y Tua, 1988, 77).

1.3.3 Aspectos de responsabilidad social

En los inicios de la contabilidad fue utilizado con mayor frecuencia el método inductivo el cual “consiste en la observación de las prácticas habituales, al objeto de codificar las más normales y extendidas, obteniendo además reglas generales a partir de la manera en que actúan los contables y los hombres de negocios” (Cañibano, Tua y López, 1985, 310). Este método es el más adecuado para la evaluación de los aspectos sociales, pero a nivel contable general es inadecuado, ya que no permite la actualización, renovación y el mejoramiento de prácticas contables; por el contrario el método deductivo, es tomado porque permite la elaboración de principios contables recogiendo un itinerario lógico-deductivo.

Según Tua Pereda (1993, 36) el itinerario lógico deductivo “parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable”.

Dentro de los rasgos del entorno se deben incluir aspectos sociales y ambientales como parte del proceso, que permitan establecer con mayor claridad los requisitos y características de la información contable.

Las fases que se requieren para la construcción del itinerario lógico-deductivo son descritas por Cañibano, Tua y López (1985, 301) así:

- *“Descripción de los rasgos o características esenciales del entorno en que ha de operar el sistema contable”*: Aquí se enumeran los rasgos del entorno.
- *“Descripción de los rasgos o características esenciales del propio sistema incluidos sus objetivos”*: comprende etapas como objetivos, características, y requisitos del sistema contable

- *Derivación de reglas congruentes con los anteriores puntos*: La idea es que no sean solo normas específicas para manejar cada transacción sino que permita el análisis o razonamiento al interior del sistema.

Para Cañibano, Tua y López (1985, 305) el principio contable se ubica en el tercer punto mencionado anteriormente designado “la derivación de reglas congruentes con los escalones precedentes”. Con base en esta aceptación del principio el sistema contable seguiría el siguiente proceso deductivo:

- Postulados del entorno;
- Objetivos;
- Características;
- Requisitos;
- Principios (reglas fundamentales o básicas);
- Reglas detalladas.

Según Pina Martínez (1991, 90) con el transcurrir del tiempo se ha venido adoptando un modelo de estudio que permita el desarrollo de la normalización siendo la vía normativo-deductiva la utilizada, y que esta es usada por el FASB en el diseño de un marco conceptual para la aplicación de las normas contables

Autores como Mejía, Montilla, Montes (2005 (b), 159) la contabilidad posee dos componentes: Uno de carácter positivo (la teoría general contable) para el que utiliza un método inductivo; el otro componente es de carácter normativo (Las interpretaciones o aplicaciones) que utiliza el método deductivo.

Dentro del carácter normativo (teleológico) se pueden prescribir objetivos sociales y ambientales donde la norma contable permita dar claridad y reconocimiento a tales aspectos.

“El método deductivo como método de investigación con sustento científico puede ser aplicado para establecer la ubicación, el dominio y los supuestos básicos de una disciplina. La contabilidad microsocial en particular es abordada en este trabajo utilizando las deducciones necesarias para arribar a su ubicación dentro de la contabilidad, su dominio específico y los supuestos básicos de la misma”.(García Fronti, 2006-2007, 126).

1.3.4 Conclusiones

- La contabilidad no tiene un método de investigación único que lo identifique; según los aspectos evaluados, diferentes procesos regulativos han utilizado diversos métodos de estudio en la contabilidad.
- En la actualidad, el método más utilizado es el método Deductivo, que reconoce la necesidad de identificar los rasgos característicos del entorno, para posteriormente derivar unos principios contables entendidos como hipótesis fundamentales, que permitan contribuir a unos objetivos propios de la contabilidad y que se conviertan en un elemento útil para ésta.
- Deberá existir entonces, mayor rigurosidad en los procesos metodológicos, ya que la técnica contable ha alejado algunos procesos de la realidad.
- La inclusión de los aspectos sociales, necesariamente genera una visión distinta de la metodología contable, exigiendo la apertura de métodos concebidos y propios de las ciencias sociales.

1.4 Determinación de la naturaleza

1.4.1 Aspectos conceptuales

La naturaleza de la contabilidad es uno de los temas de mayor evolución en el saber contable. La contabilidad ha estado adscrita a diversas disciplinas del saber; se ha entendido como parte de la matemática, del derecho cuando se le denomina “álgebra del derecho”, de la administración y de la economía especialmente. En la actualidad existe una aceptación generalizada de entender la contabilidad como un saber independiente que tiene que relación con otras ciencias pero que tal relación no implica dependencia.

Para Lluch Capdevilla (Tua, 1995: 129),: “La contabilidad es la ciencia que deduce de la teoría económica y jurídica el conjunto de principios que deben regular el registro ordenado de las operaciones económicas ejecutadas en un patrimonio hacendal, a fin de conocer, orientar y criticar una actuación económico-administrativa”.

“La contabilidad queda enmarcada en su dimensión analítica, mediante sus sistemas de medición que la consolidan como disciplina científica semi-axiomática que comparte su naturaleza matemática con las ciencias formales” (Suárez, 2001a, 144 y 145).

Conforme a Pirla (1970, 15) la contabilidad no puede merecer la consideración de una ciencia matemáticas, como se ha creído por muchos tratadistas, porque la utilización del instrumental matemático como medio de expresión, o incluso de investigación, no puede definir la naturaleza de una ciencia. Las ciencias físicas, las naturales, la propia teoría económica, utilizan de la matemática como instrumento, y a nadie se le ocurre decir que las mismas sean ramas de las matemáticas.

Suárez (2001a, 144 y 145) afirma que mediante los sistemas de información prefiguran la contabilidad como una disciplina aplicada que comporta su naturaleza con las ciencias sociales.

Requena (1981, 144 y 145) señala que “la naturaleza de una ciencia viene determinada por la clase o especie del objeto que constituye su campo de aplicación y en este sentido la naturaleza de las ciencias contables puede considerarse genuinamente económica, de cuya tipificación existen numerosos antecedentes en la historia de la

contabilidad. Ya Coffy en 1833, en su obra *Le Tenues des livres a parties doublés*, expresa que la contabilidad pertenece a las ciencias económicas. Para Dumarchay, la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias económicas y sociales”.

Los tratadistas de la doctrina alemana muestran una dirección eminentemente económica y los de la doctrina italiana también mencionan principios fundamentalmente económicos. El tratadista Argentino Alberto Arévalo dice que “ por su contenido de carácter económico, la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias sociales”

Tua (1995, 126) presenta expresa que Justo y Reyes (1947) afirman que la contabilidad es una “Doctrina o ciencia, rama de las matemáticas aplicadas a la administración...”

Montesinos (1978, 357) anota que el pensamiento según Garnier “la contabilidad es hija de la lógica y de la matemática”.

Fernández Pirla (1970) considera que “la contabilidad no puede merecer la consideración de ciencia matemática... porque la simple utilización del instrumental matemático como medio de expresión, o incluso de investigación, no puede definir la naturaleza de una ciencia. Las ciencias físicas, las naturales, la propia teoría económica, utilizan la matemáticas como instrumento, y a nadie se le ocurre decir que las mismas sean ramas de la matemática”.

“La teoría de la contabilidad, en su forma tradicional, es generalmente histórico descriptiva y de naturaleza dogmatico-legislativa; está orientada a la determinación de la renta de la entidad (principalmente una unidad de negocio), a la que se intenta prescribir una serie de conceptos (también designados como estándares o postulados), principios y reglas.” (Fernández, 2001, 43).

“La naturaleza científica de la contabilidad aboga por la necesaria armonización de la información necesaria pero, a la vez, contiene elementos que la dificultan” (Tua Pereda, 1995, Citado por García Casella, 2001, 117).

“Ciencia del grupo de las económico sociales...” (Goxens, 1970, Citado por Tua Pereda, 1995, 138) “. La contabilidad no es una ciencia exacta, es predominantemente una ciencia social” (Bernstein L, 1965, citado por García Casella, 2001,92).

Uribe Piedrahíta (2006) relaciona el desarrollo y posicionamiento de la contabilidad con el conocimiento y la cultura; y de allí vinculan la naturaleza de la contabilidad; como lo podemos apreciar en el siguiente párrafo:

“El desarrollo económico y social alcanzado en una época, condiciona o afecta el desarrollo de la contabilidad como sistema de información y por lo tanto la concepción dominante sobre la misma: pero, lógicamente, se pueden diferenciar ambos elementos: la historia de la contabilidad como información sobre una unidad económica, de la historia del pensamiento contable, ubicada ya en el campo de la teorización o conocimiento, y afectada también como es lógico por el desarrollo de las demás ciencias, muy específicamente con las asociadas al análisis empresarial y al desarrollo económico (economía, administración, historia, finanzas, etc.)...”.

La contabilidad es un saber que en su evolución ha logrado adquirir un alto grado de independencia de otros campos del conocimiento. La contabilidad tiene relaciones con la economía como lo manifiesta la mayoría de los autores, con la sociología, el derecho, la matemática, la sicología, las ciencias del comportamiento, la administración y las finanzas entre otras. Tal relación enriquece el alcance y accionar de la contabilidad pero no la convierte en herramienta de otros campos del saber.

La contabilidad es un saber independiente, en tal sentido su objeto no puede limitarse a los aspectos financieros y económicos, su radio de acción implica dar cuenta de una múltiple línea de resultados que implica la economía, las finanzas, lo social, lo ambiental, lo cultural e histórico entre otros aspectos que cubren los amplios límites de la contabilidad. Es reduccionista la visión que asocia la contabilidad con

las transacciones económicas, o con los hechos financieros, la contabilidad da cuenta de éstos, pero es mucho más que ello.

1.4.1 Aspectos de normativa internacional

La norma internacional indiscutiblemente delimita la naturaleza de la contabilidad de tipo económico, se hace referencia a la utilidad que tiene esta sólo en decisiones de tipo económico y financiero, como lo podemos evidenciar en los siguientes textos:

“ ... El IASC (Hoy IASB) cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que es útil para la toma de decisiones económicas.” (Marco IASB, 2009, Prologo)

Igualmente Se hace referencia a la utilidad que tiene la naturaleza económica de la contabilidad en cuanto a toma de decisiones internas: “La principal responsabilidad, en relación con la preparación y presentación de los estados financieros, corresponde a la gerencia de la entidad. La propia gerencia está también interesada en la información que contienen los estados financieros, a pesar de que tiene acceso a otra información financiera y de gestión que le ayuda al llevar a cabo su planificación, toma de decisiones y control de responsabilidades. La gerencia de la entidad tiene la posibilidad de determinar la forma y contenido de tal información adicional, de manera que satisfaga sus propias necesidades...” (Marco IASB, 2009, 11)

“El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.” (Marco IASB, 2009, 12)

Conforme al desarrollo de los Estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros IAS/IFRS la naturaleza de la contabilidad es eminentemente financiera. García Casella a lo largo

de su extensa obra académica ha distinguido cinco modelos o segmentos contables los cuales son el patrimonial o financiera, el económico, el gubernamental, el social, el de gestión y el gubernamental. Siguiendo estos lineamientos del modelos contable IASB es un desarrollo aplicado del modelo financiero, en tal sentido no puede afirmarse que los IAS/IFRS han reducido la naturaleza de la contabilidad a las transacciones financieras. El modelo IAS/IFRS es un modelo financiero y responde a tales intereses de la manera que considera más pertinente, lo objetable es transferir los criterios y metodologías de este modelo a realidad distintas a la financiera, tales como la social, la ambiental, la de gestión entre otras.

1.4.2 Aspectos de responsabilidad social

Influencia de la economía:

García Casella (2004, 8) afirma que la contabilidad presenta problemas académicos para su reconocimiento como ciencia social ya que esta “depende de la Economía porque las facultades tradicionalmente se denominan de “Ciencias Económicas” (Argentina) o “Ciencias Económicas y Empresariales” (España). Pero en Brasil (Sao Pablo) ya hace tiempo que la denominación de las casas de estudio separan y usan “Facultad de Administración, Contabilidad y Economía””.

La economía se relaciona con la contabilidad social desde la perspectiva que se habla de la economía del bienestar, que ha sido apoyada desde los fisiócratas y Adam Smith, siendo para estos, alcanzable el bienestar a través de la competencia perfecta, añadiendo otros autores que sería así, en el caso que la distribución del ingreso sea igualmente óptima. También se analiza el bienestar desde el punto de vista de la utilidad marginal, ya que los bienes y servicios no tienen la misma satisfacción para todas las personas.

Igualmente se plantea desde el punto de vista económico la relación con el capital social, ya que éste involucra tanto elementos sociales como económicos, puesto que la sola denominación capital involucra producción de bienes o servicios con valor económico.

La contabilidad, al igual que la economía trata de reflejar la “realidad económica”, pero según Requena (1981) citado por Mejía, Montilla y Montes (2007, 74) con un “objeto formal propio: El conocimiento cualitativo y cuantitativo de esta realidad”.

Según Tua Pereda (1993, 37) en la teoría económica “se pone en tela de juicio la mentalidad clásica de la economía, se reconoce la existencia de costes y beneficios sociales” y también que tenga en cuenta las externalidades tanto positivas como negativas. Además “el paradigma de la maximización del beneficio se sustituye por el de la optimización, bajo un conjunto de restricciones y objetivos sociales”.

Bien es cierta la conclusión brindada por García Casella (2004, 37) quien al realizar diferentes investigaciones deduce que lo social no puede ser abordado por la naturaleza económica solamente, porque hay aspectos que la económica no puede abarcar tal es el caso del amor, la amistad, la buena voluntad, la confianza, entre otros.

Influencia de otras disciplinas:

Analia Paz (2004, 117) identifica en su análisis a diferentes autores que la contabilidad social “unida (más no subsumida) disciplinariamente a los desarrollos de la sociología, psicología, economía social, ecología y la ingeniería ambiental, entre otras, podrá interpretar, conocer y mitigar las condiciones de miseria, atraso tecnológico, violencia, inequidad y corrupción que afectan a los ciudadanos, familias o pueblos o naciones del mundo entero”. Aquí se puede dimensionar una ampliación del objeto de la contabilidad al aspecto social.

“Para Fernández Pirla (1970), la contabilidad presenta cuatro relaciones con otras ciencias: relaciones esenciales, formales, instrumentales y teleológicas. Estas relaciones se enmarcan dentro de la autonomía y la independencia” (citado por Mejía, Montilla y Montes, 2007, 74)

La sociología se relaciona a su vez con la contabilidad social según lo plantea Mario Bunge (1999), citado por García Casella (2004, 137), “para él esta ciencia se dedica al estudio sincrónico de la sociedad, considerando a la sociedad como un sistema compuesto por muchos subsistemas que serían, como ejemplo, las familias, las empresas y las escuelas.”

Para Gil, citado por Mejía, Montes y Botero (2008, 38) la contabilidad posee un conocimiento social, por el hecho de ser las ciencias sociales una construcción del hombre y sus patrones son igualmente contruidos. Por lo anterior cabe anotar la clasificación social de la contabilidad, siendo esta un descubrimiento del hombre ante la necesidad de manejar sus cuentas y controlar las relaciones con terceros.

1.4.3 Conclusiones

- Según lo analizado, la mayoría de autores coinciden en determinar que la naturaleza de la contabilidad es económica. Sin embargo, hay autores que han adscrito a la contabilidad la naturaleza de jurídica, administrativa, matemática, finanzas, etc. De allí, se evidencia la necesidad de un soporte conceptual que determine la autonomía de la contabilidad.
- Igualmente se identifican relaciones de complementariedad entre diversas disciplinas, lo que no significa la dependencia de unas con otras. Al plantear el desarrollo social que se pretende adscribir a la contabilidad, se hace necesario entender la misma como una actividad autónoma, ya que si esto no ocurre, las nuevas realidades, tales como el estudio social y medioambiental no se podrían incluir dentro del objeto de estudio de ésta.
- La contabilidad ha evolucionado históricamente en tal sentido la adscripción de la contabilidad a otros campos del saber no puede interpretarse siempre como un reduccionismo gnoseológico y metodológico de la contabilidad. En sus principios y hasta épocas recientes en que los investigadores han impreso de carácter científico la contabilidad, tal disciplina era herramienta auxiliar de

otros saberes que habían alcanzado un mayor estatus epistemológico u gnoseológico. En la actualidad existen suficientes razones de carácter investigativo y el inventario de obras de investigación demuestran la evolución cognitiva de la contabilidad. Si bien, en la actualidad no existe un consenso de ubicación de la contabilidad en el campo de las ciencias, si lo existe en el momento de reconocer que los contables utilizan método científico y rigor académico en sus procesos de investigación.

1.5 Determinación de la función de la contabilidad

1.5.1 Aspectos conceptuales

Las disciplinas en un proceder tienen una función o utilidad social. Araujo (2007, 9) señala que la utilidad social expresa los beneficios que para la sociedad representa el desarrollo de un tipo de conocimiento. Los réditos sociales que arroja un saber para la comunidad pueden ser en el corto, mediano y largo plazo, de forma directa o indirecta, beneficios materiales e inmateriales. Finalmente la razón de ser de un saber se sustenta en la capitalización social.

La función de la contabilidad ha sido tradicionalmente entendida desde un enfoque reduccionista, limitando a funciones de ofrecer información para fines rentístico-lucrativos. La nueva época de la contabilidad, denominada de ésta forma a partir de la ampliación de su objeto de estudio, amplía su radio de acción para poder dar cuenta de realidades diferentes a la financiera, como es la realidad económica, la social, la cultural e histórica.

Según Díaz (2006, 2) la contabilidad tiene como objetivo proporcionar información financiera a las personas y entidades interesadas en conocer la verdadera situación económica de la empresa y de este modo tomar decisiones.

Para Fernández (2001, 63) la función de la contabilidad se centra en “permitir que los diferentes usuarios adopten sus propias decisiones de tipo económico” Hendriksen (1974, 119) para tratar de definir la

función de la contabilidad cita a Moonitz de la siguiente manera “la función de la contabilidad es 1) medir los recursos poseídos por entidades específicas; 2) reflejar las reclamaciones contra éstas y las partes interesadas en ellas; 3) medir los cambios en esos recursos, reclamaciones y partes interesadas; 4) asignar los cambios a periodos específicos de tiempo, y 5) expresar lo procedente en función de la moneda como denominador común”.

García Casella (2001, 117) citando a Tua pereda (1995) expresa que la función de la contabilidad es “Establecer normas para su correcta presentación valuada y para el registro de las operaciones y de las provisiones, controlando los resultados; todo ello para facilitar la cuidadosa administración y el gobierno eficiente de la masa de riqueza poseída por cada ente, público o privado...”

La función de la Contabilidad según Mac Neal (1939) Citado por Tua Pereda, (1995,140) “es registrar, coleccionar y presentar verdades económicas”. “La principal función de la Contabilidad es acumular y comunicar información económica, que permite juicios y decisiones informados a sus usuarios” (AAA, 1966, citado por Tua Pereda, 1995, 151).

“El objetivo de la Contabilidad financiera es proporcionar un sistema de información y comunicación externas, al recopilar, dar forma compacta, interpretar y diseminar datos económicos, que den una representación financiera de los derechos económicos y el interés relativo de los segmentos de la economía, a fin de facilitar a esos segmentos la formulación de juicios y la toma de medidas”. (Hendriksen, 1965, citado por Tua Pereda, 1995, 154).

Para Chambers (1966) citado por Tua Pereda, 1995, 156) la función de la contabilidad es “Proveer una fuente continua de información financiera, como guía para la acción futura en los mercados”.

“El objeto de la Contabilidad Mercantil, que establece el Código de Comercio, es el de determinar con exactitud, siempre que sea necesario, la situación de una casa, tanto en mercancías como en dinero, efectos y otros valores, y fijar sus deudas, activo y pasivo, por

medio del correspondiente balance general" (Goxens, 1984, Citado por Tua Pereda, 1995, 159).

Larrinaga (1997, 972) sostiene que los datos contenidos en la contabilidad son extraídos y utilizados en los diferentes sectores y empresas, empleándose básicamente en la regulación de la entidad, en la implantación de políticas, entre otras.

Tua Pereda (1983, 572) tomando como referencia a Moonitz, referencia las siguientes funciones de contabilidad:

- “Medir los recursos pertenecientes a entidades específicas.
- Reflejar las obligaciones y el neto patrimonial de estas entidades.
- Medir los cambios en sus recursos, obligaciones y neto patrimonial.
- Asignar dichos cambios a periodos específicos de tiempo, y
- Expresarlos en términos monetarios como denominador común”.

La mayor referencia conceptual con respecto al tema de la “función de la contabilidad” se orienta a procesos financieros y administrativos, lo anterior como consecuencia del mencionado reduccionismo contable. Los desarrollos y ampliación de la concepción de la contabilidad desarrollada en la última década, tiene y tendrá fuertes implicaciones teóricas, conceptuales y prácticas en el saber-hacer de la contabilidad. Los investigadores contables conciben este saber en movimiento y crecimiento permanente, en tal sentido, los aspectos reduccionistas hacen parte de un momento histórico importante de la disciplina, pero no por ello absoluto ni inmodificable.

1.5.2 Aspectos normativa internacional

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros delimitan una de las funciones de la

Contabilidad en cuanto a la importancia que tienen los Estados Financieros frente a los usuarios de la información y los factores externos que influyen en las diferentes formas de presentación que éstos tienen, afirmándolo de la siguiente manera:

“El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, hoy IASB) tiene la misión de reducir tales diferencias por medio de la búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El IASC (Hoy IASB) cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los **estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información** que es útil para la toma de decisiones económicas.” (Marco IASB, Prólogo).

Por otro lado se afirma que la función de la contabilidad se supedita al paradigma imperante en el entorno a aplicar; en este caso, el paradigma de utilidad de la información; sin embargo, por esos mismos rasgos del entorno, éste varía, es decir, la función de la contabilidad es distinta en cada sistema de contabilidad, así, ésta tendrá una función fiscal, macroeconómica, legalista, de utilidad o integral de la información contable.

Para el caso, las Normas Internacionales evidencian una función de utilidad, de la siguiente manera:

“Función de utilidad: Esta función se describe en el paradigma de utilidad de la información contable; orientación pragmática, utilitarista y finalista de la información económica – financiera, dirigida a convertir los EE-FF en herramienta útil para la toma de decisiones de los usuarios interesados en la información del ente. El marco conceptual de la norma internacional IASB expresa en su párrafo 9, los usuarios y las necesidades de información de los mismos, en tal sentido los reportes contables debe responder a sus necesidades: “...los usuarios de los EE-FF incluyen inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, ya sea actuales o de naturaleza potencial; así como el gobierno,

agencias gubernamentales y el público...” (Montilla, Montes y Meijía, 2005, p. 35 y 36).

De nuevo, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros nos hace referencia a esa función de utilidad de información para toma de decisiones, pero dándole toda la prioridad al usuario inversor, como lo podemos apreciar a continuación: “Aunque todas las necesidades de información de estos usuarios no pueden quedar cubiertas solamente por los estados financieros, hay necesidades que son comunes a todos los usuarios citados. Puesto que los inversores son los suministradores de capital-riesgo a la entidad, las informaciones contenidas en los estados financieros que cubran sus necesidades, cubrirán también muchas de las necesidades que otros usuarios esperan satisfacer en tales estados financieros.” (Marco IASB, 2009, 10).

Para validar lo anterior, también hacemos referencia a los Fundamentos para las Conclusiones de las IFRS para Pymes, donde en su párrafo 76 afirma que: “...Las NIIF completas han sido diseñadas para servir a los mercados públicos de capitales facilitando información financiera especialmente dirigida a los inversores y acreedores en estos mercados.” (FC IFRS PYMES, 2009,76).

Categoricamente, los Estándares internacionales de contabilidad y reporte financieros IAS/IFRS son el desarrollo tecnológico (desde la concepción epistemológica de Bunge y aplicación contable de Gil y Wirth) del modelo contable financiero. Los IAS/IFRS son la expresión aplicada de un modelo de la contabilidad. García Casella (2005) identifica cinco modelos: financiero o patrimonial, gubernamental o público, económico o nacional, de gestión o administrativo y social que incluye los aspectos ambientales. En tal sentido, el modelo IASB no puede entenderse como un desarrollo conceptual y técnico de la teoría general de la contabilidad, aborda un subconjunto de la realidad total contable.

1.5.3 Aspectos de responsabilidad social

Fernández Lorenzo y Geba (2005, 558) destacan que la función social de la contabilidad “puede describirse esencialmente a través de dos procesos: uno de descripción y otro de comunicación de los impactos económico sociales generados y recibidos por un ente determinado”.

Desde el punto de vista de “sistema de información y comunicación con fines de control”, la contabilidad puede construir un sistema de comunicación, que permita la transmisión de mensajes, posee una interdisciplinariedad que permite ser objeto de diferentes intereses y representar hechos acorde a las diferentes necesidades de información (Quirós y Bustamante, 2007,30). Aquí se debe tener presente que la transmisión de estos mensajes no son financieros únicamente, sino también de tipo social.

“Las prácticas contables se desarrollan en un contexto social, las fuerzas sociales pueden influir y cambiar la contabilidad, pero también la contabilidad funcionando dentro de su contexto social además de reaccionar a él puede influenciarlo. La contabilidad se utiliza así para reformar las organizaciones y para construir nuevas formas organizativas” (Larrinaga, 1997, 972). Por medio de esta función la contabilidad tiene el papel de contribuir a la sociedad a ser más justa y equitativa.

Rodríguez de Ramírez (2004, 80) analizando diversos textos encuentra que “la contabilidad social ha sido desarrollada para medir y verificar los efectos de, entre otras cosas, los costos del cierre de planta, los niveles de emisión, desperdicios y polución”.

Gil, Sturniolo y Pérez en su ponencia (2004, 3) definen las siguientes funciones de la contabilidad social:

- por un lado, determinar cuál ha sido el beneficio social que ha generado para dicha comunidad;
- por otro lado, establecer el grado de cumplimiento de sus responsabilidades sociales, a través de la medición de la

distribución que ha hecho de ese beneficio entre los distintos grupos involucrados.

Para García Casella (2004, 166) “la contabilidad social debe informar y medir acerca de:

- El proceso histórico del cambio social.
- La lucha por la libertad cultural;
- El logro de nuevas fronteras en el avance de las libertades humanas.
- La democracia.

Para Tua Pereda (1993, 39) la relación entre contabilidad y entorno socioeconómico (contabilidad social) está en que debe “captar, medir, valorar, y representar el comportamiento social de la empresa, con el objeto de evaluarlo y comunicar sus resultados a los interesados tanto internos como externos, aplicando de este modo la metodología convencional de la contabilidad a la medición de los costes y beneficios sociales producidos por la entidad”.

Rodríguez de Ramírez (2004, 107) identifica en el análisis realizado, que corresponde a la contabilidad nacional el estudio sobre las condiciones de vida y la prosperidad económica, lo que la vincula a la contabilidad desde esta división a cumplir su función social. La contabilidad social permite “medir, observar, captar valorar, representar y controlar las relaciones de las unidades económicas de tipo micro (como entes contables) y macro (como sistema económico)” (Machado, 2004, 194).

Desde la óptica micro la contabilidad social estudia “los aspectos relacionados con los recursos humanos, el capital intelectual, los recursos naturales y del ambiente, la cultura organizacional, las actividades de la organización frente a los diversos agentes que componen la coalición de intereses y la capacidad de las empresas como sujetos de responsabilidad” (Machado, 2004, 192).

Tua (1995, 183) cita una de sus definiciones dadas en la cual cabe destacar que para él la contabilidad es una ciencia empírica, de naturaleza económica y que la información emitida debe servir para comunicar a los usuarios no solo información económica sino social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones.

Larrinaga (1997) utiliza los conceptos brindados por Burchell y otros en 1980, entendiendo que la contabilidad no se debe considerar como un conjunto de técnicas rutinarias de cálculo únicamente; la contabilidad es un mecanismo influyente para la “gestión económica y social”.

Desde un enfoque operativo Machado (2004, 190) se refiere a Ramanathan para quien la contabilidad social es “el proceso de seleccionar a nivel de empresa las variables, las medidas, y los procedimientos de medida de desempeño social; el desarrollo sistemático de la información útil para evaluar el desempeño social de la empresa; y la comunicación de tal información a los grupos sociales interesados, tanto dentro como de fuera de la empresa”.

Autores como Quirós y Bustamante (2007, 82) plantean la contabilidad como “disciplina social” incluyéndola dentro de la comunidad, y dentro de esta debe reflejar los aspectos culturales, sociales, económicos que configuran la realidad.

La función de la contabilidad ha dado apertura a la inclusión de aspectos relacionados con lo social y lo ambiental. La creciente conciencia de responsabilidad socio-ambiental de las organizaciones, las profesiones y los individuos ha generado una presión del accionar de diversas disciplinas incluida la contabilidad, las cuales han reaccionado más por factores externos que por iniciativa propia en la ampliación de su campo de acción.

1.5.4 Conclusiones

- Hoy, sigue imperando el concepto de Paradigma de Utilidad de la Información para la toma de decisiones, el cual considera que la

función de la contabilidad es ofertar información útil para que los usuarios puedan tomar decisiones sustentadas. Este paradigma no privilegia ningún usuario en particular, da un tratamiento igualitario a todos los usuarios para lo cual desarrolla el término usuario universal; sin embargo se ha identificado que el usuario definido en la normativa internacional no corresponde al usuario universal de la filosofía del paradigma; en el modelo del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad prima el usuario inversor.

- La función definida por los diversos autores puede llegar a ser tan disímil que al definirla puede cobijar otras áreas afines a la Contabilidad. La función de la contabilidad que se evidencia en la Normativa Internacional no contempla aspectos de función social, ya que se centra exclusivamente en el mantenimiento de la inversión. Si se quisiera hablar de la función social de la contabilidad, se deberán replantear los aspectos que hoy son tenidos en cuenta como función principal de la disciplina contable.
- Existen nuevos trabajos que están ampliando la función de la contabilidad, incorporando aspectos sociales que permitan la identificación e inclusión de elementos medioambientales, socio – culturales, etc.
- Se reconoce la existencia de distintos modelos contables tales como el patrimonial, gubernamental, social, económico y administrativo; el tema socio-ambiental debe ser transversal a todos los modelos, en tal sentido es susceptible de evaluación la existencia de un modelo independiente encargado de forma única de lo social. Dicho modelo debe existir para cumplir funciones específicas, pero los otros modelos deben dar cuenta de las implicaciones sociales y ambientales derivadas de su accionar.

1.6 Determinación del carácter del conocimiento contable

1.6.1 Aspectos conceptuales

La clásica disputa entre alcances y limitaciones entre las ciencias sociales y humanas ha llevado entre otras consecuencias a la distinción de dos corrientes claramente definidas de la forma de hacer ciencia, la corriente positiva y la normativa. La positiva determina la inexistencia de juicios de valor en la actividad científica, propendiendo por la asepsia y neutralidad en la actividad del investigador. La normativa por el contrario reconoce en el sujeto investigador, más que un observador pasivo y lo vincula como ente autónomo sujeto de transformación y constructor de realidad.

La contabilidad ha sido vista por diversos autores y analizada desde ambas corrientes de pensamiento. La disputa ha generado posiciones contradictorias y extremas. Los positivistas radicales consideran que los contables son observadores, descriptores de la realidad, a partir de ello explican y predicen la realidad. Los normativistas consideran que además de las funciones anteriores, el contador debe prescribir la realidad, es decir, incluir a partir de su juicio variables que permitan direccionar la realidad hacia situaciones establecidas como necesarias ya sea desde enfoques teleológicos, estratégicos o éticos.

“el conocimiento proviene de dos vertientes: la normativa y la positiva, el conocimiento normativo se relaciona con lo que debe ser la contabilidad (norma contable). Es decir el conocimiento contable normativo se encuentra asociado con la deducción. El conocimiento positivo, por su parte, se relaciona con lo que es la contabilidad en términos de la realidad (su utilidad para la toma de decisiones). Por tal razón, el conocimiento contable se encuentra asociado con la deducción” (Rebaza Carpio, 2007, 5)

Para Cuadrado y Valmayor (1999,100-118) la escuela del pensamiento positivo enfoca a la contabilidad hacia una rigurosa lógica y correspondencia empírica, en donde no deben existir juicios de valor o subjetivismos por parte de los contables, por tanto el análisis de los hechos son completamente objetivos. Por otro lado el normativismo encierra juicios de valor tratando a la contabilidad como

debe ser, “su fundamento se basa en una concepción teleológica, donde los conceptos de ética y bienestar, relacionados con la determinación de objetivos, necesidades del usuario e interpretación de la información contable, toman un papel relevante”

1.6.2 Aspectos normativa internacional

“La normalización internacional puede decirse que comenzó siendo inductiva y positiva, ya que, con ocasión de sus manifestaciones iniciales, la regulación pretendió generalizar prácticas más habituales. La inducción no ha sido abandonada, al menos en la fase previa a la emisión de normas, como procedimiento para compilar las prácticas existentes, si bien progresivamente el positivismo va siendo relegado a un segundo plano, en la medida en que se escoge la regla más recomendable, de acuerdo con objetivos preestablecidos. Poco a poco, se ha aceptado por la doctrina, con carácter prácticamente unánime, la utilización, para la elaboración de reglas contables, de itinerarios deductivos con instrumentos normativos similares al que planteamos en el siguiente epígrafe, de modo que las reglas así obtenidas respondan y se orienten a objetivos concretos. Por eso, el concepto de norma generalmente aceptada está siendo progresivamente sustituido por el de norma útil.” (Gonzalo y Tua, 1988, 77).

El conocimiento contable en las los Reportes Internacionales de Información Financiera (IFRS) se cataloga como de carácter normativo, pues incluye juicios de valor; esto se evidencia en el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros al afirmar que:

“...una armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que es útil para la toma de decisiones económicas” (Marco IASB, 2009, Prólogo).

Igualmente se evidencia en: “El objetivos de los estados financieros es suministrar información a cerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal

información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas” (Marco IASB, 2009, p. 12).

Uribe (2006), citando a Tua Pereda afirma que “En la regulación norteamericana los objetivos se enfocan hacia la protección de la inversión bursátil, situación no siempre explícita. De lo anterior se puede concluir que en este subprograma hay un reconocimiento del carácter normativo de la contabilidad, que por lo tanto frente a objetivos diferentes es posible asociar normas y reglas acordes con los mismos.”

1.6.3 Aspectos de responsabilidad social

García Fronti (2006- 2007, 126) anota que “utilizando un razonamiento del tipo “deber ser” y “es” -al estilo de los aconsejados por el profesor emérito de la Universidad de Buenos Aires Pedro Pavesi: en el “deber ser” planteamos un dominio con identidad propia y un objeto para la contabilidad social - tanto macrosocial como microsocal-, separado del resto de las contabilidades; mientras que el “es” nos enfrenta con una realidad en la cual los aspectos contables sociales no se consideran como ocurre con los otros fenómenos de carácter económico que rodean al proyecto que la entidad desarrolla como principal actividad”.

Machado (2004, 179) en su texto resalta que el “deber ser” es el trayecto a seguir en la contabilidad para discernir los diferentes conflictos de intereses que se generan por los altos niveles de insatisfacción entre los integrantes del entorno social, es decir, desde el estado y las empresas, hasta los clientes, ciudadanos, entre otros. Por ello se propone que sea la comunidad el agente regulador del sistema económico y social, pasando el estado y el mercado a contribuir con este buen desarrollo social.

En sentido contrario, el “ser” (sistema positivista) sigue planteando el sistema financiero como prioridad, pues desde esta perspectiva se comprende el entorno y la realidad actual. Como lo afirma Machado (2004, 177) “lo social es una consecuencia final de toda política, decisión o acción (política o económica)”.

Básicamente este sistema es argumentado en elementos a fin de que la discontinuidad que existe entre la naturaleza y la sociedad no permite la interacción completa de los sistemas productivos, y que el campo económico promueve los elementos necesarios hacia el cambio social.

Mattessich (1995) ubica a la contabilidad en una metodología condicional normativa, realiza una crítica sobre la teoría positiva. Por lo anterior García Fronti (2006, 131) remitiéndose al mismo tiempo a Gómez (1995), analiza y critica las siguientes hipótesis:

- “La contabilidad no es una disciplina normativa, sino que es positiva”: Las teorías positivas tienen implicaciones normativas cuando se especifica la función objetivo.
- “La escuela económica de Chicago es la base más deseable para la contabilidad”: Mattessich (1995) que esta escuela es sólo una “base parcial para la teoría contable”, ya que no involucra aspectos sociales, éticos y ambientales. Tomando solo las escuelas económicas no conllevará a una base deseable para la Teoría Contable; por lo que se sugiere la base de diferentes escuelas. Para las escuelas normativas, esta concepción de los positivistas no es válida.
- “El logro fundamental de la contabilidad es la predicción”: La naturaleza de las ciencias en general es la predicción, aunque este no es el principal objetivo de la misma. El normativismo plantea la prescripción, conteniendo este la inclusión de ciertas variables para evitar que se presente una situación específica.
- “Los conflictos metodológicos son infructuosos, ya que la teoría positiva de la contabilidad posee la única metodología apropiada para la contabilidad”: Estos conflictos según Mattessich (1995) son necesarios “para que no se impongan las metodologías de las ciencias básicas a las aplicadas”. Gómez (1995) sostiene que esta composición “no está bien elaborada sobre principios claros, consistentes”, y que además no posee sistematicidad.

- “Existe una dependencia predominante de los procedimientos estadísticos para el testeo de hipótesis en contabilidad”: La contabilidad no puede depender de un instrumento.
- “Se excluyen los juicios de valor como premisas de la contabilidad”: Se establecen como críticas a esta hipótesis lo siguiente:
 - El mismo dominio de estudio de la economía está permeado de valores.
 - La elección de teorías económicas no se lleva a cabo exclusivamente en términos de evidencia empírica.
 - La economía neoliberal involucra procedimientos con características que exhiben la presencia de valores.

Tanto Tua Pereda (1983, 389) como Contreras y Molina (2001, 23) determinan que la contabilidad es tanto positiva como normativa, desde su reconocimiento como ciencia, ya que sus dos planteamientos son válidos y poseen aplicaciones diferentes. Esto quiere decir que todo proceso contable tiene su fase positivista como normativa, estos se escogen dependiendo del caso o situación presentado y de la definición aceptada sobre contabilidad normativa. Se dice que es “Positiva en la construcción de su teoría general; normativa en el diseño de sistemas contables concretos”.

En la construcción de la teoría general predominan los aspectos positivos pues tratan de describirse rasgos básicos de un sistema y la construcción de este sistema requiere los aspectos normativos, instrumentales y teleológicos para determinar las reglas a dichos objetos. Llevando esta teoría a la aplicación de contabilidad social, se tiene que esta posee igualmente su fase positiva y normativa en el momento que se elaboran los modelos de balance social, identificándose en la fase de su diseño la descripción de los fenómenos identificados (positiva) y para llevar este balance social a

la práctica y que sea reconocido por la comunidad necesita de instrumentos normativos (juicios de valor).

El positivismo presenta problemas para las ciencias sociales, entre las que se encuentran las ciencias contables, porque “desde sus inicios estudia los hechos económicos dados en el entorno (sociedad), para proporcionar información que será utilizada por la propia sociedad. Estos hechos económicos se observan, clasifican y registran una y otra vez de la misma manera y bajo leyes básicas; sin embargo, cada hecho o transacción se realiza en un espacio y tiempo diferente” (Viloria, 2001, 65).

El determinismo y cuantificación del positivismo y el uso excesivo que se ha dado a los métodos y normas que a la teoría, como la utilización de la partida doble en las ciencias contables, es lo que Zaa (1966), citado por Casal y Viloria (2002, 4) llama una “parálisis paradigmática”, puesto que se limita al tratamiento de las cuestiones técnicas, impidiendo su reconocimiento como ciencia al enfocarse en aspectos cuantitativos y no sociales; conllevando a la pérdida de valor en su información.

Un ejemplo claro de lo anterior, es la aplicación de la responsabilidad social cuando se manejan temas como las donaciones, ya que no es utilizado por las empresas únicamente para beneficios fiscales, sino que estos acarrearán gastos, costos, que deben ser reconocidos dentro de la información y buscan ser cualificados.

1.6.4 Conclusiones

- La contabilidad tiene un componente positivo y un componente normativo. El componente positivo pertenece al campo científico de la contabilidad (Formulación de la Teoría General de la Contabilidad), en este se describen todas las características de los sistemas contables existentes, se formulan allí, postulados, axiomas, etc., Es decir, formulaciones abstractas porque pertenecen al discurso del universo contable.

