

III^{as} Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad

Contabilidad y Universidad: Nuevos Desafíos

**Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República Oriental del Uruguay**

Montevideo, 5 al 7 de Noviembre de 2008

1. ÁREA TÉCNICA

1.1. Información Contable, Social, Ambiental y su Auditoría

**“Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable Patrimonial
Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales”**

Norma B. Geba normageba@cono.unlp.edu.ar

Marcela C. Bifaretti mbifaretti@hotmail.com

Mónica p. Sebastián mpatriciasebastian@gmail.com

Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Calle 6/ 47 y 48, Of. 418, Te. 0221- 423-6771 La Plata, Provincia de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata, Argentina

La Plata, Octubre de 2008

“Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable Patrimonial Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales”

Norma B. Geba, Marcela C. Bifaretti y Mónica P. Sebastián.

Resumen

En este trabajo se considera a la contabilidad como disciplina científica social-factual que permite obtener conocimientos del patrimonio de las organizaciones y de los impactos producidos y recibidos por la misma, entendiéndose al patrimonio en un amplio sentido del término.

De interpretar que la situación inicial y sus cambios pueden ser contablemente estudiados con un enfoque económico-financiero y socio-ambiental, resultan las denominadas especialidades contables. Asimismo, y de acuerdo a los desarrollos realizados por un equipo de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (FCE; UNLP)¹ se entiende que cada una de estas especialidades contiene conjuntos de definiciones, conceptos, raciocinios y similares interrelacionados conformando modelos contables.

De acuerdo al Profesor Mario Biondi et al. (1999), “La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas... Hay dos tipos de teoría contable: la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa....Modelo es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa.”

Con ello puede interpretarse que las variables seleccionadas y definidas en el modelo de la especialidad contable Financiera y en el de la Socio-ambiental permiten conocer complementariamente distintas dimensiones de la realidad patrimonial de las organizaciones. Además, que es posible elaborar distintos submodelos dentro de un marco general contable según la combinación de las variables así como de la selección y combinación de las denominadas pautas complementarias.

De acuerdo a lo expresado, en aras de contribuir con el desarrollo de la disciplina contable se realiza en la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP), Argentina, dentro del marco del Proyecto: "Análisis e Integración de los Elementos del discurso contable en sus enfoques Económico - financiero y social", Programa de Modernización tecnológica, Contrato de Préstamo BID 1728/OC-AR, Tipo: PICT 2004, la presente propuesta de investigación empírica con el objetivo de actualizar y profundizar el análisis de las dimensiones y variables relevantes de la realidad patrimonial informada por las organizaciones con un enfoque financiero y socio-ambiental.

Se interpreta que los resultados de la investigación empírica propuesta permiten obtener conocimiento mediante procesos de inferencia controlada, ser enunciado en forma proposicional y ser verificado.

¹ Se referencia con un equipo de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE) (UNLP), a los desarrollos realizados en el marco de, entre otros, Proyecto de investigación N° 11/E062 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Contabilidad Patrimonial y Social en el Marco de una Teoría General Contable", desde 01-01-2001 al 31-12-2003. Proyecto de Investigación 11/E073 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Análisis e Integración de los Elementos del Discurso Contable en sus Enfoques Económico-Financiero y Social". Desde 1-1-2004 al 31-12-2006. Proyecto de Investigación Plurianual PIP N°150/98 del CONICET, aprobado por Resolución D N° 1854/98 del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET): "Balance Social para Organizaciones sin fines de lucro y para empresas lucrativas". Años 2002 al 2004. Proyecto de Investigación Científico y Tecnológico PICT 2004 N° 25.496. Cofinanciado por el Fondo para la Investigación Científica y Tecnológica (FONCyT) de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica: "Análisis e integración de los elementos del discurso contable en sus enfoques económico financiero y social", Res. 315/05. Desde el 1-9-06 al 1-9-09.

INDICE

1. CONSIDERACIONES PREVIAS
 2. OBJETIVO
 3. HIPOTESIS
 4. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL
 5. ENFOQUE METODOLÓGICO
 - 5.1 Descripción del Proceso
 - 5.2 Desarrollo del Proceso
 6. REFLEXIONES FINALES
 7. CITAS BIBLIOGRÁFICAS
- ANEXO I
- ANEXO II
- ANEXO III

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En este trabajo se considera a la contabilidad como disciplina científica social-factual que permite obtener conocimientos del patrimonio de las organizaciones y de los impactos producidos y recibidos por la misma, entendiéndose al patrimonio en un amplio sentido del término.

Tales conocimientos transmitidos a través de informes contables pueden estar destinados a usuarios internos o externos a la organización, siendo útiles para diagnosticar una situación inicial, planificar y decidir, entre otras utilidades.

De interpretar que tal situación inicial y sus cambios pueden ser estudiados con un enfoque económico-financiero o socio-ambiental, resultan las denominadas especialidades contables.

Asimismo, y de acuerdo a los desarrollos realizados por un equipo de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (FCE; UNLP)² se

² Se referencia con un equipo de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE) (UNLP), a los desarrollos realizados en el marco de, entre otros, Proyecto de investigación N° 11/E062 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Contabilidad Patrimonial y Social en el Marco de una Teoría General Contable", desde 01- 01-2001 al 31-12-2003. Proyecto de Investigación 11/E073 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Análisis e Integración de los Elementos del Discurso Contable en sus Enfoques Económico-Financiero y Social". Desde 1-1-2004 al 31-12-2006. Proyecto de Investigación Plurianual PIP N°150/98 del CONICET, aprobado por Resolución D N° 1854/98 del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET): "Balance Social para Organizaciones sin fines de lucro y para empresas lucrativas". Años 2002 al 2004. Proyecto de Investigación Científico y Tecnológico PICT 2004 N° 25.496. Cofinanciado por el Fondo para la Investigación Científica y Tecnológica (FONCyT) de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica: "Análisis e integración de los elementos del discurso contable en sus enfoques económico financiero y social", Res. 315/05. Desde el 1-9-06 al 1-9-09.

entiende que cada una de estas especialidades contiene conjuntos de definiciones, conceptos, raciocinios y similares interrelacionados conformando modelos contables.

