ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE FACULTADES Y ESCUELAS DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
Organismo de Cooperación y Estudio de la Unión de Universidades de América Latina y el Caribe

XV Asamblea General

25 al 28 octubre del 2016
en la Ciudad de Medellín Colombia,
siendo sede la Universidad EAFIT bajo las siguientes:

El patrimonio cultural en los informes contables gubernamentales

El patrimonio cultural en los informes contables gubernamentales

ÁREA TEMÁTICA
Contabilidad, Auditoria e Información para la toma de decisiones

SUB-ÁREA TEMÁTICA
Contabilidad gubernamental

AUTORES
PAHLEN ACUÑA, Ricardo José M.
Bulnes 2240 Piso 32 "O"
CABA-Argentina
TEL. 54-11-4-821-9871
rpahlen@sinectis.com.ar

CAMPO, Ana María
Newbery 1335
Hurlingham- Pcia Bs. As.- Argentina
TEL. 54-11-4-662-9408
ana.campo@fce.uba.ar

INSTITUCIÓN
Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental
Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires-Argentina

DIRECCIÓN PARA CORRESPONDENCIA
Bulnes 2240- Piso 32 "O"CABA- ARGENTINA
Medellín, Colombia

RESUMEN

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

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

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

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

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

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

I. INTRODUCCIÓN

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

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras. Estos bienes cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios. Asimismo, pueden ser explotados económicamente y su posesión otorga prestigio por cuanto una característica esencial es su escasez y ser únicos en el mercado, donde su valor decrece en pocas oportunidades. Por otra parte exigen la inversión de significativos recursos para su mantenimiento, conservación y puesta en valor, así como su protección y en algunos casos su recuperación, por cuanto por vías ilícitas pueden cambiar su tenencia.

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

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

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

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

II. PATRIMONIO CULTURAL

ALGUNOS COMENTARIOS

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

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

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

- *Pinturas y dibujos hechos sobre cualquier soporte y en toda clase de materias.*
- *Grabados, estampas, litografías, serigrafías originales, carteles y fotografías.*
- *Conjuntos y montajes artísticos originales, cualquiera sea la materia utilizada.*
- *Obras de arte y artesanías.*

- *Producciones de arte estatutario.*
- *Los manuscritos raros e incunables, códices, libros, documentos y publicaciones de interés especial, sueltos o en colecciones.*
- *Los objetos de interés numismático, filatélico.*
- *Los documentos de archivos, incluidos colecciones de textos, mapas y otros materiales, cartográficos, fotografías, películas cinematográficas, videos, grabaciones sonoras y análogas.*
- *Los objetos de mobiliario, instrumentos musicales, tapices, alfombras y trajes".* [1]

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

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

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

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

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

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

Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos –materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas, sin embargo también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas competencias transmitidas oralmente de generación en generación; los edificios y monumentos históricos, así como sitios arqueológicos. No obstante la enumeración anterior que no es taxativa, el concepto es aún más abarcativo y ha evolucionado para incluir toda la evidencia de la creatividad y

[1] Articulo 2 Ley Nº 25197/1999 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural

[2] Ley Nº 25743/2003 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico

expresión humanas: fotografías, documentos, libros y manuscritos, instrumentos, entre otros, ya sea como objetos individuales o colecciones. Cabe destacar que su carácter dinámico ha generado que en la actualidad sean considerados patrimonio cultural también las poblaciones, el patrimonio subacuático y el entorno natural, puesto que distintas comunidades se identifican a sí mismas con el paisaje.

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

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

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

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

III. EL PATRIMONIO CULTURAL COMO BIEN PÚBLICO DEL ESTADO

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

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

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

---

[3] Artículo 41 de la Constitución Argentina: "Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.
Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales. Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos."

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

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

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

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

Somos conscientes de las dificultades que presenta el hecho de incluir el patrimonio cultural en los estados financieros de la Administración Nacional de un país por las razones expresadas up supra. No obstante consideramos de vital importancia su protección y conservación, razón por la cual debería incluirse en la Cuenta de Inversión que fija el artículo 95 de la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control[5] de la República Argentina, a través de un anexo que integre la información complementaria.

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

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

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

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

Asimismo, es dable destacar que la información contable a suministrar a usuarios tipo debe aproximarse a la realidad económica y para que ello ocurra no debe estar sesgada, beneficiando al ente emisor o influyendo en la conducta de los usuarios, por ello debe ser objetiva. Para que los estados financieros sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad; no obstante, no

---

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

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

siempre se ha logrado el mencionado objetivo, a saber, cuando no se reconocen ciertos intangibles generados internamente, o se desconocen las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos altamente probables y no existen bases confiables para su determinación.

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

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

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

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

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

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

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

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

Los mencionados recursos deberán siempre ser inventariados y valorizados para así poder evaluar las políticas gubernamentales relacionadas con la custodia y conservación de los activos culturales. La información que brindan los Estados (en todas las jurisdicciones) es útil cuando satisface los requerimientos de los cuerpos legislativos, de fiscalización y de la ciudadanía toda, no obstante internamente también debe ayudar en la gestión y control patrimonial.

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

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

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

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

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

*"El **aspecto cuantitativo**, puede ser analizado a la luz de la denominada "teoría del valor", considerando que ya desde los orígenes del análisis económico, se distinguió entre dos aspectos del valor de los bienes: el valor de uso o de utilidad y el valor de cambio, como expresión cuantitativa del anterior. En cuanto al **aspecto cualitativo**, en el presente título se ofrece un lineamiento que permita una clasificación de los elementos integrantes del discurso contable de acuerdo a distintos atributos o variables cualitativas que se consideran relevantes".*[7]

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

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

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

V. MEDICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

La medición económica del patrimonio cultural se determina –en general- mediante el método de comparación de precios, pero este procedimiento es aplicable solamente en los casos en que los bie-

---

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

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

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

nes cuentan con un precio en el mercado, basado en el precio que presenta el bien ante la demanda del mercado interesado en el mismo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Se pueden mencionar cuestiones metodológicas generales como que:

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

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

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

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

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

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

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

VI. EXPOSICIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

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

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

VII. CONCLUSIONES

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

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras. Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos –materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas, sin embargo también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas com-

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BIBLIOGRAFIA

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

Nassir Sapag Chain y Reinaldo Sapag Chain (2000). Preparación y evaluación de proyectos. 4ta. Edición. Mc Graw-Hill Interamericana de Chile ISBN: 9789562780889

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

Jorge Túa Pereda (1995) "La evolución de la contabilidad a través de sus definiciones". Libro de Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colombia.

Ley 24156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm

Ley 25197/1999 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000- 64999/61480/norma.htm

Ley 25743/2003 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico
http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/85000-89999/86356/norma.htm

Constitución de la Nación Argentina http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm