

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES EN ADMINISTRACION
CONTABILIDAD Y METODOS CUANTITATIVOS PARA LA GESTION

SECCION DE INVESTIGACIONES CONTABLES
CENTRO DE MODELOS CONTABLES

**INSERCIÓN DE APORTES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y
AMBIENTAL EN LA TEORÍA GENERAL CONTABLE.**

PRIMER INFORME DE AVANCE.

DIRECTOR: CARLOS LUIS GARCIA CASELLA.

CODIRECTORA: LUISA FRONTI DE GARCIA

Subsidiado por la Universidad de Buenos Aires, proyecto Nº 200. 20100.100.322
2011/2014

Diagramación y Compaginación

Federico Sommer

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

PROYECTO UBACYT

**“INSERCIÓN DE APORTES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL EN
LA TEORÍA GENERAL CONTABLE.”**

PRIMER INFORME DE AVANCE.

García Casella, Carlos Luis.

Derechos reservados

Primera Edición: Agosto de 2012

ISBN 978-950-29-1393-3

Impreso en Talleres Gráficos Yael.

av. Córdoba 2210 1º piso.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Queda hecho el depósito que prevé la ley 11.723

Impreso en Argentina.

Prohibida su reproducción total o parcial por cualquier medio
sin autorización expresa del autor/editor

Ley 11.723 de Propiedad Intelectual.

INDICE.

Prólogo.

- Algunos Antecedentes internacionales de nuestro tema
Autor: Carlos Luis García Casella..... **Pág. 6 - 62**
- Una propuesta acerca de la aceptación de las teorías contables
Autor: Carlos Luis García Casella..... **Pág. 64 - 87**
- Como mejorar la teoría general contable con base en la contabilidad ambiental. Autora: Luisa Fronti..... **Pág. 88 - 107**
- Contabilidad de ente; Su relación con la Sociedad
Autor: Walter René Chiquiar..... **Pág. 108 - 124**
- El balance social y la situación socio-económica que refleja
Autora: Norma Cristóbal..... **Pág. 126 - 140**
- Evolución conceptual de la contabilidad.
Autora: Maria Marta Panario Centeno..... **Pág. 142 - 164**
- Análisis de diversos enfoques de la teoría general de la contabilidad vinculada con el segmento contable social.
Autor: Juan Ignacio Alvarez Lancellotti..... **Pág. 166 - 213**
- Indicadores micro sociales y su relación con la teoría contable
Autora: Monica Andrea Carballo..... **Pág. 214 - 229**
- Medición de activos intangibles: Su relación con la contabilidad general y ambiental Autora: Maria Laura Acevedo. **Pág. 230 - 251**
- Análisis de la propuesta de la Global Reporting Initiative para la Elaboración de Informes de Sostenibilidad
Autora: Daniela Varela..... **Pág. 252 - 283**
- Proyecto de elaboración de una norma contable argentina para la elaboración de un balance social: La inclusión del valor agregado de
Autora: Gabriela Carrizo. **Pág. 284 - 296**
- EL ANÁLISIS EMPÍRICO EN LA INVESTIGACIÓN CONTABLE:
Empresas de la Cuenca Matanza Riachuelo.
Autoras Luisa Fronti, Maria Marta Panario Centeno..... **Pág. 298 - 323.**

PROLOGO.

Esta publicación presenta los trabajos realizados en la primer etapa del plan 2011/2014 “Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable” que abarcó desde el 1 de julio de 2011 al 31 de enero del 2012.

El equipo de trabajo lo integraron:

Director CARLOS LUIS GARCIA CASELLA.

Codirectora: LUISA FRONTI DE GARCIA

Otros investigadores:

- ACEVEDO MARIA LAURA
- ALVAREZ LANCELLOTTI JUAN IGNACIO
- CARBALLO MONICA
- CARRIZO GABRIELA CRISTINA
- CRISTOBAL NORMA
- CHIQUIAR WALTER
- PANARIO CENTENO MARIA MARTA
- VARELA DANIELA

El plan se aprobó el 8 de junio de 2011 con el código N° 200.20100.100.322 por resolución n° 2657 del Consejo Superior de la Universidad de Buenos Aires.

A continuación se transcribe al resumen del plan de investigación:

“A raíz del debate actual acerca del contenido de la Teoría General de la Contabilidad se encuentra como primer problema la definición de Contabilidad

tanto desde el punto de vista epistemológico como de su campo de actividad. De este modo la Contabilidad abarca varios segmentos y un amplio dominio o

universo del discurso contable. El problema a desarrollar básicamente es el relativo a la posible mejoría o renovación de la Teoría General de la Contabilidad en base a la Contabilidad Social y Ambiental. Por eso se han establecido 7 metas y las respectivas conjeturas o hipótesis acerca de los resultados posibles. La metodología o sea el diseño de la recolección de información y su procesamiento abarcaría 8 etapas a través de los 3 años de duración del proyecto. Resumiendo, serían: etapa 1: La Teoría General Contable entre 1960 y 2010 y su relación con las realidades socio-económica a relevar. Etapa 2 Problemas de los componentes del capo de actuación contable ya sean amplios o restringidos por diversos criterios. Etapa 3: Los supuestos básicos en la Teoría Contable: argumentos a favor, existencial de algunos generales y otros particulares, su coordinación. Etapa 4: Grado de aprovechamiento de los pseudo-paradigmas de la Contabilidad Financiera, Etapa 5: A raíz de los aportes de los segmentos contables analizar la independencia y la vinculación de la Administración con la Contabilidad. Etapa 6: Relación de la Contabilidad con la Economía tanto macro como micro a través de los distintos segmentos contables. Etapa 7: aprovechamiento de la formulación de modelos contables tanto matemáticos como literarios para mejorar la tarea contable. Etapa 8 Se integraran las actividades anteriores y se formularan conclusiones derivadas de cada etapa, se efectuara un análisis integrador y se propondrán orientaciones futuras para la Teoría General Contable.

- Consideramos que los trabajos aquí presentados cumplen con
- a) La meta u objetivo a “Fortificar los argumentos que permitan que la contabilidad tenga el pleno uso del método científico adecuado a su carácter de ciencia factual, cultural, aplicada”
- b) Corroborar la Hipótesis 1 “Es posible desarrollar la teoría general contable mediante argumentos propios de su desarrollo como disciplina que describe realidades socio-económicas.

ALGUNOS ANTECEDENTES INTERNACIONALES DE NUESTRO TEMA.

CARLOS LUIS GARCIA CASELLA.

0. INTRODUCCION

Dentro de la etapa N° 1 del proyecto “Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable” que decía: “La Teoría General Contable a través de los años recientes y su relación con las realidades socio-económicas” proponemos 18 trabajos internacionales que aportan al tema.

1. EL TRABAJO DE WAISTEIN et ALTRI de 1996.

Por orden de antigüedad, el primer trabajo a considerar será el de Wainstein M. Casal AM y García Fronti I. del año 1996 publicado en el N°2 de la revista Contabilidad y Auditoría de marzo de 1996.

En su introducción (Waisntein et altri 1996 p.1) decían:

“El trabajo tiene como objetivo básico analizar la actuación del auditor independiente en su relación con la gestión y la auditoría medio ambiental, involucrando al profesional de ciencias económicas en este nuevo campo de actuación multidisciplinaria”.

Vemos que proponen:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- a. Actuación interdisciplinaria del contador público, aunque dicen en forma genérica profesional en ciencias económicas, en temas de informes contables que afecten temas no tradicionales como los del llamado medio ambiente.
- b. Para cumplir ese objetivo básico proponen (párrafos 2º; 3º y 4 de dicha introducción) desarrollar:
 - I. Sistemas de Gestión Ambiental.
 - II. Legislación y normas ambientales.
 - III. Normas particulares del tema en auditoria.
 - IV. Responsabilidad social de los entes.
 - V. Muchos otros aspectos de influencia en el tema

1.1 Como cambio el auditor a través del tiempo.

Allí enumeran.

- a) Auditoría Contable Tradicional
- b) Auditoria Integral
- c) Auditoria Operativa
- d) Auditorias Especificas
- e) Auditoria Económico – Social.
- f) Auditoria del sistema de calidad (ejemplo ISO 9000)
- g) Auditoria del medio ambiente.

Vemos que esos cambios representa la necesidad de revisar la Teoría General de los Informes Contables y su necesaria Teoría General de la Revisión o Auditoria de los Informes Contables Financieros.

1.2 Los llamados aspectos macroeconómicos y sociales.

Definido el concepto de Medio Ambiente enumeran los factores a tomar en cuenta por la Contabilidad que no eran tradicionales, así:

- a) Efecto en el clima.
- b) Ataque a la capa de ozono

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- c) Contaminación de la tierra
- d) Emisiones nocivas
- e) Modificación de la calidad de:
 - I. Aire
 - II. Agua
 - III. Polución sonora

Y enumeran nuevas herramientas que debe tomar en cuenta una Teoría Contable aggiornada.

1.3 La llamada responsabilidad Social de las Empresas.

Este tema particular de la Contabilidad Medio-ambiental genera cambios en la Teoría General que debe salir de lo exclusivamente Patrimonial y concepto de ganancia y compatibilizado en lo medio ambiental y social pues ambos se vinculan al desarrollo del género humano.

1.4 La legislación en Argentina.

Se puntualiza que hay que tener en cuenta:

- a) La Constitución de la Nación Argentina (1994) art 41 y art 43.
- b) La ley de residuos peligrosos (24051)
- c) Otras leyes nacionales y provinciales

Como resultado la auditoria del Medio Ambiente llega a abarcar:

- a) Sensores
- b) ISO 14000
- c) Varios tipos posibles de auditorias

1.5 Propuestas de los autores.

- II. Indicadores específicos.
- III. Mayor información en los actuales estados contables financieros
- IV. Conceptos ambientales en
 - a) Estados fundamentales
 - b) Notas

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- c) Anexos
- d) Memoria

2. EL TRABAJO DE GARCIA CASELLA (1996)

En 1996 García Casella publico el artículo “La Contabilidad Gubernamental como rama de la ciencia Contable” que muestra la relación de un segmento no tradicional de la disciplina para que puede mostrar la relación de una parte de la realidad socio-económica en la Teoría Contable en base a la actividad de los órganos de gobierno nacional, provincial y municipal.

En la introducción señala (García Casella 1996 p,1)

“El distinguido colega Ángel R Gorostiaga me ha acercado un documento de la Organización de los Estados Americanos que incluye el tema de la Teoría de la Contabilidad Gubernamental opinando que existe una sola disciplina de estudio denominada Contabilidad y varias ramas”

Coincidimos en una sola Contabilidad y cariadadas ramas o segmentos.

Luego indica su propósito (García Casella 1996 p.1) que es encontrar “las características comunes que tipifican a la Contabilidad solicita opinión al respecto.

2.1 La Contabilidad y sus características comunes según Gorostiaga.

En el trabajo “transparencia en la gestión de gobierno. El rol de las cuentas públicas” Organización de los Estados Americanos. Secretaria para Asuntos Económicos y Sociales.

Documento 17-95 AF Agosto 1995. Gorostiaga indica que las características comunes de las ramas o segmentos contables serian:

- a) Es un sistema simbólico;
- b) Usado para registrar, condensar y memorizar datos sobre hechos económicos con repercusión real o contingente.

- c) Según un método que permite un control por igualdad (partida doble)
- d) Utilizando expresiones cuantitativas preferentemente monetarias.
- e) Que se estructura configurando información que se expone en distintos grados de formalización, establecidas en reglas:
- f) Las expresiones cuantitativas explicita valuaciones asignadas según criterios pre-establecidos.

2.2 Acerca del carácter de sistema simbólico.

Según el trabajo analizado (García Casella 1996 p.8/9)

“Consideramos que el carácter de sistema simbólico de la Contabilidad es común a todas las teorías científicas. Nos basamos en Bunge (1985 p38) “La investigación científica su estrategia y su filosofía”.

Como todas las ciencias serian sistemas simbólicos de representación de objetos reales, este carácter no haría que un segmento contable sea parte de la Contabilidad.

Coincidimos en que Gorostiaga parece confundir la disciplina o núcleo de conocimientos que llamamos Contabilidad con los sistemas contables que son parte de la misma.

2.3 Acerca de las características de su uso.

Opinamos con el autor que es un error decir que la disciplina o ciencia Contabilidad es el sistema contable y:

- a) Que todas las ramas se ocupen de diseñar sistemas contables que registren, condensen y memoricen datos; estamos de acuerdo.
- b) Pero esos datos no son exclusivamente sobre hechos económicos.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- c) Tampoco estamos de acuerdo con Gorostiaga en que debe “repercutir en el estado y la evolución del patrimonio den ente sujeto”

No se puede ignorar que hay segmentos o partes de la Contabilidad que no se refieran a patrimonio, por ejemplo, Contabilidad Social y Contabilidad Gerencial.

2.4 Acerca del método que permite un control por igualdad (partida doble).

Acá hay un error muy difundido entre autores contables del área Patrimonial o Financiero que cree que todo es Blanco o Negro (Debe-Haber) mientras las otras áreas contables muestran que puede haber zonas intermedias en la realidad a registrar que puede ser satisfecho hasta por la llamada matemática borrosa u otros métodos.

2.5 Acerca de la utilización de unidades de medida.

Aunque el autor Gorostiaga acepte que la Contabilidad use unidades físicas, pero prefiere las expresiones cuantitativas, preferentemente monetarias.

Esto es un riesgo de regirse por lo económico exclusivamente y sobre todo dentro de económico, lo financiero, Aun en el segmento de la Contabilidad Financiera.

Lo justificábamos así: (García Casella 1996 p. 17/18).

- I. Si para tomar decisiones o acuerdos ejecutivos necesitamos algún espacio de medición que sería una medida de compensación.
- II. Sobre dichas medidas de compensación creemos que se definen en términos subjetivos
- III. No había manera de comprar las unidades de individuos distintos.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- IV. Puede haber una medida de utilidad completamente distinta de la que indican la medida natural (por ejemplo: ganancia)

2.6 Acerca de la estructura de la información según reglas.

Se propone (García Casella 1996 p19) citando a Tua Pereda: “Un sistema contable se apoya en la Teoría General y se deduce a través de la misma. Tenemos que ponernos de acuerdo en relación con la manera en que se construye un sistema contable a partir de la Teoría General”.

El problema actual es que las reglas sobre las estructuras de los diversos informes contables no se hacen en base a una Teoría Particular de los Informes Contables de un segmento determinado.

2.7 Acerca de los criterios de valuación.

El autor propone (García Casella 1996 p. 20) utilizar uno de los supuestos básicos de la Teoría Contable que varía respecto a cada segmento:

“Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan que valores deben ser utilizadas en cada registración”.

O sea: (García Casella 1996 p23)

“Aceptar criterios de valuación o medición (escala de medición) diversas según el fin del sistema y sus informes.

3. EL TRABAJO DE INES MERCEDES GARCIA FRONTI de 1997.

En octubre de 1997 la revista Contabilidad y Auditoría publicó el artículo “El problema ambiental y su repercusión en el paradigma de utilidad de la Contabilidad Patrimonial o Financiera” originado en la presentación de Inés Mercedes García Fronti para su admisión en el doctorado de la UBA en 1996.

En este trabajo podemos ver la influencia del Segmento Contabilidad Ambiental en la Teoría General Contable; hace que esta teoría amplíe su concepto de utilidad de la información contable.

3.1 El paradigma de utilidad

Al respecto se basa en Tua Pereda (García Fronti 1997, pág. 104).

“(El paradigma de utilidad) orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones”.

Consideramos que esto sirve para todos los informes contables, también para los de la Contabilidad Gerencia, la Contabilidad Gubernamental y la Contabilidad Macro-económica. La propuesta es ampliar la utilidad de los informes contables en general aportando aspectos no tratados tradicionalmente.

3.2 Ampliación de las derivaciones ambientales del llamado Paradigma de Utilidad.

La autora incluye (García Fronti Inés Mercedes 1997 pág. 105/106).

- a) Múltiples usuarios: gobiernos, sindicatos, bancos, empresas, clientes, proveedores, comunidad en general.
- b) Carácter normativo respecto a los informes contables: ampliar y analizar temas implícitos en las normas vigentes.
- c) Propuesta de Balance Ecológico.

- d) Más y mejor información.
- e) Incidencia del tema ecológico en los objetivos de la información contable.

3.3 Un nuevo informe contable: Balance Ecológico.

Luego de tratar el caso de una empresa multinacional y otra argentina la autora propone (García Fronti Inés mercedes 1997 p110/112)

Se incluiría:

- a) Llave ambiental
- b) Bienes de uso ambientales
- c) Pasivos ambientales ciertos
- d) Pasivos ambientales contingentes
- e) Contingencias ambientales negativas
- f) Contingencias ambientales positivas
- g) Multas ambientales
- h) Gastos ambientales
- i) Tabla de componente del marco legal ambiental vigente y potencial.

Esto indica la posibilidad de nuevos informes contables tanto en cuadros como en notas y anexos y da pie a reconocer un camino creativo en materia de Informes Contables para el siglo XXI.

4. EL TRABAJO DE FRONTI DE GARCIA y GARCIA FRONTI de 1998.

Este extenso informe final del plan U B A C Y T E C O. D28 de 1995 a 1997 comprende:

- a) La normativa contable internacional y el medio ambiente
- b) Información que surge del relevamiento en empresas
- c) Desarrollo teórico referido a la problemática ambiental y de auditoría ambiental.
- d) Desarrollo normativo referido a la problemática ambiental
- e) Propuesta de modificar o agregar a las regulaciones.

4.1 La normativa contable internacional y el medio ambiente.

Los autores tratan el tema (Fronti de García y García Fronti 1998 p/17)

Así dicen:

“En nuestra opinión los aspectos medio ambientales deben ser vistos en el contexto amplio de la responsabilidad social de la empresa, es decir, las relaciones de esta entidad con sus empleados, otras empresas, el Estado y el público en general. Si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, resulta lógico que la misma deba facilitar cualquier información que puede afectar de inmediato, o en el futuro a todos los usuarios.

Vemos que ponen énfasis en las implicaciones del medio ambiente en la Contabilidad. Así citan normas emitidas por organismos contables

profesionales de contadores públicos, por organismos bursátiles y por organismos gubernamentales.

En páginas 6 a 17 presentan comparativos al respecto: se ve una influencia significativa.

4.2 Información que surge del relevamiento en empresas.

Entre páginas 18 a 48 los autores muestran las implicancias contables del medio ambiente en la realidad empresaria

Así tratan:

- a) Aspectos ambientales en la Contabilidad
- b) Normas contables de Francia, Estados Unidos de América, España y Brasil
- c) Relevamiento de 20 empresas argentinas

Se evidencia interés empresarial en el tema.

4.3 Memorias y Notas de Estados Contables de Argentina.

En página 49 a 62 analizan lo que ya incluyen 4 empresas importantes de Argentina:

- Pérez Companc
- Distribuidora de Gas del Centro
- Siemens
- Y.P.F

Se ve la importancia empírica del tema

4.4 Desarrollo teórico.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

En pág. 63 a 73 van aportando nuevos conceptos tales como lo vinculado al ambiente en

- a) Pasivo cierto y contingente
- b) aditamento ambiental
- c) Leyes y reglamentos ambientales

Abren el camino a una revisión teórica de lo que ya comenzó a hacerse en la práctica contable.

4.5 Políticas empresariales al respecto.

En pág. 74 a 77 señalan las políticas que comienzan a aplicar las empresas y los auditores.

4.6 Regulaciones Internacionales.

En pág. 82 a 96 muestra las propuestas de:

- a) IASC
- b) IAS
- c) Borrador 59-1997
- d) Exposure draft E61

Lo que muestra interés de reguladores de informes contables financieros a nivel internacional.

4.7 Leyes y otras normas.

En pág. 97 a 128 desarrolla

- Ley 24051
- Leyes 13577 y otras
- Guía ISO 14000

Muestran inquietud de reguladores.

4.8 Propuestas de Modificaciones y Agregados.

En pág. 129 a 177 proponen el impacto ambiental sobre la normativa contable argentina.

5. EL TRABAJO DE GUBBA H. et altri de 1998

Hugo Gubba y Jorge E. Gut Franind Ruben Darío Rodriguez y Ricardo Villamarzo eran profesores de Auditoria de la Universidad de la República del Uruguay que publican un artículo acerca de “La inclusión del factor ambiental en la auditoria de estados contables” en conexión con el tema que estamos investigando.

Enumeran los conceptos introductorios (Gubba et altri 1999, pag 167/172):

- a) La Auditoria, el Medio Ambiente y el riesgo de auditoría.
- b) Su evolución histórica
- c) La situación en los países del Cono Sur
- d) Los requerimientos especiales en cuanto a la capacidad del auditor.

5.1 Los estados contables y la consideración del riesgo ambiental.

Recurren a un borrador del Comité de prácticas Internacionales de auditoría de la *International Auditing Practices Committee* que propone 4 aspectos básicos: (*Grobba et altri 1999* pág. 172/3)

- a) Las iniciativas para prevenir, reducir o reparar el daño hecho al medio ambiente o relacionadas con la conservación de los recursos renovables o no.
- b) Las consecuencias de la violación de leyes y reglamentaciones medio ambientales.
- c) Las consecuencias del daño medio ambiental hecho a otros o a los recursos naturales.
- d) Las consecuencias de obligaciones sustitutivas impuestas legalmente.

Mencionan los aspectos que agrandan la revisión o auditoria de informes contables y, consecuentemente a los Sistemas Contables empresariales que producen esos informes, al dominio del discurso contable y a toda la Teoría General de la ciencia llamada Contabilidad.

Enumeran algunos nuevos problemas contables.

- I. La capitalización de costos de tratamientos de la contaminación ambiental.
- II. Obligaciones y contingencias.
- III. Eventuales provisiones sobre activos.
- IV. Los compromisos.

V. Las potenciales repercusiones sobre la empresa en marcha.

5.2 Intento de enfoque metodológico.

Entre pág. 180 y 191 tratan:

- a) Generalidades
- b) El proceso de auditoría,
 - I. Conocimiento del negocio.
 - II. Evolución de la política empresarial sobre el medio ambiente.
 - III. Revisión analítica preliminar.
 - IV. Evolución del sistema de control interno.

5.3 El Plan de Trabajo posible.

- a) Características generales del plan de trabajo
- b) Los procedimientos de la auditoría a aplicar
 - I. Carácter general.
 - II. Capitalización de costos de tratamientos de la contaminación ambiental.
 - III. Obligaciones y contingencias.
 - IV. Previsiones sobre activos.
 - V. Compromisos.
 - VI. Empresa en marcha.

5.4 Los informes de auditores de estados contables tomando en consideración
La temática del medio ambiente.

- a) Conceptos generales

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- b) El dictamen de auditoria
- c) La carta de comentarios y recomendaciones

5.5 Los planteos a ser evaluados por la profesión contable.

Enumeran preguntas (pág. 193/194)

PREGUNTA N°1.

“¿Alcanza con considerar la adecuada presentación del impacto patrimonial, financiero y económico de los asuntos medio ambientales?”

PREGUNTA N°2

“¿Tendrían que presentar las empresas como parte de su información - por ejemplo complementaria – alguna forma de “balance medio ambiental”?”

PREGUNTA N°3

“¿Correspondería alguna mención expresa por parte del profesional a aspectos tales como el cumplimiento de leyes y reglamentaciones aplicables al medio ambiente?”

PREGUNTA N°4

“¿Debería el profesional indicar potenciales repercusiones medio ambientales sin impacto patrimonial o financiero o económico presente ni violatorio de disposiciones legales o reglamentaciones como parte de sus responsabilidades de informes hacia la sociedad?”

Esas preguntas deberían presentar a la Teoría General Contable:

- Problemas

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- Conjeturas o Hipótesis
- Regularidades o leyes contables

Añadimos a la propuesta de los autores que no solamente los profesionales que practican auditoría deben tratar estos temas, deben dialogar con los investigadores contables universitarios que trabajan con método científico.

6. EL TRABAJO DE RODRIGUEZ DE RAMIREZ del 2001

María del Carmen Rodríguez de Ramírez publicó en junio de 2001 el artículo “Cuestionamientos acerca de la Contabilidad Financiera y su relación con los otros segmentos contables” que analizaba 3 preguntas de Mario Biondi y Mario Wainstein en el contexto del examen comprensivo del Doctorado de la Universidad de Buenos Aires, orientación Contabilidad.

Su desarrollo incluye las 3 preguntas citadas, en los textos de las respuestas se encuentra el apoyo a nuestro trabajo del plan 2011/2014.

6.1 La crisis de la Contabilidad y sus motivos.

Rodríguez de Ramírez expone en primer lugar la respuesta a la pregunta que decía (Rodríguez de Ramírez 2001 p91):

“La hipótesis h1 expresa que la crisis de la Contabilidad se manifiesta principalmente en el segmento patrimonial o financiero que ha dejado de su eficiente para terceros ¿Lo fué que alguna vez? ¿En qué cambió para deteriorarse?