De acuerdo al Profesor Mario Biondi et al. (1999), "La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas.

La norma se nutre de la teoría. Por ello es imprescindible conocer profundamente la teoría que es el sustento de la norma práctica, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable.

Hay dos tipos de teoría contable: la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa....

Modelo es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa.

Dependiendo de qué modo se combinen las distintas variables se seleccionará el modelo en el cual se basarán posteriormente las normas particulares".

De ello, es posible expresar que las teorías contables financieras y socio-ambientales existentes deben ser fuente de inspiración y sustento de sus aplicaciones prácticas. Luego la norma debe nutrirse de tales.

Con respecto de los modelos, en la especialidad contable financiera y en la socio-ambiental las variables seccionadas y definidas permiten conformar una idea.

En 1999, el citador Profesor Mario Biondi, refiriéndose a la contabilidad tradicional o financiera, entiende que: "el modelo contable tiene tres pautas básicas:

- Unidad de medida: moneda corriente o moneda constante.

- Capital a mantener: puede ser el denominado "financiero", que es el aportado por los socios, o el llamado "físico" o "no financiero", que varía de manera permanente para mantener un determinado volumen de actividad.

- Valuación o criterios de valuación: pueden ser a costos de hoy o costos de ayer.

De estas tres pautas principales se desprenden otras complementarias que ayudan a definir el modelo."

En 2008, y de considerar desarrollos realizados por el mencionado equipo de la FCE UNLP, es posible realizar el siguiente cuadro, teniendo en cuenta que los criterios de valuación antes mencionados surgen de utilizar la unidad de medida monetaria, la que sufre aumentos o disminuciones en su poder adquisitivo:

“Pautas básicas” del modelo contable financiero y del socio-ambiental:

Modelo de la Especialidad Contable Financiera

-Patrimonio e impactos: centrados en lo financiero.

-Unidad de medida: moneda corriente o moneda constante.

-Capital a mantener: capital financiero ´ o capital ` físico ´ o ` no financiero ´, “que varía de manera permanente para mantener un determinado volumen de actividad”.

- Valuación o criterios de valuación: costos de hoy o costos históricos.

Modelo de la Especialidad Contable Socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).

-Unidad de Medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.

-Capital a mantener: Capital Socio-ambiental, capital físico sus relaciones e intangibles.

Valuación o criterios de valuación: cuando se utilicen unidades monetarias costos de hoy o costos históricos.

Puede interpretarse que cada uno de tales modelos permite conocer complementariamente distintas dimensiones de la realidad patrimonial de las organizaciones, como la financiera y la socio-ambiental.

Además, y según la combinación de las variables así como de la selección y combinación de las denominadas pautas complementarias es posible elaborar distintos submodelos dentro de un marco general contable.

De acuerdo a lo expresado, en aras de contribuir con el desarrollo de la disciplina contable se realiza en la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP), Argentina, dentro del marco del Proyecto: "Análisis e Integración de los Elementos del discurso contable en sus enfoques Económico - financiero y social", Programa de Modernización tecnológica, Contrato de Préstamo BID 1728/OC-AR, Tipo: PICT 2004, la presente propuesta con el objetivo que se enuncia.

2. OBJETIVO

Constituye el objetivo del presente trabajo: elaborar una propuesta de investigación empírica para actualizar y profundizar el análisis de las dimensiones y variables relevantes de la realidad patrimonial informada por las organizaciones con un enfoque financiero y socio-ambiental.

Se interpreta que ello coadyuvará a precisar:

- las características informativas de las organizaciones;

- los límites, relaciones y solapamientos de la especialidad financiera y socio-ambiental dentro del marco de un modelo teórico conceptual común; y
- perfeccionar criterios para sistematizar la emisión de información socio-ambiental a través de informes contables.

3. HIPÓTESIS

Se considera la siguiente hipótesis de trabajo:

Las empresas que conforman el índice Merval de Argentina brindan información de su patrimonio con enfoque socio-ambiental, además del financiero, en sus Estados Contables Tradicionales y Memorias.

4. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

A los fines de enmarcar conceptualmente el desarrollo de esta investigación, se seleccionan los siguientes conceptos y definiciones consideramos como más relevantes.

Comisión Nacional de Valores (CNV): la “Comisión Nacional de Valores (CNV) es una entidad autárquica con jurisdicción en toda la República.

La CNV fue creada por la Ley de Oferta Pública No. 17.811 y su objetivo es otorgar la oferta pública velando por la transparencia de los mercados de valores y la correcta formación de precios en los mismos, así como la protección de los inversores.

La acción de la CNV se proyecta sobre las sociedades que emiten títulos valores para ser colocados de forma pública, sobre los mercados secundarios de títulos valores y sobre los intermediarios en dichos mercados.

La acción de la CNV también se proyecta sobre la oferta pública de contratos a término, de futuros y opciones, sobre sus mercados y cámaras de compensación, y sobre sus intermediarios”. (Estructura organizacional)

Instituto Argentino de Mercado de Capitales (IAMC): “como parte integrante del **MERVAL** tiene como función principal brindar un servicio de asesoramiento integral a los Agentes y Sociedades de Bolsa y difundir la dinámica del mercado de capitales como una alternativa de inversión y financiamiento a través de sus publicaciones y cursos de capacitación. A su vez el **IAMC**, como área de investigación del **MERVAL**, desarrolla y colabora en la implementación de nuevos productos diseñados para adecuar la oferta de productos del mercado de capitales local a la evolución de la política macroeconómica nacional y a la dinámica de los mercados internacionales.

