

Carlos Federico Torres

*El Balance Social
en las
Normas Contables
Argentinas*

ANÁLISIS Y APLICACIÓN
DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 36
Y LA INTERPRETACIÓN N° 6 DE LA FACPCE

Osmar D. Buyatti
LIBRERIA EDITORIAL

CDD Carlos Federico Torres
657.45 El Balance Social en las normas contables argentinas:
Análisis y aplicación de la resolución técnica N° 36 y
la interpretación N°6 de la FACPCE.
1a. ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires:
Osmar D. Buyatti - Librería Editorial, 2014.
188 p.; 22,5 x 15,5 cm.

ISBN 978-987-716-022-2
1. Contabilidad. 2. Responsabilidad Social. 2. Auditoría.
I. Título.

© 2014 by **Osmar D. Buyatti**

Viamonte 1509 (C1055ABC) Buenos Aires - Argentina

Tel:(fax) (54-11) 4371-2512/4812-5492/4811-6173

HTTP://www.osmarbuyatti.com

e-mail: libros@osmarbuyatti.com

Diseño de tapa: AIS

Composición y armado: Andrés I. Silva - Jonathan M. Lavaise

Edición: Octubre 2014

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723

Reservado todos los derechos de la presente edición para todos los países. Este libro no se podrá reproducir total o parcialmente por ningún método gráfico, electrónico, mecánico o cualquier otro, incluyendo sistemas de fotocopia y duplicación, registro magnetofónico o de alimentación de datos, sin expreso consentimiento de la editorial. Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.

Tirada: 500 ejemplares

I.S.B.N.: 978-987-716-022-2

IMPRESO EN ARGENTINA

PRINTED IN ARGENTINA

Se terminó de imprimir en el mes de Octubre de 2014, en la Gráfica **Su Impres - Stella Maris Navarro**, Tucumán 1480, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

PRÓLOGO

Acostumbro a escribir mis libros sobre temas contables utilizando el tiempo de verbo que corresponde a la primera persona del plural. Sin embargo en este prólogo he de hacerlo en singular, porque en cierto modo es parte de mi historia personal.

En febrero de 1988, como consecuencia de un convenio de intercambio de docentes entre la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral y la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de Alcalá de Henares, viajé a esa ciudad española con la finalidad de desarrollar clases en esa Facultad acerca del ajuste de los estados contables para contemplar los efectos de la inflación, tema del que en nuestro país ya teníamos varios años de experiencia práctica pero que en la Madre Patria era toda una novedad.

A la rica experiencia que para mí, por entonces un joven profesor de contabilidad, representó desarrollar clases en esa Facultad y en varias otras de España, debí agregar la oportunidad de conocer una disciplina que para mí constituyó una verdadera y valiosa novedad: la llamada contabilidad social, a través de la cual se procuraba en diversos países europeos reflejar aspectos inherentes a la responsabilidad social de las empresas.

Tanto me apasionó este nuevo conocimiento que antes de regresar de ese inolvidable viaje sesenta días después de haberlo emprendido, escribí un artículo que fue publicado por una revista española y al que hago referencia en este libro en la cita al pie número 57. Titulé al mismo “El estado del valor añadido en un contexto inflacionario”, y la publicación a la que hice referencia se concretó en la Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, N° 17, editada en Madrid en ese mismo año 1988. Aunaba en ese trabajo mi reciente conocimiento del estado al que hoy la RT 36 identifica con una denominación más amplia con la reexpresión estados contables que en esos días yo estaba enseñando, Hoy esa articulación se plasmó en el octavo capítulo de este libro.

Luego seguí trabajando en el tema que tanto me había apasionado, presentando en varias Jornadas Universitarias de Contabilidad celebradas en los

años noventa diversos trabajos sobre esta temática. Sin embargo, a fines de esa década la profusión de normas contables que se fueron sancionando desde entonces y prácticamente hasta la actualidad, me llevaron a abandonar esa rama de la disciplina contable para volcar mis esfuerzos al análisis de toda esa nueva normativa, pudiendo plasmarla en distintos libros gracias a la excelente predisposición con que me han acompañado primero las Editoriales de las Universidades Nacional del Litoral y Católica de Santa Fe y “La Ley” de Buenos Aires, y en los últimos años “Osmar D. Buyatti, Librería y Editorial” también de Buenos Aires, quien con la edición de este libro ya es la cuarta ocasión en la que me presta su invaluable apoyo.

No hace mucho tiempo atrás fui agradablemente sorprendido por la iniciativa de la FACPCE de emitir una norma contable profesional referida a aquel tema al que dedicara mis esfuerzos durante el período al que anteriormente hiciera mención. Presentado originalmente como Proyecto 23 y sancionada a partir de éste la Resolución Técnica 36, me pareció oportuno articular mis viejos trabajos de entonces con la novedosa orientación impuesta a la aludida Resolución Técnica, pudiendo de este modo plasmar el libro que hoy pongo a consideración de mis colegas profesionales y docentes y de los alumnos de las distintas Facultades de Ciencias Económicas y similares.

He organizado este libro en nueve capítulos, cuyo contenido describo a brevemente a continuación:

Tras realizar una breve referencia histórica a la responsabilidad social de las empresas y su reconocimiento en el mundo y en nuestro país, he procurado en el segundo capítulo reflejar ese reconocimiento en el contexto de las normas contables argentinas, haciendo especial referencia al Informe N° 6 del Área de Contabilidad del Centro de Estudios Científicos y Técnicos, el que si bien nunca procuró transformarse en una norma contable, es indudable que realizó aportes interesantes en materia del acercamiento de la contabilidad a la economía.

“Replanteo de la técnica contable”, tal era su título, recibió en su momento algunas críticas bien fundamentadas. Sin embargo, sería injusto no recordarlo cuando se emite una norma como la que es objeto del estudio de este libro, en la que la contabilidad procura efectivamente procesar información basada en conceptos propios de la macroeconomía.

A partir del tercer capítulo comienzo a analizar el contenido de la RT 36, comenzando por el primero de los componentes de su balance social, la Memoria de Sustentabilidad, basada en la Guía para la elaboración de este tipo de Memorias que emitió el Global Reporting Initiative (GRI), y que periódicamente actualiza mediante sucesivas versiones.

En el capítulo cuarto se analiza la Interpretación N° 6 de la FACPCE,

la que refiere a cuestiones de auditoría y de revisión del balance social, estableciendo pautas que al respecto deben contemplarse a través de posibles consultas, las que son tratadas en forma de preguntas y respuestas. Las mismas refieren fundamentalmente al primer componente del balance social, es decir la Memoria estudiada en el capítulo anterior, causa por la cual la incluyo en este capítulo inmediato posterior.

De este modo, reservo los cuatro capítulos siguientes al exhaustivo estudio del estado del valor económico generado y distribuido (EVEGYD), que no es otro que el estado del valor añadido sobre el que yo había trabajado en los años a los que hiciera referencia al comienzo de este Prólogo.

El capítulo quinto está destinado a analizar el EVEGYD propuesto por la RT 36, es decir el que ha de ser emitido por entidades con fines de lucro, agregando además las características y particularidades que se plantean cuando el mismo debe presentarse en el marco de los estados contables consolidados. Analizo también la situación a resolver cuando se debe partir de una pérdida contable en la entidad emisora de este estado, aspecto que en la RT 36 no ha sido incluido.

El capítulo sexto refiere a las particularidades del EVEGYD cuando el emisor es una entidad cooperativa o bien un ente sin fines de lucro, y el séptimo está dedicado a su presentación por parte de entes dedicados a la actividad agropecuaria, en las que el modelo de las ventas que propone la RT 36 carece de la relevancia que para estos entes tiene el modelo de la producción, en principio no previsto por esta norma.

El capítulo octavo trata la presentación del EVEGYD en moneda homogénea, es decir el que surgiría de aplicarse en los estados contables que le sirven de base, en especial el estado de resultados, los procedimientos de re-expresión previstos por la RT 6. En tal sentido, se debe poner especial énfasis en el fenómeno de la inflación y la injusta redistribución de la riqueza que ella provoca, situación que el EVEGYD en moneda homogénea refleja con meridiana claridad.

El noveno capítulo refiere a un estado no contemplado por la RT 36, pero que bien podría utilizarse para dar cumplimiento a varios de los indicadores económicos contenidos en la Memoria de Sustentabilidad. Lo he denominado simplemente “Estado de la productividad” y su preparación ilustra acerca de la contribución que en este aspecto ha realizado la entidad que lo emite a la comunidad en la que se encuentra inserta.

Una vez más manifiesto mis expectativas acerca de la utilidad de este libro para todos aquellos docentes, profesionales y alumnos, que por un motivo u

otro se aboquen a su lectura en procura de nuevas ideas acerca de esta novedosa orientación de la disciplina contable.

Carlos Federico Torres

Santa Fe, 18 de septiembre de 2014.

ÍNDICE

Prólogo.....	7
--------------	---

CAPÍTULO I

LA POSIBILIDAD DEREFLAJAR EN LOS INFORMES CONTABLES EL CUMPLIMIENTO POR PARTE DE LOS ENTES DE SU RESPONSABILIDAD SOCIAL

1. Orígenes de la contabilidad con información de base social.....	23
--	----

CAPÍTULO II

LA INFORMACIÓN REFERIDA A LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LOS ENTES ECONÓMICOS EN EL CONTEXTO DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS

1. Fundamentos y objetivos de la contabilidad.....	25
de base social	25
1.2. El acercamiento de la contabilidad a la economía.....	26
2. Conceptos económicos que fundamentan la contabilidad social.....	28
2.1. La riqueza	28
2.2. El valor.....	28

2.4.	La ampliación del concepto de beneficio económico.....	30
2.5.	La productividad.....	32
3.	La incidencia de economías y deseconomías externas en el beneficio social	33
3.1.	El resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda (RECPAM) y el beneficio social	34
3.2.	Desgravaciones y exenciones impositivas y el beneficio social....	34
4.	El beneficio social y el capital a mantener.....	35

CAPÍTULO III
EL BALANCE SOCIAL EN LAS
NORMAS CONTABLES ARGENTINAS

1.	Antecedente de la RT 36	37
2.	Global Reporting Initiative (GRI)	39
3.	La RT 36	39
3.1.	Introducción.....	39
3.1.1.	Incorporación al marco de normas contables profesionales	40
3.1.2.	Estructuración.....	40
3.1.3.	Concepto de balance social	41
3.2.	Objetivo del balance social.....	42
3.3.	Alcance de la presentación	43
3.4.	Contenido de la RT 36.....	44
3.5.	Niveles de aplicación.....	44
3.5.1.	Transcripción.....	44
3.5.2.	Aplicación	45
3.5.3.	Contenido de los niveles de aplicación	47
3.5.4.	Declaración del nivel de aplicación.....	49
3.5.6	Requisitos inherentes al verificador externo	50

CAPÍTULO IV
LA MEMORIA DE SUSTENTABILIDAD

1. Introducción.....	51
2. Denominación.....	51
3. Pautas de la Guía	52
4. Partes en las que se divide la Guía.....	52
4.1. Parte 1 – Principios y orientaciones para la elaboración de Memorias.....	53
4.1.1. Comentarios acerca de los principios.....	55
4.2. Parte 2 – Contenidos básicos	56
4.2.1. Estrategia y perfil de la organización	56
30	60
4.2.2. Niveles de aplicación	61
4.3. Enfoque de la dirección	64
4.3.1. Contenido de la información	64
4.3.2. Niveles de aplicación	64
4.4. Indicadores de desempeño.....	64
4.4.1. Clasificación	64
4.4.2. Niveles de aplicación.....	70
5. Aplicación del Nivel C	71

CAPÍTULO IV
LA INTERPRETACIÓN Nº 6
- AUDITORÍA O REVISIÓN DEL BALANCE SOCIAL

1. Alcance	73
2. Estructura de la Interpretación.....	74
4. Una importante omisión	79

CAPÍTULO V
EL ESTADO DEL VALOR ECONÓMICO
GENERADO Y DISTRIBUIDO (EVEGYD)

1. Denominación.....	81
2. Fundamento de su inclusión en el balance social	81
3. Bases conceptuales	82
3.1. Identificación	82
3.3. Enfoques aplicables para determinar el VEG.....	84
3.3.1. Determinación del VEG en el enfoque basado en las ventas	84
3.3.1.1. Exclusión del impuesto al valor agregado en las ventas y en los insumos adquiridos	85
3.3.1.3. Segundo componente del VEG incluido en Ingresos: Otros ingresos.....	86
3.3.1.4. Tercer componente del VEG incluido en Ingresos: Ingresos por construcción de activos para uso propios.....	87
3.3.1.5. Cuarto componente del VEG incluido en Ingresos: Neto resultante de la constitución y las reversiones de la previsión para cubrir desvalorizaciones de créditos	88
3.3.1.6. Conceptos deducibles para la determinación del VEG: Bienes y servicios adquiridos a terceros insumidos en el ejercicio	89
3.3.1.7. Pérdida y recuperación de valores de activos	90
3.3.1.8. Depreciaciones y amortizaciones.....	90
3.3.1.9. VEG recibido por transferencias de otras entidades o de particulares	91
3.3.1.10. Separación del VEG en proveniente de resultados ordinarios y extraordinarios	92
3.3.2. Composición del VED	93
3.3.2.1. Remuneraciones al personal - Apartado 13.1 del capítulo III de la segunda parte de la RT 36.....	94
3.3.2.2. Remuneraciones al personal directivo y	

ejecutivo - Apartado 13.2 del capítulo III de la segunda parte de la RT 36	94
3.3.2.3. VED asignado al estado (en concepto de impuestos, tasas y contribuciones) - Apartado 13.3 del capítulo III de la segunda parte de la RT 36.....	94
3.3.2.4. VED asignado a la retribución del capital de terceros - Apartado 13.4 del capítulo III de la segunda parte de la RT 36	95
3.3.2.5. Retribuciones a los propietarios Apartado 13.5 del capítulo III de la segunda parte de la RT 36.....	96
3.3.2.6. Otras distribuciones del valor económico.....	97
3.3.2.7. Bases para la distribución del valor económico en el modelo de las ventas.....	97
3.3.3. Determinación del VEG en el enfoque basado en la producción.....	98
3.4. Información comparativa	99
3.5. Exposición del EVEGYD y de su información complementaria	100
3.5.1. Modelo de presentación recomendado para el EVEGYD	100
3.5.2. Información complementaria requerida por la RT 36 en su anexo I	103
3.5.2.1. Evolución del VED correspondiente a los propietarios	103
3.5.2.2. Anexo referido a gastos e inversiones medio-ambientales (netas de amortizaciones).....	104
4. Caso práctico integral	105
4.1.1. Estado de resultados del ejercicio.....	105
4.1.2. Anexo de costo de ventas	106
4.1.3. Anexo de costos, gastos y su aplicación	107
4.1.4. Información necesaria proveniente del estado de situación patrimonial y su anexo de bienes de uso	107
5. Solución	108
5.1. Modelo basado en las ventas, aplicando la primera de las dos bases de distribución que se indicaron en el apartado 3.3.2.7. de este capítulo	108