- El componente normativo es el que permite a partir de la Teoría General la derivación de diferentes sistemas contables que van a ser aplicadas en contextos diferentes, así existen distintos propósitos ya que se adecuan a las condiciones propias donde se va a aplicar.
- La Contabilidad Social por naturaleza al sistema contable debe ser claramente normativa, orientada al cumplimiento de funciones sociales. En la Norma Internacional, si bien, existe un carácter normativo, los objetivos no son de tipo social, son de carácter financiero. Los propósitos no son coherentes con el carácter social.
- En tal sentido si se desea formular un modelo contable que contribuya con la responsabilidad social de las organizaciones, dicho modelo no puede tener como núcleo unos propósitos exclusivamente financieros, lucrativos y económicos.

BIBLIOGRAFÍA

ANALIA PAZ, Déborah. **El Proyecto del Consejo Empresario Para el Desarrollo Sostenible y el Papel del Contador**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). Relaciones de la contabilidad social con disciplinas fundamentales. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

ARAUJO ENSUNCHO, Jack Alberto. (2007). **Los Recursos: Objeto de Estudio de la Contabilidad**. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No. 50, Enero-Junio. P177-186

BELKAOUI, Ahmed Riahi. (1992). **Accounting Theory**. Reino Unido: Hartcourt Brace.

CANETTI, Miguel Marcelo. **Referencias a la Contabilidad Social en las Antiguas Definiciones de Contabilidad**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. (1979) **Teoría Actual de la Contabilidad**. Segunda edición. Madrid: Ediciones ICE.

CAÑIBANO, Leandro; TUA PEREDA, Jorge y LÓPEZ, José Luis. (1985). **Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables**. Revista española de financiación y contabilidad. Vol XV, No.47. P 293-355.

CASAL, Rosa Aura y VILORIA, Norka. (2002). **La Corriente Positivista y su Influencia en la Ciencia Contable**. Revista Actualidad Contable FACES. Venezuela. No. 5. Enero-Junio. P 7-22

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB.
(2009). **Fundamentos de las Conclusiones de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.**

CONTRERAS DE USSHER, Ismaira y MOLINA DE PAREDES, Olga. (2001). **Línea de Investigación Denominada las Ciencias Contables Y Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: tema para la discusión.** Revista Actualidad Contable FACES. Venezuela. Vol. 4, No. 004. Enero-junio. P 17-34

CUADRADO EBRERO, Amparo y VALMAYOR LÓPEZ, Lina. (1999).
Metodología de la Investigación Contable. España. Mc Graw Hill.

D' ONOFRIO, Paula. (2006-2007). **Las Teorías de la Contabilidad Social y su Relación con la Responsabilidad Social Empresarial.** En: GARCÍA FRONTI, Inés. Responsabilidad Social Empresarial: Su medición e información a través de la contabilidad microsocial. Universidad de Buenos Aires.

DIAZ, Hernando. (2006). **Contabilidad General, Enfoque Práctico con Aplicaciones Informáticas.** México. Pearson. Segunda Edición.

ELIZONDO LOPEZ, Arturo. **Proceso Contable 2.** (2003). México. Cengage Learning Editores.

FERNANDEZ CUESTA, Carmen. (2006) **La Responsabilidad Social y el Medio Ambiente: Nuevos Rumbos para la Contabilidad.** Revista Contabilidad y Auditoría. (En línea) Argentina, No.24. P 15-28

FERNÁNDEZ LORENZO, Liliana E. y GEBA, Norma E. (2005). **Contabilidad Social y Gestión en ONGs.** Revista Venezolana de Gerencia. Venezuela, No.32. P 545-563

FERNÁNDEZ PIRLA, José M. **Teoría económica de la contabilidad.** Madrid: ICE, 1970.

FERNANDEZ, Enrique de Miguel; CERDA APARICIO, José. (2001). **Las Cuentas Anuales.** Valencia. Ed. Univ. Politec.

GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). **Relaciones de la Contabilidad Social con Disciplinas Fundamentales**. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). **El Concepto Científico de la Contabilidad y su Influencia en la Contabilidad Social**. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. Buenos Aires. La Ley

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006). **Responsabilidad Social Empresarial**. Buenos Aires: Edición.

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006-2007). **Responsabilidad Social Empresarial: Su Medición e Información a Través de la Contabilidad Microsocial**. Universidad de Buenos Aires.

GEBA Norma B. (2007) Medición cuantitativa y cualitativa en la disciplina contable. **XIV Encuentro de Cátedras de Ciencias Sociales y Humanísticas para las Ciencias Económicas**. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

GIL, Jorge José; STURNIOLO, Felipe; PEREZ, Marta. (2004). **Balance Social y Medioambiental. La Empresa y su Responsabilidad Social**. I Encuentro Internacional de Investigadores de la Red Latinoamericana de Cooperación Universitaria "América Latina: Dilemas y Desafíos de Cara al Siglo XXI". Universidad de Belgrano. Ciudad de Buenos Aires. Argentina.

GONZALO ANGULO, José Antonio y TUA PEREDA, Jorge. (1988). **Introducción a la Contabilidad Internacional**. España. Instituto de Planificación Contable.

HENDRIKSEN, Eldon S. (1974) **Teoría de la Contabilidad**. México. Unión Tipografica Editorial Hispano-Americana

HERNANDEZ HERNANDEZ, Abraham; HERNANDEZ VILLALOBOS, Abraham y HERNANDEZ SUAREZ, Alejandro. (2005). **Formulación y Evaluación de Proyectos de Inversión**. Cengage Learning Editores

LARRINAGA GONZALEZ, Carlos. (1997). **Consideraciones en Torno a la Relación Entre La Contabilidad y el Medio Ambiente**. Revista Española de Financiación y Contabilidad. (En línea), No. 93. Octubre-diciembre. P 957-991.

MACHADO RIVERA, Marco Antonio. (2004). **Dimensiones de la Contabilidad Social**. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. No. 17. Enero-Marzo.

MATTESSICH, Richard. (1995) *Critique of accounting*. Londres: Quorum book.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y BOTERO ECHEVERRY, David. (2008). **Sistemismo Científico y Contabilidad A Propósito de Mario Bunge**. Editorial Universitaria de Colombia. Armenia Q.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús, MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2005 b). **Breve Inventario de Definiciones de Contabilidad**. En: Contabilidad y Racionalismo Crítico. Santiago de Cali: universidad libre.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús, MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2007). **Argumento de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento y su Función Social**. En: Fundamentos para una regulación contable internacional para pymes. Santiago de Cali: Universidad Libre

MONTESINOS JULVE, Vicente. Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. En: Revista Técnica Contable. (Octubre), 1978.

MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MEJÍA SOTO, Eutimio. (2005 c). **Armonización o Estandarización Contable Internacional**. Cali, Colombia: Universidad Libre Seccional Cali.

MUÑOZ MERCHANT, Ángel. (2003). **Fundamentos de Contabilidad**. Madrid. Editorial Ramón Areces.

PINA MARTÍNEZ, Vicente. (1991). **Investigación Empírica y Normalización Contable**. Revista española de Financiación y Contabilidad. Enero-Marzo, Vol XXI. No.66. P 83-126

QUESADA SANCHEZ, Francisco Javier. (2004). **Aproximación a la Metodología de la Ciencia: Las Ciencias Sociales y la Contabilidad**. Universidad de Castilla la Mancha.

QUIRÓS LIZARAZO, Elkin H y BUSTAMANTE GARCÍA, Hernán C. (2007) **Responsabilidad Social, Organizaciones y Contabilidad**. Medellín C: Fundación Universitaria Luis Amigó.

REBAZA CARPIO, Ildelfonso. (2007). **La investigación Contable – Tributaria y Practica**. Lulu.Com

REQUENA R., José M^a. Epistemología de la contabilidad como teoría científica. 2ª edición. Málaga: Universidad de Málaga, 1981.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. **Un Enfoque Alternativo para el Desarrollo de la Contabilidad Social**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). Relaciones de la contabilidad social con disciplinas fundamentales. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

ROMERO LOPEZ, Álvaro Javier. **Principios de Contabilidad**. (2004). México. Mc Graw Hill.

SEGOVIA SAN FUAN, Ana Isabel. **Contabilidad Básica**. (2008). Madrid. Ramón Areces

SUÁREZ PINEDA, Jesús Alberto.

(2001a) **Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica.**
En: Revista Legis del Contador N° 5 (enero – marzo); pp. 135-194.

TUA PEREDA, Jorge. (1983.) **Principios y Normas de Contabilidad; Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable.** Madrid, España: Editorial del instituto de planificación contable. Ministerio de Hacienda y Economía.

TUA PEREDA, Jorge (1993) **La Enseñanza de la Contabilidad en un Contexto Social.** En: Revista Quipukamayoc. Primer semestre.

TUA PEREDA, Jorge. (1995.) **Lecturas de Teoría e Investigación Contable: La Evolución del Concepto de Contabilidad A Través de sus Definiciones.** Medellín, Colombia: División Editorial “CIJUF”.

URIBE PIEDRAHÍA, Hugo León. (2006). **Introducción a la Contabilidad Financiera.** Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.

VARTKES HATZACORSAIN; HOUSEPIAN. **Fundamentos de Contabilidad.** (1995). México. Ecafsa.

VILORIA, Norka. (2001). **Epistemología de las Ciencias Contables.** Revista Actualidad Contable FACES. Venezuela. No.4. Enero –junio. P 63-71

CAPÍTULO II

COMPONENTE DE IDENTIFICACIÓN CONTEXTUAL

2. COMPONENTES DE IDENTIFICACIÓN CONTEXTUAL

2.1 Identificación de los usuarios de la información

2.1.1 Aspectos conceptuales

El paradigma dominante en la contabilidad es conocido como el “Paradigma de utilidad para la toma de decisiones”, enfoque de amplio conocimiento por parte de los diversos autores y alta aceptación entre investigadores. A pesar de ello, puede calificarse dicha aplicación del criterio de Kuhn (1998, primera edición en 1962) como una inadecuada y poco rigurosa aplicación del término. El paradigma de utilidad expresa que la información debe ser útil para los usuarios que hacen uso de ella. El criterio de utilidad de la información producida, acumulada o sintetizada por un campo del saber, debe ser útil para algún tipo de usuarios ya sea general o específico. La utilidad de la información es característica común de las disciplinas y no patrimonio de una en particular.

Uno de los temas más polémicos en contabilidad es establecer quiénes son los usuarios de la información, a quiénes se dirigen y pensando en quién se confeccionan los informes y los estados contables. Los informes y estados contables son utilizados por quienes los confecciona y asumen el costo de su preparación, pero también son utilizados por usuarios distintos a los preparados y financiadores de dichos informes; el número de usuarios es tan indeterminado que la entidad no puede identificar a priori e incluso ni a posteriori quiénes y con qué fines utilizaron los estados contables.

Según Díaz (2006, 2) los usuarios de la información están compuestos por:

- Administración: le interesa conocer los resultados de su gestión.
- Accionistas presentes o potenciales: utiliza la información para determinar si la inversión es adecuada.

- Acreedores actuales o potenciales: le interesa conocer la capacidad de pago de la empresa.
- Gobierno: para regular la recaudación de impuestos, y para establecer datos estadísticos.
- Empleados: quienes necesitan conocer el estado de la empresa para elaborar sus peticiones.

Muñoz Merchán (2003,31) hace una distinción entre usuarios externos e internos de la contabilidad conforme a las siguientes categorías:

Usuarios Externos.

- Socios y accionistas: para decidir sobre su participación en la empresa.
- Empleados: quienes buscan conocer posibilidades sobre mejoras salariales o posibilidades de promoción.
- Hacienda Pública: necesitan la información para efectos del recaudo de los impuestos.
- Entidades Bancarias: buscan conocer si la empresa se encuentra en la capacidad de cumplir con sus compromisos financieros dentro de los plazos acordados.
- Proveedores y otros Acreedores: su necesidad se basa en conocer la capacidad de pago de la empresa a corto plazo.
- Clientes: pretenden conocer la continuidad de la empresa especialmente cuando su propia actividad depende de manera importante de los productos que ésta le provee.
- Existen otros usuarios de la información dependiendo de la actividad económica de la empresa, entre estos tenemos: Organismos públicos (para regular aspectos específicos),

Sindicatos y Organizaciones Empresariales (debido a que son mediadores en el mercado del trabajo) y las empresas competidoras o los analistas financieros.

Usuarios Internos.

- Directivos y gestores de la empresa: dependiendo de su área de responsabilidad demandaran información financiera y contable con más profundidad que la requerida por los usuarios externos.

Belkaoui (1992, 111) clasifica a los usuarios de la información en directos (propietarios, acreedores, proveedores, gerencia, autoridad tributaria, trabajadores, clientes) e indirectos (analistas, asesores financieros, bolsas de valores, abogados, autoridades reguladoras, prensa especializada, asociaciones de comercio, sindicatos, competidores, público en general).

Los usuarios de la información son los “inversores en acciones, acreedores, empleados, analistas o asesores, grupos que tienen relación con la entidad por motivos comerciales (clientes, proveedores, acreedores comerciales, competencia y cualquier interesado en fusiones, absorciones o inversiones de control), las autoridades gubernamentales en cualquiera de sus manifestaciones y, por último, el público en general, que incluye consumidores, contribuyentes, grupos de interés o presión, asociaciones de defensa del consumidor, etc” (Institute of Chartered Accountants of England and Wales, 1975, citado por Tua Pereda, 1995,153).

Para Suárez (2001b, 156) en el enfoque anglosajón los usuarios de la información se condensan en el término stakeholders que incluye: instituciones financieras, bancos comerciales, competidores, tribunales de precios, el fisco, otras oficinas gubernamentales, sindicatos, empleados, proveedores, clientes, economistas y público en general.

Conforme a la orientación de un desarrollo alternativo de la contabilidad, los usuarios de la información serán los distintos grupos poblacionales como los trabajadores, los consumidores, los campesinos entre otros (Rueda, 2002, 74).

Conesa et al (2006, 108 y 109) analizando la Resolución del 25 de marzo del 2002 del ICAC en España señala con respecto a la información ambiental que “existe una creciente demanda de dicha información por múltiples y diversos usuarios: sector financiero, principalmente empresas de seguros y crediticias, administración pública, inversores, clientes, proveedores, trabajadores...”.

2.1.2 Aspectos normativa internacional

Son siete los usuarios de la información financiera que propone el Marco Conceptual del IASB fundamentado en la necesidad que éstos tienen para la toma de decisiones, estos son: “Entre los usuarios de los estados financieros se encuentran los inversores presentes y potenciales, los empleados, los prestamistas, los proveedores y otros acreedores comerciales, los clientes, los gobiernos y sus organismos públicos, así como el público en general. Éstos usan los estados financieros para satisfacer algunas de sus variadas necesidades de información. (Marco IASB, 2009, 9) ⁴”

La normativa internacional se adscribe al “Paradigma de utilidad para la toma de decisiones” en tal sentido en el Marco conceptual determina un conjunto de siete usuarios de la información y los estados contables. El conjunto conformado por estos siete usuarios permiten identificar el denominado “usuario universal” que hace referencia a todos los usuarios internos, externos, reales y potencias que hacen o pueden en algún momento hacer uso de los productos de la contabilidad. El desarrollo de los estándares y la literatura posterior que define y explica los usuarios de la información deben adscribirse al mencionado párrafo del Marco como derrotero y criterios general de universal aplicación.

2.1.3 Aspectos de responsabilidad social

⁴ El número utilizado para las referencias del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASB, indica número de párrafo, no de página.

En los últimos años se ha dado prioridad a la imagen que proyecta una empresa frente a sus clientes, pero se ha malinterpretado ya que exteriormente se refleja una contribución a lo social, pero en el interior de la organización se ejecutan actividades que propician un deterioro ambiental al cumplir con su objeto social, entonces se pregunta ¿Qué es ser socialmente responsable?, ¿Quiénes son los encargados de definir el contexto socio-ambiental?

Para llegar a la construcción de un marco conceptual contable para el cumplimiento de la responsabilidad social corporativa, se debe incorporar un elemento ético respondiendo a las necesidades de los stakeholders. Para construir este marco se hace referencia a dos teorías la de legitimación y la de los stakeholders.

García Fronti (2006, 19) hace referencia a Suchman (1995), citado en Tilling (2004) quien define la teoría de la legitimación como “una percepción o suposición generalizada de que las acciones de una entidad son deseables”, así estas sean apropiadas o no para el sistema social.

Así mismo García Fronti (2006, 20) define la teoría de los Stakeholders haciendo referencia a otros autores, donde se destaca que esta teoría “involucra el reconocimiento y la identificación de las relaciones entre la conducta de una organización y el impacto en sus stakeholders. Con frecuencia es necesario equilibrar diferentes demandas en conflicto de los stakeholders.”

Cuando se nombra el término stakeholders, es necesario definirlo, para lo cual en 1963, el Stanford Research Institute, dio el concepto de stakeholders como “aquellos grupos sin cuyo apoyo la organización podría dejar de existir”. (Citado por Vaca, Moreno y Riquel, 2009, 3133) destacando la importancia de pasar “del modelo de shareholder (el cual contemplaba a los accionistas o propietarios como único grupo de interés) a un modelo de stakeholders”.

Por lo citado anteriormente, diferentes organismos han diseñado su propia definición de stakeholders, tales como (Vaca, Moreno y Riquel, 2009, 3134):

El GRI (Global Reporting Initiative) entiende por “grupos de interés, aquellas entidades o individuos a los que pueden afectar de manera significativa las actividades, productos y/o servicios de la organización; y cuyas acciones pueden afectar dentro de lo razonable a la capacidad de la organización para desarrollar con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos. Esto incluye a aquellas entidades o individuos cuyos derechos provenientes de una ley o un acuerdo internacional que les proporcionan la posibilidad de presentar con total legitimidad determinadas exigencias a la organización”.

La AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), identifica como stakeholders “aquellos grupos sociales e individuos afectados de una u otra forma por la existencia y acción de la empresa, con un interés legítimo, directo o indirecto, por la marcha de ésta, que influyen a su vez en la consecución de los objetivos marcados y su supervivencia”.

“Establece la siguiente tipología de stakeholders, grupos de interés internos (grupos sociales que se encuentran dentro de la estructura de la organización) se encontrarían los empleados y los accionistas o propietarios y grupos de interés externos (grupos sociales no pertenecientes a la estructura interna de la organización, que se relacionan con ésta desde su independencia orgánica) serían los clientes, proveedores, competidores, agentes sociales (sindicatos, asociaciones de consumidores, grupos de opinión, etc.), administraciones públicas, comunidad local, sociedad y público en general, y el medio ambiente y las generaciones futuras”.

La definición de los stakeholders gira en torno a dos teorías planteadas, la primera es el modelo anglosajón y la segunda es el modelo alemán.

El modelo anglosajón es caracterizado por la valorización de las acciones en la empresa (shareholder value), ligándose al mercado de capitales. El modelo alemán, por el contrario, ubica dentro de los grupos de interés a los empleados y sindicatos como parte de la

dirección empresarial, siendo los sectores más afectados (stakeholders). Pero estas dos corrientes han sido interpretadas de diversas maneras que son citadas por Weiss Belalcázar (2003, 49):

“Por una parte, se interpretan como diferencias de un enfoque micro, en el cual se plantea la orientación y manejo de las empresas en función del objetivo de valorización de las acciones, y un enfoque macro, según el cual la orientación hacia los diversos sectores o *stakeholders* supone la consideración de las condiciones más generales de la sociedad (Kakabadse, A. y Kakabadse, N., 2001).

De acuerdo con otra línea de interpretación, la orientación hacia la valorización de las acciones supone el libre juego de las fuerzas del mercado propio de una concepción neoliberal, mientras que a la noción de *stakeholders* correspondería una noción política orientada por valores que propenden por la intervención del Estado y la adopción de regulaciones en defensa de los intereses de los diversos sectores (Dörre, 1999)”.

García Fronti (2006, 72 y 73) divide a los usuarios de la información en varios subgrupos:

Usuarios con mayor nivel de acceso a la información: Son “los usuarios que están involucrados en el desarrollo de objetivos de la organización”; por ende son los que poseen mayor acceso a la información, y tienen la responsabilidad de diseñar la estrategia, gestión y comunicación frente a la responsabilidad social. Entre ellos se encuentran:

- Consejo directivo, dirigido por el presidente.
- Departamento de finanzas.
- Departamento de comercialización.
- Departamento de ingeniería.
- Departamento de producción, manufactura u operaciones.
- Departamento de logística.
- Departamento de personal, recursos humanos o detección de talentos.
- Departamento de relaciones públicas.

- Departamento de contabilidad.
- Departamento de ventas.
- Departamento legal.
- Gerencia de evaluación de riesgos.
- Comité de ética.
- Junta de directores.
- Comité de auditoría.

Usuarios con menor nivel de acceso a la información: Son aquellos con los que la empresa realiza el intercambio de recursos, tales como:

- Accionistas.
- Acreedores.
- Proveedores.
- Empleados.
- Auditores.
- Medios de comunicación.
- Distribuidores.
- Comunidad local.

Usuarios distantes: Según Sirgy (2002, citado por García Fronti, 2006, 73) son aquellos que influyen en forma indirecta la supervivencia y el crecimiento de las organizaciones, como lo son consumidores, organizaciones ambientalistas, dependencias de los gobiernos, sindicatos, auditores y académicos. Estos son:

- Competidores.
- Organismos emisores de normas o certificaciones.
- Grupos legales.
- Grupos ambientalistas.
- Grupo de consumidores.
- Grupos de salud.
- Grupos de grandes empresas.
- Grupos políticos.
- Aseguradoras.
- Círculos ejecutivos.

- Grupos industriales.
- Asesores de inversión.
- Grupos de proveedores.
- Grupos de transportistas.
- Dependencias del gobierno.
- Comunidad educativa.
- Críticos sociales (filósofos y otros).
- Asociaciones profesionales.
- Asociaciones gremiales

Fronti de García (2005, 87) identifica los destinatarios que el GRI menciona en su guía de información, clasificándolos así:

- Comunidades: Aquí destaca que es en ella donde la empresa tiene influencia directa en la generación de empleo y desarrollo tecnológico, la cultura, el medio ambiente.
- Clientes: Las empresas a fin de mantener su buena imagen frente a sus diferentes clientes, para lo cual han emprendido prácticas responsables, aunque el costo que implica esto se traslada al consumidor.
- Accionistas y proveedores de capital: “Existe una corriente de pensamiento que ve como objetivo de los directivos de empresas la satisfacción de los accionistas, aumentando sus beneficios”, pero también es de anotar que el beneficio que ellos esperan es únicamente económico por lo que se ve afectado el cumplimiento de las prácticas sociales, con relación a esto anota que “el beneficio económico no puede condicionar el cuidado del medio ambiente o las prácticas de contratación de empleados o condicionamiento de proveedores”. En lo que refiere a los proveedores de capital “es común el ofrecimiento de créditos blandos a aquellas empresas que denoten responsabilidad social y ambiental en sus actos”.

- Sindicatos: Se da una relación en lo referente a condiciones de higiene, seguridad de los empleados, y condiciones de contratación.
- Trabajadores directos e indirectos: “La relación puede establecerse en los tres vértices del triple botton line: Economía, medioambiente, sociedad”.
- Autoridades locales: Se generan relaciones de interdependencia entre la empresa y los fiscos nacionales, provinciales y municipales. Las diferentes actividades que realiza el ente en pro de la comunidad puede generar impactos positivos y negativos frente a las autoridades.
- ONGs: “El interés en la empresa depende del objeto que las mismas persigan”.

La Comunidad Europea a través del libro verde (2002, 20 y 22) identifican una dimensión externa que debe cumplir la responsabilidad social, enumerando para ello a organismos como:

- Las comunidades locales: Siendo las empresas las contribuyentes en el desarrollo de este tipo de comunidades y a su vez dependen de ellas.
- Socios comerciales, proveedores y consumidores: “Al colaborar estrechamente con sus socios comerciales, las empresas pueden reducir la complejidad y los costes y aumentar la calidad. Los proveedores no siempre se seleccionan mediante un procedimiento de concurso. Las relaciones con los socios de alianzas y empresas de riesgo compartido, así como con los franquiciados, son igualmente importantes. A largo plazo, las relaciones establecidas pueden traducirse en precios, cláusulas y expectativas equitativas y suministros fiables y de calidad. No obstante, cuando adoptan prácticas responsables en el ámbito social y medioambiental, todas las empresas deben respetar la legislación comunitaria y la normativa nacional en materia de competencia”.

El modelo AA 1000 (citado por Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina, 2001, 15) identifica que los usuarios de la información son:

- Las instituciones que adopten la norma AA1000, pueden valerse de las mismas directamente para el desarrollo de sus prácticas respecto de la información sobre Balance Social o pueden utilizarlas como base para aplicar otras normas especializadas disponibles.
- Quiénes desarrollen normas regionales, nacionales o por segmento de negocios, pueden utilizarlas como punto de referencia (guía) para sus normas específicas, y para comunicar la calidad subyacente de su norma
- Los consultores y auditores externos pueden adoptar el uso de esta norma como un reconocido benchmarking. Ello no implica el desconocimiento de otras normativas.
- Otros grupos de interés (incluyendo instituciones civiles y grupos de interés internos o externos a la institución), pueden utilizar la norma para evaluar y discutir acerca de la aproximación a la calidad y excelencia de la responsabilidad social y ética de los entes que hacen transparente la información seleccionada.

2.1.4 Conclusiones

- En términos teóricos todos son usuarios de la información contable. En este sentido, el deber ser de un sistema de información contable es orientar la información a todo el universo de usuarios. No deben existir sesgos a unos usuarios que vayan en detrimento de las necesidades de unos. El paradigma de utilidad de la información para la toma de decisiones no identifica un usuario en particular, ni privilegia un sector de ellos, en la práctica contable los modelos favorecen a unos grupos de usuarios sobre la mayoría de los mismos.

- En la realidad, la contabilidad existe en muchos países está orientada a cubrir las necesidades del estado, únicamente con propósito fiscal. La contabilidad de corte tributario es característica de los países de menos desarrollo, donde la utilidad de la información contable se determina a partir de su capacidad de determinar las bases imponibles. En muchos países, la contabilidad no cumple funciones ni administrativas ni financieras, es decir, no soporta la toma de decisiones de usuarios internos con propósitos de gestión, ni externos con fines de inversión.
- Las pequeñas y medianas empresas en general requieren información para su gestión. La transferencia del modelo IAS/IFRS para ser aplicado a las pymes es inadecuado, una vez que el modelo IASB se orienta fundamentalmente a los usuarios externos, es decir, a aquéllos con fines de inversión o desinversión a partir de la calificación de la situación y el desempeño de la organización. Las pymes requieren fundamentalmente información para la determinación de factores que permitan que éstas puedan incrementar su competitividad y maniobrabilidad económica.
- La Contabilidad planteada por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB, es una contabilidad financiera por excelencia, y por ello prima el usuario inversor, es decir, se genera contabilidad externa. El usuario del modelo IAS/IFRS es fundamentalmente el gran inversor y el inversor especulativo. Los usuarios de éste modelo están fundamentalmente enmarcados dentro de las entidades de interés público, las cuales son, las empresas que cotizan en bolsas internacionales, las compañías de seguros, los fondos de pensiones y de inversión, los bancos y las instituciones financieras.
- La Norma Internacional establece siete grupos de usuarios, identificados como usuarios universales, pero, en la práctica privilegia a los proveedores de capital de riesgo, también

conocidos como inversores. En el desarrollo de las necesidades de los usuarios no se contemplan los aspectos sociales. En tal sentido, se concluye que el Modelo Contable del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB no es un modelo que incluya a usuarios distintos a los inversores, menos a los que cubran necesidades sociales y medioambientales.

- El desarrollo de modelos contables específicos (financiero, gestión, gubernamental, social y económico) de los diferentes segmentos de la realidad de los que da cuenta la contabilidad se orientan a la satisfacción de las necesidades de específicas de la información en dichos campos. El fraccionamiento de la información es útil para responder de manera más expedita a usuarios específicos de la información, pero la lectura de la realidad debe hacerse desde las diversas aristas del objeto estudiado. No es posible tomar decisiones a partir de una realidad particionada, se requiere una concepción transversal de los impactos de los diferentes accionares de la entidad.
- La responsabilidad social de las organizaciones ha implicado un aumento y una cualificación de un nuevo usuario o del mismo usuario pero con una nueva necesidad de información hoy más relevante como es la determinación de la contribución de la organización a la sostenibilidad social, ambiental y económica. El usuario con fines de responsabilidad social, requiere un análisis de todos los factores anexos a la organización y sus implicaciones sociales.

2.2 Identificación de las necesidades de información

2.2.1 Aspectos conceptuales

Las necesidades de los usuarios de la información determinan el proceso de preparación y presentación de informes y estados contables. Las necesidades de información determinan cuándo informar, qué informar, cómo informar, a partir de los requerimientos

de información se determina la periodicidad, la calidad y la cantidad de información.

Para Belkaoui (1992, 290) las necesidades del usuario de la información se encuentran representadas en las siguientes categorías:

1. Valoración del desempeño.
2. Valoración de la calidad administrativa o gerencial.
3. Valoración de las expectativas futuras.
4. Valoración de la fortaleza y estabilidad financiera.
5. Valoración de la solvencia.
6. Valoración de desempeño.
7. Valoración de la liquidez.
8. Valoración del riesgo y la incertidumbre.
9. Distribución de recursos.
10. Hacer comparación.
11. Evaluación del desempeño.
12. Tomar decisiones de valoración.
13. Valoración de la adaptabilidad.
14. Determinación del cumplimiento de la ley o normas.
15. Valoración de las contribuciones a la sociedad.

Rueda (2002, 72) anota que “la contabilidad financiera, tributaria, de costos, administrativa, etc., son modalidades y especializaciones técnicas que la contabilidad ha creado para satisfacer las necesidades de medición, información y control de la propiedad”; es decir, los desarrollos contables están en función de la las necesidades de información y la evolución de las mismas.

Tua Pereda (2001, 123) establece que la nueva dimensión de la empresa en relación con la responsabilidad social que le compete, la contabilidad debe contribuir a responder nuevas preguntas y desafíos para la entidad, tales como:

1. La empresa no tiende ya de manera única a la obtención de un beneficio, sino que, además, ha de tener en cuenta los intereses de los restantes elementos de la coalición empresarial, que

operan como restricciones a la hipótesis clásica de la maximización del excedente;

2. Se pide a las empresas que optimice su beneficio, en orden a la satisfacción conjunta de los intereses que confluyen en la unidad económica;
3. El beneficio tradicional del propietario entra en colisión con los objetivos sociales y, aun reconociendo que sin beneficio no cabe la supervivencia de la empresa, el conflicto lleva a que, en ocasiones, aquel beneficio disminuya, ante la necesidad de satisfacer o evitar costos sociales;
4. El beneficios contable, como indicador de eficiencia, cede buena parte de su importancia, a favor de magnitudes con más marcado carácter social, como son el valor añadido o el excedente de productividad;
5. Incluso, con un criterio social amplio, el beneficio tradicional podría completarse con la cuantificación de costos y beneficios sociales, para llegar a una cuenta de resultados que refleje, no tanto el excedente del capital propietario, como el beneficio social derivado de la actividad empresarial.

Las necesidades de información son dinámicas, evoluciona con el desarrollo de la sociedad, de la organización y de los agentes sociales. El reduccionismo contable que limitaba el grupo de usuarios de información contable a los proveedores de capital de riesgos o propietarios, ha cedido paso a un nuevo universo de usuarios con necesidades más disímiles y no necesariamente económico-financieras.

2.2.2 Aspectos normativa internacional

Después de haber identificado los usuarios de la información, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, especifica las necesidades de información que tiene cada uno de ellos, tales como:

“(a) *Inversionistas.* Los suministradores de capital-riesgo y sus asesores están preocupados por el riesgo inherente y por el rendimiento que van a proporcionar sus inversiones. Necesitan información que les ayude a determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones. Los accionistas están también interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para pagar dividendos.

(b) *Empleados.* Los empleados y los sindicatos están interesados en la información acerca de la estabilidad y rendimiento de sus empleadores. También están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para afrontar las remuneraciones, los beneficios tras el retiro y otras ventajas obtenidas de la entidad.

(c) *Prestamistas.* Los proveedores de fondos ajenos están interesados en la información que les permita determinar si sus préstamos, así como el interés asociado a los mismos, serán pagados al vencimiento.

(d) *Proveedores y otros acreedores comerciales.* Los proveedores y los demás acreedores comerciales, están interesados en la información que les permita determinar si las cantidades que se les adeudan serán pagadas cuando llegue su vencimiento. Probablemente, los acreedores comerciales están interesados, en la entidad, por periodos más cortos que los prestamistas, a menos que dependan de la continuidad de la entidad por ser ésta un cliente importante.

(e) *Clientes.* Los clientes están interesados en la información acerca de la continuidad de la entidad, especialmente cuando tienen compromisos a largo plazo, o dependen comercialmente de ella.

(f) *El gobierno y sus organismos públicos.* El gobierno y sus organismos públicos están interesados en la distribución de los recursos y, por tanto, en la actuación de las entidades. También recaban información para regular la actividad de las entidades, fijar

políticas fiscales y utilizarla como base para la construcción de las estadísticas de la renta nacional y otras similares.

(g) Público en general. Cada ciudadano está afectado de muchas formas por la existencia y actividad de las entidades. Por ejemplo, las entidades pueden contribuir al desarrollo de la economía local de varias maneras, entre las que pueden mencionarse el número de personas que emplean o sus compras como clientes de proveedores locales. Los estados financieros pueden ayudar al público suministrando información acerca de los desarrollos recientes y la tendencia que sigue la prosperidad de la entidad, así como sobre el alcance de sus actividades.” (Marco IASB, 2009, 9).

La identificación de las necesidades de información en el modelo contable IASB, adscribe su orientación al “Paradigma de utilidad de la información para la toma de decisiones”, en tal sentido enumera siete grupos de usuarios y determina las necesidades de cada uno de ellos. Las necesidades referencias son de diversa índole, primando las de tipo económico-financiero. El desarrollo de los estándares internacionales de contabilidad y más aún en los de reportes financieros se evidencia el privilegio hacia el usuario bursátil. La necesidad de información que prima en los IAS/IFRS es la información que le permita al inversor y agente de las entidades de interés público (instituciones financieras, empresas de seguros, compañías cotizantes y fondos de pensiones e inversión).

2.2.3 Aspectos de responsabilidad social

La necesidad de transmitir información de tipo social ha sido abordada con fuerza en los últimos años, al incrementarse la demanda de problemas en la sociedad, que ha conducido al deterioro del entorno. Es por ello que las personas han tomado conciencia y empezaron a emprender acciones que tiendan a solucionar en cierta medida la problemática, hasta el punto que si una empresa no ejerce algún tipo de responsabilidad con el entorno tiende a ser vista de una manera no grata por los diferentes usuarios. Incluso se ha empezado a dar incentivos a las organizaciones que hagan su aporte a la sociedad.

Además, la globalización ha traído consigo la necesidad de utilizar una “gestión estratégica” (Vaca, Moreno y Riquel, 2009, p. 3131) soportada en el desarrollo sostenible y la responsabilidad social, a fin de correlacionar los ámbitos sociales, económicos y medioambientales, haciendo frente a los desafíos que se puedan presentar en la sociedad; asumiendo un compromiso ético con la misma.

Demandas más significativas de los principales usuarios de la información contable y ambiental que las empresas hacen pública.

Principales usuarios	Demandas más significativas
Inversores Acreedores financieros Compañías de Seguros Analistas financieros	Riesgos ambientales Gastos e inversiones ambientales Comportamiento ético Relación con clientes
Proveedores Clientes	Riesgos ambientales Calidad de productos Ciclo de vida de productos Comportamiento ético
Estado	Cumplimiento legislación Consumo de recursos Ciclo de vida de productos Comportamiento ético
Comunidad local	Riesgos socialmente aceptados Riesgos socialmente no aceptados Contaminación
Consumidores	Calidad de productos Ciclo de vida de productos Coste de productos
Trabajadores	Medio ambiente interno Calidad del empleo Políticas de personal
ONGs	Impacto ambiental

	Política ambiental
	Sistema de gestión ambiental

Fuente: Larrinaga y otros (2002), citado por Fernández Cuesta

La ética se ha incorporado como una de las motivaciones para los Stakeholders, ya que estos la toman de base a la hora de tomar decisiones y planificar estrategias para el manejo de la organización. Además los inversores han adquirido de igual forma un carácter ético, ya no solo buscan la rentabilidad y el riesgo que presentan las alternativas de inversión, sino que la organización refleje una estructura de las prácticas sobre responsabilidad social.

Las empresas deben revelar su información acorde al daño producido en la sociedad, atendiendo a la teoría de las externalidades, entendiéndose esta como “los impactos tanto positivos como negativos, directos e indirectos, que una organización causa en la situación económica y social de las distintas partes interesadas”. (García Fronti, 2006, 24).

Rodríguez de Ramírez (2005, 146) realizando un análisis al IES. 100 (Índice de evaluación social), resalta que la responsabilidad social debe definir seis grandes líneas en cuanto a la relación de la empresa con sus empleados, siendo estos:

- Las políticas, los principios y compromisos públicos de responsabilidad.
- La estrategia y las políticas de empleo.
- Las inversiones en la empleabilidad y el desarrollo personal y profesional de los trabajadores.
- La organización y la calidad del trabajo.
- Los derechos de participación de los trabajadores en la empresa.
- La excelencia de las relaciones laborales.

García Fronti (2006-2007, 9) analiza las necesidades de los inversores y consumidores. Los primeros buscan evaluar el riesgo de su inversión en la empresa y las posibles formas de invertir, los consumidores buscan precio, calidad y servicio; el trabajo impacta en la sociedad, protección al ambiente, entre otros.

Atender a las necesidades de información de los diferentes usuarios presenta además ciertas limitaciones a las que hace referencia Weiss Belalcázar (2003, 50):

- E. Sternberg (1998), “ realiza un análisis minucioso de la teoría de *stakeholders*, mostrando cómo por una parte al incorporar a los trabajadores, proveedores, clientes, financistas, a la comunidad y el medio ambiente, la definición se vuelve tan inclusiva que deja de tener significado y posibilidad de realización práctica”. Según esta afirmación es inaccesible lograr el beneficio para todos los grupos interesados.
- “Para Sternberg también existe una incompatibilidad entre una orientación hacia la maximización de ganancias para los accionistas y la orientación a satisfacer intereses de diversos sectores sociales. La teoría de los afectados (*stakeholders*) se basa, para esta autora, en una confusión conceptual y una orientación política e ideológica, incompatibles con los objetivos y el carácter esencial de las corporaciones capitalistas”.
- Las sociedades capitalistas se interesan básicamente por obtener beneficios de capital girando en torno a los accionistas, por lo que ven a los *stakeholders* “como un fin de las empresas y no como un medio para lograr la búsqueda de valorización, como el único fin aceptable desde el punto de vista de la lógica del capital”.

Las necesidades de información contable han evolucionado a lo largo de la historia de esta disciplina, pero primordialmente en la última década. Los aspectos sociales y ambientales son requeridos en la actualidad por diversos grupos de interés para evaluar los impactos de la entidad en la sostenibilidad local y global. Las

organizaciones tanto pública como privadas ya no sólo son requeridas para publiquen información financiera, deben también informar tanto cualitativa como cuantitativamente los antecedentes, accionar y consecuencias de la actividad desarrollada.

2.2.4 Conclusiones

- Existen tantas necesidades de información como usuarios. En tal sentido, estas necesidades van desde las de tipo de información financiera, administrativa, hasta las de tipo social, cultural, medioambiental, etc. Sin embargo, la Norma Internacional sigue encaminada a satisfacer las necesidades de los usuarios inversores, es decir, a las necesidades de decisiones financieras; lo que no permite que el Modelo Contable planteado por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB incluya y satisfaga necesidades de carácter social de los usuarios.
- Las necesidades de información contable han evolucionado considerablemente, actualmente asistimos a la tercera generación en los tipos de información requerida y ofertada. La primera generación concebida la información como medio de prueba jurídica, la segunda como instrumento de carácter económico y la tercera generación considera a la información como un saber estratégico al servicio de la sostenibilidad en la múltiple línea de resultados, sociales, ambientales, económicos, culturales e históricos.
- Se anotó que hay una evolución importante del usuario de información y sus necesidades. Se requiere de igual forma un avance en los instrumentos que permitan que dichos usuarios puedan hacer efectivo el derecho a recibir una información de conformidad con sus requerimientos. No tiene ninguna utilidad conceptual o práctica el incremento y sofisticación de las necesidades de información, si ello no está acompañado de las herramientas legales que permitan a los usuarios hacer efectivo su derecho a tener una información de conformidad con sus

requerimientos; en especial, cuando los propósitos del análisis de la información están asociados con fines socio-ambientales.