Una vez aclarado que es ese Segmento de la disciplina, la autora señala / Rodríguez de Ramírez 2001 p92)

“El desarrollo de la Contabilidad Financiera vinculada al proceso de avance de la regulación tuvo, sin embargo, un efecto no deseado, en lugar de continuar explorando alternativas para ampliar el modelo tradicional que se centraba en los estados contables o financieros, se cerró en si misma e, incluso, impactó negativamente dentro de los entes al forzar el establecimiento de sistemas contables que giraron, en muchas oportunidades, casi exclusivamente, en torno de la producción de tales informes restringidos. Así muchos autores se refieren al encorsetamiento de la disciplina (Osorio, 1995) que provocó este desarrollo”

Consideramos al respecto:

- a) Una causa importante en el mal desarrollo de la Contabilidad Financiera fue que se concentraron autores y profesionales en la regulación de los informes contables financieros en vez de ampliar el estudio con método científico. Queremos que esto no ocurra en ninguno de los segmentos de la Contabilidad.
- b) Se produjo un mal desarrollo de los necesarios sistemas contables de cada uno de los entes emisores de informes contables financieros.
- c) Muchos autores comparten esta posición acerca de los motivos que erosionaron la utilidad de los trabajos en la Contabilidad Financiera: un reduccionismo llamémoslo trágico

Un agregado importante de la autora es (Rodríguez de Ramírez 2001 p92):

“Los avances de la Contabilidad Financiera se circunscribieron al perfeccionamiento del modelo contable patrimonial tradicional, de manera que éste pudiera dar respuestas a problemáticas tales como el fenómeno inflacionario que se convirtió en un flagelo importante en algunas regiones. La unidad de medida y los criterios de valuación comenzaron a ser objeto de análisis exhaustivo por parte de la regulación y de la doctrina que, en algunos países como es el caso de la Argentina, no tuvieron en cuenta que los estados contables de publicación no son más que una pequeña parte (subrayado mío) de la información que los usuarios necesitan para tomar decisiones.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Coincidimos en todo en particular cuando indica otros pedidos a la disciplina de

- I. FASB 1978 concepts
- II. CICA
- III. *Business Reporting Research proyect* y otros.

Vuelvo a coincidir, aprovechar esta experiencia de un segmento para mejorar a los demás y a la Teoría General Contable.

6.2 El desarrollo de otros segmentos de la Contabilidad No Financiera.

Respecto a esta pregunta ¿No hay desarrollo en los segmentos no financieros? La autora considera que SI existen y los muestra para:

- a) Segmento gerencial – contabilidad para uso interno (pág. 100/101)
- b) Segmento gubernamental – contabilidad pública (pág. 102/104)
- c) Segmento macro- económico – contabilidad nacional (pág. 104/105)
- d) Segmento Social – contabilidad social macro y micro (pág. 105/106)
- e) Las cuestiones relacionadas con el medio ambiente (pág. 107)

6.3 Uniformar o normalizar los segmentos contables no financieros.

Para la autora depende de que segmento se trata: no se puede tratar a todos los segmentos o partes no financieros de la Contabilidad como un conjunto homogéneo.

Así indica (pág. 107/109)

- I. Para la Contabilidad Gerencial hay autores y congresos que calculan que la uniformidad o normalización mataría la utilidad de la misma.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- II. Los modelos de cada segmento no pueden ser regulados por el llamado derecho contable sino por la investigación con método científico que algunos denominan “normas” tecnológicas contables.
- III. Propone sistemas contables flexibles generadores de abanicos de múltiples cifras contables posibles.

7. EL TRABAJO DE VON BISCHHOFFSHAUSEN N de 2001.

El profesor asistente del Departamento de Sistema de Información y Auditoria de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Chile publica “Estados Financieros y Medio Ambiente” en Junio de 2001.

Allí indican (Von BISCHOFFSHAUSENN 2001pag 125)

“La contabilización de aspectos ambientales adquiere creciente relevancia para las empresas, en la medida en que el deterioro ambiental se convierta en un problema social y político a través de todo el mundo.

Comentario:

- I. Se hace necesario que la Contabilidad capte aspectos ambientales de la realidad lo que influye en el segmento y en la Teoría General Contable.
- II. La destacan aspectos no económicos o financieros tradicionales y se trata de localizar:
 - a) Aspectos sociales
 - b) Aspectos políticos.

El autor propone que la Contabilidad Financiera se modernice incorporando aspectos ambientales como ya lo ha hecho la Contabilidad Gerencial.

Enumera aspectos ya tratados:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

1. Conclusiones de la XXI Conferencia interamericana de Contabilidad de 1995.
2. Instrucciones puntuales de la SEC de USA
3. Un trabajo del Grupo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de informes de la ONU
4. Declaración de la IFAC de 1998.

7.1 Los efectos ambientales en la situación financiera.

Aquí aplica el principio “el que contamina paga” éstos costos ambientales exigirían tratar:

- a) Prevención, eliminación, investigación o reparación del daño ambiental
- b) Preservación o conservación del entorno.
- c) Actividades u omisiones que dañan el medio ambiente
- d) Costos y gastos ambientales incurridos

7.2 Pasivos ambientales.

Extiende el concepto de Pasivo.

7.3 Influencia en la Auditoria

La auditoria clásica se extiende.

Sus conclusiones son:

- a) Urge interpretar y aclarar normativas contables y aun modificarlas
- b) Mayor conocimiento de los contadores de los temas ambientales sin llegar a ser expertos ambientales.

8. EL TRABAJO DE D'ONOFRIO DEL 2002.

En diciembre del 2002 la contadora pública Paula Alejandra D'Onofrio publica el artículo denominado “Los sistemas contables integrados: Información Medio ambiental”.

La autora comienza tratando la realidad de la relación entre las empresas normalmente preocupadas por la maximización de los beneficios y su responsabilidad al causar daño ambiental.

8.1 Nuevo aspecto empresarial.

Puntualiza la relación Empresa – Entorno y las consecuencias en los Sistemas contables y los informes contables.

8.2 Posibles sistemas contables integrados.

En base a los avances tecnológicos actuales propone transformar en información relevante el resultado de la tarea del sistema de información contable integrado que evite:

- a) Información exclusivamente financiera.
- b) Información redundante.
- c) Datos poco amigables.
- d) Sin medición adecuada.
- e) Voluminosa.
- f) Datos no interrelacionados.
- g) Desaprovechar recursos disponibles.