Las publicaciones del **IAMC** constituyen una fuente de información y consulta para los participantes del mercado, medios periodísticos especializados e instituciones académicas y de investigación”. (<http://www.iamc.sba.com.ar/iamc/index.htm>)

Oferta Pública: en Argentina, la Ley N° 17.811, manifiesta en el “**CAPITULO II Oferta pública de títulos valores**”: **ARTICULO 16.-** Se considera oferta pública la invitación que se hace a personas en general o a sectores o grupos determinados para realizar cualquier acto jurídico con títulos valores, efectuada por los emisores o por organizaciones unipersonales o sociedades dedicadas en forma exclusiva o parcial al comercio de aquéllos, por medio de ofrecimientos personales, publicaciones periodísticas, transmisiones

radiotelefónicas o de televisión, proyecciones cinematográficas, colocación de afiches, letreros o carteles, programas, circulares y comunicaciones impresas o cualquier otro procedimiento de difusión.

ARTICULO 17.- Pueden ser objeto de oferta pública únicamente los títulos valores emitidos en masa, que por tener las mismas características y otorgar los mismos derechos dentro de su clase, se ofrecen en forma genérica y se individualizan en el momento de cumplirse el contrato respectivo”.

Bolsas o Mercados de Comercio: la citada Ley N° 17.811 en su “**CAPITULO III Bolsas o mercados de comercio en general**”, contiene que: las bolsas o mercados de comercio se deben constituir “como asociaciones civiles con personería jurídica o como sociedades anónimas... Los reglamentos de las bolsas o mercados de comercio deben asegurar la realidad de las operaciones y la veracidad de su registro y publicación... El resultado de las operaciones realizadas habitualmente en una bolsa o mercado de comercio, determina el precio corriente de los bienes negociados... Las operaciones de bolsa deben concertarse para ser cumplidas. Las partes no pueden substraerse a su cumplimiento invocando que tuvieron intención de liquidarlas mediante el pago de la diferencia entre los precios que se registren al tiempo de la concertación y al de la ejecución... Los estatutos y reglamentos de las bolsas o mercados de comercio deben establecer en qué casos y bajo qué condiciones esas entidades garantizan el cumplimiento de las operaciones que en ellas se realizan o registran... Las bolsas o mercados de comercio pueden organizar cámaras compensadoras para liquidar las operaciones. Asimismo, pueden realizar transacciones financieras tendientes a facilitar la concertación de operaciones bursátiles de acuerdo con sus estatutos y reglamentos”. (www.cnv.gov.ar/LeyesReg/Leyes/esp/LEY17811.htm)

Índice Merval: se entiende que “refleja el valor de mercado de una cartera de acciones seleccionada de acuerdo a la participación en la cantidad de transacciones y el monto operado en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires. La nómina de sociedades y sus ponderaciones se actualizan trimestralmente, de acuerdo con la participación en el mercado de los últimos seis meses. Todas las acciones cotizantes son consideradas en forma decreciente, de acuerdo con su participación, hasta un acumulado del 80%. Este índice comenzó a operar en el sistema bursátil a partir del 30 de junio de 1986 con un valor base de \$ 0,01” (<http://www.camdipsalta.gov.ar/INFSALTA/economia/merval.htm>).

Memorias: en Argentina, la Ley de Sociedades Comerciales, en su Artículo N° 66, expresa los contenidos mínimos de las mismas. En las Memorias “Los administradores deberán informar...sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad” (<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm>)

En dicho Artículo, centrado en el conocimiento financiero del patrimonio y sus variaciones, se expresa que el informe debe contener: las razones de las variaciones significativas en las partidas de activo y pasivo; una explicación adecuada sobre gastos y ganancias extraordinarias y su origen, así como de los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores. Una clara y “circunstanciadamente” explicación de las causas por las que se propone la constitución de reservas, orientación sobre perspectivas de futuras operaciones, relaciones con sociedades controlantes y controladas, causas por las que no se propone pagar dividendo o distribuir ganancias en efectivo, etc.

“Estados Contables: informes contables elaborados con características formales y sustanciales comunes, poseen un alto grado de homogeneidad, permiten su comparación y acumulación y pueden estar normativizados o no, para obtener conocimientos metódicos y

sistemáticos, de la porción de la realidad considerada. Dentro del marco de la disciplina contable pueden brindar conocimientos de distintas porciones de la realidad de los entes desde diferentes perspectivas, como por ejemplo económico-financiera y socio-ambiental. Constituyen modelos de informes contables”. (Geba y Sebastián, 2004)

Constituyen Modelos de Informes contables. Se lo interpreta como contable: por surgir de la operativización de los conocimientos contables; como modelo: por sus homogéneas características formales y sustanciales en base a variables relevantes que enmarcan al citado informe contable.

Estados Contables Normativizados: Estados Contables que reúnen características formales y sustanciales prescriptas en las Normas Contables Profesionales.

Estados Contables Financieros: modelos de informes contables caracterizados por el estudio de la realidad de los entes con un enfoque financiero.

Estados Contables Financieros Normativizados: Estados contables que reúnen características formales y sustanciales prescriptas en las Normas Contables Profesionales de Información financiera.

Si bien en tales estados se expone información captada con un enfoque económico-financiero, a través de las Notas, como información complementaria, pueden encontrarse contenidos con enfoque socio-ambiental.

Patrimonio: se entiende el término patrimonio sin sesgo cualitativo alguno, en un sentido amplio y correspondiente a un ente (persona física, sociedad, comunidad, nación, humanidad, etc.).