- La evolución de las necesidades de información de los usuarios debe estar acompañada de un refinamiento de los criterios de comprensión por parte de los usuarios, haciéndolo más competente para analizar y proponer en términos cualificados. La comprensibilidad de la información como característica básica expuesta en el Marco conceptual internacional y aplicable a todos los modelos de contabilidad, debe estar acompañada de una elevación del nivel teórico-práctico de los usuarios que permita una mayor aprehensión de los aspectos subyacentes en los informes y estados contables.

2.3 Objetivos de la información contable

2.3.1 Aspectos conceptuales

El objetivo de la información y los estados contables es un concepto de menor alcance que la función de la contabilidad, en este tópico la información y los estados contables se consideran un producto de la contabilidad, una herramienta de la misma. La contabilidad es y tiene que ser mucho más que información y estados contables. La contabilidad abarca antes y después de los informes contables en general, actividades que son básicas de la contabilidad y que tienen igual y superior importancia que los productos intermedios mismos.

Los objetivos de la información contables (léase informes y estados contables) están estrechamente relacionados con los usuarios de la información y la determinación de las necesidades de información de dichos usuarios. Cuando la preparación y presentación de informes contables no consulta previamente los usuarios y sus necesidades de información, está última no logra responder de manera efectiva a los requerimientos de los mencionados usuarios.

“El propósito de los estados financieros es la expresión, en términos financieros, de la utilización de los recursos económicos de la

empresa y los cambios resultantes en ellos y en la posición en los mismos de los intereses de acreedores e inversores (A.A.A. 1936, citado por Tua Pereda, 1995, 162).

“El principal propósito de los estados financieros es presentar información a los propietarios, mostrando cómo han sido utilizados sus fondos y los beneficios derivados de tal utilización” (I.C.A.E.W., 1975, citado por Tua Pereda, 1995, 163).

“El objetivo de los sistemas de información contable es proporcionar información eficiente, racional y oportuna a los decisores para medir el desvío de la realización de los objetivos definidos previamente permitiéndole implementar las medidas correctivas para acercarse al objetivo final” (García Casella, 2001, 189).

Conforme a Cañibano (1979, 14) el programa de investigación económico en la contabilidad se caracteriza porque "...los objetivos de la información contable, sin abandonar los estrictamente legales, quedaban más bien orientados hacia los aspectos puramente económicos de la actividad empresarial.

“La información contable tiene tres funciones distintas 1) la presentación de información a usuarios externos, que se interesan en tomar decisiones de inversión y de crédito; 2) la estimación del costo de los productos elaborados y de los servicios prestados por la organización; y 3) el suministro información útil para los administradores internos, que son responsables de la planeación, del control, de la toma de decisiones y de la evaluación del desempeño” (Barfield, Raiborn y Kinney, 2005, 4).

Belkaoui (1992, 248) manifiesta que se encuentran objetivos en los estados financieros particulares (para presentar los principios de contabilidad en los estados financieros), generales (para suministrar información confiable sobre la situación de la empresa) y cualitativos (relevancia, comprensibilidad, comprobabilidad, neutralidad, puntualidad, comparabilidad, integridad).

Tua Pereda (1983,744-745) toma en consideración los objetivos de la información contable como sigue:

1. Suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.
2. Estar al servicio usuarios con autoridad limitada o que no cuentan con recursos para obtenerla.
3. Proveer información útil a inversores y acreedores para evaluar, predecir y comparar los flujos de efectivo netos potenciales y el poder de la empresa para obtener beneficios.
4. Facilitar información útil para analizar la utilización eficiente de los recursos por parte del administrador.

Tua Pereda (1983,764) cita también a Cyert e Ijiri, quienes dividen los objetivos de la información en cuatro niveles:

1. “Objetivo filosófico: servir a la toma de decisiones.
2. Objetivo constitucional o programático: suministrar información útil para predecir, comparar y evaluar los flujos potenciales de tesorería.
3. Objetivo operativo: suministrar información útil para predecir, comparar y evaluar la rentabilidad potencial.
4. Objetivo prescriptivo: proveer información útil para evaluar la capacidad y la responsabilidad de la gerencia”.

Según el Decreto 2649 Reglamento General de la Contabilidad en Colombia, en su artículo 3 estipula los objetivos básicos de la información contable así:

1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones y cambios en el patrimonio.

2. Predecir flujos de efectivo.
3. Apoyar la planeación, organización y dirección de los negocios.
4. Tomar decisiones con respecto a las inversiones y el crédito.
5. Evaluar la gestión de los administradores.
6. Controlar las operaciones de la empresa.
7. Fundamentar la determinación de impuestos, precios y tarifas.
8. Ayudar a conformar la información estadística nacional.
9. Contribuir a la evaluación del impacto social de la actividad económica.

i. Aspectos de normativa internacional

“El IASC (Hoy IASB) cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que es útil para la toma de decisiones económicas.

El Consejo del IASC cree que los estados financieros preparados para tal propósito cubren las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas, como por ejemplo las siguientes:

1. Decidir si comprar, mantener o vender inversiones financieras de capital;
2. Evaluar el comportamiento o la actuación de los administradores;
3. Evaluar la capacidad de la entidad para satisfacer los pagos y suministrar otros beneficios a sus empleados;

4. Evaluar la seguridad de los fondos prestados a la entidad;
5. Determinar políticas impositivas;
6. Determinar las ganancias distribuibles y los dividendos;
7. Preparar y usar las estadísticas de la renta nacional; o
8. Regular las actividades de las entidades.” (Marco IASB, 2009, prólogo).

Para el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, el objetivo de ellos es:

“El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.” (Marco IASB, 2009, 12).

“Los estados financieros preparados con este propósito cubren las necesidades comunes de muchos usuarios. Sin embargo, los estados financieros no suministran toda la información que estos usuarios pueden necesitar para tomar decisiones económicas, puesto que tales estados reflejan principalmente los efectos financieros de sucesos pasados, y no contienen necesariamente información distinta de la financiera.” (Marco IASB, 2009, 13).

“Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, o dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma. Aquéllos usuarios que desean evaluar la administración o responsabilidad de la gerencia, lo hacen para tomar decisiones económicas como pueden ser, por ejemplo, si mantener o vender su inversión en la entidad, o si continuar o reemplazar a los administradores encargados de la gestión de la entidad.” (Marco IASB, 2009, 14)

2.3.2 Aspectos de responsabilidad social

La misión de la contabilidad según Machado (2004, 182) es “reflejar la realidad financiera, económica y social”, la cual se ocupa no solo del comportamiento individual sino que su compromiso se extiende hacia la humanidad, para que así permita que cada individuo, independiente de su profesión, pueda acceder a la información y darle la utilidad que requiera.

Quirós y Bustamante (2007, 83) brindan los objetivos de la información contable, entre los que se encuentran:

- “Proporcionar información para tomar decisiones en relación con la gestión social de la empresa.
- Planear, controlar y evaluar la gestión social.
- Medir y comunicar el impacto social de la actividad de la entidad dentro y fuera de ella”.

García Fronti (2006-2007, 8) hace relación a un objetivo básico que persigue la contabilidad social, siendo este el desarrollo sustentable, el cual involucra el cumplimiento de la responsabilidad social por parte de las empresas y la interacción con el ambiente, aunque esto involucre una disminución en la rentabilidad de la empresa.

Así pues, la American Accounting Association (A.A.A.) (1966) citado por Sanz Santolaria (2009, 170) “indica que el objetivo de la Contabilidad es el suministro de información con las siguientes finalidades:

- La toma de decisiones relativas al uso de recursos limitados, así como la identificación de las áreas básicas de decisión y la determinación de objetivos y fines.
- La dirección y el control de los recursos humanos y materiales de la organización.

- La evolución y el control en el uso de los medios confiados a la empresa.
- Facilitar las funciones y controles sociales.

Sobre dichos objetivos, Tua Pereda (1983, p. 732) señala que "abarcen prácticamente todas las posibilidades de la información, contemplada no solamente en función de las relaciones de la entidad con sus usuarios más próximos, sino inserta también en un marco social ampliamente concebido".

La presión social ha incrementado las exigencias de información socio-ambiental y en consecuencia ha ampliado la calidad y la cantidad del contenido de los informes contables. El surgimiento de la responsabilidad social organizacional prescribe la inclusión de nuevos aspectos tanto cualitativos como cuantitativos en los reportes ofertados por las entidades.

2.3.3 Conclusiones

- En los objetivos prima la información a los proveedores de capital de riesgo, la información a la toma de decisiones administrativas, la protección de los recursos financieros y económicos.
- En el modelo internacional, el objetivo principal es "suministrar información de la situación, desempeño y cambio en la posición financiera", considerando que al cumplirse dicho propósito se logra la satisfacción de necesidades de todos los usuarios, desconociendo abiertamente que existen necesidades de información distintas a la financiera de igual o mayor importancia que ésta. En la información financiera no se involucran directamente aspectos sociales, ambientales, culturales e históricos que deben ser objetivo de la información contable que en los desarrollos contables emergentes no incluyen; en conclusión, se advierte que el modelo internacional contable al determinar como núcleo de la información los objetivos eminentemente financieros, convierte al modelo en no adecuado

o no pertinente para responder a objetivos sociales y ambientales.

- El modelo contable IASB centra su atención en las necesidades del usuario inversor, este usuario en su condición de proveedor de capital de riesgo requiere un tipo de información específica, situación que puede satisfacer a partir de los productos del modelo de contabilidad financiera o externa. Los estándares IAS/IFRS corresponden a un subconjunto del universo contable, en tal sentido, satisfacen o pretenden satisfacer las necesidades de los usuarios de información asociados a ese modelo. Los aspectos sociales y ambientales en el modelo IASB no están presentes, en tal sentido la información confeccionada de conformidad con estándares internacionales puede ser necesaria para toma de decisiones socio-ambientales, pero es insuficiente y limitada para estos fines.

2.4 Determinación del tipo de normalización (gubernamental, privada, socio-contextual).

2.4.1 Aspectos conceptuales

El proceso de emisión de estándares contables de aplicación en las organizaciones privadas tiene dos fuentes históricas, el sector público y el sector privado. La dicotomía presentada entre regulación gubernamental versus regulación profesional se sustenta en marcos de justificación que determinan las razones por las que es mejor una u otra opción. En algunas jurisdicciones han optado por regular de manera conjunta.

La regulación socio-contextual es una propuesta presentada por el Grupo de investigación en contaduría internacional comparada GICIC de la Universidad del Quindío y se fundamenta en la necesidad de vincular a los procesos de regulación contable a todos los afectados directa o indirectamente con la aplicación de dichas normas en la práctica contable. La propuesta constituye un paso hacia una regulación contable democrática, donde los empresarios, los académicos, las organizaciones sociales, los organismos

reguladores/supervisores, el Estado, las autoridades fiscales, la academia, los profesionales contables, los investigadores, estudiantes y docentes, entre otros actores, participen de forma directa en el proceso de construcción de estándares.

La determinación del tipo de normalización en una jurisdicción dependerá en gran medida de la adscripción a una escuela de pensamiento. Millán (1999, 39) señala que “la escuela anglosajona, ha creado una doctrina que ha estructurado la contabilidad sobre bases eminentemente prácticas, carentes de fundamento científico. Ha intentado armar un andamiaje teórico sobre la contabilidad sin contar con un criterio científico.

La doctrina anglosajona, cuyo principal exponente es los Estados Unidos, sostiene que la contabilidad es una técnica de la información financiera, con lo cual disminuye su radio de acción y su importancia. Esta escuela es pragmática y utilitarista, ausente de una filosofía y de toda una metafísica”.

La normalización contable es una “actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contable, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible” (Gonzalo y Tua, 1988, citado por Ruiz Blanco, 2004, 19)

Dependiendo del organismo que emita las normas contables se clasifica en:

- “Normalización pública o gubernamental: es aquella que promueve y apoya la administración pública, generalmente, con carácter obligatorio. Habitualmente se instrumenta a través de un plan contable, por lo que también se la denomina planificación contable nacional; siendo el sistema que se ha seguido tradicionalmente en Europa continental, en países como Alemania, Francia y España.

- Privada: es la efectuada por parte de organismos de profesionales y expertos en la materia, a través de un proceso continuo de elaboración de principios, normas, guías y recomendaciones, generalmente de carácter voluntario, que van siendo aceptadas por la comunidad por el prestigio de las organizaciones que las elaboran; siendo seguido habitualmente por los anglosajones”. (Piedra, 2008, 5)

2.4.2 Aspectos normativa internacional

Teniendo en cuenta que el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros al igual que los Estándares Internacionales de Reportes Financieros IFRS son emitidos por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB, la determinación del tipo de normalización se dará por las características de la entidad emisora en este caso el IASB:

IASB: *International Accounting Standards Board* (Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad). El Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) es un organismo independiente, **del sector privado** que desarrolla y aprueba los Estándares Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee).

“La armonización mundial de carácter privado es liderada fundamentalmente por dos organismos, la *International Accounting Standards Board IASB* y la *International Federation of Accountants IFAC*.” (Mejía, Montes y Montilla, 2006, 47). Es por ello entonces que se afirma que la normativa internacional es de carácter privada, pues sus entes emisores tienen esta calidad.

El modelo internacional IASB desde sus inicios ha tenido una fuerte influencia del modelo anglosajón fundamentalmente por haber tenido como referente básico en su regulación a la Junta de estándares de

contabilidad financiera FASB de los Estados Unidos, organismos privado encargado de la emisión de los estándares contables en el mencionado país.

Mejía, Montilla y Díaz (2006) analizan la influencia norteamericana en la regulación internacional, a partir de dicho análisis se afirma que los cambios actuales en materia de autoridad efectiva en regulación contable en los constituye un parámetro de discusión mundial, si bien el sector público en Norteamérica siempre ha contado con la facultad de emisión y supervisión de la confección de estándares, en la realidad era el sector privado el encargado de tal función. A raíz de los escándalos que desataron la crisis de confianza la regulación contable cobra su carácter altamente público, en un país que era estudiado a nivel mundial con admiración por un sistema de regulación profesional.

Kaplan en la década del ochenta criticaba la autoridad que sobre el FASB ejercía la SEC, veinte años después puede afirmarse que contrario a lo que exponía éste autor, faltó mayor control gubernamental al proceso de emisión de estándares por parte del sector privado. A continuación se transcriben las consideraciones de Kaplan al respecto:

“La aceptación de las normas del FASB requiere el acuerdo voluntario del AICPA y la delegación benevolente de autoridad por parte de la SEC. Al carecer de una autoridad estatutaria verdadera, la entidad privada encargada de crear las normas siempre será susceptible a finalizar la carrera agravado por los componentes ya que ellos se sienten como el buey cuando va a ser degollado”.

Lo primero que debe entenderse es la tendencia que adopta en el presente siglo el proceso de regulación norteamericano, que constituye un cambio drástico al perder el estatus la autorregulación profesional o regulación privada, cediendo paso a la mayor vigilancia por parte del Estado.

A partir de la expedición de la Ley Sarbanes-Oxley (2002), la Securities and Exchange Commission SEC asume un mayor control del proceso de emisión de estándares contables. La SEC ha contado históricamente con tal facultad de forma potencial, pero después de los escándalos empresariales de finales del siglo pasado

y principios del presente, éste organismo gubernamental estrechara sus controles y asumirá un mayor número de funciones con respecto a la legislación contable.

¿Puede la situación anterior, interpretarse como un fracaso de la autorregulación o regulación profesional y por ende, se demuestra la supremacía de la regulación pública o estatal? Una respuesta afirmativa a la pregunta anterior, puede no corresponder necesariamente con la realidad, pero de igual forma debe tenerse en cuenta que el modelo contable norteamericano es calificado como el mejor del mundo. ¿O indica todo ello, que la contabilidad se encuentra en una crisis?

Además de la dicotomía regulación privada o regulación pública, se presentan otros elementos que no son fácilmente discernibles en la estructura regulativa de una nación, entre estos aspectos se citan:

1. Flexibilidad o Uniformidad de la normativa;
2. Normas generales o normas detalladas;
3. Sistema contable por principios, o sistema contable por reglas;
4. Organismo mono-regulador u múltiples organismos con tal función;
5. Normas rígidas o normas flexibles; y
6. Normas orientadas a confeccionar información con propósito general, o normas para sectores específicos;

Antes de iniciar un proceso de regulación contable, los encargados de la misma han tenido que decidir sobre varios aspectos entre los que se resaltan la orientación metodológica, finalidad, funciones, encargados, usuarios, y contenidos, entre otros.

Son dos teorías básicas las que explican los condicionantes y factores que impulsan la regulación contable:

Una de las teorías de la regulación, la denominada “Teoría del interés público” formula que la regulación es una respuesta a la

exigencia del público para corregir las desigualdades y la ineficiencia del mercado.

La otra teoría denominada “Teoría de los grupos de interés”, sostiene que la regulación es una respuesta a grupos de interés especiales, que exigen y buscan encontrar en la normativa contable un instrumento para la maximización de sus intereses.

Esta segunda concepción se alcanza a través de la utilización del poder político, ejerciendo influencia sobre los organismos emisores, para que estos cedan a los fines y propuestas de los grupos sociales dominantes.

Debe exponerse como un deber ser, la articulación de un proceso de emisión de normas que cuente con bases conceptuales, como resultado de investigaciones contables empíricas y a priori, que busquen un punto de equilibrio donde los diferentes actores vean representados sus intereses, sin la existencia de sesgos que favorezcan la elite del vértice piramidal.

Una normatividad contable tendrá mayor aceptación y por ende su utilidad será también más alta, cuando los usuarios se sientan representados en ella. La confianza, la transparencia y el costo razonable de preparación, presentación y análisis de la información constituyen factores que contribuyen a la aplicación exitosa de un modelo contable.

Las necesidades que motivan un proceso de regulación contable dependen de la orientación de los grupos que participan en dicho proceso; donde pueden encontrarse intereses netamente económico-lucrativos hasta propósitos sociales, ambientales y humanísticos. Tales aspectos determinan los tipos de informes exigidos, las características de la información, la definición de capital y su mantenimiento entre otros aspectos.

Los demandantes de información están dispuestos a asumir los costos de información, siempre que el valor de acceder y generar la misma, sea inferior a los beneficios que ésta ofrece. Además de la relación costo-beneficio anterior, se hace necesario que un ente independiente garantice la calidad, transparencia e insesgabilidad de la información. La confianza constituye una columna soporte del capitalismo financiero en todas sus fases.

Es importante indicar que corresponde a cada país escribir su propia historia en materia de regulación contable. Si decide iniciar un proceso de construcción de estándares a través del impulso de proceso de investigación y participación colectiva por parte de los diferentes grupos afectados por el tema.

Si las autoridades nacionales consideran que el proceso anterior es muy costoso en tiempo y recursos, pueden optar por la implementación de un modelo extranjero (de otro país) o de uno internacional (aplicación supranacional) que se considere pertinente para la economía local. La opción de transferencia es justificada por sus defensores como una forma capitalizar las investigaciones y desarrollos de los organismos más avanzados en materia contable. Para qué descubrir lo que otros ya descubrieron afirman los defensores de la transferencia.

Otro sector argumenta a favor de la construcción de normas contables propias; o por lo menos en el caso de utilizar estándares internacionales su aplicación no puede hacerse integral, deben tenerse en cuenta factores específicos de la economía local.

Como gran conclusión se afirma que la contabilidad y por ende su regulación es un saber estratégico, que puede estar al servicio de los intereses generales o de unos grupos cerrados en particular. La regulación puede ser local o internacional. Cualquier decisión que se adopte deberá ser democrática, justa y participativa.

2.4.3 Aspectos de Responsabilidad Social

La responsabilidad social ha sido entendida como un proceso o compromiso voluntario que asumen las organizaciones para ofertar información que determina sus impactos socio-ambientales y para adelantar acciones tendientes a generar externalidades positivas en la relación organización-sociedad-naturaleza. La conciencia socio-ambiental se encuentra en un estado embrionario, en tal sentido, la auto-disciplina no es la mejor opción para lograr cambios en los comportamientos organizaciones y con ello lograr avances significativos en materia de sostenibilidad. Se recomienda la

combinación de aspectos de iniciativa privada, acompañados de regulaciones públicas que exigen y controlen el cumplimiento de medidas tendientes a la protección, cuidado y conservación de los patrimonios sociales y ambientales.

En el campo social la normalización ha sido tanto privada como pública. Se dice que es pública porque los gobiernos han venido exigiendo la inclusión de aspectos sociales a las empresas; y privada porque diferentes organismos por iniciativa propia o pretensión publicitaria han incluido la información social.

Machado (2004, 177) plantea que en “el mundo actual se discute en torno a la globalización y la asunción del modelo económico de libre mercado, el cual replantea el papel del estado frente al desarrollo económico y social: algunos median por la supremacía del mercado como rector de los destinos del universo, minimizando la labor del gobierno”. Los que defienden el modelo de regulación mixto del mercado por parte del Estado plantean dejar en manos del gobierno aspectos básicos como la seguridad, protección y legalidad; y que sea el mercado quien maneje sus reglas de intercambio.

Pina Martínez (1991, 100) manifiesta que la principal falencia del mercado como ente regulador de la actividad contable, es la imposibilidad de restringir el acceso a los estados financieros por parte de los consumidores; es decir, el acceso de un consumidor, posibilita que la información sea utilizada posteriormente por otra persona diferente en beneficio propio.

Detectándose los problemas del mercado, a nivel social debe promulgarse la necesidad de tomar una iniciativa que corrija estas deficiencias en la información contable. Aunque en la sociedad es difícil lograr un consenso ya que existen múltiples intereses en la información contable y financiera, lo que ocasiona que unos tengan ventaja sobre otros.

El entorno socio-económico genera cambios en las preferencias de los usuarios, lo que puede “originar tensiones y presiones sobre la normalización contable y los organismos encargados de su

desarrollo” (Pina Martínez, 1991, 104). Esto conduciría a que se generen necesidades específicas a cada entorno, difíciles de prever.

2.4.4 Conclusiones

- La Regulación Contable puede ser Pública o Privada. Pública cuando la promueve y apoya la administración pública, generalmente, con carácter obligatorio; y privada, cuando es efectuada por parte de organismos de profesionales y expertos en la materia, a través de un proceso continuo de elaboración de principios, normas, guías y recomendaciones, generalmente de carácter voluntario, que van siendo aceptadas por la comunidad.
- La Regulación Internacional emitida por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB es una regulación netamente privada; mientras que, La Regulación en Contabilidad Social es una regulación tanto pública como privada.
- En la regulación del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB no se hace visible los elementos de tipo social, no siendo consecuencia de una regulación privada; sino porque los objetivos y la orientación de la norma son de carácter financiero. El modelo de los IAS/IFRS ha estado orientado a dar cuenta de la realidad y evolución de los recursos financieros, los recursos sociales y ambientales son incluidos en el modelo IASB, si tienen implicaciones financieros en la organización, en caso contrario, no son objeto de reconocimiento, ni registro, ni análisis.
- La regulación contable de mayor influencia en el mundo se ha caracterizado por ser de carácter privado. La regulación pública contable ha estado reservado a los países de menor desarrollo económico y social. Los aspectos sociales y ambientales no pueden ser comparables con los aspectos financieros, las organizaciones desarrollan estándares contables que permitan la protección y conservación del patrimonio financiero, siendo muy exitosas en dicho proceso de regulación. La sostenibilidad del patrimonio natural y social no puede dejarse al libre albedrío de las organizaciones privadas, en tal sentido la contabilidad social

debe ser reguladas, supervisada y controlada desde el sector público.

BIBLIOGRAFÍA

BARFIELD, Jesse T; RAIBORN, Cecily A; KINNEY, Michael R. (2005) **Contabilidad de Costos: Tradiciones e Innovaciones**. Cengage Learning Editores.

BELKAOUI, Ahmed Riahi. (1992). **Accounting Theory**. Reino Unido: Hartcourt Brace.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. (1979) **Teoría Actual de la Contabilidad**. Segunda edición. Madrid: Ediciones ICE.

COMISIÓN EUROPEA. (2002). **Libro Verde de la Comisión Europea, Fomentar un Marco Europeo Para la Responsabilidad Social de las Empresas**. Instituto Persona, Empresa y Sociedad (IPES)

CONESA DUARTE. Antonio; DENIZ MAYOR, José Juan; DORTA VELAZQUEZ, José Andrés y PEREZ ALEMAN, Jerónimo. (2006) El reconocimiento contable de los pasivos medioambientales en España. *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 28 (octubre-diciembre)*, pp. 97-120.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. **Decreto 2649/1993**. (En línea). Reglamento de la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros**.

DIAZ, Hernando. (2006). **Contabilidad General, Enfoque Práctico con Aplicaciones Informáticas**. México. Pearson. Segunda Edición.

FERNANDEZ CUESTA, Carmen. (2006) **La Responsabilidad Social y el Medio Ambiente: Nuevos Rumbos para la Contabilidad**. Revista Contabilidad y Auditoría. (En línea) Argentina, No.24. P 15-28

FRONTI DE GARCÍA, Luisa. **El Supuesto “Principales Sujetos Relacionados en el GRI 2002”**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones cooperativas. 2005.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. Buenos Aires. La Ley

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006). **Responsabilidad Social Empresarial**. Buenos Aires: Edición.

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006-2007). **Responsabilidad Social Empresarial: Su Medición e Información a Través de la Contabilidad Microsocial**. Universidad de Buenos Aires.

Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina (IDEA). (2001). **El balance social: Un enfoque integral**. Capital Federal. Argentina. (En línea). http://www.ideared.org/doc/balance_social.pdf

GLOBAL REPORTING INICIATIVE (GRI). (2006) *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. Ámsterdam: GRI.

KUNH, Thomas Samuel. (1998) La estructura de las revoluciones científicas. México. FCE.

MACHADO RIVERA, Marco Antonio. (2004). **Dimensiones de la Contabilidad Social**. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. No. 17. Enero-Marzo.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús y Díaz Cruz, María Constanza. (2006) **La regulación norteamericana y su influencia en la estandarización contable internacional**. Cali: Universidad Libre.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús. (2006). **Contaduría Internacional**. Segunda Edición: Bogotá, DC.: ECOE Ediciones.

MILLÁN PUENTES, Régulo. (1999) *La contabilidad como ciencia*. Bogotá: Kimpres

MUÑOZ MERCHANT, Ángel. (2003). **Fundamentos de Contabilidad**. Madrid. Editorial Ramón Areces.

PIEDRA HERRERO, Francisca. (2008) **Contabilidad Financiera I**. Madrid. Delta Publicaciones.

PINA MARTÍNEZ, Vicente. (1991). **Investigación Empírica y Normalización Contable**. Revista española de Financiación y Contabilidad. Enero-Marzo, Vol XXI. No.66. P 83-126

RUEDA DELGADO, Gabriel. (2002) *Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación*. En: Revista Contador Nº 9, enero – marzo. p. 11-128.

QUIRÓS LIZARAZO, Elkin H y BUSTAMANTE GARCÍA, Hernán C. (2007) **Responsabilidad Social, Organizaciones y Contabilidad**. Medellín C: Fundación Universitaria Luis Amigó.

RODRIGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. **Los Supuestos sobre la Existencia de un “Conjunto de Sujetos que Expresan Preferencias” Y de un “Sistema para Medir Preferencias (Valores) En Cantidades Monetarias o no Monetarias” en el IES 100**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones Cooperativas.

RUIZ BLANCO, Silvia (2004) **Contabilidad Informatizada: Manual Práctico de Procedimientos**. Ideas Propias Editorial S.L.

SANZ SANTOLARIA, Carlos Javier. **La Información Contable y la Responsabilidad Social de la Empresa**. Departamento de Contabilidad y Finanzas Universidad de Zaragoza.

SUÁREZ PINEDA, Jesús Alberto. (2001b) **Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica**. En: Revista Legis del Contador. N° 6 (abril – junio); pp. 141-198.

TUA PEREDA, Jorge. (1983.) **Principios y Normas de Contabilidad; Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable**. Madrid, España: Editorial del instituto de planificación contable. Ministerio de Hacienda y Economía.

TUA PEREDA, Jorge. (1995.) **Lecturas de Teoría e Investigación Contable: La Evolución del Concepto de Contabilidad A Través de sus Definiciones**. Medellín, Colombia: División Editorial "CIJUF".

_____ (2001) Normas internacionales de contabilidad y auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera. *Revista Contador N° 7 (julio – septiembre)*, pp. 117-166.

VACA ACOSTA, Rosa María; MORENO DOMINGUEZ, María Jesús; RIQUEL LIGERO, Francisco. (Recuperado el 15 de mayo de 2009). **Análisis de la Responsabilidad Social Corporativa desde Tres Enfoques: Stakeholders, Capital Intelectual y Teoría Institucional**.

WEISS BELALCAZAR, Anita. (2003). **Responsabilidad Social de las Empresas en una Sociedad de "Afectados" (Stakeholder Society)**. Revista Innovar Universidad Nacional de Colombia. No. 022, Julio-diciembre. P 43-54

CAPÍTULO III

COMPONENTE TÉCNICO CONCEPTUAL

3. COMPONENTE TECNICO-CONCEPTUAL

3.1 Elementos de los estados contables

3.1.1 Aspectos conceptuales

Los elementos de los estados financieros son las partidas o rubros que se incluyen en los informes y estados contables, en calidad de macro-rubros que agregan e incluyen todas las partidas objeto de contabilización en una organización. Todas las regulaciones incluyen un apartado para establecer cuáles son los elementos de los estados contables, pero los diccionarios contables no incluyen hasta el día de hoy el término de “elemento de los estados contables”.

En el decreto 2649 de 1993 se clasifican los elementos estados financieros así:

- Balance general: los elementos de este estado lo componen el activo, pasivo y patrimonio.
- Estado de resultados: compuesto por ingresos, costos y gastos.
- Cuando un hecho económico no se pueda ubicar en los elementos anteriores se debe entonces recurrir a las cuentas de orden o corrección monetaria según sea al caso.

Entre los artículos 35 al 45 del decreto 2649 se estipulan los criterios que se deben tomar en cuenta al momento de registrar los hechos económicos de la empresa y ser ubicados entre los diferentes elementos de los estados financieros:

- Activo: recurso obtenido como resultado de eventos pasados y del cual se esperan beneficios futuros.

- Pasivo: obligación presente de la empresa derivada de eventos pasados, y en razón de la cual en un futuro se transferirán recursos a otros entes.
- Patrimonio: valor residual del activo y pasivo.
- Ingresos: flujos de entrada de recursos que representan un incremento del activo o disminución del pasivo, derivados de la ejecución de la actividad económica.
- Gastos: flujos de salida de recursos que representan disminución del activo o incremento del pasivo, incurridos en el normal funcionamiento de la empresa.
- Corrección monetaria: ganancia o pérdida de una empresa como resultado de la exposición a la inflación de sus activos y pasivos monetarios.
- Cuentas de orden contingente: reflejan hechos que pueden afectar la estructura financiera de la empresa.
- Cuentas de orden fiduciarias: reflejan los activos, pasivos, patrimonio y operaciones de otros entes, que se encuentran bajo dominio de la empresa en virtud de un contrato.
- Cuentas de orden fiscales: reflejan las diferencias de valor entre los estados financieros y las cifras utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias.
- Cuentas de orden de control: registra operaciones realizadas con terceros que no afectan la situación financiera de aquel.

La definición de los elementos de los estados financieros en la regulación colombiana tiene una desagregación superior, situación que genera una confusión al distinguir un elemento entendido como una cuenta superior que tiene la capacidad de aglutinar a todas las cuentas de su género y las cuentas específicas que hacen parte de un elemento.

3.1.2 Aspectos normativa internacional

La normativa internacional establece cinco elementos de los estados financieros como grandes cuentas o categorías de cuentas con la capacidad de agrupar las cuentas específicas que cumplen con un número de características similares. El Modelo IASB detalla las características y los aspectos concurrentes en lo relacionado con los elementos de los estados financieros, pero no sustenta conceptualmente y teóricamente los mismos. A continuación se hace una transcripción de los párrafos que en Marco Conceptual del IASB se relacionan los elementos de los estados financieros.

“Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, los pasivos y el patrimonio neto. Los elementos directamente relacionados con la medida del desempeño en el estado de resultados son los ingresos y los gastos. Puesto que el estado de cambios en la posición financiera utiliza, generalmente, elementos del estado de resultados y cambios en los elementos del balance, este *Marco Conceptual* no identifica ningún elemento exclusivo de tal estado financiero.” (Marco IASB, 2009, 47).

Activos

“(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.” (Marco IASB, 2009, 49).

“Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras

partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.” (Marco IASB, 2009, 53).

“Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes. Puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.” (Marco IASB, 2009, 54).

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la entidad;
- intercambiado por otros activos;
- utilizado para satisfacer un pasivo; o
- distribuido a los propietarios de la entidad.” (Marco IASB, 2009, 55).

Pasivos

“(b) 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.” (Marco IASB, 2009, 49).

“Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como

consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.” (Marco IASB, 2009, 60).

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad entra en un acuerdo irrevocable para adquirir el bien o servicio. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo. (Marco IASB, 2009, 61).

“Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- Pago de dinero;
- Transferencia de otros activos;
- Prestación de servicios;
- Sustitución de ese pasivo por otra deuda; o

- Conversión del pasivo en patrimonio neto.

Un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.” (Marco IASB, 2009, 62).

“Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. La entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras que le hagan los clientes, en cuyo caso es la venta de bienes en el pasado la transacción que da lugar al nacimiento de la obligación.” (Marco IASB, 2009, 63).

Patrimonio neto

“Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.” (Marco IASB, 2009, 49) “. Aunque el patrimonio neto ha quedado definido, en el párrafo 49, como un residuo o resto, puede subdividirse a efectos de su presentación en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas, las ganancias pendientes de distribución, las reservas específicas procedentes de ganancias y las reservas por ajustes para mantenimiento del capital.

Tal clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en especial cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la capacidad de la entidad para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio neto. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con intereses en la propiedad de la entidad, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital.” (Marco IASB, 2009, 65).

“El importe por el cual se muestra el patrimonio, en el balance, depende de la evaluación que se haya hecho de los activos y los pasivos. Normalmente, sólo por mera casualidad coincidirá el importe acumulado en el patrimonio neto con el valor de mercado de las acciones de la entidad, ni tampoco con la cantidad de dinero que se obtendría vendiendo uno por uno los activos netos de la entidad, ni con el precio de venta de todo el negocio en marcha.” (Marco IASB, 2009, 67).

Ingresos

“(a) 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 las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.” (Marco IASB, 2009, p. 70).

“La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.” (Marco IASB, 2009, 74).

“Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios. Por tanto, en este *Marco Conceptual* no se considera que constituyan un elemento diferente.” (Marco IASB, 2009, 75).

“Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo aquéllas que surgen por la revalorización de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo. Si las ganancias se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por

separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas.” (Marco IASB, 2009, 76).

“Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo.” (Marco IASB, 2009, 77).

Gastos

“(b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.” (Marco IASB, 2009, 70).

“La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.” (Marco IASB, 2009, 78).

“Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en este *Marco Conceptual* no se considera que constituyan un elemento diferente.” (Marco IASB, 2009, 79).

“Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye a las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquéllas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen sobre los préstamos tomados por la entidad en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.” (Marco IASB, 2009, 80).

La normativa internacional detalla con precisión técnica los elementos de los estados financieros, los criterios de reconocimiento y los métodos de medición/valoración de los mismos. Carece de fundamentación teórica que permita conceptualizar sobre los mismos, condición que es común en las regulaciones y en la propia teoría contable donde los elementos de los estados financieros no ha sido suficiente estudiado.

3.1.3 Aspectos de responsabilidad social

Se puede afirmar que los conceptos creados para definir los elementos sociales y ambientales en un estado contable, conservan su dependencia a la contabilidad financiera ya que presentan una estructura similar a esta, tal es el caso del diseño de balances sociales y planes generales de contabilidad en diferentes países. Por lo anterior es importante crear 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)

Activo social: Son los bienes adquiridos o poseídos por el ente que permitan dar cumplimiento a la responsabilidad social, tales como intangibles, maquinaria que no produzca en mayor proporción deterioro ambiental, materia prima reciclable, entre otros.

Para lograr un verdadero equilibrio social se debe replantear lo que se entiende por activo en contabilidad financiera y observar 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: Son las deudas u obligaciones contraídas con la comunidad. Permiten evidenciar los deberes a cumplir la misma.

Desde otro punto de vista, 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: Este lo integran las personas, las familias y la capacidad que poseen estas para generar espacios de interacción que permitan el desarrollo cultural.

Ingresos sociales: Corresponde a las entradas percibidas por la empresa como consecuencia de ejercer prácticas sociales. En otra perspectiva los ingresos provenientes de una sociedad son los beneficios que se obtienen del trabajo en sociedad tal como las mejoras hechas a la conservación del ambiente a través del reciclaje o apoyo brindado a las demás personas fomentando la tolerancia y el respeto.

Gastos sociales: Valores incurridos en la protección y mejora de la vida en sociedad, es decir, la gestión y efectos de las prácticas sociales ejercidas. Estos pueden redefinirse como los daños ocasionados dentro de la sociedad ya sea por un ente público y privado al ejercer un tipo de actividad, y que produce un desgaste en la misma, como la delincuencia, la indigencia; es posible considerar otro tipo de espacios como la reproducción de plagas, pandemias que se producen por el uso indebido de elementos en el entorno.

Costos sociales: Pueden definirse como los valores o elementos incurridos que se requieren para mejorar la vida en sociedad, tales

como el coste de la delincuencia que conlleva a la inseguridad, el coste de la pobreza, la contaminación, e incluso se puede considerar la extinción de la vida humana en esta categoría.

“Capital social ha de entenderse como el conjunto de redes que interconectan los diferentes agentes sociales, individuales y colectivos, y las reglas de reciprocidad y confianza que tales redes generan, creadoras de valores aceptados y empuje social” (Rojo Ramírez, 2001, 13).

Maldonado (2000) presenta las siguientes definiciones:

“Contabilidad social: son los métodos e instrumentos utilizados para la medición, cuantificación y difusión de la ejecución del presupuesto social.

Presupuesto social: conjunto de recursos de diferente orden, actividades y dinero, encaminados a cumplir los objetivos generales y las metas específicas, en desarrollo del cumplimiento de la responsabilidad social de las empresas.

Balance social: consiste en el resumen informativo de los resultados de la ejecución real frente a lo planeado en el ámbito de lo social.

Auditoría social: es el conjunto de instrumentos y técnicas para verificar, inspeccionar, evaluar y dictaminar el cumplimiento de los objetivos, metas y actividades proyectadas en el presupuesto social”.

3.1.4 Conclusiones

- Los elementos de los estados contables han sido formulados a partir de una concepción económico-financiera, el resultado es la identificación de unas categorías que agrupan los rubros con implicaciones sobre el capital monetario en la entidad (financiero y operativo). Las categorías de los elementos financieros se fundamentan en la capacidad de generación de beneficios económicos a la organización, ya sea de flujo entrante o saliente, es decir que representen beneficios o sacrificios para la entidad. Las partidas que no se asocian a capital dinerario no son contemplados como rubros para ser contabilizados en la organización.

- En términos generales y en la Normativa Internacional, los Estados Financieros están compuestos por: Activo, Pasivo, Patrimonio, Ingresos, Gastos, diferenciándose con la Normativa Nacional ya que no hace alusión a los Costos. El concepto de los anteriores elementos presenta un enfoque hacia la Contabilidad Financiera, sin hacer referencia al campo social. La contabilidad social puede funcionar a cabalidad con los citados elementos de los estados contables, pero en su desagregación o determinación de rubros o cuentas específicas se requiere la inclusión de partidas sociales. Lo más importante es definir para los elementos de los estados contables criterios de medición y revelación acorde a la naturaleza del objeto social.
- En el ámbito social se encuentra que los conceptos dados para dichos elementos aún presentan relación con los aspectos financieros de la empresa, por lo que requiere ser definidos desde un campo exclusivamente social que permitan mostrar realmente estos factores como parte fundamental de la organización y comunidad general.
- Se requiere una definición de los elementos de los estados contables amplia, que permita la inclusión de los aspectos sociales y ambientales dentro de tal categoría. Las condiciones financieras actuales responden a unas necesidades de la organización, pero es insuficiente e inadecuadas cuando a partir de los mismos referentes pretenden dar cuenta de la realidad en su totalidad. El modelo IAS/IFRS es financiero y puede dar cuenta de tal realidad, las realidades sociales, administrativas y ambientales entre otras, requieren otro instrumental de captura, recepción, procesamiento y publicación de la información.