8.3 Particularidades de los sistemas contables de gestión ambiental.

Propone:

- a) Generar informes acerca del comportamiento de la empresa con relación al medio –ambiente
- b) Propone seguir la ISO 14001 en el tema

Su diseño contempla:

- I. Identificación de las variables ambientales
- II. Fijación de políticas ambientales
- III. Diseño del sistema:
 - a) Diagnostico
 - b) Definición
 - c) Complementación
 - d) Desarrollo
 - e) Funcionamiento
 - f) Control
 - g) Revisión

Propone aplicar las Normas ISO 14000 y 14001 y generan información interna e información a terceros externa

O sea hay un aporte a la mejoría de la tarea en el segmento y su repercusión en la Teoría General de la Contabilidad.

9. El TRABAJO DE ROB GRAY (traducción Rodriguez de Ramirez) del 2003.

En diciembre de 2002 el PHD ROB GRAY director del *Centre for Social and Environmental Accounting. Research, Department of Accounting and*

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Finance University of Gasgow. Glasgow UK. Publicó el trabajo. “Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad. Hacia una Contabilidad y unas finanzas mas sociales y ambientales”; la traducción de Maria del Carmen Rodriguez de Ramirez la autorizó el autor el 12 de marzo de 2003.

9.1 PREAMBULO E INTRODUCCION.

En este extenso preámbulo e introducción Gray trata su posición de investigador en Contabilidad y Finanzas, como indica el titulo del trabajo.

Dice al respecto (Gray 2003 pág. 146)

“Quería producir un artículo que reflexionare acerca de la naturaleza de la experiencia académica y ofreciera una visión personal acerca del estado de la disciplina. Para sacar provecho de la propia expertez – y, por supuesto, para tratar de compartir nuestras propias obsesiones - el artículo debería articular en forma resumida y digerible - nuestro propio trabajo a lo largo de los años y hacerlo de manera que no fuera ni tan general como para resultar banal ni tan específico para nuestros propios intereses como para ser irrelevante e inaccesible para nuestra audiencia. Esto resultó ser mucho más difícil de lo que había imaginado (como, creo este artículo habrá de demostrar). Ello se debió en gran parte a que mientras yo se que la Contabilidad Social y Ambiental (CSA) constituye el aspecto más importante de la disciplina y que el concepto de sustentabilidad es el más crítico, y aun amenazador de la vida- de los que podemos utilizar para establecer el andamiaje de nuestra enseñanza y de nuestra investigación, estoy perfectamente al tanto de que la CSA y la sustentabilidad son frecuentemente indiferentes (en el mejor de los casos) para muchos colegas”

Para nuestra investigación observamos.

1. En procura de una Contabilidad más social y ambiental se procura analizar su influencia en toda la disciplina denominada Contabilidad.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

2. Trabajó años (publica sobre el tema desde 1990 “*The Geening of Accoutaney*” 11 trabajos hasta 2002 “*Sustentability Reportin. Who’s Kindding whom?*”) con gran reconocimiento en ciertos sectores académicos.
3. Opina que la Contabilidad Social y Ambiental y la sustentabilidad dejan indiferentes a la mayoría de los contadores.
4. Pero reitera que esta Contabilidad Social y Ambiental es el aspecto más importante de la disciplina y debe tratarse así en la enseñanza y en la investigación.

Luego alerta que no quiere sobrecargar a los colegas en este segmento de la disciplina, exagera al decir que quedaría reducido el tema a contadores “estúpidos, santos o fanáticos” (Gray 2003 pág. 147).

Insiste en reclamar cambios en la profesión contable de Gran Bretaña y elogia, cosa que no comparto, que no han separado Contabilidad de Finanzas tema que impide una Contabilidad no exclusivamente ligado a la Economía a través de las Finanzas.

Luego propone tratar:

- a) El pensamiento de sistema como heurística.
- b) Grado de social y ambiental de la Contabilidad;
- c) Metodología;
- d) Meta-sistemas;
- e) Conclusiones tentativas

9.2 LA HEURISTICA DEL PENSAMIENTO DE SISTEMAS.

Considera que toda la realidad es un sistema y cada sistema de esa una realidad es parte de sistemas mayores y, a su vez, comprende sub-sistemas con ello critica:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- I. El reduccionismo del pensamiento científico.
- II. Evite separar Contabilidad y Finanzas.

Propone dejar de tratar en forma aislada los fenómenos contables.

9.3 ¿Es la Contabilidad Social o Ambiental?

Resultando prácticamente imposible encontrar definiciones únicas y discretas de la Contabilidad y las Finanzas, vemos que comete de nuevo el error de considerar su interrelación como fundamental.

Al marcar la necesidad de una Meta-Teoría en Contabilidad plantea equivocadamente que los sub-elementos de la Contabilidad Serían:

- a) Finanzas (¡!¿?)
- b) Auditoria
- c) Contabilidad Financiera
- d) Etc.

Cuando indica que nuestra concepción sería parcial, condicional e inestable, no plantea claramente la necesidad una Teoría General de la Contabilidad que no incluiría a las Finanzas que estaría abarcada por la Teoría General de la Economía.

Indica que por conservadurismo se aceptó que la Contabilidad Social y Ambiental involucraba a los contadores pero – por error – se lo consideró parte de la Contabilidad Tradicional principalmente Financiera.

Parece que el autor se circunscribe a lo publicado en inglés, lo cual es un error y una posición a científica, queda el “resto de Israel” sin considerar y puede tener valor.

Reacciona al recordar que la Contabilidad puede ser el universo de todas las contabilidades posibles, pero erróneamente dice que las limitaciones de la

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Contabilidad dependen de la meta-teoría Económica, dentro de la cual debería ubicarse a la Contabilidad; para mí un error grave.

9.4 SISTEMAS Y METODOLOGIA.

Creo que el pensamiento en base a sistemas lo puede ayudar sin reduccionismo y plantea el Grafico 1 (Gray 2003. Pág. 154) que resuelve las investigaciones.

ENIGMAS → PROBLEMAS → INTERACCIONES → UBICACIÓN → CONTEXTO → ESTRUCTURA SOCIAL → TRASCENDENCIA. Todo englobándose.