“Patrimonio socio-ambiental: conjunto de recursos (bienes y derechos) de los que puede disponer un ente a fin de llevar a cabo su objeto” y de sus obligaciones. “(Geba N., Fernández Lorenzo L y Sebastián M., 2007). Según tales autoras: “Es la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones”.

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

Patrimonio natural: conformado por, considerando a Eser, Abin, en *Derecho Ecológico*: “el entorno natural dentro del cual se desenvuelve la vida del hombre, (esto es, el equilibrio ecológico y la sanidad del ambiente)” (Arcocha y Allende Rubino, 2007).

Patrimonio Financiero: corresponde a un particular enfoque de estudio y conocimiento del patrimonio: el enfoque financiero.

Impacto Socio-ambiental: efecto, consecuencia o variación producida en el patrimonio socio-ambiental de un ente. Pueden ser directos o indirectos, positivos o negativos, como resultado de acciones o inacciones por decisión de los propietarios del ente, de sus administradores, de terceros ajenos al ente así como por fenómenos de la naturaleza.

Variaciones Patrimoniales: modificaciones cuantitativas y cualitativas en el patrimonio como resultado de los impactos.

Información financiera a analizar: se considera como información financiera a analizar a toda descripción, explicación, etc., que transmita conocimientos sobre los elementos, gestiones e impactos financieros producidos o recibidos por el ente a quien pertenece la información.

Información Socio-ambiental a analizar: se considera como información socio-ambiental a analizar a toda descripción, explicación, etc., que transmita conocimientos sobre los elementos, gestiones e impactos culturales y naturales producidos o recibidos por el ente a quien pertenece la información, excluyendo la de contenido financiero.

Esta información puede clasificársela de acuerdo a Barbei A. y Fernández Lorenzo L. (2002), según distintos criterios.

En el presente y teniendo en cuenta una razonable sistematicidad en las investigaciones, se consideran primero los siguientes enfoques de estudio de la realidad:

A) Enfoque Económico-Financiero: referido a los elementos, recursos y obligaciones financieras, sus variaciones (provocadas por hechos, actos, fenómenos, etc.), y gestiones. Concebidos bajo una óptica económica financiera. Es decir, elementos e impactos medidos en unidades monetarias y capital financiero a mantener; y

B) Enfoque Socio-ambiental: relativo a los elementos, recursos y obligaciones socio-ambientales, sus variaciones (provocadas por hechos, actos, fenómenos, etc.), y gestiones directamente relacionadas, medidos en distintas unidades de medida, indicadores cuantitativos y cualitativos, como producto de metrificaciones realizadas por los expertos pertinentes. En este caso se excluye el enfoque financiero.

Así, y a modo de ejemplo: considerando lo expresado por Fernández Lorenzo, et al. (2008), un hecho con implicancias socio-ambientales como es para una industria instalar un equipo depurador de efluentes líquidos, puede ser captado y expuesto a través de:

- un enfoque económico-financiero: informando en notas el tipo de Bien de Uso incorporado y sintéticamente en el Estado de Situación Patrimonial el valor del mismo medido en unidades monetarias; y

- un enfoque socio-ambiental, permite informar el hecho de forma narrativa en notas, memorias tradicionales y de sustentabilidad, o sostenibilidad, o sintéticamente en el Balance Socio-ambiental o Estado de Responsabilidad socio-ambiental cuantificado en metros cúbicos de líquidos depurados y su incidencia en la no contaminación de las aguas.

Luego de distinguir el enfoque de captación de la realidad, se realiza la siguiente clasificación de la información en los informes:

I. Características Sustanciales:

a) Según la cuantificación

1. Cuantificados:

1. Unidad de medida Monetaria: cuando para su medición se utiliza alguna unidad monetaria.

2. Unidad de medida No monetaria: cuando se utilizan otras unidades de medida (cantidad de elementos, proporciones, unidades de tiempo, etc.)

2. No Cuantificados

3. Ambas circunstancias

b) Según el momento al que se refiere la información

1. Pasado
2. Futuro
3. Ambas

c) Áreas

1. Interna: cuando el impacto se produce dentro de los límites del ámbito interno del ente, por ejemplo en su estructura socio-laboral y en su ambiente natural.
2. Externa: cuando el impacto excede el límite considerado para enmarcar el área interna, por ejemplo proveedores, clientes, inversores, comunidad en general, y el ambiente natural externo.
3. Ambas

d) *Dimensiones: se consideran dos grandes dimensiones de la realidad: la Social(S) y ambiental: la Natural o de la naturaleza (A).*

Cada una de tales dimensiones, mayoritariamente, se encuentra conformada por subdimensiones, o dimensiones menores, con diferentes variables o variantes, las que, a su vez, deben ser subdivididas. Es decir, constituyen dimensiones complejas. Para este trabajo se seleccionan:

Dimensión Social (D. S.), lo referido a:

1. "Cultura (Cu): información que se refiere al conjunto de modos de vida y costumbres; conocimientos; grados de desarrollo artístico, científico, deportivo, etc. de una época o grupo social, por medio del ejercicio de facultades. Incluye expresiones artísticas, patrimonio histórico, Cantidad de personas capacitadas, etc.
2. Salud (Sa): Información relativa a la preservación o adquisición de un estado de equilibrio psicofísico que le permita a uno o varios individuos, ejercer normalmente todas sus funciones, por ejemplo: servicio médico para asociados" (Fernández Lorenzo L. et al., 2008), comunidad en general.
3. "Trabajo (Tr): Información referida al esfuerzo humano remunerado por la organización y aplicado a la producción de riqueza. Incluye además un diagnóstico de situación de los trabajadores". (Fernández Lorenzo L. et al., 2008)