5.1.1.	Determinación del VEG	108
5.1.2.	Análisis de los costos de conversión de bienes de cambio del Anexo de costos, gastos y su aplicación.....	108
5.1.2.1.	Introducción	108
5.1.2.2.	Tratamiento de los costos de conversión en el EVEGYD basado en el modelo de las ventas	109
5.1.2.3.	Imputación de los componentes del costo de ventas en el EVEGYD	111
5.1.2.4.	Imputación de los componentes de gastos en el EVEGYD	111
5.1.2.5.	Cálculo del VEG en el modelo basado en las ventas	112
5.1.2.6.	Valor económico distribuido en función de la producción ya vendida (primera alternativa en el apartado 3.3.2.7 de este capítulo).....	112
5.1.2.7.	Exposición del EVEGYD según el modelo recomendado por la RT 36	113
5.2.	Modelo de las ventas aplicando la segunda de las dos bases de distribución que se indicaron en el apartado 3.3.2.7. de este capítulo	114
5.2.1.	Determinación del VEG	114
5.2.2.	Valor económico distribuido en función de la producción del período, vendida o no (segunda alternativa en el apartado 3.3.2.7 de este capítulo)	115
5.2.3.	Exposición del EVEGYD según modelo recomendado por la RT 36 :.....	115
5.3.	Modelo para la determinación del VEG basado en la producción	116
5.3.1.	Introducción	116
5.3.2.	Información sobre la composición de los bienes de cambio al inicio y al cierre del ejercicio	117
5.3.3.	Desagregación del costo de la producción <i>obtenida</i> en el ejercicio del costo de la producción <i>vendida</i> en el ejercicio	117

5.3.3.1. Desagregación del costo de la producción obtenida en el ejercicio.....	118
5.3.3.2. Desagregación del costo de la producción vendida en el ejercicio.....	118
5.3.4. Cálculo del VEG en el modelo de la producción.....	118
5.3.5. Cálculo del VED en el modelo basado en la producción	119
5.3.6. Exposición del EVEGYD según modelo recomendado por la RT 36 :.....	120
5.3.7. Análisis comparativo entre ambos modelos	121
6. Preparación del EVEGYD cuando se ha determinado una pérdida contable.....	121
6.1. Análisis	121
6.2. Aplicación.....	122
7. El EVEGYD consolidado.....	123
7.1. Normas sobre consolidación de estados contables.....	123
7.2. EVEGYD resultante de la aplicación del método de consolidación total	123
7.3. EVEGYD resultante de la aplicación del método de consolidación proporcional	124
7.4. Conclusiones.....	125

CAPÍTULO VI

EL EVEGYD EN LAS COOPERATIVAS Y EN LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO

1. Introducción.....	127
2. El EVEGYD en las cooperativas	127
2.1. Norma contable profesional aplicable para estas entidades	127
2.2. Retribuciones a los propietarios	127
2.2.1. Tratamiento en entes con fines de lucro	128
2.2.2. Tratamiento en entidades cooperativas.....	128

2.2.3. Conclusiones acerca de las adecuaciones del EVEGYD en las entidades cooperativas	129
2.2.4 Evolución del EVEGYC correspondiente a los propietarios: Cambios en el modelo y en su denominación a fin de adecuarlos a los requerimientos de las entidades cooperativas	130
2.3.1. Datos.....	131
2.3.1.1. Estado de resultados de un ente cooperativo dedicado a la actividad industrial (Resumido) y sus anexos.....	131
2.3.1.2. Anexo de costo de ventas	132
2.3.1.3. Anexo de costos, gastos y su aplicación	132
2.3.1.4. Asignación de excedentes	132
2.3.1.5. Información proveniente del estado de situación patrimonial y su anexo de bienes de uso	133
2.4. Solución.....	133
2.4.1. Modelo de las ventas	133
2.4.1.1. Determinación del VEG.....	133
2.4.1.2. Valor económico distribuido en función de la producción ya vendida (primera alternativa en el apartado 4.3.2.7 del capítulo anterior)	134
2.4.1.3. EVEGYD a presentar.....	135
2.4.1.4. Valor económico distribuido en función de la producción del período, vendida o no (segunda alternativa en el apartado 4.3.2.7 del capítulo anterior)... ..	135
2.4.2. Modelo basado en la producción.....	136
2.5. Presentación del EVEGYD por parte de un ente cooperativo utilizando el modelo previsto por la RT 36	137
2.5.1. Modelo basado en las ventas	137
2.5.1.1. Presentación del VEG	137
2.5.1.2.1. Alternativa a).....	137
2.5.2.2. Presentación adaptada a esos entes del VED	139
2.6. Conclusión.....	139