9.5 Meta-sistemas, Capitales y Sustentabilidad.

Consideramos equivocado el enfoque del autor porque:

- a) Dice que la Contabilidad y las Finanzas se ubican en un contexto de Capitalismo Financiero Internacional Moderno.
- b) Así no se sirve al Interés Público.
- c) Así la CSA se relaciona con el capitalismo y busca una reformatión optimista del mismo.

Así tiende a explicar las condiciones de la sustentabilidad a través de:

- a) La justicia Social
- b) La Eco-eficiencia.
- c) La Eco-efectividad.

Propone salir de la Meta-teoría de la Economía Neo-Liberal a través del concepto de Sustentabilidad Presente y Futuro.

9.6 Conclusiones.

- I. Colocar la sustentabilidad en el centro de nuestro análisis-
- II. Explora mas cuidadosamente los fundamentos y los determinantes morales e intelectuales de lo que se enseña y se investiga.
- III. No seguir la ola inexorable de la dominación mundial del IASB.
- IV. La CSA es un desafío profundo a las formas actuales de la Contabilidad y las Finanzas, no es un apéndice ni un refinamiento de los PCGA.

10. EL TRABAJO DE SANCHEZ HENRIQUEZ DEL 2003.

El académico del Departamento de Sistemas de Información Gerencial y Control de la Universidad de Talca – Chile. Magister Jorge Sanchez Henriquez publicó en junio del 2003 el artículo “Aproximación teórica al Balance Social”.

10.1 Introducción.

Comienza lamentando que en Chile recién hay una toma de conciencia incipiente en que los informes contables financieros deberían reconocer como activos a los recursos humanos.

10.2 Antecedentes históricos.

Enumera:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- I. Década de los años 1970 en los Estados Unidos de Norteamérica aunque ya en los años 1960 habrían cuentas sociales.
- II. Orientación Centro-Europa.
- III. Orientación francesa.
- IV. Escuela del dueto Alemán – Suiza 1979.
- V. En Chile en 1970.

Al exponer los conceptos genéricos señala para la construcción del balance Social que preparó Edmond Márquez.

10.3 Atributos y Desventajas.

Como atributos:

- a) Provoca el replanteo de las políticas sociales de la empresa;
- b) Logra información integral;
- c) Mide la Responsabilidad Social Empresaria;

Como desventajas:

- a) Desconocimiento del mismo en toda la América Latina;
- b) Estado parcializado;
- c) Dificultad de relacionar lo económico con lo social;
- d) Elección de indicadores.

10.4 Balance Social Externo e Interno.

Respecto al Balance Social Externo dice:

- a) Debe contemplar las necesidades del medio que rodea al ente emisor.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- b) Como ventaja permite comunicar el cumplimiento de metas
- c) Pero los empresarios serian renuentes a su implementación
- d) Faltarían organismos fiscalizadores de estos documentos.

Respecto al Balance Social Interno propone:

- a) Poderosa herramienta de gestión
- b) Ayuda a la planificación
- c) destinada a:
 - I. Directivos.
 - II. Trabajadores.
 - III. Accionistas.
- d) Propone un orden para su confección eficaz.

10.5 Estructura Contable e Indicadores.

La estructura contiene:

- a) Activos sociales.
- b) Pasivos sociales.
- c) Principios Contables Sociales.

Enumera 5 pasos para el manejo de indicadores que reemplazan al Método de Partida Doble Tradicional.

10.6 Relación con la Administración Estratégica.

Señala (Sánchez Henríquez 2003, pág. 139/140)

“Como se ha expresado, el Balance Social es un estado que realiza evaluaciones que se expresan en términos cuantitativos y cualitativos, en relación

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

con la medición del cumplimiento de objetivos estratégicos correspondientes, en este contexto el Balance Social es un gran apoyo al control estratégico que tomará mayor relevancia cuando se internalice como una herramienta de evaluación y control de uso generalmente aceptado y cuando la máxima organizacional sea “obtener, mantener y acrecentar el superávit social” en este sentido, el balance Social interno es una herramienta indiscutible, para la dirección estratégica en la organización contemporánea”.

La misión indica acerca de la utilidad de estos documentos para la dirección de los Recursos Humanos.

11. EL TRABAJO DE FERNANDEZ Y GEB A DEL 2004.

En diciembre del 2004 las investigadoras docentes de la Facultad de Ciencias Economicas de la Universidad Nacional de La Plata Liliana Edith Fernandez Lorenzo y Norma Beatriz Geba publican el articulo “Trasferencia de un modelo de informe contable socio económico ¿Utopía o realidad”?

11.1- INTRODUCCION.

En base a la política universitaria de transferencia del conocimiento a la comunidad, las autoras intentan transferir conocimientos de Contabilidad Social a una asociación civil de la ciudad de La Plata en base a la metodología denominada GRAMEEN.

O sea:

G ente que confía en nosotros

R espuesta a cada dificultad

A mistad a cambio de nada

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Mejoras en nuestras vidas

Emprendimiento laboral

Esperanza de vida

Nobleza

Conocida generalmente como Banco de los Pobres.

11.2 OBJETIVOS.

El convenio de la Facultad de Ciencias Economicas de la Universidad Nacional de La Plata con la Asociación Civil Barrios del Plata buscaría (Fernandez Geba 2004 pág. 79) :

- a) Desarrollar e implementar un modelo de Balance Social concreto para todas las entidades que apliquen metodología *Grameen*.
- b) Dichos informes reflejarían el cumplimiento de los objetivos sociales de esas instituciones.

Comentario:

Vemos que salen de lo tradicional contable y avanzan aplicando a temas sociales los mejores aportes de la Teoría General de la Contabilidad.

11.3 Hipótesis y metodología.

Presentan una adecuada hipótesis con método científico y proponen aprovechar las experiencias de las autoras en entidades cooperativas y mutuales.

Enumeran 11 pasos de la tarea a desarrollar (pág. 78/79)

11.4 Modelo Contable Socioeconómico.

Consideran al Balance Social como un Informe Contable Socio-Económico y desarrollan (pág. 80-82):

- a) Enfoque de la Contabilidad por objetivos.
- b) Medición a través de indicadores socioeconómicos;
- c) Estructura y contenido mínimo.
- d) Alcance
- e) Periodicidad
- f) Obligatoriedad
- g) Destinatarios

11.5 ANÁLISIS DE LA METODOLOGÍA GRAMEEN.

Para aplicar el Modelo Contable Socio-económico enumeran los pilares conceptuales del *Banco de los Pobres o Banco Grameen*.