3.2 Criterios de reconocimiento de los elementos de la información contable

3.2.1 Aspectos conceptuales

El reconocimiento contable es el proceso de definir qué partidas se incluyen en los informes contables, y cuándo en función del tiempo

es apropiado su inclusión en dichos estados. La decisión de reconocimiento de un rubro en los reportes de una entidad, se complementa con elección del método o métodos de medición-valoración, los conceptos de capital y su mantenimiento, los aspectos a presentar y las políticas de revelación de información.

Cooper e Ijiri (2005, 609) anotan que el reconocimiento contable consiste en “aceptar, proponer o hacer realidad una transacción. Determinar la cantidad, fecha, clasificación y otras condiciones precedentes en relación con la contabilización de una transacción y por tanto, asentar en los libros de contabilidad”.

Grajales y Sánchez (2004, 295) señalan que “la identificación de las transacciones es la etapa que da inicio al ciclo contable, en donde se reconocen todas las operaciones o hechos económicos que influyen en la situación financiera del ente contable”.

Fowler (2008, 485) señala que reconocer es “incorporar a los registros contables un activo, un pasivo o un elemento de los estados financieros”.

Álvarez González (2006, 28) afirma que reconocer es incluir en los estados contables partidas que cumplan la definición de elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio neto, ingreso y gasto). Considera el autor que el reconocimiento es el proceso de incorporación de elementos de los estados financieros en el balance o en el estado de resultados de una partida que cumpla las condiciones para su inclusión.

Vela (1996) de forma categórica afirma que “la aplicación de los principios contables se encuentra estrechamente ligada con el método de reconocimiento de transacciones que se defina dentro de cualquier sistema de información contable, sobre todo en lo que se refiere a las relacionadas con gastos e ingresos. Magnitudes tan importantes como puede ser el propio resultado, van a depender de los criterios que dicho método de reconocimiento utilice”.

En el decreto 2649 de 1993 (art. 47) se establece que “El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.

Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los

estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

La administración debe reconocer las transacciones en la misma forma cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información.

En adición a lo previsto en este decreto, normas especiales pueden permitir que para la preparación y presentación de estados financieros de períodos intermedios, el reconocimiento se efectúe con fundamento en bases estadísticas”.

La contabilidad social ha utilizado fundamentalmente los mismos criterios de reconocimiento contable que los utilizados para el registro de transacciones mercantiles tradicionales, situación que ha impedido que se incluyan en los reportes contables de las entidades, importante información distinta de la económico-financiera, y cuando es incluida, los criterios de reconocimiento, los conceptos de capital y su mantenimiento, la medición y presentación-revelación no es adecuada para propósitos socio-ambientales.

3.2.2 Aspectos normativa internacional

El Marco Conceptual del IASB hace referencia al reconocimiento de los elementos de la información contable de la siguiente manera:

“Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
- La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.” (Marco IASB, 2009, 83).

“...La interrelación entre los elementos significa que toda partida que cumpla las condiciones de definición y reconocimiento para ser un

determinado elemento, por ejemplo un activo, exige automática y paralelamente el reconocimiento de otro elemento relacionado con ella, por ejemplo un ingreso o un pasivo.” (Marco IASB, 2009, 84).

Explicando cada uno de la siguiente manera:

“Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la empresa, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Reconocimiento de pasivos.

Se reconoce un pasivo, en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos, en la parte proporcional todavía no cumplida de los mismos (por ejemplo las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía), no se reconocen como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales deudas pueden cumplir la definición de pasivos y, supuesto que satisfagan las condiciones para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden quedar calificadas para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el

hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.

Reconocimiento de ingresos.

Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes y servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos ordinarios, por ejemplo el requisito de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en este Marco Conceptual. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

Reconocimiento de gastos.

Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina

comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso ordinario derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este Marco Conceptual, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo.

Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, así como con la plusvalía comprada, las patentes y las marcas, denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, y también cuando surge una obligación derivada de la garantía de un producto.

La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

“El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la entidad. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la entidad.

La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Por ejemplo, cuando es probable que una partida por cobrar de otra entidad vaya a ser pagada por ésta, es justificable, en ausencia de cualquier evidencia en contrario, reconocer tal partida por cobrar como un activo. No obstante, para buena parte de las cuentas por cobrar, se considera normalmente probable un cierto grado de impago, y por tanto se reconoce un gasto que representa la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo”. (Marco IASB, 2009, 85).

Fiabilidad de la medición

“La segunda condición para el reconocimiento de la partida es que posea un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable... En muchos casos, cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso. A pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.” (Marco IASB, 2009, 86).

“Puede estar justificado que una partida a la que, aún poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su reconocimiento, sea revelada a través de

notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una entidad.” (Marco IASB, 2009, 88).

Los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados contables, entendidos como las características que debe cumplir un rubro para ser incluido en los reportes contables de las organizaciones, deben ser amplios e incluyentes. Los criterios expuestos en el modelo IASB son excluyentes y reduccionistas si se les quiere considerar como fundamentos de universal aplicación. Los criterios de reconocimiento de los IAS/IFRS son adecuados para la contabilidad financiera, sus usuarios y sus necesidades, pero son inadecuados e inconvenientes si se les aplica a la contabilidad social.

3.2.3 Aspectos de responsabilidad social

No se identifica en la literatura de contabilidad social y responsabilidad social, criterios o características que permitan que debe cumplir un rubro para ser contabilizado. Los criterios que se utilizan en contabilidad social son los mismos utilizados en contabilidad financiera, en tal sentido se hace necesario ampliar dichos criterios de forma que sean abiertos e incluyentes y permitan dar cuenta de realidades contables distintas a la financiera:

En principio se presentan las siguientes características como lineamientos para incluir en los estados financieros partidas de corte social:

- Los activos correspondan al desarrollo de actividades sociales de beneficio general.
- Los gastos incurridos en el ejercicio estén destinados a la mejora del bienestar social.

- Las inversiones realizadas en el periodo sean para la preservación del entorno.
- La posibilidad de que los beneficios ofrecidos a la comunidad sean constantes y no esporádicos.
- Los riesgos cubiertos por provisiones no corresponda a cumplimiento de medidas coercitivas, tales como demandas, litigios.
- Las obligaciones estén destinadas a ser prestadas dentro de la sociedad.
- Los criterios de medición-valoración reflejen con claridad los hechos de naturaleza social.

3.2.4 Conclusiones

- Los criterios generales de reconocimiento al alcanzado un alto grado de aprobación y generalidad. Los criterios establecidos en el modelo internacional IASB están en la línea de general aceptación, en cuanto estos hacen referencia a identificación de características netamente financieras para la inclusión de partidas en los Estados Contables.
- No existen unos criterios de reconocimiento de los estados contables de una específica orientación hacia la contabilidad y responsabilidad social de las empresas. El reconocimiento de partidas sociales, corresponde a la inclusión de partidas financieras que por cumplimiento de medidas de corte social tienen implicaciones en las condiciones de flujo, situación y desempeño financiero de la organización.
- Para hallar los criterios de reconocimiento de los elementos sociales se hace necesario la implementación y modificación de los criterios ya existentes, que permitan definir e incluir una responsabilidad social en la empresa. Se requiere la formulación de unos criterios de aplicación a los elementos de los estados

contables de corte social, donde primen los aspectos sociales y no solamente los impactos financieros que ello genere.

3.3 Criterios de medición-valoración

3.3.1 Aspectos conceptuales

Valoración

El mundo vive actualmente en la era informática donde el valor intelectual es el más valioso de los activos de las empresas al estar basadas en conocimientos, por cuanto es necesario implementar modelos que permitan la determinación del importe de dichos activos y así, dejar a un lado el valor en libros perteneciente a la era industrial el cual impide medir adecuadamente la riqueza real de la entidad (Pérez Soto, 2001, 2).

“Siempre ha habido vacíos ocasionales y temporales entre la percepción del mercado y la realidad contable, pero ahora ese vacío se está convirtiendo en un abismo” (Edvinsson, 1998, 2).

“Los accionistas son titulares del capital real o físico de la empresa que queda una vez los demás derechos son establecidos. Las reglas de valoración convierten esta titularidad en unidades monetarias. Todas las reglas de valoración son imperfectas y vulnerables a la manipulación” (Sunder, 2005, 161 y 162).

“la valoración contable es el intento de expresar los objetos, identificados en forma cuantitativa por la medición, en una unidad de medida común, con lo que se obtiene, en otras, la ventaja de poderlos comparar, permitiendo pronunciarse acerca de la preferencia de ellos” (Quesada Sánchez, 2004, 287)

Tipos de valor

- Valor contable: se halla restando a los activos reales (inmovilizado neto más activo circulante menos activo ficticio) el pasivo, obteniendo como resultado el patrimonio de la empresa. Este método no toma en cuenta las expectativas favorables o no que se tengan sobre el futuro de la empresa. (Pérez-Carballo, 1998, 181) (Hernández, 2000, 143). Según García Casella (2001, 204) el valor contable es la “cantidad por la cual un activo se incluye en el balance después de deducir cualquier depreciación acumulada o amortización”.
- Valor sustancial o de uso: estima los activos en su valor de reposición teniendo en cuenta su estado actual y la cantidad de recursos necesaria para mantenerlos en este estado. (Pérez-Carballo, 1998, 181).
- Valor de liquidación de la empresa: toma el resultado después de vender todos los activos de la empresa, cancelar todos los pasivos y gastos de liquidación de la actividad económica. Este método es de utilidad para tomar decisiones con respecto a futuras ofertas de compra de la organización. (Pérez-Carballo, 1998, 181) (Hernández, 2000, 143). Este valor es también conocido como el *Coste de reposición o Valor realizable*: es la contabilización del efectivo que esperaría recibir por la venta de los activos y la liquidación de los pasivos en el presente (Juez y Martín, 2007, 3002). (Corona Romero, 2005, 330).
- Valor teórico de mercado: es igual al valor actual neto de las rentas futuras que un activo le proporcionará a su propietario. (Pérez-Carballo, 1998, 182).
- Valor razonable: compuesto por el precio que se pagaría por un activo o el valor por el cual se cancelaría un pasivo en una transacción entre partes interesadas, conocedoras e independientes (Juez y Martín, 2007, 3002) (García Casella, 2001, 204).
- Valor actual neto: Contablemente los activos se llevan al valor presente descontando las entradas de efectivos que se esperan

se generen con el movimiento normal de la empresa. Los pasivos se llevan al valor presente descontando el pago de deudas que se esperan se realicen normalmente. (Juez y Martin, 2007, 3002).

- Coste histórico o precio de adquisición: comprende el registro de los activos por el valor efectivamente pagado y los activos por el valor del bien recibido a cambio de la deuda. (Juez y Martin, 2007, 3002).
- Valor intrínseco: en términos generales, se puede definir como el valor al que tiende la cotización, conocido comúnmente como el precio objetivo de la acción, para esto es necesario conocer las perspectivas futuras de la empresa. Para realizar este cálculo es preciso elaborar proyecciones macroeconómicas (tendencias de la tasa de interés y de cambio) y macroeconómicas (comportamiento de precios de mercados específicos) (Hernández, 2000, 141).

Métodos de valoración

Los métodos de valor en el ámbito contable son utilizados para determinar el importe de los recursos que le pertenece a la empresa. Dentro de estos métodos se encuentra:

- Análisis fundamental: se utiliza para valorar el mercado y las empresas cotizadas, con el propósito de llegar al valor teórico de la empresa, y con base a este, recomendar comprar, mantener o vender acciones. Con este propósito se toma tanto información financiera como no financiera (Sesto, 2001, 114). Para realizar el análisis existen 2 métodos:

1) Análisis top down (de arriba abajo)

Se trata de ir de lo más general a lo más específico, en este sentido, se estudia el contorno económico de la empresa y con la

información obtenida llegar a un análisis de la empresa en estudio. Se toman en cuenta los siguientes puntos:

- a) Análisis de las economías nacionales: se toman en cuenta el comportamiento de los agregados económicos (PIB), las políticas económicas (fiscales y monetarias), relaciones internacionales.
- b) Análisis de los sectores de la economía: consiste en analizar los sectores con más crecimiento en ingresos, prestando mayor atención a los sectores regulados más sensibles, debido a cambio de las políticas.
- c) Análisis de fundamentos de compañías individuales: se trata de la elección de las empresas más atractivas debido a su posición competitiva, rentabilidad, apalancamiento operativo y financiero o crecimiento de sus beneficios (Sesto, 2001, p 116) (Hernández, 2000, 144).

2) Análisis bottom up (de abajo a arriba)

Busca analizar el valor de una empresa determinada y su comportamiento en la bolsa de valores; por tanto su enfoque va de lo particular a lo general. Su objetivo es la búsqueda de oportunidades de inversión, en este sentido lo que prevalece es el valor de la empresa sin importar los factores predominantes de la situación económica del país.

Hernández (2000,147), muestra una fórmula para determinar el valor de la siguiente manera:

Valor = Empresa + Comportamiento Bursátil donde:

- a) Empresa: “Es el resultado de una evolución pasada pero también una creación de valor futura” (Hernández, 2000, 147) la evolución pasada la muestran la información contenida en los estados financieros y el valor futuro es la expresión de las

perspectivas o expectativas que se tengan sobre el futuro de la empresa.

- b) Comportamiento bursátil: consiste en la variación de la acción en el mercado, más la rentabilidad obtenida por los dividendos.

Teoría del arbitraje

En este modelo Tijerina relaciona a Miller y Modigliani quienes demostraron mediante un teorema que el valor y el costo de capital de una empresa no depende de su estructura de financiamiento o de las políticas de dividendos si no de los beneficios esperados (Tijerina, 1999, 140).

Métodos para calcular el resultado

Son utilizados para medir la renta o resultado de un periodo determinado; dentro de estos tenemos:

- a) Método de mantenimiento del patrimonio neto: el resultado del periodo se obtiene “mediante la diferencia entre el valor del patrimonio al final y al principio del mismo” (Muñoz, 2003, 90) es preciso excluir operaciones generadas entre la empresa y sus propietarios (distribución de utilidades, aumento o disminución de aportes).
- b) Método basado en las transacciones: para este método es fundamental registrar separadamente las cuentas de ingresos y gastos, de igual manera cuando se pretende calcular la renta total, es preciso tomar en cuenta tanto las partidas ordinarias (ingresos y gastos) como las extraordinarias (ganancias y pérdidas) (Muñoz, 2003, 92).
- c) Ampliación de la ecuación del balance: Muñoz (2003, 93) establece una ecuación $\text{activo} + \text{pasivo} = \text{pasivo} + \text{neto} +$

ingresos, por medio de la cual se permitiría ampliar el tipo de hechos que se relacionan en el balance.

Métodos basados en el balance

Son métodos utilizados con el propósito de estimar el valor patrimonial de la empresa y se constituyen por:

a) Método del valor contable

Este método se calcula con base a los estados financieros mediante la diferencia existente entre el activo Total (bienes y derechos a favor de la empresa) y el pasivo exigible (deudas con terceros a corto y largo plazo). Se considera un método estático debido a que dichos estados se elaboran con base a los principios generales de contabilidad y en especial a la aplicación de los principios de adquisición (todos los bienes y derechos se contabilizan por su precio de adquisición o costo de producción) y de prudencia (registrar los ingresos realizados al momento del cierre del periodo) circunstancias que impiden la medición de un valor cercano a la realidad de la empresa (Alonso, 2008, 8).

b) Método del valor contable ajustable

Busca determinar el activo neto real partiendo de valores contables establecidos en los estados financieros pero tomando en cuenta las plusvalías (incremento del valor) o minusvalías (decremento del valor). Presenta un gran grado de subjetividad pues para algunos bienes no existe un mercado de referencia por lo cual deben realizarse estimaciones de valor (Alonso, 2008, 9).

c) Método del valor de liquidación

Con este método se estima el valor de una empresa bajo el supuesto de que no seguirá en funcionamiento, por tanto se descuenta del patrimonio neto ajustado los gastos de liquidación.

Métodos basados en múltiplos de la cuenta de resultados y métodos basados en múltiplos de compañías comparables

Utiliza la analogía de compañías con características similares a la objeto de estudio y que cotizan en la bolsa de valores.

“La aplicación de este método se basa en identificar varias compañías cotizadas comparables a la empresa objeto de valoración, calcular algunos ratios que muestren la relación entre el valor de cada una de esas empresas y alguna medida de su resultado financiero. Posteriormente este ratio o múltiplo se aplica a la misma medida de resultado financiero de la compañía que queremos valorar, obteniendo de esa manera valoración por comparación” (Alonso, 2008, 14).

En este método se supone una eficiencia de mercado en donde interactúan libremente compradores y vendedores, de igual manera supone una constante valuación de las empresas por parte del mercado.

Este método consta de las siguientes fases:

- Análisis de la empresa: conocer sus características, entorno (interno y externo) competencia, mercado, entre otros.
- Selección de empresas comparables: buscar una comparabilidad razonable realizando ajustes para el cálculo de las tasas cuando sea necesario. Es necesario tener claros los criterios de selección y se deben tener en cuenta factores como empresas que cotizan en la bolsa, sector, actividad similar, tamaño, márgenes de rentabilidad, perspectivas futuras, etc.
- Selección y calculo de múltiplos: se eliminan algunas empresa de la selección realizada con base a la información obtenida de las mismas y a la diferencia encontrada entre los múltiplos de las mismas eliminando las que más alejadas se encuentren de las otras.

Algunos de los ratios más utilizados son:

- PER (Price Earning Ratio) establece la relación entre el precio por acción sobre el beneficio por acción. De esta manera se obtiene el valor del capital al cual se le suma el valor de la deuda para obtener el valor total de la empresa. Este ratio permite fácilmente utilizar datos promedios o estimados con el propósito de realizar análisis futuros de la empresa.
- VE/ BAIT o VE/EBIT: muestra la relación entre el valor de la empresa frente al beneficio antes de intereses e impuestos en donde:
 - $VE = \text{capitalización bursátil} + \text{acciones preferentes} + \text{deuda neta} + \text{intereses de minoritarios}$.
 - Deuda neta: deuda a corto y largo plazo + leasing financiero – caja – activos líquidos.
 - EBIT (earnings before interest and tax) = beneficio antes de interés e impuestos. (Alonso, 2008, 17).
- VE/ BAAIT o VE / EBITDA establece la relación entre el valor de la empresa y el beneficio antes de amortización, intereses e impuestos.

Otros Métodos de valoración

- Método del coste: se determina el valor reposición sumando los costos y gastos necesarios para determinar dicha reposición.
- Método de comparación: busca determinar el valor del mercado de acuerdo a la información obtenida mediante la comparación de una muestra representativa de bienes que cuentan con características y cualidades similares.

- Método del costeo -Costeo meta: (target costing) al precio calculado con el valor de mercado se le resta la utilidad deseada. El resultado se emplea para realizar mejoras con respecto al diseño y costo. Costeo Variable: el costo de los productos está compuesto solo por materia prima directa, mano de obra directa y gastos de fabricación variables.

Medición

Definición General

En Belkaoui (1992,35) se encuentra la definición de medición como “la asignación de numerales a los objetos o eventos de acuerdo con las reglas”. Los instrumentos de medición deben reflejar eficiente, fácil y correctamente lo que se pretende mostrar con el estudio, por tanto dicho instrumento debe contar con las características de validez, confiabilidad y factibilidad (Naghi, 2000, 227).

“la medición de la contabilidad debe dirigirse a brindar información pertinente para usos especificados” (Hendriksen, 1974, 130). Fernández (2001, 39 y 66) expresa que “para generar la información contable hay que valorar, clasificar, y hacer otras operaciones con los datos pasados, presentes y futuros” de igual manera define la medición contable como “el proceso de traducción a unidades monetarias o importes monetarios de los hechos recogidos por la contabilidad”.

“la contabilidad se ocupa de la medición en sentido amplio, tanto cuantitativo como cualitativo y para así poder ofrecer informes que contemplen las preferencias de los participantes de la actividad contable” (García Casella, 2001, 197).

Geba (2007, 2), en su texto, para definir la medición hace referencia a diferentes autores, dentro de los cuales destacó los siguientes:

...“Para Galtung (1965) la medición es un proceso de clasificación de unidades de análisis según alguna característica elegida; en tanto que Carmines y Zeller (1979) la definen como un proceso de vincular conceptos abstractos con indicadores empíricos, proceso que

supone una previa planificación de operaciones, tanto de clasificación como de cuantificación.

Analizando otras definiciones Fernández y Barbei (2006, 77) definen la medición por medio de un acercamiento desde las ciencias exactas remitiéndose a Carrillo Gamboa (1983), quien la define como “...un proceso de comparación, de atribución de significado empírico entre dos unidades dimensionales: una constante conocida vs. Una variable y desconocida.” En otros términos se dice que la medición es la asignación de “número a una propiedad física de algún objeto o conjunto de objetos”, en otras palabras, la medición permite asignar “un número a una propiedad física de algún objeto o conjunto de objetos con propósitos de comparación”, y la medida da el “número de unidades de la propiedad dada”.

Medición cuantitativa

“la capacidad de medir es la asignación de símbolos o de números y requiere el conocimiento de las relaciones entre los fenómenos subyacentes. Las propiedades que la contabilidad debe medir son aquellas relacionadas con las necesidades y prioridades de la información; por lo tanto deben ser eliminadas aquellas propiedades que no pueden ser cuantificadas satisfactoriamente. Por lo demás la información medible es transformable a términos monetarios” (Fernández, 2001, 45).

Tipos de medidas

En Belkaoui (1992,37) encontramos:

- Directas o indirectas: las directas o primarias muestran las medidas actuales del objeto; las secundarias o indirectas se derivan de la transformación algebraica de unos números que representan una medida directa del objeto.
- Pasadas, presentes o futuras: dependiendo de la dimensión del tiempo.

- Retrospectiva, contemporánea o prospectiva: de acuerdo a si las medidas son pasadas (las medidas serán retrospectivas, contemporáneas o prospectivas), presentes (las medidas serán contemporáneas o prospectivas) o futuras (las medidas serán prospectivas).

De igual manera el autor establece que las mediciones pueden ser:

- Mediciones fundamentales: se pueden asignar números con base a las leyes naturales sin depender de otras variables.
- Mediciones derivadas: dependen de dos o más cantidades y de una teoría verificada unida a una propiedad dada con otro tipo de propiedades.

Escalas de medición

- Escala nominal: mediante números o símbolos se le asignan tributos a un elemento sujeto a análisis, con el propósito de clasificar observaciones u objetos, por tanto dichos números carecen de significancia cuantitativa ya que solo busca cualificar los elementos de su estudio. Las cualidades de los objetos de una categoría deben ser igual a los de otras (Naghi, 2000, 223) (Belkaoui, 1992, 38).
- Escala ordinal: en esta, se ordenan los objetos y se establece una relación utilizando generalmente operadores mayor que, menor que o igual que pero sin poder determinar su cuantía exacta. También se pueden utilizar tributos que permitan establecer escalas de preferencia u opinión como: menos fácil que, igual de fácil que, más fácil que. (Naghi, 2000, 224) (Belkaoui, 1992, 38).
- Escala de intervalo: tiene las características de las escalas nominales y ordinales, pero además se puede cuantificar la diferencia entre un intervalo y otro, por lo cual es necesario la

creación de unidades de medición que permitan la comparación cuantitativa (Naghi, 2000, 224) (Belkaoui, 1992, 38).

- Escala de razón o de relación: conserva las características anteriores pero incluye el concepto cero o de origen. Permite la utilización de técnicas estadísticas, matemáticas y geométricas para la determinación de los coeficientes de variación (Naghi, 2000, 226) (Belkaoui, 1992, 38).

Quesada Sánchez (2004,286) y Cañibano (1979, 71) clasifican las escalas de medida en el siguiente cuadro:

ESCALA	OPERACIONES EMPIRICAS BASICAS	ESTRUCTURA MATEMATICA	EJEMPLOS CONTABLES
NOMINAL	Determinación de igualdad	Permutación $x'=f(x)$ de donde $f(x)$ significa sustitución biunívoca	Codificación de cuentas.
ORDINAL	Determinación de mayor a menor	Isotónico $x=f(x)$ significa que cualquier función monótona creciente	Clasificación de los cliente por categorías.
POR INTERVALOS	Determinación de la igualdad de los intervalos o de las diferencias	Lineal o afín $x'=ax+b$ $a>0$	Calculo de costes
POR COCIENTE	Determinación de la igualdad de los cocientes	Similar a $x'=cx$; $c>0$	Conversión de las monedas en una común cuando se consolidan los estados

			financieros de un grupo de empresas multinacionales.
--	--	--	--

Métodos de medición

Dentro de los métodos de medición más utilizados en contabilidad encontramos:

Medición del resultado

- Método de base devengada: es un método contable que reconoce el impacto de las transacciones realizadas en un periodo sobre los estados financieros. Siendo así, los ingresos y gastos se registran en el momento en que causan sin importar si hay o no movimiento de efectivo (Horngren, Sundem y Elliot, 2000, 45).
- Método base de efectivo: éste reconoce el impacto que las transacciones tienen sobre los estados financieros solo cuando hay movimiento de efectivo (Horngren, Sundem y Elliot, 2000, 45).

Igualmente Geba añade que este valor-ubicación permite identificar la posición de distintos conjuntos de elementos de acuerdo a dos dimensiones (2007, 3):

- Dimensión horizontal: grupos del mismo nivel; y
- Dimensión vertical: grupos de distinto nivel.

Es importante resaltar que cuando se hace referencia a la dimensión horizontal, ésta utiliza escalas nominales, mientras que la dimensión vertical impone el uso de escalas ordinales. Es precisamente la combinación de las dimensiones y escalas lo que posibilita “la

consideración del Plan de Cuentas de la Contabilidad como una verdadera medición” (Geba, 2007, 5)

Del estudio que Geba (2007, 5) realizó a Mattessich (2002), se puede extraer que ha sido la medición de los fenómenos sociales, una de las tareas en contabilidad desde su historia, y que hoy son abordadas por disciplinas sociales tomando como ejemplo las “clasificaciones sistemáticas, las escalas ordenadoras y las clasificaciones multidimensional”

Medición de capital Intelectual

Debido a la importancia que ha venido cobrando los intangibles dentro de la determinación del valor de las empresas, se han presentado varias iniciativas tendientes a medir de forma adecuada el importe de dichos activos. Dentro de estas tenemos:

- **Modelo intelect:** presentada por el club Intelect de Euroforum (1998) y cuya propuesta radica en agrupar en tres bloques el capital intelectual: capital humano (conocimiento y competencias de las personas, grado de satisfacción), capital estructural (conocimientos que pertenecen a la empresa como tecnología e innovación) y capital relacional (clientes mercados), dentro de los cuales se reunirían los intangibles que se pretenden medir y posterior mente se les asigna unidades de valor permitiendo cuantificar el importe de dichos activos. (Barcelo, Baglietto y Sveiby, 2001, 175).

El modelo se diferencia por la innovación del conocimiento de las personas (utilizando indicadores como edad, nacionalidad y estudios) y del capital estructural de la empresa siendo este último considerado como uno de los elementos que le dan mayor valor futuro a la empresa (Barcelo, Baglietto y Sveiby, 2001, 175).

- **Modelo de activos intangibles:** considera la existencia de un balance oculto integrado por tres grandes componentes de activos intangibles, como son; la estructura interna, estructura

externa y competencias de los empleados. Para la medición de éstos propone la utilización de indicadores como eficiencia para obtener información sobre la productividad, indicadores de estabilidad para conocer el grado de permanencia de los intangibles en la empresa, y por último, indicadores de crecimiento en innovación para conocer el potencial futuro de la empresa. (Dalmau y Hervas, 2005, 43).

Para Barcelo lo interesante de este modelo es la “categorización de los indicadores entre indicadores de crecimiento e innovación, que dan idea del futuro y del potencial, indicadores de eficiencia o productividad e indicadores de estabilidad como el ratio de fidelidad de clientes o antigüedad de la plantilla” (Barcelo, Baglietto y Sveiby, 2001, 169).

- Modelo nova: considera que el capital intelectual de la empresa está constituido por los activos intangibles susceptibles de generar valor futuro para la empresa, clasificándolo en: capital humano, conocimientos de las personas; capital organizativo; conocimientos de la empresa (patentes, marcas, innovaciones, tecnología, cultura empresarial); capital social, conocimientos adquiridos por la interacción con su entorno; capital de innovación y aprendizaje, capacidad innovadora de la empresa. (Dalmau y Hervas, 2005, P48).
- Modelo de investigación: propuesto por el Banco Mundial (1997) para convertir la información en conocimiento y así poder aplicarlo a la investigación y la ciencia (Barceló, Baglietto y Sveiby, 2001, 172).
- Navegador skandia: su objeto es la medición del capital intelectual.

Los numerales, permiten más que separar entre clases diferentes, revelar la estructura interna de estas clases que pueden dividirse en subclases “por medio de un sistema de valor-ubicación” (Mattessich (2002, 61), citado por Geba 2007,4)

Unidad de medida

“Una unidad de intercambio y de medición es necesaria para contabilizar las transacciones de las empresas de una manera uniforme. El denominador común seleccionado en la contabilidad es la unidad monetaria. El carácter de intercambio de los bienes, servicios y el capital se mide en términos de moneda” (Belkaoui, 1992, 318).

“El dinero es el común denominador en que se basan y se resumen las mediciones contables”. (Melgs, Mosich y Johnson, 1976, 7) sin embargo para este autor la moneda no constituye una “unidad de medida estable del valor”.

Para Melgs, Mosich y Johnson (2003, 26) los hechos contables serían traducidos en términos monetarios ya que esta expresa perfectamente la contabilidad. Es decir; “la valoración implica medir en unidades monetarias el efecto de los distintos hechos contables”.

“En razón de que la moneda es la unidad de medida del valor, los recursos y las obligaciones de las entidades se valúan en unidades monetarias” (Elizondo, 2003, 48).

Para García Casella (2001, 126 y 209) la moneda no sería la única unidad de medida utilizada en la contabilidad ya que “no es posible expresar las relaciones y mediciones contables exclusivamente en términos monetarios” o “la escala nominal aunque es básica en el proceso contable, no es tan solo la única, sino la escala más importante que pertenece a nuestra disciplina”.

Los métodos de medición/valoración han evolucionado significativamente en las últimas décadas, el campo social cuenta con criterios de medición orientados a su realidad, que pueden ser mejorados, pero presentan un alejamiento de las clásicas concepciones estrictamente monetarias. La medición cualitativa y en unidades de cuantificación diferentes a la moneda, constituyen un paso importante para el reconocimiento de la realidad social.

La contabilidad social debe utilizar criterios de medida e indicadores que han sido desarrollados en disciplinas de corte social como la sociología, la antropología, la psicología y la historia entre otras. La contabilidad social deberá desarrollar sus propios criterios de medición que le permitan dar cuenta del accionar de las organizaciones y su impacto social, de forma que pueda objetivamente informar sobre las realidades y evolución de la relación organización-sociedad.

3.3.2 Aspectos normativa internacional

La normativa internacional IASB desde el año de 1989 formuló cuatro bases de medición valoración que están vigentes en la actualidad. Las mencionadas bases se aplican de forma complementaria en la organización, están enmarcadas dentro de criterios financieros, determinando fundamentalmente la capacidad de generación de flujos de efectivo de los bienes, obligaciones y derechos de la organización.

Afianzando la preocupación por la precisión en la determinación de la generación de flujos de efectivos de la organización, el modelo IASB ha virado hacia el privilegio del concepto de valor razonable, método que no se había incluido en el Marco conceptual en 1989, que en la actualidad no se incluye en la estructura de conceptos del modelo IASB, pero que es la técnica de medición rectora y se encuentra presente en los Estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros de mayor relevancia como un criterio técnico de obligatorio cumplimiento.

“El peso o en general es la unidad de medida de algunos eventos dentro de la Contabilidad especialmente en la Contabilidad Financiera. Este principio conduce al tema de las bases de valuación en la contabilidad” Uribe (2006, p. 69).

Los Criterios de Medición que propone el Marco Conceptual del IASB son explicados de la siguiente manera:

“(a) Costo histórico. Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación.

(b) Costo corriente. Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.

(c) Valor realizable (o de liquidación). Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan por sus valores de liquidación, esto es, los importes sin descontar de efectivo u otros equivalentes al efectivo, que se espera puedan cancelar las deudas, en el curso normal de la operación.

(d) Valor presente. Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.” (Marco IASB, 2009, 100).

En los IAS-IFRS se desarrollan métodos de medición adicionales a los presentados en el Marco Conceptual, tal como se ilustra a en la IAS 2, *Inventario donde* hace referencia a un nuevo método de medición, al hablar en su alcance que esta Norma Internacional no aplica para inventarios mantenidos por:

“Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al **valor razonable** menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.” (IAS 2, 2009, 3). En este sentido, surge el concepto de **VALOR RAZONABLE Ó FAIR VALUE**, entendido este en el glosario de los Estándares Internacionales de Contabilidad de Información Financiera (IFRS), como:

“La cantidad por la cual un activo sería intercambiado, o un pasivo liquidado, entre partes conocedoras, de buena voluntad, en una transacción en condiciones de igualdad”⁵.

“Esta definición, si bien es de carácter muy general, incorpora elementos adicionales: (1) precisa qué se haría con un activo (intercambiarlo) y qué se haría con un pasivo (liquidarlo); (2) las partes que transan deben ser conocedoras (informadas), tener buena voluntad (no estar obligadas a hacerlo) y estar en condiciones de igualdad (arm`s lenght).

Una característica de los IFRS es el uso cada vez más acentuado del valor razonable, lo cual se puede observar en los distintos estándares, incluyendo los desarrollos al interior de los mismos. Propiamente no se dispone de un análisis teórico de ellos dado que la Estructura/Marco conceptual en este aspecto es débil.” (Mantilla, 2006, p. 352).

3.3.3 Aspectos de responsabilidad social

Geba (2007, 6) para determinar los elementos de medición realiza la siguiente clasificación:

⁵ MANTILLA, Samuel Alberto. Estándares/Normas Internacionales Información Financiera IFRS (NIIF). Bogotá DC: ECOE Ediciones, Enero de 2006. Pág. 352.

- Una agrupación de elementos de acuerdo a una propiedad, a la que agregaríamos numerales, comenzando por 1. (escala nominal); y
- Agrupaciones de elementos del dominio 1, que conforman subclases (escala ordinal).

Además concluye:

- “La dimensión abstracta de la contabilidad es susceptible de clasificación.
- Las especialidades contables clasificables, constituyen los elementos o miembros del conjunto, en tanto que el universo del discurso contable es el conjunto mismo.
- Más analíticamente, los numerales de una clase permitirían distinguir a las especialidades contables como subclases por medio de un sistema de valor y ubicación, e identificar la posición de sus distintos modelos más específicos, a través de la dimensión horizontal y vertical.”

En los diferentes modelos propuestos para la Contabilidad Social, se establecen instrumentos de medición a través de indicadores, los cuales permiten evaluar u observar un aspecto específico que permita dar cumplimiento a la responsabilidad social, así estos indicadores no plasmen con exactitud el cumplimiento de esta obligación.

Así mismo Fernández y Barbei (2006, 78) se plantean el interrogante sobre las variables de “educación, trabajo, cultura y salud son relevantes a los fines de evaluar la contribución social de la organización”. Siendo estos los fines que hoy en día han tomado fuerza en la medición ya que permiten reflejar la contribución social que realiza la organización con el medio.

Para García Casella (2004, 9) “los informes de contabilidad social (macro y micro) pueden hacerse en unidades monetarias, en

unidades no monetarias y con evaluaciones que pueden ser cualitativas". Esta definición da paso a expandir el medio que se toma para realizar el proceso de medición en contabilidad, dando paso a otras variables que hasta el momento han sido excluidas de este tipo de prácticas.

García Casella (2004, 56) hace referencia al reconocimiento de la contabilidad como ciencia fáctica y no como ciencia formal, ya que desde las ciencias fácticas se pueden encontrar soluciones para determinar la medición, como la actividad cultural.

Igualmente Rodríguez de Ramírez (2004, 81) analizando un texto de Lechman (1999) sostiene que "al circunscribir la responsabilidad a los mecanismos de libre mercado en lo político y ambiental, el valor en la naturaleza se reduce a una cuestión de asignación de precio que apunta a balancear lo que la gente está dispuesta a pagar para preservar la naturaleza contra otras mercancías. Cuando el mecanismo de asignación de precios es el medio para balancear los intereses sociales y ambientales, el rol de la esfera política se transforma en secundario a la esfera económica."

Geba (2007, 3) refiriéndose a los aportes realizados por otros autores, acierta en que para saber qué es lo que se mide, se deben dar ciertas "magnitudes de un mismo género, y ciertas clases de números (integrales, racionales o reales). Campbell (1938) supone que medir es asignar numerales a las propiedades de los sistemas materiales según las leyes que presiden esos atributos. Stevens (1951) concibe el acto de medir como la atribución de numerales a los objetos o sucesos conforme con leyes o reglas."

Para Fernández y Barbei,(2006, 78) la unidad de medida "se encuentra estrechamente vinculada a los fenómenos bajo análisis y, por lo tanto, a la especialidad contable que predica sobre los mismos". Un ejemplo claro de ello, reflejado en la realidad, es lo que sucede con la contabilidad financiera quien para sus mediciones trabaja con "valores obtenidos", dejando a un lado la discusión sobre si la medida elegida fue la correcta y si posee las propiedades suficientes para cubrir el fenómeno a medir.

Rodríguez De Ramírez (2005, 113) al realizar un recorrido a través de la contabilidad ambiental encuentra que ésta identifica dos tipos de información: Física que incluye los usos, flujos y destinos de energía, agua y materiales y la monetaria sobre costos, beneficios y ahorros ambientales.

Para esta información analizada los materiales se clasifican en:

Entrada de Materiales

- Materiales (Se excluyen explícitamente bienes de capital).
- Materias primas y materiales auxiliares: Forman parte del producto final o subproducto.
- Materiales de empaque: Destinados para la entrega del producto final ya sea que se los adquiera en la forma en que se utilizarán o que se los procese.
- Mercaderías: Elementos que se venden prácticamente en las mismas condiciones en que se adquieren sin procesamiento adicional.
- Materiales operativos: No forman parte del producto final y, por definición, la mayoría de los materiales de las empresas de servicios caen en esta categoría.
- *Agua*
- *Energía*

Salida de productos: Se incluyen los objetos tangibles destinados a clientes externos.

- Productos (incluyendo packaging): Todos los productos tangibles destinados a la venta.

- Subproductos (incluyendo packaging): Todos los productos menores que surgen incidentalmente durante la producción de los productos principales y que generan ganancias.

Salida de no productos (desechos y emisores): Se hallan aquí todas las salidas que no sean productos.

- Desechos sólidos.
- Desechos peligrosos.
- Agua desechada.
- Emisores de aire.

Rodríguez de Ramírez (2005, 114) añade que es importante identificar esta información no monetaria, lo que significa que puede hablarse de distintas unidades de medida, aunque no se especifiquen cuáles son estas medidas

También sostiene que tomando en cuenta la unidad de medida monetaria en cuanto a los costos, orientando estos más allá de la protección al ambiente e incluir en lo que refiere a la adquisición de materiales que “eventualmente se convierten en desechos o emisores y todos aquellos vinculados con los recursos naturales, se enfatiza que quedan fuera del alcance del informe los costos externos en tanto la mayoría de las empresas no los considera pues sus métodos de cálculo difieren de los utilizados por la Contabilidad de Gestión”. (Rodríguez de Ramírez 2005, 115)

Larrinaga (1997, 961) Detectó unas numerosas limitaciones de valoración que posee la contabilidad frente al medio ambiente y estas son:

- Inaceptabilidad moral de monetizar ciertos aspectos, como la vida humana o los fenómenos irreversibles (p. ej., la extinción de una especie).