3.	El EVEGYD en los entes sin fines de lucro	140
3.1.	Características de estos entes	140
3.2.	Entidades incluidas en el alcance de la RT 11	140
3.3.	El capital a mantener en los entes sin fines de lucro	141
3.4.	Aplicación del EVEGYD en estas entidades	142
3.4.1.	El estado de recursos y gastos en los entes sin fines de lucro	142
3.4.3.	Adecuaciones en el VED	145
3.5.	Caso práctico	146
3.5.1.	Estado de recursos y gastos por al ejercicio finalizado el 30 de abril de XX	146
3.5.3.	Anexos	147
3.5.4.	Preparación del EVEGYD	147
3.5.5.	Presentación de acuerdo al modelo de las ventas previsto por la RT 36.....	149
3.5.5.1.	Primera parte - Valor económico generado.....	149
3.5.5.2.	Segunda parte - Valor económico distribuido	150

CAPÍTULO VII

EL EVEGYD EN ENTES DEDICADOS A LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

1.	La producción como fundamento de esta actividad	151
2.	Aplicación del modelo de la producción	151
2.1.	Información necesaria para preparar el EVEGYD	152
2.1.1.	Estado de resultados.....	152
2.1.2.	Anexo 1 - Costo de ventas de hacienda vacuna	153
2.1.4.	Anexo 3. - Costos, gastos y su aplicación (Artículo 64 de la ley de sociedades comerciales)	154
2.2.	Preparación del EVEGYD de acuerdo al modelo de la producción	154

2.3. Presentación de acuerdo al modelo de la producción, adecuando a tal fin el modelo previsto por la RT 36	156
2.3.1. Primera parte - Valor económico generado	156
2.3.2. Segunda parte: Presentación del VED	157

CAPÍTULO VIII

EL EVEGYD EN MONEDA HOMOGÉNEA

1. La unidad de medida en el modelo contables argentino y las normas vigentes en relación a la presentación de estados contables en moneda homogénea	159
2. Consecuencias de la falta de reexpresión de los estados contables cuando el contexto es de inestabilidad monetaria.....	160
3. Método de determinación del RECPAM y alternativas para presentar el estado de resultados en moneda de cierre previstas en la RT 6	162
4. Aplicación del cálculo directo para la determinación del RECPAM....	163
5. Composición del capital expuesto en cada posición al inicio de un subperíodo a los efectos de la comprobación independiente del RECPAM	164
6. Efectos de la inflación en el EVEGYD.....	164
7. Caso práctico	167
7.1. Datos.....	167
7.1.1. Estado de resultados	167
7.1.2. Anexo de costo de ventas.....	168
7.1.3. Anexo de costos, gastos y su aplicación	168
7.2. Solución	169
7.2.1. Esquema depurado con desagregación de los componentes del RECPAM mediante la aplicación complementaria del método directo para su determinación.....	169
7.2.1.1. Desagregación del costo de ventas.....	170

7.2.1.2. Imputación de los componentes de gastos en el EVEGYD	170
7.2.1.3. EVEGYD resultante.....	171
7.2.2. Esquema depurado sin desagregación de los componentes del RECPAM por no haberse realizado complementariamente su determinación por el método directo.....	172
7.2.2.1. EVEGYD resultante.....	172
7.2.3. Esquema simplificado con previa separación de los resultados por tenencia del resto de los resultados que se obtuvieron por diferencia (los resultados financieros y el RECPAM)	174
7.2.3.1. EVEGYD resultante.....	175
7.2.4. Esquema simplificado aplicado sin separar los resultados por tenencia.....	177
7.2.4.1. EVEGYD resultante.....	178

CAPÍTULO IX

EL ESTADO DE LA PRODUCTIVIDAD

1. Introducción	179
2. Fundamentos.....	179
3. Metodología para la preparación del estado de la productividad	180
3.1. Aplicación	181