Con respecto a esta variable es posible considerar varias normativas argentinas. En un trabajo realizado por Geba, Bifaretti (2005): "Se analizan los aspectos sustanciales de la Ley Nº 25.877, atento a que: en su Capítulo IV Balance Social, se observa la utilización del término Balance Social, y en el artículo 25: que el mismo debe reunir información sistematizada, es decir orgánicamente ordenada... Con respecto al contenido... laboral menciona a:

- "c) Incidencia del costo laboral.
- d) Evolución de la masa salarial promedio. Su distribución según niveles y categorías.
- e) Evolución de la dotación del personal y distribución del tiempo de trabajo.
- f) Rotación del personal por edad y sexo.
- g) Capacitación.
- h) Personal efectivizado.
- i) Régimen de pasantías y prácticas rentadas.
- j) Estadísticas sobre accidentes de trabajo y enfermedades inculpables.
- k) Tercerizaciones y subcontrataciones efectuadas.

l) Programas de innovación tecnológica y organizacional que impacten sobre la plantilla de personal o puedan involucrar modificación de condiciones de trabajo”.

Se observa que, para que toda dicha información pueda ser cuantificada la unidad monetaria es insuficiente” Por tal motivo se recomienda la utilización de otros indicadores cuantitativos, además de los financieros, e indicadores cualitativos. Ello permitirá conocer, además de las mencionadas subvariantes, la cantidad y calidad de puestos de trabajo, condiciones laborales, nivel de instrucción del trabajador, etc.

4. Vivienda (Vi): información referida a la vivienda familiar o individual, necesidades, características, cantidad de personas que habitan en las mismas., etc. de los trabajadores asociados, comunidad, etc.

5. Otras (Ot): las no enunciadas precedentemente.

Dimensión Natural, o Ambiental (D. A.), se interpreta que:

De acuerdo a lo anteriormente expresado, comprende el: “entorno natural dentro del cual se desenvuelve la vida del hombre, (esto es, el equilibrio ecológico y la sanidad del ambiente).” (Arcocha y Allende Rubino, 2007).

Tal Información se refiere a las condiciones o circunstancias naturales de un lugar, favorables o no para las personas, animales, vegetales, etc., a los impactos producidos y generados y a las gestiones directamente relacionadas. A modo de ejemplo, se rescatan de Geba N y Bifaretti M (2006), los siguientes componentes:

“Dimensión:	I. Biodiversidad
Variables:	I.1.a Fauna Terrestre; I.1.b Fauna acuática/aérea I.2.a Flora Terrestre; I.2.b Flora acuática/aérea
Indicadores:	Preservación, mejora: Reproducción y otros en toneladas y porcentajes comparativos Reducción: Consumo y otros en toneladas y porcentajes comparativos Inversión: en unidades monetarias y porcentajes comparativos.

Con respecto a la dimensión biodiversidad, en la misma se incluyen los entornos terrestre, acuático (marinos y de agua dulce) y aéreo, tanto para la Fauna como para la Flora, entendiendo también como relevantes a las aves, las algas, el plancton, etc.

Además, tales variables pueden incluir diferentes particularidades, tales como especies protegidas, autóctonas, etc.; sub clasificarse en zona si degradada o no degradada, etc., y otras según las particulares características y necesidades de información.

Dimensión:	II. Cambio Climático y Suelo
Variables:	II.1. Emisiones de Gases; II.2 Vertido de sustancias;
Indicadores:	Efecto invernadero, Otros gases: en toneladas y porcentajes comparativos Sustancias peligrosas, Otras: en toneladas y porcentajes comparativos

Gestiones:	III. Gestión de los Residuos
VARIABLES:	III.1 Reducción; III.2 Producción
Indicadores:	Manufactura de residuos de terceros, reciclado de residuos propios, en toneladas y porcentajes comparativos. Residuos como materias primas para terceros, residuos emitidos al ambiente, en toneladas y porcentajes
	Inversión en disminución de Emisiones, Vertidos y Gestión de los Residuos: en pesos y porcentajes comparativos”.

Del desarrollo realizado referido a la información contable, las autoras infieren que:

“los avances producidos en la disciplina contable y por ende en la denominada Contabilidad social pueden ser trasladados a los sistemas contables vigentes a nivel nacional y a nivel de sectores, instituciones, empresas, ONGs., etc.

dicho traslado puede contribuir a conocer los recursos naturales y ecosistemas, entre otros, produciendo información más suficiente y adecuada `para abordar los problemas ambientales y de sostenibilidad`;

con tal información, es posible elaborar un Informe Contable de los impactos generados y producidos en/por el Medioambiente de la Naturaleza con un enfoque socio ambiental homogéneo, que respete las características formales del Modelo Teórico referente: la información del ejercicio se emite en cuadros, es comparativa con el ejercicio anterior, se respeta el orden de contenido: Dimensión- Variable- Indicador, etc., así como la necesidad de emitir información complementaria para mejorar su interpretación;

dicho Informe contable ambiental al igual que los Estados Contables Tradicionales, bien puede contar con las características de toda buena información;

para transformar los datos en buena información sintética, metódica, sistemática, cuantificada y verificable, las organizaciones pueden utilizar su proceso contable tradicional. Ello permitirá fortalecer los puntos débiles de la denominada `Herramienta sobre Responsabilidad Social Empresarial ´ (GRI) (www.redpuentes.org)” (Geba N y Bifaretti M., 2006)