- Dificultad de elección de una tasa de descuento satisfactoria, al no existir una definición de tasa social de descuento, por lo que su determinación se convierte en una cuestión política. Piénsese en la importancia que tiene la determinación de una tasa de descuento adecuada para estimar, por ejemplo, el valor actual de las externalidades futuras producidas por la contaminación de la empresa, con el fin de correlacionarlo con los ingresos actuales.
- Incertidumbre. El desconocimiento que tenemos acerca del funcionamiento del ecosistema nos impide no sólo conocer la probabilidad de que acontezcan diferentes escenarios, sino conocer los propios escenarios posibles.
- Además, los modelos de valoración desarrollados (coste de viaje, modelo hedónico o valoración contingente) tomados en conjunto han proporcionado valoraciones inconsistentes y considerados aisladamente han presentado numerosos problemas operativos.
- En definitiva, la valoración del medio ambiente implica la existencia de numerosas áreas de discrecionalidad, lo que puede provocar que estas valoraciones sean utilizadas con propósitos partidistas.

Larrinaga (1997, 973) reafirma lo planteado anteriormente al afirmar que “tener en cuenta exclusivamente los precios proporcionados por el mercado puede contribuir a la sobreexplotación de recursos medioambientales porque éstos no tienen *valor*. Ello provoca que la contabilidad pueda proporcionar una apariencia de rentabilidad económica y social de las empresas, ocultando, sin embargo, un grave impacto sobre su entorno”.

Complementando lo anterior, García Casella (2005, 83) al evaluar información que define la contabilidad ambiental, analiza aspectos en ella como el hecho de no poder expresar en unidades monetarias las unidades físicas, lo que “genera una hipótesis específica o reglas alternativas, acerca del valor a otorgar a los elementos de la información contable social ambiental empresarial”.

Es de añadir que “es imposible tener un sistema de contabilidad ambiental de empresa único y generalmente aceptado por todo tipo de empresa, pues hay una gran diversidad de procesos productivos y de cadenas de valor, incluso entre empresas del mismo sector”.

Niveles de Valuación de los Impactos Medioambientales:

Escala	Descripción	Criterio
1.	Mínimo	• Impacto ambiental muy poco significativo. • Baja probabilidad de suceso.
2.	Menor	• Las operaciones en condiciones no normales pueden causar un incumplimiento legal. • Reducidos impactos y probabilidad de suceso.
3.	Significativo	• La actividad tiene un impacto ambiental en condiciones normales de funcionamiento e implica un incumplimiento legal en condiciones no normales de funcionamiento. • Impacto ambiental y probabilidad de sucesos intermedios.
4.	Mayor	• La actividad en condiciones no normales significa un incumplimiento de la legislación. • Impacto ambiental importante.

Fuente: García Casella (2005, 85)

GRI plantea unos indicadores y son:

Indicadores	Aspecto
Económicos	Consumidores, proveedores, trabajadores, sector público
Medioambiente	Materiales, Energía, biodiversidad, agua, emisiones, emanaciones y desechos, proveedores, productos y servicios, transporte, facilidades, otros.
Sociales	
a) Prácticas Laborales	Empleabilidad y trabajo, salud y seguridad, relaciones industriales, diversidad y oportunidades, capacitación y educación.
b) Derechos Humanos	
c) Sociales	Estrategia y administración, no discriminación, libertad de asociación, trabajo infantil, trabajos forzados, prácticas disciplinarias, prácticas de seguridad, derechos indígenas, general. Salud y seguridad de los consumidores, información de sus productos y servicios, publicidad, respeto a la privacidad, satisfacción del consumidor, fraudes y corrupción, contribuciones políticas.

Ibase citado por Instituto ETHOS (2006, 20) en su modelo de balance social propone desarrollar:

Indicadores sociales internos:

- Alimentación.
- Cargas Sociales.
- Jubilación Privada.
- Salud.

- Seguridad y Medicina en el trabajo.
- Educación.
- Cultura.
- Capacitación y desarrollo profesional.
- Guarderías o auxilio para guarderías.
- Participación en los lucros o resultados.

- Otros.

Indicadores sociales externos:

- Educación.
- Cultura.
- Salud e Higiene.
- Deportes.
- Combate al hambre y Seguridad Alimenticia.
- Otros.

Indicadores ambientales:

- Inversiones relacionadas con la producción / operación de la empresa.
- Inversiones en programas y/o proyectos externos.

Indicadores de funcionamiento:

- N° de empleados al final del periodo.
- N° de admisiones durante el periodo.
- N° de empleados(as) tercerizados(as).
- N° de pasantías estudiantiles.
- N° de empleados encima de 45 años.
- N° de mujeres que trabajan.
- Porcentaje de jefaturas a cargo de mujeres.
- N° de grupos minoritarios.
- N° de cargos de jefaturas ocupados por grupos minoritarios.
- N° de portadores de deficiencia o necesidades especiales.

ETHOS en su “guía para la elaboración del balance social” (2003, 11) propone en su modelo los siguientes indicadores, dividiéndolos en categorías que permiten diferenciar la parte financiera de la social e igualmente cada división tiene sus parámetros:

INDICADORES	ASPECTOS A TRATAR
<i>Indicadores de desempeño</i>	<i>Aspectos cualitativos:</i> descripción de resultados y prácticas de gestión que representan indicadores de desempeño en responsabilidad social. <i>Indicadores cuantitativos:</i> resultados mensurables y monitoreados presentados en números. <i>Otros indicadores sugeridos:</i> descripción de informaciones cualitativas así como de indicadores cuantitativos.
<i>Indicadores de desempeño económico</i>	<i>Aspectos cualitativos:</i> impactos por medio de la generación y distribución de riqueza; resultados provenientes de la productividad, procedimientos, criterios y retornos de inversiones realizados en la propia empresa y en la comunidad. <i>Indicadores cuantitativos:</i> Generación y distribución de riqueza Productividad Inversiones <i>Otros indicadores sugeridos:</i> efectos / impactos económicos provenientes de la apertura, transferencia o cerramiento de unidades de la empresa, valores envueltos en la tercerización de procesos y servicios; niveles de productividad por categoría profesional, inversiones observando el

	mejoramiento de desempeño en la cadena de valor productiva (proveedores, distribuidores etc.) desempeño de la empresa en el cumplimiento de contratos con proveedores.
<i>Indicadores de desempeño social</i> 1. Público interno 2. Proveedores 3. Consumidores / clientes	<i>Aspectos cualitativos</i> Público interno Educación y entrenamiento <i>Indicadores cuantitativos</i> Perfil de los empleados (del año en curso) Perfil de salarios (salario promedio del año en curso) Comparación salarial (del año en curso) Salud y seguridad Educación y entrenamiento Tasas de atracción y retención de profesionales <i>Otros indicadores sugeridos:</i> educación y entrenamiento; salud y seguridad; compromisos con el futuro de los niños; diversidad; generación de empleos. <i>Aspectos cualitativos</i> Naturaleza y perfil de los proveedores <i>Otros indicadores sugeridos:</i> programas de monitoreo y verificación del cumplimiento de los criterios socio ambientales acordados con los proveedores; programas de desarrollo entre proveedores locales comunitarios; participación en programas y políticas para el cumplimiento de valores de responsabilidad social en toda la cadena productiva; programas

4. Comunidad		de integración de trabajadores tercerizados entre los funcionarios, incluyendo los mismos beneficios básicos ofrecidos en programas de entrenamiento y desarrollo profesional; porcentaje de trabajadores tercerizados en relación al total de la fuerza de trabajo. <i>Aspectos cualitativos</i> Investigación de satisfacción de los consumidores / clientes Servicio de atención a consumidores / clientes
5. Gobierno y Sociedad		<i>Indicadores cuantitativos</i> Servicio de atención al cliente <i>Otros indicadores sugeridos:</i> iniciativas con proveedores, distribuidores y asistencia técnica, tratando de crear una cultura de respeto y valorización de los consumidores; iniciativas de transformación de la política de marketing de la empresa en un canal abierto de comunicación y educación de los consumidores / clientes; situaciones envolviendo el código de Defensa al Consumidor; el cuidado a informaciones colocadas en rótulos, embalajes y otros materiales de comunicación, cuidados en la mejoría continua de productos y servicios buscando la eficiencia en la utilización de materia prima, la seguridad en el uso y desecho adecuado, programas de entrenamiento continuo para profesionales de atención al público; sistemas internos de respuestas y actuación en caso de daños a consumidores / clientes. <i>Aspectos cualitativos</i> Gerenciamiento de impactos en la comunidad
<i>Indicadores de desempeño ambiental</i>	de	

	Voluntariado Erradicación del trabajo infantil Gerenciamiento de programas sociales <i>Indicadores cuantitativos</i> Inversiones sociales <i>Otros indicadores sugeridos:</i> utilización de incentivos fiscales para actividades ligadas a la cultura, al área social u otros previstos por ley; mecanismo de estímulo a funcionarios y accionistas para la realización de donaciones; participación con otras empresas en la discusión de los problemas comunitarios y en el seguimiento de soluciones; mecanismos de evaluación del impacto social de sus inversiones y proyectos sociales con feedback o participación de los beneficiarios; mecanismos de inclusión de las acciones sociales en la planificación estratégica de la empresa; porcentaje de empleados que realizan trabajo voluntario en la comunidad y cantidad de horas medias mensuales donadas (liberadas del horario normal de trabajo) de la empresa por voluntario. <i>Aspectos cualitativos</i> Participación en asociaciones y foros empresariales con la finalidad de contribuir en la elaboración de propuestas de interés público de carácter social. Políticas de prevención y acciones emprendidas contra prácticas de corrupción y propina. <i>Indicadores cuantitativos</i> Inversiones <i>Otros indicadores sugeridos:</i> políticas y procesos que muestran la participación de la
--	---

	empresa en apoyos y contribuciones a campañas políticas, como debates abiertos a candidatos y transparencia frente a los colaboradores y la comunidad; participación y apoyo en la elaboración, ejecución y/o perfeccionamiento de políticas públicas universales. <i>Aspectos cualitativos</i> Política ambiental Iniciativas relacionadas al gerenciamiento ambiental Principales impactos ambientales <i>Indicadores cuantitativos</i> Uso de recursos Otros indicadores sugeridos: política ambiental; uso de recursos; compromiso con futuras generaciones.
--	--

Cómo ya se ha mostrado anteriormente, son varios los entes interesados en diseñar para cada país su modelo de balance social que permita dar cumplimiento a las responsabilidades de la empresa no solo de tipo financiero sino social, pero ello trae consigo aspectos positivos y negativos. Mugarra Elorriaga (2009, 22), cita las ventajas y desventajas que pueden traer el uso de indicadores sociales en la empresa.

Ventajas de los indicadores sociales:

- “Su objetividad, en cuanto que habitualmente se basan en informaciones de fácil comprobación”. Esta es una característica particular que presentan los indicadores sociales, ya que permiten mostrar los verdaderos aportes hechos por el empresario en el medio deseado.

- *Comparación*, esta ha sido considerada su mayor ventaja, ya que los datos pueden compararse con periodos anteriores dentro de la misma empresa o frente a otros entes. “Esta es una de las razones por las que el método ha sido tan utilizado para abordar el tema social en la empresa. De hecho, la capacidad informativa de un indicador social sólo aparece en la medida en que se compara con algo”.

Desventajas:

- “Aunque supone un paso en el tratamiento de lo cualitativo, quedan aún problemas técnicos por resolver en cuanto a todo el proceso de operacionalización y otros aspectos”.
- Se ha mencionado una de sus ventajas y es la comparación que facilita, especialmente en lapsos de tiempo. “Ello obliga a que el catálogo de indicadores sociales a utilizar se mantenga constante, lo cual comporta un riesgo de rigidez en la medida en que las necesidades informativas evolucionen”. Lo que podría producir un estancamiento en el proceso de emitir información útil para la sociedad, incluso a países que han empezado a utilizar estos indicadores se les ha realizado la crítica, tal es el caso de los modelos francés y portugués.
- Una parte de estos modelos de indicadores sociales buscan la sistematización y conseguir una configuración de “un conjunto integrado y lo más completo posible de indicadores sociales, que pueda incluso resumirse gracias a determinadas agregaciones”.

En el deseo de conseguir esto, se enfrentan con otro tipo de problemas, “por ejemplo, en cuanto a la diversidad de unidades de medida, lo que dificulta la valoración compensatoria, el solapamiento parcial de varios indicadores, etc”.

3.3.4 Conclusiones

- En la Norma Internacional el criterio de medición más recomendado a utilizar es el Valor Razonable, que es un valor de mercado sofisticado, es decir, sólo se reconocen contablemente los bienes y servicios que en el mercado encuentran transactores.
- La Unidad de Medida es la moneda, y en tal sentido todos los bienes y servicios son representados en esta unidad. Cuando hablamos en términos sociales, la cuantificación monetaria no siempre es pertinente ni permite expresar el verdadero valor de hechos y realidades que determinan lo social.
- Si permitimos la clasificación de ciertos autores que advierten que el tema ambiental se incluye en el contexto de responsabilidad social, las mediciones mercantiles y financieras, y la utilización de unidades monetarias para representar los recursos naturales, es inadecuado, no pertinente, constituyéndose de esta forma, un error categorial que ha llevado que un estratagema técnico monetice, lo que en términos financieros no es posible expresar. En tal sentido, la responsabilidad social en su relación con la información contable deberá ampliar los criterios de valoración, modificar los métodos de medición e identificar unidades distintas a las monetarias para la valoración y medición de estos recursos.

3.4 Concepto de patrimonio

3.4.1 Aspectos conceptuales

Patrimonio

“Valor residual de los activos del ente económico después de deducir todos los pasivos, y agrupa el conjunto de cuentas que representa el valor remanente de comparar el activo menos el pasivo, producto de los recursos netos del ente económico que han sido suministrados por el propietario de los mismos, ya sea directamente o como consecuencia del giro ordinario de sus negocios” (Sinisterra, Polanco y Henao, 2005, 310).

“El patrimonio se compone del conjunto de bienes, derechos y obligaciones o deudas, susceptibles de ser expresados en unidades monetarias, con que cuenta todo sujeto económico en un momento determinado para el desarrollo de su actividad” (Melgs, Mosich y Johnson, 1976, 40) para tal efecto este autor define los componentes de esta definición de la siguiente manera:

- Bienes: compuesto por el activo fijo (edificios, instalaciones, maquinaria, equipos de computación), inventarios disponibles para la venta y el disponible.
- Derechos: Créditos a clientes, depósitos bancarios, patentes, marcas o franquicias adquiridas.
- Obligaciones: compuesta por los compromisos adquiridos con proveedores, acreedores varios y estado.

“Conjunto de bienes, derechos y obligaciones adscritos a una empresa para un fin determinado” (SEGOVIA, 2008)

Capital

Para la microeconomía, el capital es una variable que se compone del stock de bienes de capital (activos fijos) sobre los cuales la empresa obtiene una retribución marginal, la cual marca la pauta para realizar o no nuevas inversiones sobre el capital fijo. De igual manera la empresa cuenta con un capital humano, constituido por la capacidad intelectual del personal con el que cuenta la empresa (Lidon, 1994, 320).

Según Krugman y Wells (2006, 282) el capital son los activos que utilizan las empresas para generar su output y se compone por capital físico (recursos manufacturados, edificios y maquinas) y capital humano (conocimiento que se incorpora en la fuerza laboral).

El capital de una empresa está determinado por unos factores los cuales, según la aseguradora SKANDIA, (compañía sueca de seguros) se clasifican en:

Capital humano: compuesto principalmente por todos los conocimientos, habilidades, destrezas e inventiva, que permiten a cada uno de los individuos realizar las tareas que le competen. Involucra también la cultura y valor organizacional. Este activo no es propiedad de la empresa (Pérez, 2001, 16).

Capital estructural: patentes, programas, bases de datos, estructura organizacional, clientes y todo lo demás que sostiene la productividad de los empleados. Este es de propiedad de la empresa (Pérez, 2001, 17).

Capital intelectual: es la sumatoria del capital humano y estructural.

Los modelos internacionales de contabilidad actualmente no valoran las actividades comprendidas en el modelo de capital intelectual lo que impide una adecuada determinación de la riqueza.

La base del modelo Skandia es la capacidad de crear valor sostenible, persiguiendo una visión de negocio y su resultante estrategia, partiendo de esta estrategia se pueden determinar cinco factores del éxito que se deben maximizar: financiera, clientes, proceso, renovación y desarrollo, humana (Pérez, 2001, 25).

Según Juez y Martin (2007, 303) existen dos perspectivas de conceptos de capital: financiera (comprendida por el dinero invertido o el patrimonio neto), que busca mantener el poder adquisitivo del capital inicial; y físico (activos productivos) la cual considera la existencia de ganancia cuando se logra la retención de una parte de los ingresos para mantener la capacidad productiva de la empresa. En este sentido, la empresa deberá elaborar los estados financieros de acuerdo a las necesidades de los usuarios de la información

3.4.2 Aspectos normativa internacional

En lo referente al concepto de capital, el Marco IASB afirma que “La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio neto de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.” (Marco IASB, 2009, 102).

Por lo tanto, el modelo IASB, contempla dos conceptos de capital:

- Concepto de capital financiero.
- Concepto de capital operativo.

En este caso, se continúa viendo la importancia de las necesidades de los usuarios de la información financiera en el momento de la elección de un concepto apropiado de capital, que se evidencia en el Marco IASB de la siguiente manera

El Marco IASB anota que “la selección del concepto apropiado del capital, por parte de una empresa, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la empresa, debe usarse la concepción física del capital. El concepto escogido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medida al aplicar, en la práctica, la concepción elegida”.

Los conceptos de capital desarrollados en la normativa internacional se enmarcan dentro de los clásicos criterios asociados a las

entidades con fines de lucro, en tal sentido el concepto de capital se asocia con utilidades. El capital es concebido en términos financieros o como capacidad instalada capaz de generar corrientes de flujos de efectivo hacia la entidad. Los mencionados conceptos de capital han sido utilizados en la aplicación del modelo contable IASB a la representación de realidades contables distintas a la financiera, como es la social y la ambiental.

3.4.3 Aspectos de responsabilidad social

Vaca, Moreno y Riquel (2009, 3135) hablan de la importancia del capital intelectual en la organización para llegar a ser socialmente responsable; su definición se basa en la de Leif Edvinsson (1997), quien utiliza una metáfora que permite asimilar el concepto de capital intelectual, así: “Una corporación es como un árbol. Hay una parte que es visible (las frutas) y una parte que es oculta (las raíces). Si solamente te preocupas por las frutas, el árbol puede morir. Para que el árbol crezca y continúe dando frutos, será necesario que las raíces estén sanas y nutridas. Esto es válido para las empresas: si sólo nos concentramos en los frutos –los resultados financieros- e ignoramos los valores escondidos – el Capital Intelectual (activos invisibles o intangibles)-, la compañía no subsistirá en el largo plazo”.

De igual manera señalan los componentes del capital intelectual, siendo estos: (Vaca, Moreno y Riquel 2009, 3135):

- Capital humano (CH): conjunto de habilidades y conocimientos que el trabajador posee y que se lleva consigo al término de la jornada laboral. Incluye lo que saben las personas de la empresa, sus conocimientos y habilidades.
- Capital estructural (CE): conocimiento que permanece en la empresa al término de la jornada laboral cuando las personas se van a su casa o abandonan el trabajo. Es la parte más estable del capital intelectual, ya que no depende de la movilidad de las personas; por ello, es fundamental que la empresa trate de identificarlo, apoyarlo y desarrollarlo. Incluye: tecnología, cultura, propiedad intelectual, estructura, rutinas organizativas, patentes,

marcas, metodologías, contratos, bases de datos, secretos comerciales, diseños, nuevas ideas sobre productos, etc. La diversidad de los elementos que pueden integrar este componente hace que sea donde existe menor uniformidad a la hora de darle un nombre, encontrándose denominaciones variadas tales como activos de propiedad intelectual, activos de infraestructura, capital organizacional, capital tecnológico, etc.

- Capital relacional (CR): conjunto de relaciones externas de la empresa, tanto con clientes y proveedores, como con otros agentes como universidades, administraciones, etc. Incluye elementos tales como: reputación, imagen de marca, cartera de clientes, contratos comerciales, alianzas, etc. También podemos encontrarlo con las denominaciones Capital de Clientes o Activos de Mercado.
- Concepto de capital social:

Ayerbe, Ayerbe y otros, (2009, 26) plantean la evolución del concepto de capital social de la siguiente forma:

“Según Portocarrero y Loveday (2003) el primero que utilizó el concepto de capital social fue Henry James en su obra *The Golden Bowl* (la copa dorada), de 1906, para referirse a los recursos sociales que poseía un personaje femenino, y en el ámbito más aplicado a las políticas públicas, en 1916 Lyda Judson Hanifan utilizó el concepto de capital social para remarcar la importancia de la implicación comunitaria en la mejora del nivel educativo de los colegios de las zonas rurales.

En 1961 Jane Jacobs utiliza este mismo concepto al hablar de la crisis en la capacidad de auto-organización de los habitantes de los barrios de las grandes ciudades norteamericanas que fueron edificadas sin tener en cuenta los efectos de la acción económica.

Según apunta Portes (1999) Glen Loury en la década de los 70 utiliza el concepto de capital social al analizar el problema de la desigualdad racial. Para Loury la desigualdad racial podría persistir

aún cuando se aplican políticas públicas de igualdad debido a la debilidad y a la precariedad de las conexiones sociales de los pobres.

En palabras de Portocarrero Loveday (2003) a inicios del siglo XX, el fordismo y el keynesianismo prescinden de la variable relaciones sociales; el fordismo, centrado en los condicionantes internos de la producción, le lleva a no tener en cuenta la variable entorno social y condicionamientos ambientales. Algo parecido pasa con el keynesianismo al centrar su atención en las medidas de políticas públicas para estabilizar el mercado. En la medida en que el keynesianismo va perdiendo terreno a favor de la ortodoxia liberal fuertemente influenciada por el neoclasicismo se mantiene la separación del estudio de la economía y del ámbito de las relaciones sociales”.

Igualmente añaden que “En los años 70-80, uno de los pioneros del análisis del capital social Pierre Bordieu (1985) define el capital social como el conjunto de recursos existentes o potenciales relacionados con la posesión de una red estable de relaciones más o menos institucionalizadas de mutua familiaridad y reconocimiento. Para Bordieu las redes de relaciones son producto de estrategias de inversión, individuales o colectivas, conscientes o inconscientes que buscan establecer o reproducir relaciones aprovechables en el corto o largo plazo (Molina, 2001). Desde esta perspectiva el capital social es poder y su distribución configura la estructura social.

Portes (1998) subraya dos elementos esenciales en la definición de Bordieu. De un lado las relaciones sociales que permiten al individuo la obtención de recursos; de otro lado la cantidad y la calidad de esos recursos. Según Portocarrero y Loveday (2003) con el análisis de la definición queda claro que para Bordieu capital social no es equivalente a redes sociales: capital social son recursos a los que un individuo puede acceder a través de las redes sociales que mantiene y, aunque dichas redes influyen en el capital social al convertirse en las rutas de acceso a éste, no son sinónimos.

James Coleman (1990) al hablar del capital social subraya los recursos socio- estructurales que constituyen un activo de capital para los individuos. Este autor distingue el capital social del individuo del capital social comunitario” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009,28).

“Robert Putnam (1993) identifica el capital social con los elementos intangibles existentes en una determinada comunidad (actitudes, valores, normas, etc.) que facilitan la coordinación y la cooperación de sus miembros. Desde su visión del capital social profundiza en la importancia del asociacionismo como un elemento que protege y lanza al individuo” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 29).

“La primera referencia conocida al concepto actual de capital social se encuentra en los escritos de Lyda J. Hanifan (1916) quien lo describe como aquellos componentes intangibles de gran importancia en la vida de las personas: «la buena voluntad, el compañerismo, la empatía y las relaciones sociales entre individuos y familias que conforman una unidad social... Si una persona establece contacto con sus vecinos y éstos con otros vecinos, se producirá una acumulación de capital social que, posiblemente, satisfaga sus necesidades sociales y conlleve, a la vez, un poder social suficiente como para generar una mejora importante de las condiciones de vida de toda la comunidad».(Rodríguez Modroño y Román del Río, 2009, 216).

Para Ayerbe, Ayerbe y otros (2009, 25) el capital social es la capacidad de un colectivo de personas (organización, empresa) de crear relaciones e interacciones que favorezcan el desarrollo de la red económica, política o cultural en la que interactúan.

“El Banco Mundial define el capital social como las instituciones, relaciones y normas que conforman la calidad y cantidad de las interacciones sociales de una sociedad” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 30).

“El Banco Interamericano de Desarrollo (BID) incorpora el concepto de capital social en su discurso porque considera que junto con la

cultura puede contribuir al desarrollo económico y social de América Latina” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 30).

“Kliksberg (2000) afirma que no hay una única definición de capital social pero para él las personas, las familias, los grupos son capital social y cultura por esencia” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 31).

“En el programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), Lachner (1999) entiende el capital social como una trama de confianza y cooperación desarrollada para el logro de bienes públicos” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 31).

Woolcock y Narayan (2000), citados por Ayerbe, Ayerbe y otros (2009, 32) sostienen “que uno no es lo que sabe, sino a quien conoce o con quien se relaciona. El capital social se refiere a las normas y redes que hacen posible que la gente actúe colectivamente”.

“Para Durston (2000) el capital social hace referencia a las normas, instituciones y organizaciones que promueven la confianza, la ayuda recíproca y la cooperación” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 32). Igualmente “destaca dos formas principales de capital social: la individual (que reside principalmente en redes interpersonales que varían de persona a persona) y la comunitaria (relacionada con instituciones sociales más amplias y complejas”.

North (1990), citado por Ayerbe, Ayerbe y otros (2009, 33) desde el neo-institucionalismo, aporta que “las instituciones son conjuntos de normas y valores que facilitan la confianza y la interacción entre los actores; a la vez son un medio para disminuir la incertidumbre y posibilitar la obtención de beneficios en los intercambios comerciales. Existen dos tipos de instituciones: las formales (leyes, reglas) y las informales (normas de comportamiento, códigos de conducta...)”.

“Rojas (2002) introduce el concepto de capital social en el contexto de la búsqueda de un desarrollo integral y ha realizado un importante esfuerzo en el análisis de los factores que refuerzan el capital social; se refiere al capital social como a los recursos disponibles (confianza,

normas de reciprocidad, asistencia mutua y movilización comunitaria) en las estructuras sociales que pueden ser utilizados por los individuos para lograr acciones colectivas”. (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 33).

“Según Francisco Herreros Vázquez (2002), otro de los estudiosos del capital social, el capital social es una forma de capital equiparable al capital humano y al capital físico, en el que se puede invertir y se puede emplear para conseguir determinados fines” (Ayerbe, Ayerbe y otros, 2009, 34).

3.4.4 Conclusiones

- Los conceptos clásicos de capital son Capital Financiero y Capital Operativo, en ambos casos la preocupación gira en torno a intereses empresariales, que en el caso del Capital Financiero se centra en la protección del valor monetario invertido y, en el Capital Operativo, la intención es referirse a la capacidad de producción de una unidad empresarial.
- La Normativa Internacional IASB contempla teóricamente estos dos conceptos de capital, sin embargo, en su desarrollo práctico ha privilegiado el mantenimiento del Capital Financiero. La orientación a la protección del usuario bursátil ha llevado a desarrollar unos procedimientos que garanticen el buen manejo de los recursos, de forma que los inversionistas tengan confianza con respecto a los depósitos efectuados en el ente económico.
- El valor razonable ha logrado imponerse como criterio de valoración gracias a su capacidad de reflejar la posibilidad de recuperación monetaria de la unidad empresarial. Los métodos de medición tienen impacto en la determinación de la determinación de las ganancias y el capital.
- El concepto de activo alcanza su reconocimiento a partir de la generación confiable de flujos de efectivo, y la valoración de la entidad está dada por las corrientes monetarias que genera más que por la posesión de los activos que presente. Lo anterior, nos

indica claramente que en la Normativa Internacional, el criterio de valoración es estrictamente financiero y mercantil.

- Los criterios de la Normativa Internacional no son suficientes ni válidos para incorporar conceptos de capital social. Estos requieren incluir como parte de capital el factor humano y su relación con el ambiente externo, tales como clientes y proveedores.

3.5 Concepto de mantenimiento de capital

3.5.1 Aspectos conceptuales

Según Belkaoui (1992,370) para mantener el capital el ingreso debe ser reconocido después de haber mantenido el capital y recuperado los costos. Existen cuatro conceptos principales:

- Mantenimiento del dinero: se mantiene el capital financiero invertido o reinvertido por los propietarios de la empresa siendo medido en unidades financieras, en este el “ingreso es igual al cambio en los activos netos ajustado para las transacciones de capital expresadas en términos de dólares”.
- Mantenimiento monetario-poder adquisitivo general: capital financiero medido en unidades del mismo poder adquisitivo; es decir, se mantiene el poder adquisitivo de las inversiones de los propietarios. Está conformado por los estados financieros con base al costo histórico ajustado al nivel de precios generales.
- Mantenimiento de la capacidad productiva: capital físico medido en unidades monetarias. “el mantenimiento de capacidad productiva es el concepto de mantenimiento de capital utilizado en la contabilidad del valor presente y que presentan los activos y pasivos en los estados financieros con sus correspondientes valores presentes”.
- Poder adquisitivo general, mantenimiento de la capacidad productiva: capital físico medido en unidades del mismo poder

adquisitivo. Representa el capital que se utiliza en la contabilidad del valor presente ajustado al nivel de precios.

Juez y Martin (2007, 303) considera que una empresa logra mantener su capital cuando su valor al final del periodo conserva su equivalencia con respecto al valor del principio.

- *Mantenimiento de capital monetario:* en este no se puede reconocer incrementos en el valor de los activos a no ser que se hayan intercambiado. Si se opta por mantener el poder adquisitivo, solo se puede reconocer el valor que exceda sobre el incremento de los precios registrados en activos.
- *Mantenimiento de capital físico:* en este cualquier variación que se presente en los precios de los activos se considera como una variación en el patrimonio, no como un resultado.

3.5.2 Aspectos normativa internacional

Los conceptos anteriormente expuestos de capital, le permiten al Marco IASB definir ampliamente los siguientes dos conceptos de mantenimiento de capital, según el enfoque y el uso de los mismos:

“(a) Mantenimiento del capital financiero. Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.

(b) Mantenimiento del capital físico. Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las

distribuciones hechas a los mismos durante ese periodo.” (Marco IASB, 2009, 104)

Estos conceptos de mantenimiento de capital se relacionan con los criterios de Medición – Valoración que propone el Marco IASB, de la siguiente manera, “El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable.

Sin embargo, el concepto de mantenimiento del capital financiero no requiere la adopción de una base particular de medida. Bajo esta concepción, la selección de la base de medida depende del tipo de capital financiero que la entidad desee mantener.” (Marco IASB, 2009, 106).

“La principal diferencia entre los dos conceptos de mantenimiento del capital es el tratamiento de los efectos de los cambios en los precios de los activos y pasivos de la entidad. En términos generales, una entidad ha mantenido su capital si posee un importe equivalente al principio y al final del periodo. Toda cantidad de capital por encima de la requerida para mantener el capital del principio del periodo es ganancia.” (Marco IASB, 2009, 107).

“Bajo el concepto de mantenimiento del capital financiero, el capital está definido en términos de unidades monetarias nominales, y el resultado es el incremento, en el periodo, del capital monetario nominal. Por tanto, los incrementos de los precios de los activos mantenidos en el periodo, a los que se denomina convencionalmente resultados por tenencia, son conceptualmente ganancias. No pueden, sin embargo, reconocerse como tales hasta que los activos sean intercambiados por medio de una transacción.

Cuando el concepto de mantenimiento del capital financiero está definido en términos de unidades de poder adquisitivo constante, el resultado es el incremento, en el periodo, de la capacidad adquisitiva invertida. Por tanto, sólo la parte del incremento en los precios de los activos que exceda del incremento en el nivel general de precios se considera como resultado. El resto del incremento se trata como un

ajuste por mantenimiento del capital y, por ello, como una parte del patrimonio neto.” (Marco IASB, 2009, 108).

“Bajo el concepto de mantenimiento del capital físico, donde el capital está definido en términos de capacidad productiva física, el resultado es el incremento habido a lo largo del periodo en ese capital. Todos los cambios de precios que afectan a los activos y obligaciones de la entidad se consideran como cambios en la medida de la capacidad de producción física de la misma, y por tanto son tratados como ajustes por mantenimiento del capital que entran a formar parte del patrimonio neto, y nunca como resultado.” (Marco IASB, 2009, 109).

Van Greuning (2007, 5) indica que el capital financiero es sinónimo de activos netos o patrimonio; se define en términos de unidades monetarias nominales (o reales). La utilidad representa el aumento en el capital monetario nominal o real durante el período.

Fowler Newton (2008, 89) indica que “según el marco conceptual adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), cuando se emplea el concepto financiero de capital a mantener, es sinónimo de patrimonio”.

Conforme al concepto de capital físico, el capital es considerado como la capacidad operacional; se define en términos de capacidad productiva. La utilidad representa el aumento en la capacidad productiva durante el período (Van Greuning, 2007, 5).

“El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable” (Marco IASB, 2009, 106). Helouani et al (2006, 87) presenta ocho relaciones posibles entre conceptos de capital y valores a utilizar:

Moneda heterogénea	Valores históricos	Capital financiero
Moneda heterogénea	Valores corrientes	Capital financiero

Moneda homogénea	Valores históricos	Capital financiero
Moneda homogénea	Valores corrientes	Capital financiero
Moneda heterogénea	Valores históricos	Capital físico
Moneda heterogénea	Valores corrientes	Capital físico
Moneda homogénea	Valores históricos	Capital físico
Moneda homogénea	Valores corrientes	Capital físico

Fuente: adaptado de Helouani et al (2006, 87)

El concepto de capital adoptado y de mantenimiento de capital definido están estrechamente ligados con los elementos de los estados contables, los métodos de medición/valoración y las utilidades calculadas en la organización. La normativa internacional IASB ha hecho definido dos conceptos de capital y mantenimiento, como son el financiero y el operativo. En la práctica contable las organizaciones aplican el concepto de capital y mantenimiento de tipo financiero, no sólo porque responde mejor a sus intereses, sino porque además, el desarrollo técnico de los estándares privilegia este concepto de capital.

Los conceptos de capital y mantenimiento establecidos en el Modelo IASB, permiten identificar el carácter financiero y monetario de los estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros. El Modelo IASB es de contabilidad financiera para usuarios externos, en tal sentido, los criterios de reconocimiento, medición y el concepto de capital y mantenimiento establecidos están acordes con la naturaleza y orientación de los mencionados estándares.

3.5.3 Aspectos de responsabilidad social

El mantenimiento al capital, atendiendo al cumplimiento de la responsabilidad social debe enfocarse al sostenimiento en condiciones óptimas de la calidad de vida en sociedad. Por ello la herramienta utilizada por diferentes entes para evaluar el capital, es

a través de los indicadores, en los diferentes tipos de capital hallados. Para el caso de mantener el capital social se plantean los siguientes indicadores:

INDICADORES DE DIMENSIONES DE CAPITAL SOCIAL:

REDES	CONFIANZA
No.de colaboradores formales	A) <i>Confianza generalizada</i> Nivel de confianza en la sociedad
No. de colaboradores informales	
Importancia de diferentes motivos (causas) para establecer colaboraciones formales/informales con diferentes empresas o instituciones según el tipo de agente (clientes, proveedores, competidores, empresas auxiliares, asociaciones empresariales, centros de I+D, centros de enseñanza, administración, sindicatos, sector civil).	B) <i>Confianza particularizada</i> Nivel de confianza en familiares y amigos
Importancia de diferentes obstáculos en el inicio/ desarrollo de las colaboraciones	Nivel de confianza en los empleados
Grado de satisfacción con las colaboraciones	Nivel de confianza en colaboradores de la empresa
Principales dificultades en las colaboraciones externas	Nivel de confianza en la administración pública
Formas de solventar las dificultades encontradas en las	Nivel de confianza en los sindicatos
	Nivel de confianza en las asociaciones y confederaciones empresariales
	Importancia de la desconfianza para obstaculizar las colaboraciones empresariales

colaboraciones externas Factores que facilitan las colaboraciones externas Papel proactivo del empresario en la creación de redes Dimensión de las redes sociales informales, con fines económicos y no económicos según área geográfica	
NORMAS, ACTITUDES Y VALORES	MARCO INSTITUCIONAL
Reglas del juego en las colaboraciones empresariales Principales valores, normas o pautas que definen las reglas del juego en las colaboraciones Tipo de sanciones por el incumplimiento de las reglas del juego en las colaboraciones Nivel de cooperativismo del empresariado Nivel de civismo del empresariado Nivel de condena social de comportamientos oportunistas Actitud emprendedora/innovadora del empresariado Reciprocidad en las	Eficacia relativa de las instituciones públicas en la resolución de problemas locales del empresariado Nivel de eficacia de las instituciones públicas Eficacia relativa de las empresas en la resolución de problemas locales del empresariado Nivel de legalidad de la competencia en el mercado en el que opera la empresa

colaboraciones externas	
-------------------------	--

Indicadores de procesos (mecanismos)

ACCESO A INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	ACCIONES COLECTIVAS
Importancia relativa de diferentes fuentes de acceso a la información, incluyendo las redes Grado de importancia de las colaboraciones informales/formales para adquirir información	Principales proyectos conjuntos de cooperación formal Objetivos de los principales proyectos conjuntos Principales colaboraciones informales Resolución de conflictos a través de colaboraciones con empresas Resolución de problemas a través de colaboraciones según agente

Indicadores de resultados

GENERAR CONOCIMIENTO	INNOVACIÓN	MEJORA DE LOS RESULTADOS EMPRESARIALES
Variación de los gastos en I+D de la empresa en los últimos tres años. Importancia relativa de la generación de	Número de nuevos productos o servicios en los últimos tres años. Número de cambios en los productos o servicios en los	Percepción por parte de los empresarios de los beneficios económicos de la creación de redes. Importancia de los diferentes resultados de las colaboraciones, formales e informales, con las diferentes empresas,

conocimientos como motivo para establecer colaboraciones importancia para el desarrollo empresarial del acceso a información y conocimientos fuera de la empresa	últimos tres años. Número de nuevos procesos empresariales en los últimos tres años Número de nuevos cambios en procesos empresariales en los últimos tres años. Grado de importancia de las colaboraciones informales y formales para innovar	según tipos de agentes. Grado de importancia para los resultados empresariales de las colaboraciones formales e informales según tipo de colaborador y según área geográfica del colaborador. Importancia para el desarrollo empresarial de las TIC, la innovación, el capital humano, la localidad, las redes formales con fines económicos, con fines no económicos y sociales informales. Tipo de efecto de las colaboraciones externas en el desarrollo empresarial de los colaboradores. Variación en la facturación, los beneficios y la cuota de mercado en los últimos tres años. Variación en el empleo en los últimos tres años
---	--	---

Fuente: Adaptado de Rodríguez y Román (2009, 223, 224).

<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2009021>

En la cohesión grupal, se puede mantener el capital social por medio de “la creación de confianza entre los miembros de un grupo, la cooperación coordinada en tareas que exceden las capacidades de una red, la resolución de conflictos por procesos de liderazgo, la movilización y gestión de recursos organizacionales, la legitimación del liderazgo transformacional y la generación de ámbitos y estructuras de trabajo en equipo” (Ayerde, Ayerde y otros, 2009. 38).

Mantenimiento del capital Intelectual

Capital humano: Para la conservación de este capital es importante tener en cuentas aspectos como la motivación al personal, mejorar las condiciones de trabajo, brindar estabilidad a cada integrante de la entidad.

Capital estructural: Es relevante abordar aspectos como el mantener las instalaciones físicas de la entidad en total orden, los equipos en buen funcionamiento y actualizados, que permita al personal mantenerse al día en alcance tecnológico y así desarrollar ideas que pueden ser implementadas para el mejoramiento empresarial.

Así mismo se deben tratar de cambiar algunos aspectos de las rutinas laborales, por ejemplo, introduciendo algún tipo de actividad en el horario laboral que ayude al trabajador a tener momentos que pueden parecer de descanso, pero en realidad mejoran la eficiencia en las tareas.

Capital relacional: Este capital exige por parte del ente la conservación de la buena imagen, la cual puede conseguir a través de la implantación de prácticas socialmente responsables y comprometidas con el entorno, como los cambios en materiales que se utilizan para la producción, ahorro de energía, inversión a fin de contribuir a mejorar o dar calidad de vida a personas desamparadas. En cuanto a la relación directa con clientes y proveedores, es de tener cuenta la mejora en las condiciones de los contratos pactados de manera que ambas partes se beneficien por igualdad.