Sumado a ello, de seleccionar que: “Lanzado en 2000, el Pacto Mundial de Naciones Unidas es la iniciativa de ciudadanía corporativa más importante del mundo. A mayo de 2007, más de 3.000 empresas de 100 países, además de más de 700.000 organizaciones sindicales y de la sociedad civil a nivel internacional, participan de la iniciativa. Todos trabajan para promover la ciudadanía corporativa responsable, asegurándose que el negocio sea parte de la solución para los desafíos de la globalización” (www.pactoglobal.org.ar/userfiles/file/GRIestableciendolaconexFINAL.), para la dimensión Natural, o ambiental, se considera de la “Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad” lo siguiente:

“La dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, incluidos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua. Los indicadores ambientales cubren el desempeño en relación con los flujos de entrada (materiales, energía, agua) y de salida (emisiones, vertidos, residuos). Además, incluyen el desempeño en relación con la biodiversidad, cumplimiento legal ambiental y otros datos relevantes tales como los gastos de naturaleza ambiental o los impactos de productos y servicios”

Específicamente “los siguientes Aspectos ambientales:

- Materiales

- Energía
- Agua
- Biodiversidad
- Emisiones, vertidos y residuos
- Productos y servicios
- Cumplimiento normativo
- Transporte
- Aspectos generales” (www.aeca.es/g3.pdf)

De tales aspectos, en este trabajo se diferencian los elementos y sus variaciones de las gestiones (Ver anexo II), y se incluye un aspecto abierto denominado Otros.

Otros (Ot.): relacionada con los elementos e impactos no incluidos en los aspectos antes caracterizados

II. Características formales, según forma de exposición:

Se consideran las siguientes características formales de la información:

- Sistemática y Sintética: cuando la información se presenta orgánicamente ordenada de acuerdo a un criterio común, es homogénea según un modelo base y se detecta similar síntesis al establecido para los cuadros de los Estados Contables Tradicionales.
- Metódica: cuando la información surge de la utilización de un método, como el proceso contable que es metódico.
- Asistemática y No sintética, o Analítica: cuando no presenta las características de síntesis y sistematicidad anteriormente mencionadas.
- No Metódica: cuando los datos no se procesan metódicamente, es decir cuando se detectan datos dispersos, sin un orden de clasificación homogénea, etc.

5. ENFOQUE METODOLÓGICO

A los efectos de determinar dimensiones y variables relevantes de la realidad patrimonial de las organizaciones, que permita aportar a las dimensiones abstractas de la especialidad financiera y la socio-ambiental, se realiza una propuesta de investigación empírica a posteriori, descriptiva, y de ser posible explicativa, sobre los Estados Contables Tradicionales y Memorias más recientes de entidades con fines de lucro.

Para ello, se determina una muestra y se seleccionan de los Estados Contables Tradicionales los siguientes componentes:

- Estado de Situación Patrimonial
- Estado de Resultados
- Estado de Evolución del Patrimonio Neto
- Estado de Flujo de Efectivo
- Notas a los Estados Contables
- Anexos
- Memoria

A los efectos de delimitar el análisis y precisar las inferencias resultantes, se considera el marco teórico conceptual de acuerdo a los objetivos planteados y se ordena el proceso a realizar sobre:

- Información financiera: dimensiones y variables relevantes; e
- Información socio-ambiental: dimensiones y variables relevantes.

Atento a ello, se confeccionan matrices de relevamiento de datos y algunas matrices de análisis de datos para que permitan extraer conclusiones respecto de la información financiera encontrada y su grado de homogeneidad y sobre la información socio-ambiental detectada y su grado de homogeneidad.

5.1 Descripción del Proceso

A los efectos de ordenar el proceso se considera lo siguiente:

Variable Independiente: la actividad principal declarada en los Estados Contables tradicionales de las Empresas Lucrativas que conforman la muestra. En su defecto la considerada por la Bolsa de Comercio en su "Listado de Sociedades".

Para facilitar un análisis comparativo con los resultados del trabajo realizado por Geba, N. y Sebastián M (2002), se agrupan tales actividades de la siguiente manera:

1. Agropecuaria (A): incluye actividades agrícolas, ganaderas y similares;
2. Comercial (C): solamente la actividad de intermediación;
3. Financiera (F): solamente la actividad relativa a operaciones financieras;
4. Industrial (I): incluye procesos de transformación y/o extracción; y
5. Otras actividades(O): las no incluidas expresamente en las anteriores, tales como prestación de servicios, Inversoras, etc.

Variable Dependiente: Se considera como variable dependiente a la emisión de información contable con enfoque financiero y socio ambiental y a su grado de homogeneidad. Entendiéndose por este último cuando en la información analizada coinciden: la forma de exposición, la cuantificación, el momento al que se refiere la información, las áreas y dimensiones sociales informadas.

Unidad de Análisis: a los efectos de esta investigación, en primer lugar se consideran las empresas que publican sus Estados Contables en la página WEB de la Comisión Nacional de Valores y que conforman el Índice Merval al 5 de septiembre de 2008.

“Las entidades emisoras se seleccionan entre las principales empresas que conforman el Índice Merval según publicación del 24 de agosto de 2008 del diario El Día de La Plata.”, de acuerdo a Fernández Lorenzo, L. et al. (2008) (ver Anexo I).

Luego, de entre tales empresas se determina una muestra al azar: La misma se constituye con veinte (20) empresas, las que representan el 65% de tal publicación.

Unidad de Recolección de Datos: los datos se extraen de la lectura y análisis de los Estados Contables Tradicionales, y sus Memorias, teniendo en cuenta las características formales y sustanciales de la información de acuerdo a la clasificación definida en el presente.

Indicador de Emisión y de Homogeneidad: se entiende como indicador de emisión la inclusión expresa en los Estados Contables Tradicionales, de información con enfoque financiero y socio ambiental.