3.5.4 Conclusiones

- Los conceptos clásicos de capital y mantenimiento de capital en la literatura contable se centran en el capital financiero nominal y real; y el capital operativo medidos en unidades físicas y en conversión de unidades físicas en términos monetarios.
- El modelo contable internacional IASB define dos conceptos de capital, el financiero y el operativo. En el desarrollo pragmático de

los estándares se privilegia el concepto de capital y mantenimiento de capital financiero. Tal orientación de los IAS/IFRS es coherente con el desarrollo de un modelo de corte financiero.

- La teoría contable ha propuesto la inclusión de conceptos de capital y mantenimiento de capital asociados con lo social y lo ambiental, tales consideraciones están actualmente con estado germinal; pero dichos criterios deberán ser incluidos y soportados en las organizaciones con el objeto de contribuir positivamente en los procesos de sostenibilidad social, ambiental, económica, cultural e histórica.
- Actualmente las empresas están enfocadas en mantener o incrementar el capital financiero invertido en la entidad, de modo que garantice la creación de valor en el mercado y futuras inversiones para nuevos proyectos. Es por esto, la Normativa Internacional se enfoca en garantizar que la información generada cubra las necesidades de los inversores. Por proteger el mantenimiento del capital del inversor se ha restado importancia a los factores sociales.
- Los nuevos conceptos de capital y mantenimiento de capital emergentes de concepciones sociales, requieren un nuevo instrumental de captación, representación y revelación de información contable. El nuevo patrimonio a proteger, sustentado en la riqueza social, necesita nuevos criterios de reconocimiento y medición/valoración de los recursos, ampliando la concepción económico-financiera y dando apertura a lineamientos sociales que se sustentan en el bienestar social en el corto y largo plazo.

3.6 Informes contables a preparar

3.6.1 Aspectos conceptuales

Los informes contables hacen referencia a los reportes que presentan los administradores de una organización a la comunidad,

la alta gerencia es la responsable de los informes presentados, los cuales han sido preparados por el departamento contable en asocio con todos los órganos de la entidad.

Los informes son publicaciones emitidas por la entidad las cuales pueden ser de uso público o uso restringido. Los reportes se pueden confeccionar para un usuario o grupo de usuarios en particular, o en términos de información general donde se establecen criterios básicos que pueden ser referentes para todo tipo de usuarios.

Los diferentes modelos contables tienen estados contables e informes específicos, existen de igual forma estados e informes que son de uso general y son útiles para los usuarios de los diferentes modelos. Los informes contables son distintos a los estados contables, siendo éstos últimos los más comunes. En la práctica contable también se suelen confundir estados financieros con estados contables, los primeros corresponden a los estados que se prescribe presentar en el modelo contable patrimonial o financiero. En otros modelos existe el estados de costos, de gestión, ambiental, social, de ingresos y egresos nacionales.

Fowler Newton (2008, 308-313) explica los siguientes informes contables:

1. Informe de auditoría.
2. Informe extenso.
3. Informe medioambiental.
4. Informe sobre controles puestos en operación.
5. Informes sobre pruebas de eficacia operativa
6. Informes sobre aplicación de normas contables

7. Informe sobre aplicación de principios contables

8. Informes especiales

9. Informes financieros de propósito general

En Colombia la regulación contable prescribe los denominados estados financieros básicos, tales reportes son de utilidad fundamentalmente para los usuarios externos con preocupaciones de rentabilidad, solvencia y liquidez. La regulación colombiana deja abierta la posibilidad de incluir otro tipo de informes pero tal dinámica no es desarrollada en el articulado. El decreto 2649 de 1993 en los artículos comprendidos del 19 al 33, se estipula que los estados financieros, son el medio principal para suministrar información contable a los usuarios de la información, ya que permiten reflejar o expresar la situación económica del ente en un periodo determinado.

Los estados financieros dependiendo del tipo de usuario se clasifican en:

- Estados financieros de propósito general: se preparan al cierre del periodo para ser conocidos por usuarios indeterminados y así satisfacer el interés público de evaluar la capacidad de generación de flujos de efectivo por parte empresa; éstos a su vez, se clasifican en: estados financieros básicos (balance general, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio, estado de cambios en la situación financiera y estado de flujos de efectivo) y estados financieros consolidados (aquellos que presentan la situación financiera, resultados de las operaciones, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo de un ente matriz y sus subordinados como si fuesen uno solo).
 - Estados financieros de propósito especial: se preparan para suplir las necesidades de usuarios de la información específicos;

se caracterizan por tener un uso limitado y brindar un mayor nivel de detalle en algunas operaciones o partidas. Dentro de estos encontramos:

- Balance inicial: para conocer de manera clara y completa la situación patrimonial del ente.
- Estados financieros de periodos intermedios: son aquellos que se preparan durante el transcurso del periodo fiscal para satisfacer las necesidades de los administradores o autoridades que ejercen control sobre el ente; por tal razón deben ser confiables y oportunos.
- Estados de costos: se elaboran para conocer en detalle los desembolsos y cargos efectivamente realizados para producir bienes o prestar servicios y de los cuales el ente económico deriva sus ingresos.
- Estado de Inventario: se elabora mediante la comprobación de la existencia de cada una de las partidas que componen el balance general.
- Estados financieros Extraordinarios: se preparan como base para realizar ciertas actividades y su fecha no puede inferior a un mes a la actividad para la cual se elaboran.
- Estado de liquidación: se debe elaborar por un ente que ha cesado sus operaciones con el propósito de informar sobre el grado de avance del proceso de realización de los activos y de cancelación de sus pasivos.
- Estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados: se elaboran para uso exclusivo de ciertos usuarios de la información quienes buscan satisfacer unas necesidades específicas. Dentro de estas bases se encuentran la utilizadas para preparar declaraciones tributarias, las de efectivo recibido y desembolso, o en ciertos

casos para suplir los requerimientos de información solicitados por las autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control.

- Estados financieros comparativos: presentan las cifras de dos o más periodos iguales o entes económicos.
- Estados financieros certificados y dictaminados: son informes financieros certificados aquellos que contienen la firma del representante legal, contador público que los preparo y revisor fiscal si es el caso, con lo cual se da testimonio de su fidelidad respecto a los libros contables. Los estados financieros dictaminados van acompañados por la opinión profesional del contador público que los haya examinado de acuerdo a las normas de auditoría.

3.6.2 Aspectos normativa internacional

Según la Norma Internacional de Contabilidad No 1: PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS, los siguientes son los informes contables a preparar y presentar:

“Un juego completo de estados financieros comprende:

- Un balance;
- Un estado de resultados;
- Un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre:
 - Todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o bien
 - Los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios que actúan como tales;
- Un estado de flujo de efectivo; y

- Notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.” (NIC 1, 2009, 8)⁶.

El modelo contable desarrollado en los IAS/IFRS responde a un los lineamientos de un modelo contable financiero. Los informes contables establecidos como el conjunto de reportes obligatorios son de carácter eminentemente financiero. Los estados financieros presentados son considerados como reportes de propósito general, que pretenden responden a las necesidades de los diversos usuarios que confluyen en la organización. El usuarios inversor bursátil o financiero, es considerado el principal usuario de información en los modelos de corte financiero.

3.6.3 Elementos de responsabilidad social

Gil, Sturniolo y Pérez (2004, 6) ponen de manifiesto la elaboración de un estado de resultados, que permita evidenciar dos categorías:

- La porción representativa de la contribución genuina de la empresa a la producción de bienes y servicios, es decir el valor añadido propiamente dicho y,
- Los componentes de ese resultado que implican -desde el punto de vista de la información a suministrar por el estado del valor añadido-, retribuciones de los factores productivos.

Por lo anterior es necesario la definición que dan estos autores a conceptos como:

“Valor añadido: ganancia de todos los grupos sociales que intervienen en el proceso de producción.

Beneficio: porción que le corresponde a los propietarios cuando se distribuye el valor añadido”.

⁶ Igualmente al hacer referencia a las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, se indicara número de párrafo más no de página.

Se plantea que las distribuciones del valor añadido pueden categorizarse según Gil, Sturniolo, Pérez (2004, 7) en:

- “Retribuciones al trabajo: es decir, gastos en personal (sueldos, contribuciones sociales). Estos datos pueden ser extraídos del estado de resultados;
- Retribución al capital: subdividida en retribución al capital ajeno (mediante los gastos financieros incluidos en el estado de resultados) y retribución al capital propio (conocida a través de los dividendos previstos en la propuesta de distribución de beneficios);
- Retribución al Estado Nacional, Provincial o Municipal, por la organización social en cuyo contexto se desempeña la empresa: incluye a las cargas fiscales que en concepto de impuestos, tasas y otros tributos se han expuesto en el Estado de resultados del período;
- Autofinanciación de la empresa: la porción del valor añadido asignada a esta financiación se compone de las utilidades retenidas (reservas y beneficios no asignados) que surjan de la propuesta de distribución de beneficios y los gastos que no representan salidas de dinero y que afecten al resultado contable (depreciaciones y provisiones o contingencias)”.

Gil, Sturniolo y Pérez (2004, 14) citan el tipo de estados contables sociales que propone la Universidad de la Plata para las asociaciones mutuales, los cuales se dividen en tres informes básicos y son:

- “Estructura social: muestra la composición societaria de la mutual a la fecha de cierre de ejercicio. Es una radiografía del componente humano a un momento determinado y sirve de marco de referencia para interpretar la información contenida en otros informes. En ella se clasifica a los socios según variables socio-demográficas, tales como tipo de asociados y de personas,

edad, nacionalidad y antigüedad. Estas variables adquieren diferente importancia relativa según el tipo de mutual. La mencionada información está referida al ejercicio económico actual y al inmediato anterior, y se presenta a través de indicadores cuantitativos expresados en cantidades y porcentajes calculados con relación al total de asociados a la fecha de cierre de ejercicio.

- *Estado de situación social:* propone mostrar el grado de cumplimiento de los objetivos socio-económicos a través de los principios mutuales en las dimensiones seleccionadas por medio de indicadores cuantitativos. Se recomienda incluir como información complementaria un anexo en el que conste la identidad de la mutual.
- *Estado de opinión social:* se recurre a indicadores cualitativos o subjetivos, que resultan necesarios para conocer la opinión de los asociados sobre el cumplimiento de los principios mutuales. Muestra aspectos difícilmente cuantificables de otro modo. Estos indicadores se basan en información obtenida a través de encuestas de opinión, en la que los asociados deben responder en forma anónima a un cuestionario”.

El DERES (2009, 24) ha planteado para Uruguay, los estados contables que se deben preparar dentro de una propuesta por desarrollar un modelo de balance social, estos son:

- Estado de Demostración del valor Agregado.
- Estado de Indicadores de Desempeño Económico Financiero.
- Estado de Indicadores de Desempeño Social.
- Estado de Indicadores de Desempeño Ambiental.

3.6.4 Conclusiones

- Los Estados Contables más comunes son los de carácter financiero. Estos son los cinco Estados Financieros Básicos, tales como Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estados de Cambios en el Patrimonio, Estado de Cambios en la Situación Financiera y Estado de Flujo de Efectivo; además, en algunas regulaciones se incluyen las Notas a los Estados Financieros como un Informe Contable más a preparar, y no, como un anexo de tipo cualitativo como es considerado en la mayoría.
- Existen igualmente un número importante de Estados Financieros emergentes donde se contempla todos los elementos enmarcados en la triple línea de resultados (Social, Ambiental y Económica).
- La Norma Internacional no incluye Estados Financieros de tipo social ni ambiental. Los Reportes Contables establecidos por el IASB se han concentrado en información de carácter financiera y lucrativa, excluyendo de forma significativa los aspectos sociales y medioambientales.
- Hoy, es importante que las entidades por iniciativa propia o por medio de regulación, empiecen a incluir como Estados Financieros fundamentales aquellos que reflejen la situación actual de tipo social y medioambiental que sucede dentro de la organización.

BIBLIOGRAFÍA

ABLAN BORTONE, Nayibe; MÉNDEZ VERGARA, Elías. (2004) **Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento y la Acción.** Revista Actualidad Contable FACES. (En línea) Nº 8, Enero-Junio. Mérida. Venezuela, p 7-22

ALONSO CONDE, Ana Belén. (2008). **Valoración de Empresas en Internet.** Librería-editorial Dykinson

ÁLVAREZ GONZÁLEZ, Alfonso. (2006) Gestión contable bajo US GAAP. México: Alfaomega.

AYERBE ECHEBERRÍA, Miguel; AYERBE MUJICA, Olatz; BARANDIARAN IRASTORZA, Xabier y otros. (Tomado en el 2009). **El Capital Social de las Organizaciones y su Entorno: Conceptualización Teórica, Medición e Intervención en la Generación del Capital Social** (En línea).
<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2009004>

BARCELO LLAUGER, María; BAGLIETTO TARDIO, Alicia; SVEIBY, Karl-Eric. (2001). **Hacia una Economía del Conocimiento**. Editorial Esic.

BELKAOUI, Ahmed Riahi. (1992). **Accounting Theory**. Reino Unido: Hartcourt Brace.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. (1979) **Teoría Actual de la Contabilidad**. Segunda edición. Madrid: Ediciones ICE.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. **Decreto 2649/1993**. (En línea). Reglamento de la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2006). **Norma Internacional de Contabilidad No 1. Presentación de Estados Financieros**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Norma Internacional de Contabilidad No 2. Inventarios**

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Fundamentos de las Conclusiones de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades**.

COOPERS, William e IJIRI, Yuji. (2005) *Diccionario Kohler para contadores*. México: Limusa.

CORONA ROMERO, Enrique. (2005). **Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad**. CISS

DALMAU PORTA, Juan Ignacio; HERVAS OLIVER; José Luis. (2005). **Sistema de Intangibles Regionales**. Editorial Universidad Politécnica. Valencia.

DERES. **Manual para la Preparación e Implementación del Balance Social en Uruguay**. (En línea). http://www.deres.org.uy/manuales_pdf/balancesocial.pdf

EDVINSSON, Leyf; MALONE, Michael S; CARDENAS NANETI, Jorge. (1998). **El Capital Intelectual: Como Identificar y Calcular el Valor Inexplorado de los Recursos Intangibles de su Empresa**. Editorial Norma.

FERNÁNDEZ L., Liliana E. y BARBEI, Alejandro A. (2006). **La Medición en Contabilidad: Un Análisis de sus Elementos y Limitaciones**. Revista Actualidad Contable FACES. (En línea). Venezuela, No. 12. P 75-84.

FERNANDEZ, Enrique de Miguel; CERDA APARICIO, José. (2001). **Las Cuentas Anuales**. Valencia. Ed. Univ. Politec.

FOWLER NEWTON, Enrique. (2007) *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: La Ley.

_____(2008) *Diccionario de contabilidad y auditoría*. Buenos Aires: La Ley.

GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). **Relaciones de la Contabilidad Social con Disciplinas Fundamentales**. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). **El Concepto Científico de la Contabilidad y su Influencia en la Contabilidad Social**. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. Buenos Aires. La Ley

GEBA Norma B. (2007) Medición cuantitativa y cualitativa en la disciplina contable. **XIV Encuentro de Cátedras de Ciencias Sociales y Humanísticas para las Ciencias Económicas**. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

GIL, Jorge José; STURNIOLO, Felipe; PEREZ, Marta. (2004). **Balance Social y Medioambiental. La Empresa y su Responsabilidad Social**. I Encuentro Internacional de Investigadores de la Red Latinoamericana de Cooperación Universitaria "América Latina: Dilemas y Desafíos de Cara al Siglo XXI". Universidad de Belgrano. Ciudad de Buenos Aires. Argentina.

GLOBAL REPORTING INICIATIVE (GRI). (2006) *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. Ámsterdam: GRI.

GRAJALES LONDOÑO, Gherson y SÁNCHEZ CHINCILLA, Walter. (2004) *Contabilidad conceptual e instrumental*. Pereira: Investigar Editores.

HELOUANI, Rubén et al. (2006) *Algunas cuestiones sobre teoría contable*. Buenos Aires: La Ley.

HENDRIKSEN, Eldon S. (1974) **Teoría de la Contabilidad**. México. Unión Tipografica Editorial Hispano-Americana

HERNANDEZ BLAZQUEZ, Benjamín. (2000). **Bolsa y Estadística Bursátil**. Madrid. Ediciones Díaz de Santos.

HORNGREN T, Charles; SUNDEM, Gary L y ELLIOT, John A. (2000). **Introducción a la Contabilidad Financiera**. Edición 7. México. Pearson Educación.

INSTITUTO ETHOS. (2003). **Guía de Elaboración del Balance Social**. (En línea).
<http://www.ethos.org.br/Uniethos/Documents/Guia%20Elaboracion%202003%20ESP.pdf>

INSTITUTO ETHOS, la Fundación Emprender Y Redes. (2006). **El balance social y la comunicación de la empresa con la sociedad**. Hugo Amicone (arte&comunicación). (En línea). http://www.empresa.org/doc/recursos_comunicadores/SALA_DE_PR_ENSA_Balance_Social_y_Comunicacion.pdf

Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina (IDEA). (2001). **El balance social: Un enfoque integral**. Capital Federal. Argentina. (En línea). http://www.ideared.org/doc/balance_social.pdf

JUEZ MARTEL, Pedro Bautista y MARTIN MOLINA, Pedro Bautista. (2007). **Manual de Contabilidad Para Juristas: Análisis y Valoración de Empresas, Detección de Prácticas Perniciosas y Aplicación a las Distintas Áreas del Derecho**. La Ley.

KROUGMAN, R Paul; WELLS, Robín. (2006). **Introducción a la Microeconomía**. Reverte. P 537

LIDON CAMPILLO, J Jesús. **Microeconomía**. (1994) Editorial Universidad Politécnica de Valencia.

MALDONADO, Juan Mayr. *Bioética y medio ambiente*. Bogotá: Universidad el Bosque, 2000.

MANTILLA, Samuel Alberto. (2006). **Estándares/Normas Internacionales Información Financiera IFRS (NIIF)**. Bogotá DC: ECOE Ediciones.

MATTESSICH, Richard. (2002) *Contabilidad y métodos analíticos*. Buenos Aires: La Ley

MELGS, Walter B. MOSICH, An; JOHNSON; Charles E. (1976). **Contabilidad. La Base Para Decisiones Comerciales**. México. Mc Graw Hill

MUGARRA ELORRIAGA, Aitziber. (Tomado en el 2009) **Modelos de Balance Social: Clasificación de Métodos** Universidad de Deusto.

MUÑOZ MERCHANT, Ángel. (2003). **Fundamentos de Contabilidad**. Madrid. Editorial Ramón Areces.

NAGHI NAMAKFOOROSH, Muhammad. (2000). **Metodología de la Investigación**. Editorial Limusa.

PEREZ SOTO, José Manuel. (2001). **El Capital Intelectual**. Editorial Norma.

PEREZ-CARBALLO, Juan F. (1998). **Compitiendo por Crear Valor**. Editorial Esic (P498)

ROJO RAMIREZ, Alfonso. Sistema contable y nuevas necesidades de información. En: Revista Legis del Contador No 7 (julio-septiembre), 2001.

QUESADA SANCHEZ, Francisco Javier. (2004). **Aproximación a la Metodología de la Ciencia: Las Ciencias Sociales y la Contabilidad**. Universidad de Castilla la Mancha.

RODRIGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. **Los Términos Primitivos “Objetos”, “Unidad de Medida” Y “Conjunto” En la Contabilidad de Gestión Ambiental en Comparación con la Contabilidad Social**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones Cooperativas.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. **Un Enfoque Alternativo para el Desarrollo de la Contabilidad Social**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). Relaciones de la contabilidad social con disciplinas fundamentales. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

RODRÍGUEZ MODROÑO Paula y ROMAN DEL RIO, Carlos. (Tomado en el 2009). **El Capital Social como factor de Competitividad y Desarrollo Empresarial**. (En línea)

SEGOVIA SAN FUAN, Ana Isabel. **Contabilidad Básica**. (2008). Madrid. Ramón Areces

SESTO PEDREIRA, Manuel. (2001). **Teoría de la Financiación**. EDITORIAL RAMON ARECES.

SINISTIERRA, Gonzalo; POLANCO, Luis Enrique; HENAO G, Harvey. (2005) **Contabilidad, Sistema de Información para Organizaciones**. Bogotá. Mc Graw Hill.

SUNDER, Shyam. (2005) **Teoría de la Contabilidad y el Control**. Traducción y revisión técnica Nohora García y otros. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

TIJERINA G, Eliecer. (1999). **Aprendiendo Economía con los Nobel 1969-1998**. Plaza y Valdés.

URIBE PIEDRAHÍA, Hugo León. (2006). **Introducción a la Contabilidad Financiera**. Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.

VACA ACOSTA, Rosa María; MORENO DOMINGUEZ, María Jesús; RIQUEL LIGERO, Francisco. (Recuperado el 15 de mayo de 2009). **Análisis de la Responsabilidad Social Corporativa desde Tres Enfoques: Stakeholders, Capital Intelectual y Teoría Institucional**.

VAN GREUNING, Hennie. (2007) *Estándares Internacionales de Información Financiera. Guía práctica*. Bogotá: Banco Mundial.

VELA BARGUES, José Manuel. (1996) El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública española. Madrid: ICAC.

CAPÍTULO IV

COMPONENTE TÉCNICO PROCEDIMENTAL

4. COMPONENTE TECNICO-PROCEDIMENTAL

4.1 Características de la Información

4.1.1 Aspectos conceptuales

“Los sistemas de información contable deben reunir los siguientes requisitos;

- Amplitud de contenido.
- Síntesis de expresión.
- Sustantiva.
- Neutralidad.
- Oportunidad.
- Seguridad.
- Sistema único” (García Casella, 2001, 195).

Adrados Sastre (2002,7) considera que la información contable debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Relevancia: cuando influye sobre las decisiones de los usuarios de la información.
- Fiabilidad: cuando la información es la imagen fiel de lo que representa.
- Claridad o comprensibilidad: cuando es fácilmente comprensible por los usuarios de la información.
- Comparabilidad: los usuarios de la información pueden comparar los estados financieros de la empresa en periodos de tiempo y frente a otras empresas competidoras, por tanto los métodos de medición deben ser uniformes.

- Oportunidad: debe ser suministrada en el momento preciso para la toma de decisiones.

Para Cañibano (1979,40-45) la información contable debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Relevancia: el suceso o hecho económico debe ejercer cierto nivel de influencia real sobre las decisiones.
- Verificabilidad: los diferentes usuarios de la información deben llegar a idénticas estimaciones o conclusiones después de examinar los datos.
- Insensibilidad: no puede permitir un sesgo en la información que beneficie a unos en detrimento de otros.
- Cuantificabilidad: la información contable se expresa en términos monetarios (valoración). Es la asociación de un número a una transacción.

Belkaoui (1992, 257) considera como características de la información las siguientes:

- Relevancia y materialidad.
- Forma y substancia.
- Confiabilidad.
- Libertad de sesgo.
- Comparabilidad.
- Consistencia.
- Comprensibilidad.

El decreto 2649 de 1993 en su artículo 4 expresa que la información contable debe ser:

- Comprensible: clara, fácil de entender;

- Útil: para lo cual la información se debe entregar de forma pertinente (la información debe ser oportuna y contar con los valores de predicción y retroalimentación) y confiable (cuando la información es verificable, neutra y represente fielmente los hechos económicos de la empresa);
- Comparable: cuando la información ha sido preparada bajo bases uniformes.

Tua Pereda (1983,765-768) toma los requisitos o características de la información establecidas en el informe Trueblood, dentro de los cuales encontramos:

- Relevancia: es fundamental para el apoyo a la decisión por lo cual “la información que no se relacione con las cuestiones para las que se emite no es útil”.
- Importancia relativa: la información se incluiría en los estados financieros cuando tengan la capacidad de influir en las decisiones tomadas por los usuarios de la misma; por tal la razón deberá tomarse en cuenta la materialidad de la información comparadas con cada una de las cuentas y todas ellas en conjunto.
- Sustancia versus forma: los aspectos que sean sustantivos o significativos debe prevalecer sobre los aspectos formales.
- Razonabilidad: se encuentra afectado tanto por la incertidumbre como por el grado precisión del proceso de medida, en este sentido los usuarios de la información deberán ser informados sobre el margen de error que se pueda presentar en la información suministrada.
- Imparcialidad: la información contable no debe estar inclinada o sesgada hacia un interés específico.
- Comparabilidad: los hechos con características similares deben ser reflejados de manera similar y hechos diferentes de distinta

manera, esto con el propósito de permitir al usuario tomar decisiones sobre los posibles cursos de acción.

- Consistencia: al cambiar las necesidades de los usuarios se deben modificar los objetivos de la información contable, al igual que los estándares que buscan satisfacerlos. Por tanto, la elaboración de los informes deben contar con bases tanto antiguas como modernas.
- Claridad: la información será presentada de manera tal que lo entiendan tanto los usuarios de la información razonablemente instruidos como los especializados.

4.1.2 Aspectos normativa internacional

- Comprensibilidad
- Relevancia
- Importancia relativa o materialidad
- Fiabilidad
 - Representación fiel.
 - La esencia sobre la forma.
 - Neutralidad.
 - Prudencia.
 - Integridad.

Comparabilidad

El Marco Conceptual del IASB define las características cualitativas de la Información Contable como "... los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados

financieros. Las cuatro principales características cualitativas son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.” (Marco IASB, 2009, 24), definiendo cada una de ellas de la siguiente manera:

Comprensibilidad

“Una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros es que sea fácilmente comprensible para los usuarios. Para este propósito, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. No obstante, la información acerca de temas complejos que debe ser incluida en los estados financieros, a causa de su relevancia de cara a las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios, no debe quedar excluida sólo por la mera razón de que puede ser muy difícil de comprender para ciertos usuarios.” (Marco IASB, 2009, 25).”

Relevancia

“Para ser útil, la información debe ser relevante de cara a las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La información posee la cualidad de la relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.” (Marco IASB, 2009, 26).

En el Marco se afirma que para que la cualidad de Relevancia se cumpla será necesario que la Información sea de Importancia Relativa, ésta se da “...cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La importancia relativa depende de la cuantía de la partida o del error de evaluación en su caso, juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o el error...” (Marco IASB, 2009, 30).

Fiabilidad

“Para ser útil, la información debe también ser fiable. La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente.” (Marco IASB, 2009, 31).

“La información puede ser relevante, pero tan poco fiable en su naturaleza, que su reconocimiento pueda ser potencialmente una fuente de equívocos. Por ejemplo, si se encuentra en disputa judicial la legitimidad e importe de una reclamación por daños, puede no ser apropiado para la entidad reconocer el importe total de la reclamación en el balance, sin embargo, puede resultar apropiado revelar el importe y circunstancias de la reclamación.” (Marco IASB, 2009, 32).

Igualmente, se afirma que “Para ser fiable, la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar, o que se puede esperar razonablemente que represente...” (Marco IASB, 2009, 33), haciendo alusión a la cualidad de **Representación Fiel**, y, “Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal...” (Marco IASB, 2009, 35), demostrando aquí la importancia de la cualidad de **Esencia sobre la Forma** como complemento de la Fiabilidad.

Por último, dentro de la cualidad principal de Fiabilidad, se hace mención a tres cualidades secundarias más. Éstas son la **Neutralidad**, la que se hace necesaria cuando, “Para ser fiable, la información contenida en los estados financieros debe ser neutral, es decir, libre de sesgo.” (Marco IASB, 2009, 36), guardando además el principio de **Prudencia** y por último la **Integridad** pues “la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede

causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.” (Marco IASB, 2009, 38).

Comparabilidad

“Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño. También deben ser capaces los usuarios de comparar los estados financieros de entidades diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos. Por tanto, la medida y presentación del efecto financiero de similares transacciones y otros sucesos, deben ser llevadas a cabo de una manera coherente por toda la entidad, a través del tiempo para tal entidad y también de una manera coherente para diferentes entidades.” (Marco IASB, 2009, 39).

“Una implicación importante, de la característica cualitativa de la comparabilidad, es que los usuarios han de ser informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en tales políticas y de los efectos de tales cambios. Los usuarios necesitan ser capaces de identificar las diferencias entre las políticas contables usadas, para similares transacciones y otros sucesos, por la misma entidad de un periodo a otro, y también por diferentes entidades. La conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, incluyendo la revelación de las políticas contables usadas por la entidad, es una ayuda para alcanzar la deseada comparabilidad.” (Marco IASB, 2009, 40).

“La necesidad de comparabilidad no debe ser confundida con la mera uniformidad, y tampoco debe permitirse que llegue a ser un impedimento para la introducción de normas contables mejoradas. No es apropiado, para una entidad, continuar contabilizando de la misma forma una transacción u otro suceso, si el método adoptado no guarda las características cualitativas de relevancia y fiabilidad. También es inapropiado para una entidad conservar sin cambios sus

políticas contables cuando existan otras más relevantes o fiables.” (Marco IASB, 2009, 41)

“Puesto que los usuarios desean comparar la situación financiera, desempeño y flujos de fondos de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren la información correspondiente a los periodos precedentes.” (Marco IASB, 2009, 42).

4.1.3 Aspectos de responsabilidad social

El GRI (Global Reporting Initiative) (2000-2006, 10-16), define las siguientes características:

La comparabilidad: “Se debe seleccionar, recopilar, divulgar los aspectos y la información de forma consistente. La información divulgada se debe presentar de modo que permita que los grupos de interés analicen los cambios experimentados por la organización con el paso del tiempo, así como con respecto a otras organizaciones”.

La transparencia: “se destaca en las decisiones sobre la asignación de recursos para aprovechar las oportunidades y alternativas existentes para enfrentar los riesgos y amenazas que pueden acarrear las acciones de las organizaciones a través de sus impactos económicos, sociales y ambientales”

La claridad: “La información debe exponerse de una manera comprensible y accesible para los grupos que vaya a hacer uso de la memoria”.

La materialidad: Este según Rodríguez de Ramírez (2007, 211), es el principio clave en la elaboración de informes de sostenibilidad, indicando que “La información contenida en la memoria deberá cubrir aquellos aspectos e indicadores que reflejen los impactos significativos, sociales, ambientales y económicos de la organización o aquéllos que podrían ejercer una influencia sustancial en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés”.

La significatividad: “Los enfoques sobre significatividad necesitarán evolucionar a medida que su aplicación se amplíe más allá de la información sobre sostenibilidad hacia la corriente principal de la contabilidad y la información para terceros, el desarrollo de estrategia y la administración del desempeño.

Además debe contener claridad sobre los criterios específicos y los horizontes temporales que utilizan los negocios para determinar la significatividad facilitarían el análisis de su enfoque sobre las oportunidades sociales y ambientales emergentes. Así como de evaluaciones sofisticadas de las necesidades de información de los usuarios ayudaría para fortalecer la calidad y utilidad de la información y la confiabilidad”. Rodríguez de Ramírez (2007, 211) (2007,212)

La globalidad: Fronti de García haciendo referencia al modelo emitido por el GRI (2005, 91) sostiene que “Algunas de las características relevantes para diseñar procedimientos de consulta para las partes interesadas, son la naturaleza y la diversidad de los productos y servicios, la naturaleza de las operaciones y actividades de las organizaciones informales, y el alcance geográfico de las operaciones”.

Auditabilidad: “El principio de auditabilidad se refiere a la facilidad para verificar con exactitud, de los sistemas de gestión de la información y de las prácticas de comunicación, por parte de los interesados en el interior de la organización o por un tercero”. (Fronti de García, 2005, 92)

Exhaustividad: Fronti de García (2005, 92) expone 3 dimensiones para este principio y son:

- Dimensión de los límites de funcionamiento: “Esos límites deberían definirse teniendo en cuenta los impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones y basándose en el control financiero, la propiedad jurídica, las relaciones empresariales y otras consideraciones. Los límites pueden variar según la naturaleza de la información presentada”.

- Dimensión del alcance: “El alcance se distingue de los límites en que una organización podría definir unos límites de la elaboración de memorias amplios”.
- Dimensión temporal: “La información presentada debería ser completa con referencia al periodo temporal manifestado por la organización informante”.

Relevancia: “La relevancia es el grado de importancia asignado a un aspecto, indicador o dato concreto, y constituye el umbral en el cual la información adquiere la suficiente trascendencia como para presentarse”. (Tomado de memoria GRI, citado por García Fronti, 2005, 92).

Contexto de sostenibilidad: Este hace referencia a la emisión de informes por parte de la empresa en un amplio contexto, es decir, trata de ir más allá de los límites. “Este principio destaca la sostenibilidad del amplio entorno natural y humano dentro del que actúan las organizaciones”. (Tomado de memoria GRI, citado por Fronti de García, 2005, 93)

Precisión: Consiste en revelar la mayor exactitud en la información presentada, y estas varían en función de la naturaleza de la información. “La precisión de la información cualitativa, por ejemplo, se ve determinada principalmente por los grados de claridad, detalle y equilibrio de su presentación. Sin embargo en el caso de la información cuantitativa, la precisión puede depender de los métodos de muestreo específicos utilizados para reunir cientos de datos de diversas unidades operativas” (Tomado de memoria GRI, citado por García Fronti, 2005, 93).

Neutralidad: Para Fronti de García haciendo referencia al modelo emitido por el GRI (2005, 93), “las memorias deberían centrarse en la comunicación neutral de los hechos que los usuarios deberán interpretar”. Este principio presenta una relación con la auditabilidad.

Periodicidad: “La periodicidad garantiza que el interés y la utilidad de la información para los usuarios sea eficaz en sus procesos de toma de decisiones”(Fronti de García, 2005, 94).

El balance social Ethos (2003, 6) plantea adicionalmente otros criterios para la información social, estos son:

Relevancia: Las informaciones presentadas en el informe serán juzgadas útiles caso sean percibidas como relevantes por sus diferentes usuarios. Eso exige, por parte de la empresa, un buen grado de conocimiento en cuanto a las expectativas y necesidades de esos usuarios.

Veracidad: Las informaciones serán consideradas confiables en la medida en que revelen neutralidad y consistencia en su formulación y presentación. En este sentido, se recomienda especial atención para:

- Describir acciones, resultados y problemas enfrentados con base en hechos y argumentos lógicos;
- Destacar el contexto a que una determinada información se refiere. En el caso de una industria, por ejemplo, el consumo de energía es una información que gana más significado si la fuente de esa energía es mencionada;
- Buscar neutralidad en la selección y presentación de los hechos, garantizando que los juicios y opiniones por parte de los *stakeholders* no sean manipulados;
- Exponer los aspectos positivos y negativos de los resultados y los impactos, directos e indirectos, relacionados al negocio;
- Tratar con prudencia la presentación de resultados e impactos económicos, sociales y ecológicos considerados controvertidos; teniendo en cuenta la importancia de incluir la discusión y el posicionamiento de la empresa sobre el asunto.

Clareza: Se debe tener en cuenta la variedad de públicos que harán uso del informe, lo que exige clareza y fluidez de texto. En este sentido, se recomienda cautela con el uso de términos técnicos y científicos, así como la inclusión de gráficos, cuando se juzgue pertinente. En algunos casos la presentación de un glosario puede ser útil.

Comparabilidad: Una de las expectativas de los usuarios del Balance Social es la posibilidad de comparación de los datos presentados por la empresa con los de períodos anteriores y con los de otras organizaciones, lo que exige consistencia en la elección, medida y presentación de los indicadores.

Regularidad: Para garantizar que los diferentes públicos puedan acompañar los resultados y tendencias de naturaleza económica, social y ambiental de la empresa, el informe debe ser presentado en intervalos de tiempo regulares. A pesar de la periodicidad anual ser la práctica común, se debe considerar la posibilidad de actualizaciones más frecuentes de los datos, en función de las facilidades ofrecidas por la Internet. También se debe considerar las diversas alternativas, hoy posibles, para la vehiculización del informe además de la prensa, como la Internet y CD-ROM. De acuerdo con el público al que esté siendo encaminado, el informe puede ser distribuido en versión completa o resumida.

Verificabilidad: A pesar de aún no ser exigida por el mercado, la verificación y auditoría de las informaciones contenidas en el informe contribuyen para su credibilidad. Delante de la creciente exigencia de los *stakeholders* por transparencia, las empresas deben estar listas para contestar por la integridad de los indicadores presentados. Para eso, algunas iniciativas pueden ser adoptadas, tales como:

- Realizar auditoría en procesos cuyos resultados estén reflejados en los indicadores;
- Presentar comentarios y evaluaciones hechos por especialistas externos;

- Incluir en el Mensaje del Presidente el compromiso con la legitimidad de las informaciones.

El modelo de balance social propuesto en Uruguay por DERES (2009, 21), plantea los siguientes aspectos a tener en cuenta:

Relevancia: Esta se refiere a la utilidad que debe brindar la información ante terceros. “Ello exige de la empresa un amplio conocimiento de las expectativas y necesidades de sus públicos objetivos”. Por lo anterior se requiere el conocimiento sobre los usuarios de la información.

Veracidad: La información debe ser confiable y así mismo será considerada real.

Comparabilidad: La idea fundamental de toda información es que pueda ser comparada con periodos anteriores o con otras entidades, “lo que exige consistencia en la elección, medición y presentación de los indicadores así como en la exposición del estado de demostración del valor agregado”.

Regularidad: Anteriormente definido por Ethos (2003).

Verificabilidad: Anteriormente definido por Ethos (2003)

Coherencia: “los indicadores cuantitativos presentados como parte de las secciones correspondientes del balance social, deben ser coherentes con la información financiera principal de la empresa”.

Es de tener en cuenta, además de las características mencionadas otros aspectos para el cumplimiento de la responsabilidad social, se exige a la organización desarrollar un modelo contable que contemple este tipo de información social y además la ordene en un sistema. Para ordenar esta información se debe encontrar un dominio que incluya sus propios códigos, tales como (García Fronti, 2006, 31):

- Planes de cuentas sociales;

- Nomenclatura adecuada;
- Manuales de cuentas;
- Metodología de interpretación de esta nueva información;
- Relación costo-beneficio.

Este modelo en general sitúa a la organización en medio del ambiente y la sociedad, en el que el que se debe revelar su interacción con el medio aún a costa de disminuir la rentabilidad de la empresa y parte del objetivo de desarrollo sustentable (García Fronti, 2006)

4.1.4 Conclusiones

- Las diversas regulaciones formulan diferente número de características de la información y, la estructura jerárquica de estas características difiere del enfoque que se da a la información desde cada una de las regulaciones. Esto indica que en las diversas concepciones priman algunas características sobre otras.
- El contenido explicativo de las características puede diferir dependiendo del ámbito de aplicación de éstas.
- En las Normas Internacionales las características responden a las necesidades de la información financiera que se genera.
- Recientemente se han venido creando nuevas características de aplicación para el campo social.
- En la Normativa Internacional las características van enfocadas a la contabilidad financiera, y por lo tanto, no son compatibles para cumplir con requisitos y objetivos sociales.

4.2 Estructura de los estados financieros

4.2.1 Aspectos conceptuales

Los aspectos teóricos en cuanto a la estructura de los Estados Financieros son universales por cuanto siempre se hace necesario la existencia de unos factores formales de presentación de los Estados Financieros, entre los cuales se encuentra el encabezado, la fecha, identificación de la empresa, clasificación de las cuentas de acuerdo a la Normativa existente, notas explicativas, etc.

4.2.2 Aspectos normativa internacional

Según la guía de implementación de la IAS 1. Presentación de Estados Financieros, se muestra la Estructura de cada uno de los Estados Financieros Ilustrativos, como se detallará a continuación: “El balance ilustrativo muestra un modo en el que puede presentarse un balance que distingue entre partidas corrientes y no corrientes. Otros formatos también pueden ser apropiados, siempre que la distinción sea clara.” (G IAS 1, 2009, 12)

Grupo XYZ – Balance a 31 de diciembre de 20X2

(en miles de unidades monetarias)

ACTIVOS	20X2	20X1
Activos no corrientes		
Propiedades, planta y equipo	x	x
Plusvalía	x	x
Otros activos intangibles	x	x
Inversiones en asociadas	x	x
Inversiones disponibles para la venta	<u>x</u>	<u>x</u>
	<u>x</u>	<u>x</u>
Activos corrientes		
Inventarios	x	x
Deudores comerciales	x	x
Otros activos corrientes	x	x
Efectivo y equivalente al efectivo	x	x

	<u>X</u>	<u>X</u>
Activos Totales	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

PATRIMONIO NETO Y PASIVOS

Patrimonio neto atribuible a los tenedores de

instrumentos de patrimonio neto de la controladora

Capital en acciones	X	X
Otras reservas	X	X
Ganancias acumuladas	<u>X</u>	<u>X</u>

	X	X
Intereses Minoritarios	<u>X</u>	<u>X</u>

Patrimonio neto total	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
------------------------------	-----------------	-----------------

Pasivos no corrientes

Inversiones a Largo Plazo	X	X
Impuestos Diferidos	X	X
Provisiones a Largo Plazo	<u>X</u>	<u>X</u>

Activos no corrientes totales	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
--------------------------------------	-----------------	-----------------

Pasivos Corrientes

Acreedores y otras cuentas por pagar	X	X
Préstamos corto plazo	X	X
Parte corriente de préstamos a largo plazo	X	X
Cuentas por pagar por impuestos corrientes	X	X
Provisiones corto plazo	<u>X</u>	<u>X</u>

Pasivos corrientes totales	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
-----------------------------------	-----------------	-----------------

Pasivos totales	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
------------------------	-----------------	-----------------

Patrimonio neto y pasivos totales	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
--	-----------------	-----------------

“Se proporcionan dos estados de resultados para ilustrar las clasificaciones alternativas de gastos e ingresos, por naturaleza y por función. También se ilustran dos posibles enfoques para la presentación de cambios en el patrimonio neto” (G IAS 1, 2009, 13).

“No se pretende que los ejemplos ilustren todos los aspectos de las NIIF. Tampoco comprenden un conjunto completo de estados financieros, que también incluirían un estado de flujos de efectivo, un resumen de las políticas contables significativas y demás notas explicativas” (G IAS 1, 2009, 14).

**Grupo XYZ - Estado de resultados para el año que termina el
31 de diciembre de 20X2
(Ilustración de la clasificación de gastos por función)**

(en miles de unidades monetarias)

	20X2	
Ingresos de actividades ordinarias	X	
Costos de las Ventas	(X)	
Ganancia Bruta	X	
Otros Ingresos	X	
Costos de distribución	(X)	
Gastos de Administración	(X)	
Otros gastos	(X)	
Costos financieros	(X)	
Participación en las ganancias de entidades asociadas ^(a)	X	
Ganancia antes de impuestos	X	
Gasto por el impuesto a las ganancias	(X)	
Ganancia del periodo	X	
Atribuible a:		
Tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora	X	
Intereses Minoritarios	X	
	X	

(a) Esto representa la parte de la ganancia de las asociadas atribuible a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de las mismas, es decir, es después de impuestos e intereses minoritarios en las asociadas.

**Grupo XYZ - Estado de resultados para el año que termina el
31 de diciembre de 20X2
(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)**

(en miles de unidades monetarias)

	20X2	
Ingresos de actividades ordinarias	x	
Otros ingresos	x	
Variación de los inventarios de productos terminados y en curso	(x)	
Trabajo realizado por la entidad y capitalizado	x	
Consumos de materias primas y consumibles	x	
Gastos por beneficios a los empleados	(x)	
Gastos por depreciación y amortización	(x)	
Deterioro del valor de propiedades, plante y equipo ^(a)	(x)	
Otros gastos	(x)	
Costos financieros	(x)	
Participación en las ganancias de entidades asociadas	<u>x</u>	<u> </u>
Ganancia antes de impuestos	x	
Gasto por el impuesto a las ganancias	<u>(x)</u>	<u> </u>
Ganancia del período	<u><u>x</u></u>	<u><u> </u></u>
Atribuible a:		
Tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora	x	
Intereses Minoritarios	<u>x</u>	<u> </u>
	<u><u>x</u></u>	<u><u> </u></u>

(a) En un estado de resultados en el que los gastos se clasifican por naturaleza, un deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo se muestra como una línea de pártida separada. Por el contrario, si los gastos se clasifican por función, el deterioro del valor se incluirá en la función con la que se relaciona.

Grupo XYZ - Estado de cambios en el patrimonio neto para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2

(en miles de unidades monetarias)

	Patrimonio neto atribuible a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora				Intereses Minoritarios	
	Capital en acciones	Otras Reservas (a)	Reserva de Conversión	Ganancias Acumuladas	Total	
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	x	x	(x)	x	x	x
Cambios en las políticas contables				(x)	(x)	(x)
Saldo reexpresado	x	x	(x)	x	x	x
Cambios en el patrimonio neto para 20x1						
Ganancias por la revaluación de propiedades, planta y equipo		x			x	x
Inversiones disponibles para la venta						
Ganancias/pérdidas de valoración llevadas al patrimonio neto		(x)			(x)	
Transferidas a resultados por venta		(x)			(x)	
Cobertura del flujo de efectivo:						
Ganancias/pérdidas de llevadas al patrimonio neto.		x			x	x
Transferidas a resultado del período		x			x	x
Transferidas al importe libros inicial de las partidas cubiertas		(x)			(x)	
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(x)		(x)	(x)
Impuesto sobre las partidas llevadas directamente al patrimonio neto o						
Trasnsferidas directamente del patrimonio		(x)	x		(x)	(x)
Ganancia neta reconocida directamente en el patrimonio neto		x	(x)		x	x
Ganancia del periodo				x	x	x
Ingreso y gasto total reconocido durante el período		x	(x)	x	x	x
Dividendos				(x)	(x)	(x)
Emisión de capital en acciones	x				x	
Opciones sobre acciones emitidas		x			x	
Saldo a 31 de dicimebre de 20X1 diferido	x	x	(x)	x	x	x

Saldo a 31 de diciembre de 20X1 anticipado	x	x	(x)	x	x	x
Cambios en el patrimonio neto para 20X2						
Pérdidas por la revaluación de propiedades, planta y equipo		(x)			(x)	(x)
Inversiones disponibles para la venta						
Ganancias/pérdidas de valoración llevadas al patrimonio neto		(x)			(x)	
Transferidas a resultados por venta		x			x	
Coberturas del Flujo de Efectivo						
Ganancias/pérdidas de llevadas al patrimonio neto.		x			x	x
Transferidas a resultado del período		(x)			(x)	(x)
Transferidas al importe libros inicial de las partidas cubiertas		(x)			(x)	
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(x)		(x)	(x)
Impuesto sobre las partidas llevadas directamente al patrimonio neto o transferidas directamente del patrimonio		x	x		x	x
Ganancia neta reconocida directamente en el patrimonio neto		(x)	(x)		(x)	(x)
Ganancia del período				x	x	x
Ingreso y gasto total reconocido durante el período		(x)	(x)	x	x	x
Dividendos				(x)	(x)	(x)
Emisión de capital en acciones	x				x	
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>(x)</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>

(a) Otras reservas se descompondrán en sus componentes si tienen importancia relativa

**Método alternativo para presentar el Estado de Cambios en el
Patrimonio Neto**

Grupo XYZ - Estado de Ingresos y gastos reconocidos para el año que termina el 31 de diembre de 20X2

(en miles de unidades monetarias)

	20X2	
Ganancia/pérdida por la revaluación de propiedades	(x)	
Inversiones disponibles para la venta		
Ganancias/pérdidas de valoración llevadas al patrimonio neto	(x)	
Transferidas a resultados por venta	x	
Coberturas del flujo de efectivo:		
Ganancias/pérdidas llevadas al patrimonio neto	x	
Transferidas al resultado del período	(x)	
Transferidas al importe en libros inicial de las partidas cubiertas	(x)	
Diferencias de cambio por conversión de negocios en el extranjero	(x)	
Ganancias (pérdidas) acuariales por planes de beneficios definidos	x	
Impuesto sobre las partidas llevadas directamente al patrimonio neto o transferidas directamente del patrimonio	<u>x</u>	
Ganancia neta reconocida directamente en el patrimonio neto	(x)	
Ganancia del período	<u>x</u>	
Ingreso y gasto total reconocido durante el período	<u><u>x</u></u>	—
Atribuible a:		
Tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora	x	
Intereses minoritarios	<u>x</u>	
	<u><u>x</u></u>	—
Efecto de cambios en la política contable:		
Tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora		
Intereses minoritarios		—
		—

“El ejemplo anterior ilustra un enfoque que presenta cambios en el patrimonio neto que representan ingresos y gastos en un componente separado de los estados financieros. Bajo este enfoque, se proporcionará en las notas una conciliación de los saldos iniciales y al cierre del capital en acciones, reservas y ganancias acumuladas...”

4.2.3 Aspectos de responsabilidad social

DERES (2009, 24) en la propuesta de Balance Social para Uruguay, diseñó varios estados financieros a preparar y sus respectivos indicadores de tipo cuantitativo para cada uno de sus estados siendo estos:

I. Estado de Demostración del Valor Agregado	
(Modelo integral)	
Ventas	
Costos directos:	
Nacionales	
Regionales (MERCOSUR)	
Extranjeros	
Valor Agregado Generado	
	Distribución por "stakeholders" (grupos de interés)
	Estado
	Empleados
	Accionistas
	Comunidad
	Reinversión en la empresa
	Financistas (Bancos y otras instituciones)
Valor Agregado Distribuido	
<i>Información Complementaria:</i>	
Valor generado que permanece en la empresa	

Recapitalizaciones
Más utilidades acumuladas
Menos dividendo distribuido
Valor Agregado Remanente
Capital aportado
Porcentaje de valor generado remanente sobre capital aportado
Valor administrado por la empresa vertido al Estado
Impuestos indirectos netos
Impuestos directos pagados
Valor vertido al Estado

II. Estado de Indicadores de Desempeño Económico Financiero

1. Generación de riqueza
 - Ingresos Operativos
 - Resultado Operativo

2. Distribución de riqueza

Estado

- Impuestos gobierno central (directos)
- Impuestos gobierno departamental (directos)
- Contribuciones a rentas generales (*)

Empleados

- Sueldos
- Leyes Sociales

Beneficios (Incentivos y Beneficios por Retiro)
Participación en resultados
Accionistas
Distribución de Dividendos (**)
Otras variaciones en el Patrimonio Neto
Comunidad
Inversión Social
Donaciones
Proyectos de Interés Social
3. Productividad
Margen Operativo
Utilidad Neta
Giro de los Activos
Retorno sobre Activo Medio
Índice de Endeudamiento
4. Inversiones
Investigación y Desarrollo
Mejoramiento de la productividad
Aumento de la Capacidad Productiva
Capacitación y Educación
Programas y proyectos con la comunidad
Aclaraciones:
(*) <i>Aplicable a organismos públicos.</i>
(**) <i>No aplicable a organismos públicos.</i>

Indicadores Cuantitativos del estado de indicadores de Desempeño Económico (DERES, 2009, 33):

Se destaca en primera instancia lo relacionado con la riqueza y su creación a través del siguiente esquema:

“CREACION DE RIQUEZA

Ingresos Operativos

Egresos Operativos

Resultado Operativo”

En cuanto a los stakeholders, se hizo una distribución para cada uno de ellos de la siguiente forma:

ESTADO

Impuestos

- Gobierno Central
- Impuesto a la Renta de Industria y Comercio
- Impuesto al Patrimonio
- Otros impuestos que afecten la operación de la empresa
- Gobierno Departamental
- Contribuciones inmobiliarias
- Patentes
- Otros gravámenes y tributos

Contribuciones a rentas generales del estado (específicamente para las empresas del Estado Uruguayo)

EMPLEADOS

Sueldos

Leyes Sociales

Beneficios (Incentivos y beneficios por retiro)

Participación en los Resultados

ACCIONISTAS

Distribución de Dividendos

Otras variaciones en el Patrimonio Neto

- Aportes de accionistas
- Capitalizaciones

COMUNIDAD

Inversión Social

Donaciones

Proyectos de interés social

INDICADORES DE PRODUCTIVIDAD

Margen Operativo

(Resultado Operativo/Ingresos Operativos)

Utilidad Neta

Giro de Activos

(Utilidad Neta/(Activos - Pasivos))

Retorno sobre Activo Medio

(Utilidad Neta /Activo Promedio)

Índice de Endeudamiento

(Total de Pasivos/Total de Activos)

Productividad

Inversiones

ITEMS DE INVERSIÓN

- Investigación y Desarrollo.

- Mejoramiento de la Productividad (inversiones realizadas por la empresa para lograr obtener un mejoramiento de la productividad).
- Aumento de la Capacidad Productiva.
- Programas y Proyectos con la Comunidad.

III. Estado de Indicadores de Desempeño Social

1. Empleados

Partidas para Alimentación

Partidas para Salud

Partidas para Seguros

Partidas para Educación, capacitación y desarrollo profesional

Partidas para el mejoramiento de las condiciones laborales

Participación en los resultados de la empresa

Relación de retribuciones (menor/mayor)

Relación de menor retribución sobre sueldo mínimo nacional

Total de Trabajadores

% de mujeres trabajadoras en la empresa

% de mujeres que ocupan cargos gerenciales

% de trabajadores discapacitados

Admisiones

 Cantidad de candidatos sobre puestos ofrecidos

 Despidos/Desvinculaciones

Tasa de rotación del personal

Trabajadores entre 18 y 30 años

Trabajadores entre 31 y 45 años

Trabajadores entre 46 y 59 años

Trabajadores mayores de 60 años

Antigüedad promedio en la empresa

Educación de los trabajadores

 - Primaria

 - Secundaria

 - Terciaria

Cantidad de accidentes de trabajo

Días perdidos por acción sindical durante el ejercicio

Cantidad de reclamos laborales en el ejercicio

% de empleados que asisten a cursos de entrenamiento/capacitación.
2. Proveedores
Total de proveedores
Concentración de proveedores (cantidad de prov. que aportan al 80% de los insumos)
% de trabajadores contratados sobre total de trabajadores interinos.
Fondos/Recursos afectados a la medición del cumplimiento por parte de los proveedores de criterios sociales y ambientales
% de proveedores que preparan su balance social
Antigüedad promedio de los proveedores (fidelidad)
3. Consumidores/Clientes
Total de reclamos realizados por clientes
% de reclamos satisfechos
Fondos/Recursos afectados a Servicios de Atención al Cliente
4. Comunidad (Ayuda a la Comunidad)
Fondos/Recursos afectados a Programas Sociales
Fondos/Recursos afectados a Programas Educativos
Fondos/Recursos afectados a Programas de Salud
Fondos/Recursos afectados a Programas Culturales
Fondos/Recursos afectados a Otros proyectos comunitarios
5. Estado
% de los ingresos operativos destinados a campañas del bien público.
Fondos/Recursos afectados a colaborar con proyectos del gobierno.

Indicadores Cuantitativos (DERES, 2009, 36-40):

Empleados:

- Comparación de sueldos:

- Porcentaje obtenido de dividir la remuneración mayor entre la remuneración menor (incluyendo participación en los resultados y bonificaciones).
- División del sueldo menor de la empresa entre el salario mínimo vigente (incluyendo participación en los resultados y bonificaciones).
- Perfil de los colaboradores:
 - Porcentaje de mujeres trabajadoras de la empresa en relación al total de los empleados. ¿Qué porcentaje de ellas se encuentran en cargos directivos o de gerencia?
 - Porcentaje de personas discapacitadas que trabajan en la empresa en relación al total de trabajadores. ¿Qué porcentaje de ellas se encuentran en cargos directivos o de gerencia?
 - Porcentaje de personas mayores de 45 años que trabajan en la empresa en relación al total de los trabajadores. ¿Qué porcentaje de ellas se encuentran en cargos directivos o de gerencia?
 - Cantidad Total de Trabajadores.
 - Evolución de los empleados durante el ejercicio (admisiones, despidos, renunciaciones).
 - Estratificación por edades de los trabajadores.
 - Antigüedad promedio.
 - Educación de cada trabajador.
- Salud y Seguridad:
 - Media anual de accidentes de trabajo de sus empleados.

- Porcentaje de los accidentes de trabajo que causaron el distanciamiento temporal de los empleados o prestadores de servicios.
- Educación y capacitación:
 - Porcentaje de la inversión en educación y capacitación en relación al ingreso total.
 - Porcentaje de la inversión en educación y capacitación en relación al total de los costos operacionales.
 - Porcentaje de la inversión en educación y capacitación en relación al total de los gastos en salarios y remuneraciones”.

Proveedores:

Es importante saber el cumplimiento de la empresa en sus contratos y las relaciones con los mismos a través de los valores, códigos de conducta.

“Se recomienda presentar como parte del estado, información básica sobre total de proveedores, concentración de los mismos en relación a la necesidad de insumos que posee la empresa, porcentaje de trabajadores contratados sobre el total de trabajadores internos, e incluso los fondos destinados a que los proveedores cumplan con los criterios sociales y ambientales de la empresa” (2009, 37).

Otros indicadores sugeridos

- “Programas de seguimiento y verificación del cumplimiento de los criterios sociales y ambientales acordados con los proveedores.
- Participación de los proveedores en programas y políticas dirigidas al cumplimiento por parte de ellos de los valores de la responsabilidad social.

- Programas de integración de los trabajadores externos junto a los trabajadores directos de la empresa.
- Porcentaje de trabajadores externos en relación al total de la fuerza de trabajo.
- Concentración de proveedores (cantidad de proveedores que aportan el 80 % de los insumos) y antigüedad de los mismos en su relación con la empresa” (38).

Consumidores/clientes:

La responsabilidad hacia los clientes debe fundamentarse en brindar confiabilidad en los productos y servicios, que estos tengan los menores impactos negativos posibles; en el producto debe ir la información detallada que lo defina y permita al usuario obtener información acertada sobre el mismo.

Se sugiere la utilización de los siguientes indicadores:

- “Total de llamadas atendidas por el Servicio de Atención al Consumidor.
- Total de reclamos realizados por clientes.
- Porcentaje de reclamos en relación al total de número de llamadas recibidas por dichos servicios.
- Cantidad de innovaciones implementadas en el servicio de atención al cliente (fondos y recursos afectados a Servicios de Atención al Cliente)”

Otros indicadores sugeridos

- Programas especiales para la mejora de productos, servicios y procesos.

- Programas de capacitación a sus profesionales de atención al público.
- Normativa de la empresa sobre las informaciones contenidas en rótulos, envases y otros materiales de comunicación.
- Sistemas de respuesta y actuación ante la ocurrencia de daño o perjuicio a sus clientes”.

Comunidad:

Pueden revelarse en porcentaje o mostrando los fondos invertidos en “a programas sociales, educativos, de salud, culturales y proyectos comunitarios en general”.

Otros indicadores:

- “Utilización de los beneficios tributarios para actividades relacionadas con educación, cultura y deporte.
- Mecanismos de evaluación del impacto social de sus inversiones y proyectos sociales.
- Existencia de políticas claramente definidas para establecer apoyo a la comunidad.
- Promoción por parte de la empresa para que sus empleados realicen trabajos sociales.
- Mecanismos formales de inclusión de las acciones sociales en la planificación estratégica de la empresa.
- Porcentaje de los trabajadores que realizan trabajo voluntario en la comunidad.
- Cantidad de horas promedio mensual donadas por la empresa y los voluntarios.

- Mecanismos para estimular a su personal a hacer donaciones”.

Estado:

DERES (2009, 40) afirma “La empresa debe relacionarse con los poderes públicos de forma ética, responsable y dentro de los marcos legales, manteniendo con ellos una relación dinámica frente al objetivo común de mejorar la calidad de vida del país”. En estos indicadores se debe presentar:

- “Porcentaje de la facturación (ingresos operativos) que invierte la empresa en subsidiar o realizar campañas de bien público.
- Participación y apoyo a la elaboración, ejecución y perfeccionamiento de políticas públicas universales.
- Monto destinado a patrocinar y realizar estudios o investigaciones relacionadas con temas sociales.
- Fondos/Recursos afectados a colaborar con proyectos del gobierno”.

IV. Estado de Indicadores de Desempeño Ambiental

1. Utilización de Recursos

Consumos anuales

- Energía
- Agua
- Combustibles Fósiles
- Otros combustibles
- Cantidad anual de residuos sólidos generados

2. Inversión

Inversión en proyectos/programas/procesos de mejora y preservación ambiental

Inversión en proyectos de reciclaje/eliminación de residuos

Inversión en proyectos para la disminución del consumo de la fábrica.

Inversión en iniciativas de educación/capacitación medioambiental

3. Atención de Reclamos

Cantidad de reclamos/denuncias atendidas por temas de medio ambiente

4. Otros indicadores

Aspectos cuantitativos a revelar en este estado (DERES, 2009, 40)

Se refiere a la utilización de los recursos en la empresa, de dejar ver cómo este consumo afecta a la comunidad, tales como:

- “Consumo Anual de Energía.
- Consumo Anual de Agua.
- Consumo Anual de Combustibles Fósiles.
- Consumo Anual de Otros combustibles.
- Cantidad Anual de Residuos Sólidos Generados (basura, desechos, escombros, etc.)”.

4.2.4 Conclusiones

- Los criterios formales de presentación de los Estados Financieros son similares para los diferentes tipos de regulaciones contables, básicamente los principales factores que se toman en cuenta son su encabezado, fecha, identificación de la empresa, firma de los responsables de la elaboración, adecuada clasificación de las cuentas, etc.
- En la Normativa Internacional se diferencia en cuanto a la práctica hace una presentación diferente en la forma en que se ubican las cuentas, las estructuras en sí varían significativamente unas de otras dependiendo de los criterios establecidos.
- En el campo social, los requerimientos de presentación están en un contexto totalmente diferente al financiero, caracterizados por la utilización de indicadores sociales; siendo poco compatibles con la Normativa Internacional establecida por el IASB.

4.3 Determinación de los criterios de revelación de la información contable

Para Battinger Barrios (2005, 177) las reglas de presentación de los estados financieros son:

4.3.1 Aspectos contables

- Los estados financieros deben contener en forma clara y comprensible los elementos necesarios y suficientes para que los usuarios de la información puedan tomar decisiones con base a datos que reflejen lo mas fidedignamente la realidad económica de la empresa; por tal razón deben presentarse los estados financieros y sus notas como un todo o unidad inseparable en todos los casos.
- Las notas a los estados financieros pueden ir en el cuerpo o al pie de los mismos o en hoja por separado referenciado en este caso cada nota con el renglón de los estados financieros a que corresponda.
- Los estados financieros deben estar encabezados por el nombre, razón o denominación social de la entidad y establecer la fecha o el periodo contable al que corresponde.
- Se deben revelar la existencia de hechos posteriores que afecten sustancialmente la situación financiera de las empresas por medio de notas explicativas.
- Los estados financieros se deben presentar de forma comparativa con el propósito de juzgar adecuadamente la situación financiera de la empresa.
- Se deberá informa la moneda en la cual están representados los estados financieros y si es el caso, las bases de conversión utilizadas.

En el decreto 2649 artículo 114 se encuentra que “las notas como representación de las prácticas contables y revelación de la empresa, son parte integral de todos y cada uno de los estados financieros” las cuales deben presentarse con base a las siguientes reglas:

- Deben ser numeradas o representadas con letras y debidamente tituladas para facilitar su cruce con los estados financieros respectivos.
- Se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros cuando sea adecuado y significativo.
- Las notas iniciales deben identificar la empresa, políticas, prácticas contables y asuntos de importancia relativa.
- Deben presentarse en una secuencia lógica guardando si es posible el mismo orden de los estados financieros.

En el artículo 115 del mismo decreto se estipulan las características que deben revelar de forma separada los estados financieros, así:

- Ente económico: nombre, descripción de la naturaleza, fecha de constitución, actividad económica y duración de la entidad reportante.
- Fecha de corte.
- Principales políticas y prácticas contables, tasas de cambio o índices de reajuste o conversión utilizados, indicando los cambios contables ocurridos entre un periodo y otro, su justificación, naturaleza y efectos actuales o prospectivos sobre la información contable.
- Principales clases de activos y pasivos, clasificados según su uso o realización en términos de tiempo y valores.

- Costo ajustado, gastos de capitalización, costo asignado y métodos de medición utilizados en cada caso.
- Restricciones o gravámenes sobre los activos, indicando los valores y deudas garantizadas.
- Activos y pasivos descontados sujetos a devolución o recompra junto con las respectivas garantías y contingencias posibles.
- Primas o descuentos causados pendientes de amortizar.
- Valoraciones (presentadas por separado de su costo) y provisiones por cada rubro.
- Transacciones con partes relacionadas.
- Principales clases de ingresos y gastos con indicación del método utilizado para su cálculo.
- Partidas extraordinarias, es decir, aquellas de ocurrencia esporádica y que no guardan relación con la actividad normal de la empresa.
- Errores de ejercicios anteriores mostrando su incidencia sobre los resultados del ejercicio respectivo.
- Operaciones descontinuadas junto con sus activos, pasivos y resultados.
- Eventos posteriores o cualquier hecho económico posterior a la fecha de corte que pueda afectar la situación financiera de la empresa.
- Compromisos especiales con respecto a futuras transacciones u operaciones que puedan tener un efecto significativo.

- Otras contingencias eventuales o remotas.
- Conciliación entre la contabilidad fiscal y la general.
- Índices de solvencia, rendimiento, eficiencia y liquidez, ganancia o pérdida neta por unidad de aporte en circulación.

En los artículos comprendidos entre el 116 y 122 del decreto 2649 encontramos las características para la revelación de los diferentes estados de la siguiente manera:

“Art. 116. Revelaciones sobre rubros del balance general. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, a través del balance general o subsidiariamente en notas se debe revelar la naturaleza y cuantía de:

- Principales inversiones temporales y permanentes, con indicación de su valor de realización. Cuando se trate de inversiones mediante las cuales se subordine otro ente, se indicara adicionalmente el porcentaje de participación que cada una de ellas represente, el método utilizado para su contabilización y las utilidades recibidas.
- Principales clases de cuentas y documentos por cobrar, indicando el movimiento de la provisión para incobrables. Tratándose de cuentas y documentos a largo plazo, se debe indicar los valores recuperables en cada uno de los cinco años siguientes y las tasas de interés aplicables.
- Principales clases de inventarios, método y bases de valuación, provisiones por cada clase, indicando las originadas en pérdidas poco usuales o en pérdidas acumuladas sobre compromisos de compras en firme.
- Activos recibidos a título de leasing, clasificados según la naturaleza del contrato y el tipo de bienes, indicando para cada caso el plazo acordado, el número y valor de los cánones pendientes y el monto de la opción de compra respectiva.

- Activos no operativos o puestos en venta.
- Obligaciones financieras, indicando: monto del principal; intereses causados; tasas de interés; vencimientos; garantías; condiciones relativas a dividendos, capital de trabajo, etc.; instalamentos de deuda pagaderos en cada uno de los próximos cinco años y obligaciones en mora y compromisos que se espera refinanciar.
- Obligaciones laborales y pensiones de jubilación, con indicación de sus clases y cuantías. Tratándose de pensiones se debe revelar el número de personas cobijadas, el método actuarial usado, los beneficios cubiertos y el movimiento de las cuentas respectivas.
- Financiamiento a través de bonos, caso en el cual se debe indicar:
 - Valor nominal;
 - Primas y descuentos;
 - Carácter de la emisión;
 - Monto total tanto autorizado como emitido;
 - Plazo máximo de redención;
 - Tasa de interés y forma de pago;
 - Garantías, y
 - Estipulaciones sobre su cancelación.
- En el financiamiento mediante bonos obligatoriamente convertibles en acciones se debe revelar además de la información indicada en el numeral anterior, la siguiente:
 - El número de acciones en reserva disponibles para atender la conversión;
 - Bases utilizadas para fijar el precio de conversión;
 - Condiciones para su conversión, y
 - Aumento del capital suscrito originado en conversiones realizadas durante el ejercicio.

- Origen y naturaleza de las principales contingencias probables.
- Capital proyectado, comprometido y pagado, con indicación de sus clases y explicando los derechos preferenciales; primas en colocación; aportes readquiridos o amortizados informando su cantidad, valor nominal y costo de re adquisición o amortización.
- Utilidades o excedentes apropiados y no apropiados. Revalorización o desvalorización del patrimonio.
- Dividendos, participaciones o excedentes por pagar en especie.
- Preferencias y otras restricciones existentes sobre distribución de utilidades. En cuanto a remesas de las mismas al exterior se debe indicar el efecto impositivo.
- Desglose de rubros distintos de los anteriores que equivalgan a más del 5% del activo total.

Art. 117. Revelaciones sobre rubros del estado de resultados. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, a través del estado de resultados o subsidiariamente en notas se debe revelar:

- Ingresos brutos, con indicación de los generados por la actividad principal, asociados con sus correspondientes devoluciones, rebajas y descuentos.
- Monto o porcentaje de los ingresos percibidos de los tres principales clientes, o de entidades oficiales, o de exportaciones, cuando cualquiera de estos rubros represente en su conjunto más del 50% de los ingresos brutos menos descuentos o individualmente más del 20% de los mismos.
- Costo de ventas.

- Gastos de venta, de administración, de investigación y desarrollo, indicando los conceptos principales.
- Ingresos y gastos financieros y con acción monetaria, asociados aquellos con esta.
- Otros conceptos cuyo importe sea del 5% o más de los ingresos brutos.

Art. 118. Revelaciones sobre rubros del estado de cambios en el patrimonio.

En lo relativo a los cambios en el patrimonio se debe revelar:

1. Distribuciones de utilidades o excedentes decretados durante el período.
2. En cuanto a dividendos, participaciones o excedentes decretados durante el período, indicación del valor pagadero por aporte, fechas y formas de pago.
3. Movimiento de las utilidades no apropiadas.
4. Movimiento de cada una de las reservas u otras cuentas incluidas en las utilidades apropiadas.
5. Movimiento de la prima en la colocación de aportes y de las valorizaciones.
6. Movimiento de la revalorización del patrimonio.
7. Movimiento de otras cuentas integrantes del patrimonio.

Art. 119. Estado de cambios en la situación financiera. El estado de cambios en la situación financiera debe divulgar, por separado:

- El monto acumulado de todos los recursos provistos a lo largo del período y su utilización, sin importar si el efectivo y otros componentes del capital de trabajo están directamente afectados.
- El capital de trabajo proporcionado o usado en las operaciones del período.
- El efecto en el capital de trabajo de las partidas extraordinarias.
- Las erogaciones por compra de subordinadas consolidadas, agrupadas por categorías principales de activos adquiridos y deudas contraídas.
- Las adquisiciones de activos no corrientes.
- El producto de la venta de activos no corrientes.
- La conversión de pasivos a largo plazo en aportes.
- La contratación, redención o pago de deudas a largo plazo.
- La emisión, redención o compra de aportes.
- La declaración de dividendos, participaciones o excedentes en efectivo, y
- Los cambios en cada elemento del capital de trabajo.

Art. 120. Estado de flujos de efectivo. El estado de flujos de efectivo debe presentar un detalle del efectivo recibido o pagado a lo largo del período, clasificado por actividades de:

- Operación, o sea, aquellas que afectan el estado de resultados.
- Inversión de recursos, esto es, los cambios de los activos diferentes de los operacionales, y

- Financiación de recursos, es decir, los cambios en los pasivos y en el patrimonio diferente de las partidas operacionales.

Art. 121. Revelación de las cuentas de orden. Las cuentas de orden se deben presentar a continuación del balance general, separadas según su naturaleza. Se deben revelar en notas los principales derechos y responsabilidades contingentes, tales como bienes de propiedad de terceros, garantías otorgadas o contratadas, documentos en custodia, pedidos colocados y contratos pendientes de cumplimiento.

Art. 122. Estados financieros consolidados. El ente económico que posea más del 50% del capital de otros entes económicos, debe presentar junto con sus estados financieros básicos, los estados financieros consolidados, acompañados de sus respectivas notas.

No se consolidan aquellos subordinados que:

- Su control por parte del ente matriz sea impedido o evitado de alguna forma, o
- El control sea temporal.

Los entes no consolidados deberán ser objeto de revelación. La consolidación debe efectuarse con base en estados financieros cortados a una misma fecha. Si ello no es posible, se podrán utilizar estados con una antigüedad no mayor de tres meses.

Al prepararse una consolidación contable se tendrá en cuenta como principios fundamentales que un ente económico no puede poseerse ni deberse así mismo, ni puede realizar utilidades o excedentes o pérdidas por operaciones efectuadas consigo mismo.

Debe revelarse separadamente el interés minoritario en entes subordinados y clasificarlo inmediatamente antes de la sección de patrimonio”.

4.3.2 Aspectos normativa internacional

La IAS 1 “Presentación de Estados Financieros” propone que “los primeros estados financieros con arreglo a los IFRS de la entidad incluirán, al menos, un año de información comparativa de acuerdo con los estándares internacionales”⁷

En el párrafo 36 de la presente IAS, se afirma que: “A menos que una Norma o Interpretación permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.”

“Realzar la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios en la toma de decisiones económicas, especialmente al permitir la evaluación de tendencias en la información financiera con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, resulta impracticable reclasificar la información comparativa de periodos anteriores para conseguir la comparabilidad con las cifras del periodo corriente. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido calculados, en periodos anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios.” (IAS 1, 2009, 40).

Igualmente la Norma Internacional de Contabilidad 1 hace referencia a los elementos a revelar en cada uno de los Estados Financieros básicos y en las Notas Contables; se hará referencia a cada una de ellas:

4.4.2.1 Información a revelar en el balance

⁷ MONTES, MEJÍA y MONTILLA. Fundamentos para la Implementación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros IFRS. Segunda Edición: Armenia, Colombia.: Universidad del Quindío, Octubre de 2005. Pág. 55.

“En el balance se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas que contengan los importes correspondientes a las siguientes partidas:

- (a) Propiedades, planta y equipo;
- (b) Propiedades de inversión;
- (c) Activos intangibles;
- (d) Activos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (e), (h) e (i) posteriores);
- (e) Inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación;
- (f) Activos biológicos;
- (g) Inventarios;
- (h) Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar;
- (i) Efectivo y otros medios líquidos equivalentes;
- (j) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- (k) Provisiones;
- (l) Pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados.
- (j) y (k) anteriores);
- (m) Pasivos y activos por impuestos corrientes, según quedan definidos en la
NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*;

(n) Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se define en la NIC 12;

(o) Intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto; y

(p) Capital emitido y reservas atribuibles a los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto de la controladora.” (IAS 1, 2009, 68).

4.4.2.2 Información a revelar en el balance o en las notas

“La entidad revelará, ya sea en el balance o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las partidas que componen las rúbricas del balance, clasificadas de una forma apropiada a la actividad realizada por la entidad.” (IAS 1, 2009, 74).

“El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos contenidos en las NIIF, así como de la naturaleza, tamaño y función de los importes afectados. El nivel de información suministrada será diferente para cada partida, por ejemplo:

(a) Las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, según lo establecido en la NIC 16;

(b) Las cuentas a cobrar se desagregarán en función de si proceden de clientes comerciales, de partes relacionadas, de anticipos y de otras partidas;

(c) Los inventarios se subclasificarán, de acuerdo con la NIC 2, *Inventarios*, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;

(d) Las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto; y

(e) El capital propio y las reservas se desglosarán en varias clases, tales como capital aportado, primas de emisión y reservas.” (IAS 1, 2009, 75).

La entidad revelará, ya sea en el balance o en las notas, lo siguiente:

“(a) Para cada una de las clases de acciones o títulos que constituyan el capital:

- (I) El Número de acciones autorizadas para su emisión;
- (II) El número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como las emitidas pero aún no cobradas en su totalidad;
- (III) El valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
- (IV) Una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;
- (V) Los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afectan a la percepción de dividendos y al reembolso del capital;
- (VI) Las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y
- (VII) Las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes correspondientes;

(b) Una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio neto.” (IAS 1, 2009, 76).

4.4.2.3 Información a revelar en el estado de resultados

“En el estado de resultados se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas con los importes que correspondan a las siguientes partidas para el periodo:

(a) ingresos ordinarios (o de operación);

(b) Costos financieros;

(c) Participación en el resultado del periodo de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación;

(d) Gasto por impuestos;

(e) Un único importe que comprenda el total de (i) el resultado después de impuestos procedente de las actividades discontinuadas y (ii) el resultado después de impuestos que se haya reconocido por la medida a valor razonable menos los costos de venta o por causa de la venta, o disposición por otra vía de los activos, o grupos de activos para su disposición de elementos, que constituyan la actividad en discontinuación; y

(f) Resultado del periodo.” (IAS 1, 2009, 81).

“Las siguientes partidas se revelarán en el estado de resultados, como distribuciones del resultado del periodo:

(a) Resultado del periodo atribuido a los intereses minoritarios; y

(b) Resultado del periodo atribuido a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora.” (IAS 1, 2009, 82).

“En el estado de resultados, se presentarán rúbricas adicionales que contengan otras partidas, así como agrupaciones y subtotales de las mismas, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión del desempeño financiero de la entidad.” (IAS 1, 2009, 83).

4.4.2.4 Información a revelar en el estado de resultados o en las notas

“Cuando las partidas de ingreso y gasto sean materiales o tengan importancia relativa, su naturaleza e importe se revelará por separado.” (IAS 1, 2009, 86). “Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingresos y gastos están las siguientes:

- (a) La rebaja del valor de los inventarios hasta su valor neto realizable, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;
- (b) Una reestructuración de las actividades de la entidad, así como la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;
- (c) Enajenaciones o disposiciones por otras vías de partidas de propiedades, planta y equipo;
- (d) Enajenaciones o disposiciones por otras vías de inversiones;
- (e) Operaciones discontinuadas;
- (f) Cancelaciones de pagos por litigios; y
- (g) Otras reversiones de provisiones.” (IAS 1, 2009, 87).

“La entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y más relevante.” (IAS 1, 2009, 88).

“Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 88, en el estado de resultados.” (IAS 1, 2009, 89).

4.4.2.5 Información a revelar en el Estado de Situación Financiera

“Como mínimo, en el estado de situación financiera se incluirán partidas que presenten los siguientes importes:

- (a) Propiedades, planta y equipo;
- (b) Propiedades de inversión;
- (c) Activos intangibles;
- (d) Activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados).
- (e) Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- (f) Activos biológicos;
- (g) Inventarios;
- (h) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- (i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- (j) El total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*.
- (k) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.
- (l) Provisiones;
- (m) Pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados).

(n) Pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*;

(o) Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;

(p) Pasivos incluidos en los grupos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;

(q) Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y

(r) Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.” (IAS 1, 2006, 54).

4.4.2.6 Información a revelar en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

“La entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio neto que mostrará:

(a) El resultado del periodo;

(b) Cada una de las partidas de ingresos y gastos del periodo que, según lo requerido por otras Normas o Interpretaciones, se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, así como el total de esas partidas;

(c) El total de los ingresos y gastos del periodo (calculado como la suma de los apartados (a) y (b) anteriores), mostrando separadamente el importe total atribuido a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora y a los intereses minoritarios; y

(d) Para cada uno de los componentes del patrimonio neto, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección

de errores, de acuerdo con la NIC 8 "Políticas de Contabilidad, Cambios en los estimados contables y Errores)" (IAS 1, 2009, 96).

"La entidad presentará también, en el estado de cambios en el patrimonio neto en las notas:

(a) Los importes de las transacciones que los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto hayan realizado en su condición de tales, mostrando por separado las distribuciones acordadas para los mismos;

(b) El saldo de las ganancias acumuladas (ya se trate de importes positivos o negativos) al principio del periodo y en la fecha de balance, así como los movimientos del mismo durante el periodo; y

(c) Una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, de cada clase de patrimonio aportado y de cada clase de reservas, informando por separado de cada movimiento habido en los mismos." (IAS 1, 2009, 97).

4.4.2.7 Información a revelar en el Estado de Flujo de Efectivo

"El estado de flujos de efectivo informará acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación." (IAS 7, 2009, 10).

Actividades de operación

"Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

(a) Cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;

- (b) Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias;
- (c) Pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- (d) Pagos a y por cuenta de los empleados;
- (e) Cobros y pagos de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- (f) Pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y
- (g) Cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos.” (IAS 7, 2009, 14).

Actividades de Inversión

La presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque tales flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos por causa de los recursos económicos que van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

- (a) Pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen aquellos relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidos por la entidad para sí misma;
- (b) Cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) Pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como participaciones en

negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);

(d) Cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);

(e) Anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por entidades financieras);

(f) Cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por entidades financieras);

(g) Pagos derivados de contratos a plazo, de futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación; y

(h) Cobros procedentes de contratos a plazo, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

Actividades de financiación

“Es importante la presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

- (a) Cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
- (b) Pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad;
- (c) Cobros procedentes de la emisión de obligaciones sin garantía, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo;
- (d) Reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y
- (e) Pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.” (IAS 7, 2009, 17).