Se considera como indicador de Homogeneidad: la presencia común y conjunta de las características de la información seleccionadas y conceptualizadas en este trabajo, en la información emitida en sus Estados Contables Tradicionales por las Empresas Lucrativas seleccionadas.

Grado de Emisión y de Homogeneidad: intensidad con que se presentan los indicadores de emisión y de homogeneidad en los Estados Contables Tradicionales analizados. En función a ello, se consideran lo siguientes grados:

1. Óptimo: Cuando se observan en el 100% de los casos
2. Alto: menos del 100% y hasta el 75% de los casos
3. Medio: menos del 75% y hasta el 50% de los casos
4. Bajo: menos del 50% y hasta el 25% de los casos
5. Muy Bajo: menos del 25% de los casos

5.2 Desarrollo del Proceso

De las empresas que conforman el índice Merval y publican sus Estados Contables tradicionales en la página WEB de la Comisión Nacional de Valores (<http://www.cnv.gov.ar/InfoFinan/BuscoSociedades.asp?Lang=0&TamanoSocID=0a1>), al 5 de septiembre de 2008, se seleccionan las 20 entidades que constituyen la muestra.

Luego se las ordena utilizando un código alfa-numérico, por ejemplo: 1. A. 1., donde el primer componente representa el orden numérico general; el segundo: la actividad y el tercero: el orden numérico de la actividad.

Una vez ordenadas, se vuelcan los datos que identifican la actividad de las organizaciones en una de las matrices de análisis de datos (ver Anexo III).

A partir de dicho desarrollo preliminar se procederá a realizar el análisis de la información, complementar las matrices realizadas e inferir las conclusiones resultantes.

6. REFLEXIONES FINALES

En un análisis realizado sobre una edición del autor Schutz Alfred (2003), de escritos publicados entre 1940 y 1950, respecto de cuestiones entendidas como fundamentales en cuanto a las dos tendencias que separa a metodólogos y especialistas en ciencias sociales, se selecciona que el citado autor coincide con lo afirmado por el profesor Nagel, en:

- “que el conocimiento empírico supone descubrimientos obtenidos mediante procesos de inferencia controlada, que puede ser enunciado en forma proposicional y verificado.
- Que `teoría significa en las ciencias empíricas, `la formulación explícita de relaciones determinadas entre un conjunto de variables, en términos de las cuales puede ser explicada una clase bastante amplia de regularidades empíricas discernibles´ “ Geba, Norma(2007)

De lo precedentemente expresado, se interpreta que los resultados de la investigación empírica propuesta en el presente permiten obtener conocimiento mediante procesos de inferencia controlada, ser enunciado en forma proposicional y ser verificado.

Además, entendiendo que “teoría” en las ciencias empíricas significa formular explícitamente relaciones determinadas entre un conjunto de variables, en cuyos términos se puede explicar una clase amplia de regularidades empíricas discernibles, también pueden contribuir, al detectar y profundizar dimensiones y variables relevantes informadas por las empresas y cumplir con los objetivos enunciados en esta propuesta, al desarrollo de la especialidad contable socio-ambiental, relativamente reciente.

La información contable Socio-ambiental, al complementar la información contable Financiera, brinda a los entes y a la comunidad un instrumento para conocer como se promueve la ciudadanía corporativa, útil para solucionar desafíos de la globalización.

7. CITAS BIBLIOGRÁFICAS

Arcocha Carlos y Allende Rubino Horacio, con la colaboración de Novelli, M. (2007): Tratado de Derecho Ambiental. Nova Tesis Editorial Jurídica, Rosario, Santa Fe, Argentina. ISBN: 978-987-1087-93-8.

Barbei Alejandro y Fernández Lorenzo Liliana (2002): “Investigación Empírica Cuantitativa en Balances Sociales Publicados”, XXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Administración, Economía y Negocios, Universidad Nacional de Formosa. Formosa, Argentina. Trabajo N° 14, paginas 1 a 18.

Biondi, Mario; Farinola, Serafina; Romanelli, Oscar Jorge (1999): “Proyecto EC023 – UBACyT– Año 1999: Tarea 4: Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente”. Publicación del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina.

Fernández Lorenzo, Liliana, Carrara, Cristina N., Bifaretti, Marcela C. y la colaboración de Carrasquera Dávila, Azul (2008): “Análisis de Información Socio-ambiental en Estados Contables Consolidados Anuales” XXIX Jornadas Universitarias de Contabilidad ÁREA TÉCNICA: TEORÍA CONTABLE, Información Contable Social y Ambiental. UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR. Bahía Blanca, Argentina.

Geba, Norma B (2007): “La `Formación de conceptos y teorías en las ciencias sociales ´ y el postulado de la interpretación subjetiva de Max Weber, según Alfred Schutz.” Doctorado en Ciencias Sociales, Facultad de Humanidades y Ciencias de la Educación, Universidad Nacional de La Plata, Argentina. Trabajo sin editar.

Geba, Norma Beatriz Geba y Bifaretti, Marcela Claudia (2005): “Utilidad de los Modelos de Balance Social ideados en la Universidad Nacional de La Plata para su aplicación al ámbito laboral.” XXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad, ÁREA TÉCNICA, Teoría contable Información contable social y ambiental, Escuela de Contador Público Universidad Argentina John F. Kennedy. Martínez, Partido de San Isidro, Provincia de Buenos Aires, Argentina.

Geba Norma y Bifaretti Marcela (2006): “Balance Social y el impacto socio ambiental” XXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad. ÁREA TÉCNICA. Teoría contable. Información contable social y ambiental Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Entre Ríos, Paraná, Provincia de Entre Ríos, Argentina.

Geba Norma, Fernández Lorenzo Liliana y Sebastián Mónica (2007): "EL PROCESO CONTABLE EN LA ESPECIALIDAD SOCIO-AMBIENTAL" 13er Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 3er Simposio Regional de Investigación Contable Epistemología en Contabilidad Modelos Contables. UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, La Plata, Argentina.

Geba Norma y Sebastián Mónica (2002): "La necesidad de acrecer los Modelos Contables. Un Análisis de las dimensiones sociales informadas por Empresas lucrativas en sus Estados Contables Tradicionales" 8º ENCUESTRO UNIVERSITARIO DE INVESTIGADORES DEL ÁREA CONTABLE TEMA 1 – Metodología de la Investigación científica. Estado del Arte. Universidad Católica de Santa Fe, Santa Fe, Argentina.

Geba Norma y Sebastián Mónica (2004): "Aporte de la Auditoría Contable a la Credibilidad de la Información Contable Social" XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad I Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Área Técnica, Teoría Contable, Información Contable social y Ambiental. Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Schutz, Alfred (2003): Escritos I. El Problema de la realidad social. Buenos Aires – Madrid, Amorrortu. Capítulo "2. *Formación de conceptos y teorías en las ciencias sociales*"

<http://www.iamc.sba.com.ar/iamc/index.htm> Instituto Argentino de Mercado de Capitales. Búsqueda Septiembre de 2008.

www.pactoglobal.org.ar/userfiles/file/GRlestableciendolaconexFINAL. Búsqueda Septiembre de 2008.

www.redpuentes.org, Búsqueda Septiembre de 2008.

www.aeca.es/g3.pdf Búsqueda Septiembre de 2008

<http://www.cnv.gov.ar/InfoFinan/BuscoSociedades.asp?Lang=0&TamanoSocID=0a1>, Búsqueda Septiembre de 2008.

<http://www.cnv.gov.ar/quees.asp?Lang=0>, Estructura organizacional. Búsqueda Octubre de 2008.

www.cnv.gov.ar/LeyesReg/Leyes/esp/LEY17811.htm. Búsqueda Octubre de 2008.

<http://www.camdipsalta.gov.ar/INFSALTA/economia/merval.htm>, Búsqueda Octubre de 2008.

<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm> "LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES Ley Nº 19.550 (Nota Infoleg: Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo.)", Búsqueda Octubre de 2008.

ANEXO I: ENTIDADES SELECCIONADAS QUE COMPONEN EL INDICE MERVAL

NUMERO	NOMBRE/SIGLA	Fecha EECC
1	Acindar Industria Argentina de Aceros S.A.	31/12/2007
2	Aluar Aluminio Argentino S.A.I.C.	30/06/2008
3	Bco Galicia y Buenos Aires S.A.	31/12/2007
4	Banco Macro S.A.	31/12/2007
5	BBVA Banco Francés	31/12/2007
6	Carbochlor S.A.	31/12/2007
7	Celulosa Argentina S.A.	31/05/2008
8	Endesa Costanera	31/12/2007
9	Central Puerto S.A.	31/12/2007
10	Sociedad Comercial Del Plata S.A	31/12/2007
11	Cresud S.A.C.I.F.I.A	30/06/2007
12	Dist. Gas Cuyana	31/12/2007
13	Garovaglio y Zorraquin S.A.	30/06/2007
14	Gas Natural Ban S.A.	31/12/2007
15	Grupo Financiero Galicia S.A.	31/12/2007
16	Solvay Indupa S.A.I.C.	31/12/2007
17	Irsa Inversiones y Representaciones S.A.	30/06/2007
18	Juan Minetti S.A.	31/12/2007
19	Ledesma s.a.Agricola industrial	31/05/2008
20	Metrogas S.A.	31/12/2007
21	Molinos Río de la Plata S.A.	31/12/2007
22	Petrobrás E. Particip. S.A.	31/12/2007
23	Polledo S.A.I.C.y F	31/12/2007
24	Repsol YPF	31/12/2007
25	Siderar SAIC	31/12/2007
26	Ttransportadora Gas del Sur S.A	31/12/2007
27	Telecom Argentina S.A.	31/12/2007
28	Telefonica de Argentina S.A.	31/12/2007
29	Tenaris s.a.	31/12/2007
30	Transener S.A.	31/12/2007
31	YPF S.A	31/12/2007

ANEXO III. MATRICES DE ANALISIS DE DATOS:

1. Codificación de las entidades según la actividad principal declarada en los Estados Contables Tradicionales de las Empresas Lucrativas seleccionadas.

Entidades Seleccionadas

Actividad	Orden	Codificación
	Numérico General	
Agropecuaria	1	1.A.1
Agropecuaria	2	2.A.2
Financiera	3	3.F.1
Financiera	4	4.F.2
Industrial	5	5.I.1
Industrial	6	6.I.2
Industrial	7	7.I.3
Industrial	8	8.I.4
Industrial	9	9.I.5
Industrial	10	10.I.6
Industrial	11	11.I.7
Industrial	12	12.I.8
Industrial	13	13.I.9
Otras	14	14.O.1
Otras	15	15.O.2
Otras	16	16.O.3
Otras	17	17.O.4
Otras	18	18.O.5
Otras	19	19.O.6
Otras	20	20.O.7

2. Composición de la Muestra, según la actividad principal declarada en los Estados Contables tradicionales de las Empresas Lucrativas seleccionadas

	ACTIVIDADES PRINCIPALES					TOTALES
	1.A	2.C	3.F.	4.I.	5.O	
Cantidades	2	0	2	9	7	20
Totales	2	0	2	9	7	20
Porcentuales	10,00%	0%	10,00%	45,00%	35,00%	100,00%

3. Grado de Emisión

	ACTIVIDADES PRINCIPALES					TOTALES
	1.A	2.C	3.F	4.I	5.O	
Si Emiten						
No Emiten						
Total						