Otra Información a revelar en el Estado de Flujo de Efectivo

“La entidad debe revelar en sus estados financieros, acompañado de un comentario por parte de la gerencia, cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por ella misma o por el grupo al que pertenece.” (IAS 7, 2009, 48).

“Existen diversas circunstancias en las que los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo, mantenidos por la entidad, no están disponibles para su uso por parte del grupo. Un ejemplo de tal situación son los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo de una subsidiaria que opera en un país donde existen controles de cambio u otras restricciones legales, de manera que los citados saldos no están disponibles para uso de la controladora o de las demás subsidiarias.” (IAS 7, 2009, 49).

“Puede ser relevante, para los usuarios, conocer determinadas informaciones adicionales, sobre la entidad, que les ayuden a comprender su posición financiera y liquidez. Por tanto, se aconseja

a las entidades que publiquen, junto con un comentario de la gerencia, informaciones tales como las siguientes:

(a) El importe de los préstamos no dispuestos, que pueden estar disponibles para actividades de operación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros;

(b) El importe agregado de los flujos de efectivo, distinguiendo los de actividades de operación, de inversión y de financiación, relacionados con participaciones en negocios conjuntos que se integran en los estados financieros mediante consolidación proporcional;

(c) El importe acumulado de flujos de efectivo que representen incrementos en la capacidad de operación, separado de aquéllos otros que se requieran para mantener la capacidad de operación de la entidad; y

(d) El importe de los flujos de efectivo por actividades de operación, de inversión y de financiación, que procedan de cada uno de los segmentos de negocio y geográficos considerados para elaborar los estados financieros (véase la NIIF 8 *Segmentos de Operación*).” (IAS 7, 2009, 50)

4.4.2.8 Información a revelar en las Notas a los Estados Financieros

En las notas se:

(a) Presentará información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como de las políticas contables (...)

(b) Revelará la información que, siendo requerida por las NIIF, no se presente en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujo de efectivo; y

(c) Suministrará la información adicional que, no habiéndose incluido en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujo de efectivo, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.” (IAS 1, 2009, 103).

4.4.2.9 Revelación de las Políticas Contables

“La entidad revelará, en el resumen que contenga las políticas contables significativas:

(a) La base o bases para la elaboración de los estados financieros; y

(b) Las demás políticas contables empleadas que resulten relevantes para la comprensión de los estados financieros.” (IAS 1, 2009, 108).

4.4.2.10 Otra Información a revelar

“La entidad revelará en las notas:

(a) El importe de los dividendos propuestos o acordados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su publicación, que no hayan sido reconocidos como distribución a los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto durante el periodo, así como los importes correspondientes por acción; y

(b) El importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.” (IAS 1, 2009, 125). “La entidad informará de lo siguiente, si no ha sido objeto de revelación en otra parte de la información publicada con los estados financieros.

(c) El domicilio y forma legal de la entidad, así como el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);

(d) Una descripción de la naturaleza de la operación de la entidad, así como de sus principales actividades;

(e) El nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última del grupo.” (IAS 1, 2009, 126).

4.3.3 Aspectos de responsabilidad social

Larrinaga (1997, 974) menciona algunos elementos que Gray (1993) ha nombrado y deben estar incluidos en una nueva contabilidad, siendo estos: informes de cumplimiento de la normativa legal y de la política empresarial; presupuestos medioambientales; consideración de aspectos medio ambientales en la evaluación de inversiones; contabilidad de residuos; contabilidad energética; o coste del mantenimiento del capital ecológico.

Los puntos anteriores han sido incluidos en el nuevo PGC (Plan General de Contabilidad) de España, expedido el 16 de noviembre del año 2007, donde los aspectos ambientales aplican no sólo al sector eléctrico como se había planteado inicialmente, sino que abarca a todas las empresas sin importar el sector. Además debe incluir una memoria de sostenibilidad que Francisco Pérez y Ferrera López (2008) detallan así:

Descripción sobre los sistemas utilizados:

- a) Gastos incurridos en mejorar el medio ambiente.
- b) Riegos cubiertos por provisiones entre los que se encuentran litigios en curso, indemnizaciones, entre otros.
- c) Contingencias relacionadas con la protección al medio ambiente.
- d) Inversiones realizadas a la protección del medio ambiente.
- e) Compensación a recibir de terceros.

García Fronti (2006, 37) clasifica la información que la empresa debe revelar los cuales deben incluir datos e indicadores de:

- Carácter económico, ambiental o social.
- Información cualitativa y cuantitativa (financiera o no financiera).
- Monetaria (Subsistema económico).
- No monetaria (Subsistema ambiental).

Respecto a la información monetaria, García Fronti (2006, 37) afirma que esta puede tener puntos similares con la contabilidad financiera y la contabilidad de costos y da detalle de algunos datos o indicadores de carácter monetario aplicables, como lo son:

- a) Seguridad en las instalaciones y procesos: En este indicador se debe expresar el valor invertido en seguridad y el que se proyecta o piensa invertir el año siguiente.
- b) Capacitación del personal: Se muestran las capacitaciones realizadas y a realizar en un periodo siguiente.
- c) Bienes de uso ambientales: Detalle de mejoras realizadas a la maquinaria para uso ambiental o la adquisición de nuevas.
- d) Pasivos ambientales y contingentes: Es la probabilidad de ocurrir una obligación y conocer su valor exacto.
- e) Contingencias ambientales negativas: Se refiere a las multas por no cumplimiento de parámetros legales ambientales, desastres ecológicos que la empresa podría causar, así sea inherente a la naturaleza del negocio.
- f) Gastos ambientales: Abarca todos aquellos en que incurre la empresa para la protección del medio ambiente, como el reciclaje.

DERES (2009, 35) plantea la información de tipo cualitativa que debe expresar el balance social para cada uno de sus estados. Para el estado de indicadores de desempeño económico se incluye la descripción de los “impactos económicos causados por la empresa” y que estos tienen repercusiones en la sociedad ya sea de forma directa o indirecta, nombrándose los siguientes:

- Impactos en el país debido a la generación y distribución de la riqueza por parte de la compañía.
- Resultados de la productividad obtenida en el período.
- Procedimientos, criterios y retornos de inversiones realizadas en la misma empresa y en la comunidad.

Otros indicadores cualitativos que pueden considerarse de interés son los siguientes:

- Efectos/impactos de la apertura, traslado o cierre de plantas o filiales de la empresa.
- Valores involucrados en la externalización de los procesos y servicios.
- Niveles de productividad por categoría profesional.
- Desempeño de la empresa en el cumplimiento de los contratos con los proveedores.
- Sistemas de participación en resultados.
- Acciones tomadas frente a la necesidad de reducción de personal.
- Grado de satisfacción interna.

- Premios o reconocimientos recibidos en el área de las relaciones laborales.
- Educación y capacitación”.

Para el estado de indicadores de desempeño social, se clasificaron las características cualitativas a revelar así (2009, 36-39):

Empleados: En estos indicadores se plantean el revelar las relaciones labores en 3 aspectos:

El primero hace referencia a cómo los trabajadores se ven involucrados en los temas de gestión empresarial, el segundo consiste en saber qué cantidad de trabajadores pertenecen a grupos sindicales u otras formas de organización y los mecanismos empleados. El tercero comprende la parte de contratación, permanencia y retiro de los empleados.

Proveedores: “Al describir la empresa y el negocio que ella realiza, se deberá evaluar la conveniencia de presentar la naturaleza y perfil de los proveedores: tipos de proveedores, principales aspectos de las políticas de selección, contratación, evaluación y relación de proveedores”

Consumidores/clientes: A nivel de balance social, se deben incluir los siguientes indicadores:

- “Información de las encuestas realizadas sobre satisfacción de los consumidores y de las acciones tomadas por la empresa según sus resultados.
- Servicio de atención al consumidor, dando cuenta de los principales reclamos de los clientes y las respectivas soluciones.
- Se consideran los requerimientos de clientes con capacidades diferentes.

- Se busca el perfeccionamiento de los productos y servicios para que sean más seguros en su utilización por parte de los clientes y representen un menor riesgo para ellos.
- Existe transparencia en la información al público consumidor de los posibles riesgos de los productos o servicios ofrecidos por la empresa.

Comunidad: La función de la empresa tiene razón de ser por su comunidad, siendo esta la que provee el capital social, por ello debe brindar un beneficio a su medio. Se debe tener en cuenta:

- “Administración de impactos en la comunidad: mecanismos de registro y de respuesta a las demandas o reclamos de su entorno por los impactos causados por la compañía: Voluntariado: existencia de un servicio de apoyo al voluntariado, que lo fomenta, describiendo los recursos humanos y financieros involucrados;
- Administración de programas de inversión social: descripción del sistema aplicado para definir la asociación con ONGs o para establecer un proyecto propio”.

Estado: Se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Participación en instituciones, foros empresariales y otros, que busquen contribuir a elaborar propuestas de interés público y de responsabilidad social.
- Políticas existentes dentro de la empresa con el fin de prevenir y evitar actos de corrupción o soborno.

Así mismo DERES para el Estado de Indicadores de Desempeño Ambiental, desarrolló los siguientes aspectos a revelar (2009, 40, 41):

“Los indicadores cualitativos que la empresa puede incluir en las notas al Balance Social son los siguientes:

- Mención de las políticas, infraestructura y procesos de gestión relativos a la administración de los impactos medioambientales.
- Detalle de las iniciativas desarrolladas para la administración de residuos, ahorro energético, reciclaje, educación ambiental, uso de los recursos naturales, y acciones compensatorias (por ejemplo: reforestación)
- Relato sobre los principales impactos ecológicos provocados por la empresa, así como de sus acciones para minimizarlos”

Otros indicadores cualitativos sugeridos son los siguientes:

- Valores invertidos en proyectos y programas de mejora ambiental y los respectivos porcentajes en mejora ambiental y en relación a la facturación de la empresa.
- Premios y certificados obtenidos por la performance de la gestión ambiental.
- Consumo de energía, agua y materia prima por unidad producida e iniciativa para aumentar su eficiencia.
- Iniciativas de disminución de consumo en general.
- Iniciativas de reciclaje.
- Iniciativas de educación medioambientales.
- Participación en comités/consejos locales o nacionales para la discusión de temas medioambientales junto al gobierno y la comunidad”.

4.3.4 Conclusiones

- En la Normativa Internacional, y en sí, en los aspectos generales de la contabilidad, los criterios de revelación están encaminados a cuantificar los hechos económicos de una organización, para hacer mayor claridad en la información financiera que esta presenta.
- Los Estados Sociales que se han propuesto están enfocados hacia la determinación de los aspectos cualitativos de la información social debido a la imposibilidad de cuantificar ciertos hechos que se pueden presentar en una empresa.

BIBLIOGRAFÍA

ADRADOS SASTRE, Concepción. (2002). **Contabilidad**. Madrid. Editorial Ramón Areces.

BATTINGER BARRIOS, Helbert. (2005). **Precios de Transferencia: Sus Efectos Fiscales**. México. Ediciones Fiscales ISEF

BELKAOUI, Ahmed Riahi. (1992). **Accounting Theory**. Reino Unido: Hartcourt Brace.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. (1979) **Teoría Actual de la Contabilidad**. Segunda edición. Madrid: Ediciones ICE.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. **Decreto 2649/1993**. (En línea). Reglamento de la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2006). **Norma Internacional de Contabilidad No 1. Presentación de Estados Financieros**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2008). **Norma Internacional de Contabilidad No 7. Estado de Flujo de Efectivo**.

DERES. **Manual para la Preparación e Implementación del Balance Social en Uruguay**. (En línea). http://www.deres.org.uy/manuales_pdf/balancesocial.pdf

FRONTI DE GARCÍA, Luisa. **El Supuesto “Principales Sujetos Relacionados en el GRI 2002”**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos

(2005). El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones cooperativas. 2005.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. Buenos Aires. La Ley

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006). **Responsabilidad Social Empresarial**. Buenos Aires: Edición.

GLOBAL REPORTING INICIATIVE (GRI). (2006) *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. Ámsterdam: GRI.

INSTITUTO ETHOS. (2003). **Guía de Elaboración del Balance Social**. (En línea).

LARRINAGA GONZALEZ, Carlos. (1997). **Consideraciones en Torno a la Relación Entre La Contabilidad y el Medio Ambiente**. Revista Española de Financiación y Contabilidad. (En línea), No. 93. Octubre-diciembre. P 957-991.

MONTES SALAZAR, Carlos Alberto; MEJÍA SOTO, Eutimio y MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús. (2005 b). **Fundamentos para la Implementación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros IFRS**. Segunda Edición: Armenia, Colombia.: Universidad del Quindío.

RODRIGUEZ, DE RAMIREZ; María Del Carmen. (2007). **Contabilidad y Responsabilidad Social: Desafíos y Oportunidades para la Profesión Contable**. Revista Contabilidad y Auditoría. No, 26. P 177-220

TUA PEREDA, Jorge. (1983.) **Principios y Normas de Contabilidad; Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable**. Madrid, España: Editorial del instituto de planificación contable. Ministerio de Hacienda y Economía.

CONCLUSIONES GENERALES

- La mayoría de autores catalogan a la contabilidad como una ciencia, aunque muchos otros la catalogan como una disciplina, arte, técnica, etc., impidiendo la existencia de una única definición de aceptación general por parte de los contables. El componente social no se ha tomado en cuenta en la formulación de la definición de contabilidad.
- No es claro cuál es el objeto de la contabilidad debido a la existencia de un gran número de definiciones que lo enfocan en diferentes campos. Es preciso incluir los factores sociales dentro del objeto de la contabilidad.
- La contabilidad cuenta con diversos métodos de estudios siendo el más utilizado actualmente el método deductivo. Los aspectos sociales exigen la adopción de nuevos métodos que permitan realizar un estudio adecuado de los mismos.
- La falta de soporte teórico ha impedido que la contabilidad sea autónoma, razón por la cual ha sido adscrita a una naturaleza económica, jurídica, financiera, etc., complicando de igual modo el desarrollo social dentro de la contabilidad.
- La función social de la contabilidad, es en principio, la generación de información útil para los usuarios, siendo el usuario inversor el que prima sobre el universal evidenciado principalmente en la norma contable internacional. Falta la incorporación de elementos sociales dentro de la función de la contabilidad.
- La contabilidad en su componente positivo permite formulaciones abstractas para explicar el universo contable, el normativo permite la adecuación a las condiciones donde se va aplicar los sistemas contables; en este último se enfocaría el aspecto social de la contabilidad.

- En muchos países la información está orientada a satisfacer las necesidades del inversor y en menor grado a la administración; sin tomar en consideración la generación de información social.
- Las necesidades de información están determinados por los usuarios. Así mismo, los objetivos de la información al determinar como núcleo la información financiera reconocen solo las necesidades del inversor dejando de lado a todos los demás y excluyendo cualquier aspecto social.
- La regulación contable puede ser pública cuando la promueve el Estado y generalmente sus normas son de obligatorio cumplimiento; cuando la regulación es privada sus normas o principios son de voluntario cumplimiento y son emitidos por entidades o asociaciones de profesionales en contabilidad. La regulación internacional es privada y excluye los factores sociales en sus estándares.
- Tanto los elementos de los Estados Financieros como los criterios que se deben tomar en cuenta para reconocer dichos elementos se enfocan en el ámbito financiero dejando de lado factores de tipo social y que son igualmente importantes dentro de la realidad empresarial.
- Según la norma internacional es más recomendable el valor razonable para la medición contable en donde todos los elementos de la contabilidad se valúan en términos monetarios, por lo cual no se podría expresar los hechos y realidades sociales de forma adecuada y real.
- La preocupación por el capital financiero y su mantenimiento evidencia la primacía que tienen los intereses de los empresarios o dueños de los recursos productivos en la contabilidad. La normativa internacional ha desarrollado procedimientos encaminados a la protección del usuario bursátil por lo que maneja criterios de valoración estrictamente financieros y mercantiles; siendo estos insuficientes e inválidos para la incorporación del factor social.

- Los estados son primordialmente de carácter financiero aunque han surgido algunos que contemplan de igual manera aspectos sociales y ambientales de la empresa; la norma internacional no incluye estos últimos aspectos dentro de sus estados limitándose únicamente a la parte financiera y económica de la entidad.
- La estructura de los estados financieros varía dependiendo del tipo de regulación, sin embargo, existen unos aspectos generales de aplicación universal. De igual manera los criterios de revelación de la información dependen de los estados contables a preparar, haciéndose necesario la generación de información cuantitativa y cualitativa.
- Es necesario la creación de un modelo contable que incorpore todos los aspectos económicos, sociales y ambiental (triple línea de resultado) que son importantes para reflejar realidad de las empresas, ya que actualmente no son incluidos en la normativa internacional y nacional

SIGLAS UTILIZADAS EN ESTA INVESTIGACION

AAA: American Accounting Association (Asociación Americana de Contadores).

CA: Capacidad de asimilación.

CDS: Comisión para el Desarrollo Sostenible.

CERES: Coalición de Economías Ambientalmente Responsables.

CGA: Contabilidad de Gestión Ambiental.

CNUMAD (UNCED): Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.

DERES: Desarrollo de la Responsabilidad Social.

DFD: Diseño para el Medio Ambiente.

EARS: Environmental Accounting and Reporting System (Sistemas de Contabilidad y Presentación de Reportes Ambientales).

EMAS: Eco-Management and Audit Scheme (Sistema de Gestión y Auditoría Ambiental) (Europa).

ETHOS: Empresas de Responsabilidad Social.

FIDES: Fundación Instituto de Desarrollo Empresarial y Social.

GRI: Global Reporting Initiative (Iniciativa de Reporte Global).

IAS: International Accounting Standards (*Estándares Internacionales de Contabilidad*).

IASB: International Accounting Standards Board (*Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad*).

IASC: International Accountong Standards Committee (*Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad*).

IES: Índice de Evaluación Social.

IFAC: International Federation of Accountants (*Federación Internacional de Contadores*).

IFRIC: International Financial Reporting Interpretation Committee (*Comité de Interpretación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros*).

IFRS: International Financial Reporting Standards (*Estándares Internacionales de Reportes Financieros*).

IMPI: Iniciativa Mundial de Presentación de Informes.

IUCN: Unión Internacional para la Conservación de Recursos Naturales.

ISA: Información Social y Ambiental.

NIC: Norma Internacional de Contabilidad.

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera..

ONU: Organización de las Naciones Unidas.

PMD: Países Menos Desarrollados.

PNUD: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

PNUMA: Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente.

PNSS: Producción Neta Social Sostenible.

RSC: Responsabilidad Social Corporativa.

RSE: Responsabilidad Social Empresarial.

RSO: Responsabilidad Social de las Organizaciones.

SGM: Sistemas de Gestión Medioambiental.

UN: United Nations (Organización de Naciones Unidas ONU).

UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development.
Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo.

UNESCO: United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
La Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura.

WCED: Comisión Mundial del Medio Ambiente y Desarrollo.

WBCSD: World Business Council for Sustainable Development
(Consejo Mundial para el Desarrollo Sostenible).

WRI: World Resources Institute (Instituto Mundial de Recursos)

BIBLIOGRAFÍA

ABLAN BORTONE, Nayibe; MÉNDEZ VERGARA, Elías. (2004) **Contabilidad y Ambiente. Una Disciplina y un Campo para el Conocimiento y la Acción.** Revista Actualidad Contable FACES. (En línea) N° 8, Enero-Junio. Mérida. Venezuela, p 7-22

ADRADOS SASTRE, Concepción. (2002). **Contabilidad.** Madrid. Editorial Ramón Areces.

ALONSO CONDE, Ana Belén. (2008). **Valoración de Empresas en Internet.** Librería-editorial Dykinson

ÁLVAREZ GONZÁLEZ, Alfonso. (2006) Gestión contable bajo US GAAP. México: Alfaomega.

ANALIA PAZ, Déborah. **El Proyecto del Consejo Empresario Para el Desarrollo Sostenible y el Papel del Contador.** En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). Relaciones de la contabilidad social con disciplinas fundamentales. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

ARAUJO ENSUNCHO, Jack Alberto. (2007). **Los Recursos: Objeto de Estudio de la Contabilidad.** Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No. 50, Enero-Junio. P177-186

AYERBE ECHEBERRÍA, Miguel; AYERBE MUJICA, Olatz; BARANDIARAN IRASTORZA, Xabier y otros. (Tomado en el 2009). **El Capital Social de las Organizaciones y su Entorno: Conceptualización Teórica, Medición e Intervención en la Generación del Capital Social** (En línea).
<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2009004>

BARCELO LLAUGER, María; BAGLIETTO TARDIO, Alicia; SVEIBY, Karl-Eric. (2001). **Hacia una Economía del Conocimiento.** Editorial Esic.

BARFIELD, Jesse T; RAIBORN, Cecily A; KINNEY, Michael R. (2005) **Contabilidad de Costos: Tradiciones e Innovaciones**. Cengage Learning Editores.

BARROSO TAIRONA, Francisco Gerardo. (2008) **La Responsabilidad Social Empresarial**. Un estudio en cuarenta empresas de la ciudad de Mérida, Yucatán. México. Revista Contaduría y Administración. (En línea), No. 226, Septiembre – Diciembre. P 73-91.

BATTINGER BARRIOS, Helbert. (2005). **Precios de Transferencia: Sus Efectos Fiscales**. México. Ediciones Fiscales ISEF

BELKAOUI, Ahmed Riahi. (1992). **Accounting Theory**. Reino Unido: Hartcourt Brace.

CANETTI, Miguel Marcelo. **Referencias a la Contabilidad Social en las Antiguas Definiciones de Contabilidad**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

CANSINO MUÑOZ-REPISO, José Manuel. (2001). **Evaluar el Sector Público Español**. UNIVERSIDAD DE SEVILLA.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. (1979) **Teoría Actual de la Contabilidad**. Segunda edición. Madrid: Ediciones ICE.

CAÑIBANO, Leandro; TUA PEREDA, Jorge y LÓPEZ, José Luis. (1985). **Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables**. Revista española de financiación y contabilidad. Vol XV, No.47. P 293-355.

CASAL, Rosa Aura y VILORIA, Norka. (2002). **La Corriente Positivista y su Influencia en la Ciencia Contable**. Revista Actualidad Contable FACES. Venezuela. No. 5. Enero-Junio. P 7-22

CHENG VARGAS, César. (2008). **Globalización Contable**. Bogotá: Editorial Planeta.

COMISIÓN EUROPEA. (2002). **Libro Verde de la Comisión Europea, Fomentar un Marco Europeo Para la Responsabilidad Social de las Empresas**. Instituto Persona, Empresa y Sociedad (IPES)

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. **Decreto 2649/1993**. (En línea). Reglamento de la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2006). **Norma Internacional de Contabilidad No 1. Presentación de Estados Financieros**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2008). **Norma Internacional de Contabilidad No 7. Estado de Flujo de Efectivo**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2009). **Fundamentos de las Conclusiones de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades**.

CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB. (2007). **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**. México. Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

CONTRERAS DE USSHER, Ismaira y MOLINA DE PAREDES, Olga. (2001). **Línea de Investigación Denominada las Ciencias Contables Y Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: tema**

para la discusión. Revista Actualidad Contable FACES. Venezuela. Vol. 4, No. 004. Enero-junio. P 17-34

COOPERS, William e IJIRI, Yuji. (2005) *Diccionario Kohler para contadores*. México: Limusa.

CORONA ROMERO, Enrique. (2005). **Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad**. CISS

CUADRADO EBRERO, Amparo y VALMAYOR LÓPEZ, Lina. (1999). **Metodología de la Investigación Contable**. España. Mc Graw Hill.

D' ONOFRIO, Paula. (2006-2007). **Las Teorías de la Contabilidad Social y su Relación con la Responsabilidad Social Empresarial**. En: GARCÍA FRONTI, Inés. *Responsabilidad Social Empresarial: Su medición e información a través de la contabilidad microsocial*. Universidad de Buenos Aires.

DALMAU PORTA, Juan Ignacio; HERVAS OLIVER; José Luis. (2005). **Sistema de Intangibles Regionales**. Editorial Universidad Politécnica. Valencia.

DERES. **Manual para la Preparación e Implementación del Balance Social en Uruguay**. (En línea). http://www.deres.org.uy/manuales_pdf/balancesocial.pdf

DIAZ, Hernando. (2006). **Contabilidad General, Enfoque Práctico con Aplicaciones Informáticas**. México. Pearson. Segunda Edición.

EDVINSSON, Leyf; MALONE, Michael S; CARDENAS NANETI, Jorge. (1998). **El Capital Intelectual: Como Identificar y Calcular el Valor Inexplorado de los Recursos Intangibles de su Empresa**. Editorial Norma.

ELIZONDO LOPEZ, Arturo. **Proceso Contable 2**. (2003). México. Cengage Learning Editores.

FERNANDEZ CUESTA, Carmen. (2006) **La Responsabilidad Social y el Medio Ambiente: Nuevos Rumbos para la Contabilidad**. Revista Contabilidad y Auditoría. (En línea) Argentina, No.24. P 15-28

FERNÁNDEZ L., Liliana E. y BARBEI, Alejandro A. (2006). **La Medición en Contabilidad: Un Análisis de sus Elementos y Limitaciones**. Revista Actualidad Contable FACES. (En línea). Venezuela, No. 12. P 75-84.

FERNÁNDEZ LORENZO, Liliana E. y GEBA, Norma E. (2005). **Contabilidad Social y Gestión en ONGs**. Revista Venezolana de Gerencia. Venezuela, No.32. P 545-563

FERNÁNDEZ PIRLA, José M. **Teoría económica de la contabilidad**. Madrid: ICE, 1970.

FERNANDEZ, Enrique de Miguel; CERDA APARICIO, José. (2001). **Las Cuentas Anuales**. Valencia. Ed. Univ. Politec.

FOWLER NEWTON, Enrique. (2007) *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: La Ley.

_____(2008) *Diccionario de contabilidad y auditoría*. Buenos Aires: La Ley.

FRANCISCO PEREZ, Carmen Gloria; FERRERA LÓPEZ, Milagrosa. (2008). **Reconocimiento de los Aspectos Medioambientales en el Nuevo PGC**. Revista Técnica Contable. España. No. 709, Junio. P 55-71

FRONTI DE GARCÍA, Luisa. **El Supuesto “Principales Sujetos Relacionados en el GRI 2002”**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). *El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social*. Buenos Aires. Ediciones cooperativas. 2005.

FRONTY DE GARCÍA, Luisa Fernanda. Contabilidad social y ambiental. (En línea).
<http://www.consejo.org.ar/publicaciones/ue/ue76/contabilidad.htm>

GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). **Relaciones de la Contabilidad Social con Disciplinas Fundamentales**. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). **El Concepto Científico de la Contabilidad y su Influencia en la Contabilidad Social**. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. Buenos Aires. La Ley

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006). **Responsabilidad Social Empresarial**. Buenos Aires: Edición.

GARCÍA FRONTI, Inés. (2006-2007). **Responsabilidad Social Empresarial: Su Medición e Información a Través de la Contabilidad Microsocial**. Universidad de Buenos Aires.

GEBA Norma B. (2007) Medición cuantitativa y cualitativa en la disciplina contable. **XIV Encuentro de Cátedras de Ciencias Sociales y Humanísticas para las Ciencias Económicas**. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

GIL, Jorge José; STURNIOLO, Felipe; PEREZ, Marta. (2004). **Balance Social y Medioambiental. La Empresa y su Responsabilidad Social**. I Encuentro Internacional de Investigadores de la Red Latinoamericana de Cooperación Universitaria "América Latina: Dilemas y Desafíos de Cara al Siglo XXI". Universidad de Belgrano. Ciudad de Buenos Aires. Argentina.

GIL, Jorge Manuel. (2001) **Normas Internacionales de Contabilidad y transferencia de tecnología**. En: Revista Contador Nº 6, abril – junio. p. 87-102.

_____ (2007a). **Reflexiones sobre la medición y los conceptos de contabilidad**. Universidad de Buenos Aires, 2007a.

GONZALO ANGULO, José Antonio y TUA PEREDA, Jorge. (1988). **Introducción a la Contabilidad Internacional**. España. Instituto de Planificación Contable.

GRAJALES LONDOÑO, Gherson y SÁNCHEZ CHINCILLA, Walter. (2004) *Contabilidad conceptual e instrumental*. Pereira: Investigar Editores.

HENDRIKSEN, Eldon S. (1974) **Teoría de la Contabilidad**. México. Unión Tipografica Editorial Hispano-Americana

HERNANDEZ BLAZQUEZ, Benjamín. (2000). **Bolsa y Estadística Bursátil**. Madrid. Ediciones Díaz de Santos.

HERNANDEZ HERNANDEZ, Abraham; HERNANDEZ VILLALOBOS, Abraham y HERNANDEZ SUAREZ, Alejandro. (2005). **Formulación y Evaluación de Proyectos de Inversión**. Cengage Learning Editores

HORNGREN T, Charles; SUNDEM, Gary L y ELLIOT, John A. (2000). **Introducción a la Contabilidad Financiera**. Edición 7. México. Pearson Educación.

INSTITUTO ETHOS. (2003). **Guía de Elaboración del Balance Social**. (En línea).

<http://www.ethos.org.br/Uniethos/Documents/Guia%20Elaboracion%202003%20ESP.pdf>

INSTITUTO ETHOS, la Fundación Emprender Y Redes. (2006). **El balance social y la comunicación de la empresa con la sociedad**. Hugo Amicone (arte&comunicación). (En línea).

[http://www.empresa.org/doc/recursos_comunicadores/SALA DE PR
ENSA Balance Social y Comunicacion.pdf](http://www.empresa.org/doc/recursos_comunicadores/SALA_DE_PR_ENSA_Balance_Social_y_Comunicacion.pdf)

Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina (IDEA). (2001). **El balance social: Un enfoque integral**. Capital Federal. Argentina. (En línea). http://www.ideared.org/doc/balance_social.pdf

JUEZ MARTEL, Pedro Bautista y MARTIN MOLINA, Pedro Bautista. (2007). **Manual de Contabilidad Para Juristas: Análisis y Valoración de Empresas, Detección de Prácticas Perniciosas y Aplicación a las Distintas Áreas del Derecho**. La Ley.

KROUGMAN, R Paul; WELLS, Robín. (2006). **Introducción a la Microeconomía**. Reverte. P 537

KUNH, Thomas Samuel. (1998) La estructura de las revoluciones científicas. México. FCE.

LARRINAGA GONZALEZ, Carlos. (1997). **Consideraciones en Torno a la Relación Entre La Contabilidad y el Medio Ambiente**. Revista Española de Financiación y Contabilidad. (En línea), No. 93. Octubre-diciembre. P 957-991.

LARRINAGA GONZALEZ, Carlos. (1999) **¿Es La Contabilidad Medioambiental Un Paso hacia la sostenibilidad o un Escudo Contra El Cambio? El Caso del Sector Eléctrico Español**. Revista Española de Financiación y Contabilidad. (En línea), No. 101. Julio – septiembre.

LIDON CAMPILLO, J Jesús. **Microeconomía**. (1994) Editorial Universidad Politécnica de Valencia.

MACHADO RIVERA, Marco Antonio. (2004). **Dimensiones de la Contabilidad Social**. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. No. 17. Enero-Marzo.

MALDONADO, Juan Mayr. *Bioética y medio ambiente*. Bogotá: Universidad el Bosque, 2000.

MANTILLA, Samuel Alberto. (2006). **Estándares/Normas Internacionales Información Financiera IFRS (NIIF)**. Bogotá DC: ECOE Ediciones.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús y Díaz Cruz, María Constanza. (2006) **La regulación norteamericana y su influencia en la estandarización contable internacional**. Cali: Universidad Libre.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y BOTERO ECHEVERRY, David. (2008). **Sistemismo Científico y Contabilidad A Propósito de Mario Bunge**. Editorial Universitaria de Colombia. Armenia Q.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús. (2006). **Contaduría Internacional**. Segunda Edición: Bogotá, DC.: ECOE Ediciones.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús, MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2005 b). **Breve Inventario de Definiciones de Contabilidad**. En: Contabilidad y Racionalismo Crítico. Santiago de Cali: universidad libre.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús, MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2007). **Argumento de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento y su Función Social**. En: Fundamentos para una regulación contable internacional para pymes. Santiago de Cali: Universidad Libre

MEJÍA SOTO, Eutimio; MORA ROA, Gustavo; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2008 b). **Contaduría Pública y Responsabilidad Social**. Primera Edición. Armenia, Colombia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda.

MELGS, Walter B. MOSICH, An; JOHNSON; Charles E. (1976). **Contabilidad. La Base Para Decisiones Comerciales**. México. Mc Graw Hill

MONTES SALAZAR, Carlos A; MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar de J. (2005). **Contabilidad Emergente**. Primera Edición. Cali, Colombia: Editorial Universidad Libre seccional Cali.

MONTES SALAZAR, Carlos Alberto; MEJÍA SOTO, Eutimio y MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús. (2005 b). **Fundamentos para la Implementación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros IFRS**. Segunda Edición: Armenia, Colombia.: Universidad del Quindío.

MONTESINOS JULVE, Vicente. Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. En: Revista Técnica Contable. (Octubre), 1978.

MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MEJÍA SOTO, Eutimio. (2005 c). **Armonización o Estandarización Contable Internacional**. Cali, Colombia: Universidad Libre Seccional Cali.

MUGARRA ELORRIAGA, Aitziber. (Tomado en el 2009) **Modelos de Balance Social: Clasificación de Métodos** Universidad de Deusto.

MUÑOZ MERCHANT, Ángel. (2003). **Fundamentos de Contabilidad**. Madrid. Editorial Ramón Areces.

NAGHI NAMAKFOOROSH, Muhammad. (2000). **Metodología de la Investigación**. Editorial Limusa.

NAVARRO FAURE, Amparo. (2007) **El Derecho Tributario ante el Nuevo Derecho Contable**. La Ley

PEREZ SOTO, José Manuel. (2001). **El Capital Intelectual**. Editorial Norma.

PEREZ-CARBALLO, Juan F. (1998). **Compitiendo por Crear Valor**. Editorial Esic (P498)

PIEDRA HERRERO, Francisca. (2008) **Contabilidad Financiera I**. Madrid. Delta Publicaciones.

PINA MARTÍNEZ, Vicente. (1991). **Investigación Empírica y Normalización Contable**. Revista española de Financiación y Contabilidad. Enero-Marzo, Vol XXI. No.66. P 83-126

PORTO SERANTES, Nélida; CASTROMÁN DIZ Juan Luis. (2006) **Responsabilidad Social: Un Análisis de la Situación Actual en México y España**. Revista Contaduría y Administración (En línea), Septiembre- No. 220. P 67-89.

ROJO RAMIREZ, Alfonso. **Sistema contable y nuevas necesidades de información**. En: Revista Legis del Contador No 7 (julio-septiembre), 2001.

RUEDA DELGADO, Gabriel. (2002) *Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación*. En: Revista Contador Nº 9, enero – marzo. p. 11-128.

QUESADA SANCHEZ, Francisco Javier. (2004). **Aproximación a la Metodología de la Ciencia: Las Ciencias Sociales y la Contabilidad**. Universidad de Castilla la Mancha.

QUIRÓS LIZARAZO, Elkin H y BUSTAMANTE GARCÍA, Hernán C. (2007) **Responsabilidad Social, Organizaciones y Contabilidad**. Medellín C: Fundación Universitaria Luis Amigó.

REBAZA CARPIO, Ildelfonso. (2007). **La investigación Contable – Tributaria y Practica**. Lulu.Com

REQUENA R., José M^a. Epistemología de la contabilidad como teoría científica. 2^a edición. Málaga: Universidad de Málaga, 1981.

RODRIGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. **Los Supuestos sobre la Existencia de un “Conjunto de Sujetos que Expresan Preferencias” Y de un “Sistema para Medir Preferencias (Valores) En Cantidades Monetarias o no Monetarias” en el IES 100**. En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). El concepto científico de

la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones Cooperativas.

RODRIGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. **Los Términos Primitivos “Objetos”, “Unidad de Medida” Y “Conjunto” En la Contabilidad de Gestión Ambiental en Comparación con la Contabilidad Social.** En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2005). El concepto científico de la contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Buenos Aires. Ediciones Cooperativas.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. **Un Enfoque Alternativo para el Desarrollo de la Contabilidad Social.** En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). Relaciones de la contabilidad social con disciplinas fundamentales. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

RODRIGUEZ, DE RAMIREZ; María Del Carmen. (2006). **Transparencia y Responsabilidad Social: Un Reto para el Abordaje de las Posibles Vinculaciones entre el Sector Público, el Privado y la Sociedad Civil en el Marco de la Sustentabilidad.** Revista Contabilidad y Auditoría. No.24, 29-44.

RODRIGUEZ, DE RAMIREZ; María Del Carmen. (2007). **Contabilidad y Responsabilidad Social: Desafíos y Oportunidades para la Profesión Contable.** Revista Contabilidad y Auditoría. No, 26. P 177-220

RODRÍGUEZ MODROÑO Paula y ROMAN DEL RIO, Carlos. (Tomado en el 2009). **El Capital Social como factor de Competitividad y Desarrollo Empresarial.** (En línea)

ROMERO LOPEZ, Álvaro Javier. **Principios de Contabilidad.** (2004). México. Mc Graw Hill.

RUIZ BLANCO, Silvia (2004) **Contabilidad Informatizada: Manual Práctico de Procedimientos.** Ideas Propias Editorial S.L.

SANZ SANTOLARIA, Carlos Javier. **La Información Contable y la Responsabilidad Social de la Empresa.** Departamento de Contabilidad y Finanzas Universidad de Zaragoza.

SEGOVIA SAN FUAN, Ana Isabel. **Contabilidad Básica.** (2008). Madrid. Ramón Areces

SELTZER, Juan Carlos. **Algunos Conceptos Significativos en el Pensamiento de Amartya en como Aportes para La Contabilidad Social.** En: GARCÍA CASELLA, Carlos (2004). Relaciones de la contabilidad social con disciplinas fundamentales. Buenos Aires. Ediciones cooperativas.

SESTO PEDREIRA, Manuel. (2001). **Teoría de la Financiación.** EDITORIAL RAMON ARECES.

SINISTIERRA, Gonzalo; POLANCO, Luis Enrique; HENAO G, Harvey. (2005) **Contabilidad, Sistema de Información para Organizaciones.** Bogotá. Mc Graw Hill.

SUÁREZ PINEDA, Jesús Alberto.

(2001a) **Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica.** En: Revista Legis del Contador N° 5 (enero – marzo); pp. 135-194.

(2001b) **Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica.** En: Revista Legis del Contador. N° 6 (abril – junio); pp. 141-198.

SUNDER, Shyam. (2005) **Teoría de la Contabilidad y el Control.** Traducción y revisión técnica Nohora García y otros. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

TIJERINA G, Eliecer. (1999). **Aprendiendo Economía con los Nobel 1969-1998.** Plaza y Valdés.

TUA PEREDA, Jorge. (1983.) **Principios y Normas de Contabilidad; Historia, Metodología y Entorno de la Regulación**

Contable. Madrid, España: Editorial del instituto de planificación contable. Ministerio de Hacienda y Economía.

TUA PEREDA, Jorge (1993) **La Enseñanza de la Contabilidad en un Contexto Social.** En: Revista Quipukamayoc. Primer semestre.

TUA PEREDA, Jorge. (1995.) **Lecturas de Teoría e Investigación Contable: La Evolución del Concepto de Contabilidad A Través de sus Definiciones.** Medellín, Colombia: División Editorial "CIJUF".

URIBE PIEDRAHÍA, Hugo León. (2006). **Introducción a la Contabilidad Financiera.** Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.

VACA ACOSTA, Rosa María; MORENO DOMINGUEZ, María Jesús; RIQUEL LIGERO, Francisco. (Recuperado el 15 de mayo de 2009). **Análisis de la Responsabilidad Social Corporativa desde Tres Enfoques: Stakeholders, Capital Intelectual y Teoría Institucional.**

VARTKES HATZACORSAIN; HOUSEPIAN. **Fundamentos de Contabilidad.** (1995). México. Ecafsa.

VELA BARGUES, José Manuel. (1996) El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública española. Madrid: ICAC.

VILORIA, Norka. (2001). **Epistemología de las Ciencias Contables.** Revista Actualidad Contable FACES. Venezuela. No.4. Enero –junio. P 63-71

WEISS BELALCAZAR, Anita. (2003). **Responsabilidad Social de las Empresas en una Sociedad de "Afectados" (Stakeholder Society).** Revista Innovar Universidad Nacional de Colombia. No. 022, Julio-diciembre. P 43-54