- I. Los más pobres de los pobres.
- II. No hay garantía para crédito.
- III. Prioridad a las mujeres.
- IV. Auto-sustentabilidad.
- V. Los prestatarios son los dueños del Banco.
- VI. Microcréditos.
- VII. Interés por los créditos.

Agregan los aspectos de la metodología *Grameen* (pág. 82/84)

- a) Créditos individuales.
- b) Formación de grupos.
- c) Desembolsos escalonados.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- d) Crecimiento.
- e) Reuniones semanales.

11.6 CONCLUSION: APOORTE A NUESTRO PLAN.

Al tomar en cuenta los factores enumerados abren horizontes para otras aplicaciones de la Teoría General Contable.

12. El trabajo de Fernandez Cuesta de 2004.

En junio del 2004 la profesora titular del área de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de León en España, publica el trabajo titulado “El marco conceptual de la Contabilidad Ambiental Una propuesta para el debate” presentada en Universidad de Cádiz.

12.1 Concepto y división de la Contabilidad.

A raíz de la gran cantidad de definiciones de la Contabilidad, a través del tiempo, se nota el efecto de la tendencia a aumentar el contenido de la disciplinaria, según Fernandez Cuesta.

A la autora le interesa la ampliación a través de la llamada Contabilidad Ambiental, Según ella en España lo trataron:

- Lizcano en 1987
- Valverdin en 1989
- Goxens en 1990

- Ella misma en 2003.

Luego reúne y combina 4 definiciones de la Contabilidad de:

- American Accounting Association 1966.
- Mario BIONDI et altri 1999.
- Fernandez Pirla 1977
- Mattessich 2002

Adopta un punto de partida (pag32)

- Ciencia empírica, social y económica.
- Referida a la realidad socio-económica.
- Como objeto material y objeto formal.
- Para comunicar información.

En la Figura 1 nuestra una clasificación de las partes de la disciplina en base a Cañibano 1987, Mattessich 1957 y Montesino 1976.

Esto aporta de la Teoría General de la Contabilidad

12.2 Definición de la Contabilidad Ambiental.

Dice (Fernandez Cuesta 2005, pág. 33)

“La Contabilidad Ambiental puede definirse como la parte de la Contabilidad aplicada cuyo objetivo son las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, lo cual requiere precisar tanto el concepto de entidad como el de medio ambiente”

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Fundamenta en la Figura 2 (pág. 34)

Entidad

Medio Ambiente

Criterio jurídico

entorno natural



Ciclo de vida

entorno vital.

Luego presenta 3 figuras referidas al Marco Conceptual.

I. En la Economía Tradicional.

– Principios de entidad

outputs no deseados

Inputs adicionales para

prevenir reducir y eliminar la

contaminación.

Regulado por IASC NIIF 16.36.37

UE Resolución 2001.

ICAC Resolución 2002.

II. En la llamada Economía Ecológica.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- Neo principio de entidad.
- Todos los outputs ambientales
- Todos los inputs ambientales-

Regulado por - GRI

- AECA RSC1

III. En la llamada Economía Ambiental.

- Contabilidad Financiera.
- Contabilidad de Gestión.
- Contabilidad Social

Regulación: AECA Cont.de Gestión 13

ISO 14000 y 19000

UE: EMAS

AENOR: PNE 1511 Ex.

Nos permite investigar las consecuencias de cada desarrollo de los segmentos contables en la actividad contable, su regulación y sus fundamentos teóricos con método científico.

14. El trabajo de Maria Marta Panario Centeno del 2009.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

En junio de 2009 la Magister en Contabilidad Internacional Contadora Pública Maria Marta Panario Centeno publicó un artículo titulado.

“Aproximaciones para un marco conceptual o teoría de la Contabilidad Social”

14.1 Introducción.

Señala (Panario C. 2009 p107)

“La consideración de datos y aspectos sociales del accionar organizacional han sido abordados en diferentes oportunidades y años, por parte del cuerpo de la disciplina contable, indirectamente, se puede apreciar que estos aspectos han sido, en algunos casos, justificativos de cuestionamientos que ha recibido la disciplina contable, principalmente en Contabilidad Tradicional o Financiera, en términos de: su adecuación a las modificaciones del contexto económico-social, su adecuación a las nuevas necesidades de la información, su adecuación para el desarrollo de campos no tradicionales y su adecuación para desarrollar y comprender tanto nuevos sistemas de mediciones como nuevos sistemas e informes contables.”

Nos parece aprovechable:

- a) La critica a la Contabilidad Financiera como única Contabilidad Tradicional
- b) No contemplar las modificaciones ocurridas en el contexto económico social desde 1960 al siglo XXI.
- c) Apertura de campos contables no tradicionales
- d) Creación de nuevos sistemas de medición.
- e) Nuevos sistemas contables
- f) Nuevas clases de informes contables
- g) Repercusión total en la Teoría General Contables con los llamados marcos conceptuales posibles.

14.2. Marco conceptual o teórico de la Contabilidad Social.

Para este tema, la autora (pág. 108 / 111) propone:

- I. Con el español tira Pereda y los argentinos Biondi y García Fronti propone un marco conceptual propio para la Contabilidad Social.
- II. Sería necesario describir los rasgos o características esenciales del entorno en el que ha de operar.
- III. Necesaria descripción de los rasgos o características esenciales del sistema contable social.
- IV. Derivación de reglas congruentes.

14. 3. Marco aproximado de la Contabilidad Social Micro.

Debería considerar:

- a) Entorno general en que ha de operar la Contabilidad Social Micro.
- b) Su respectivo entorno particular.
- c) El rol del Estado
- d) El rol de los especuladores de corto plazo.
- e) El rol de los altos ejecutivos
- f) La profundización del estudio de la llamada Responsabilidad Social Empresario.

Analiza en profundidad los siguientes aspectos particulares.

- I. Objetivos de los informes contables micro-sociales.
- II. Características y requisitos de la información contable micro-social.
- III. Tipos de información contable.
- IV. Usuarios de la información contable micro-social.
- V. Emisores
- VI. Modelos posibles.

Concluye: (Panario C. 2009, p.142)

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

“De están manera concluimos que la Contabilidad Social posee particularidades propias que la diferencian de los demás segmentos contables, y que el desarrollo y el planteo de un marco conceptual o teórico propio es una necesidad no satisfecha aun y un campo que la investigación contable debería abordar, a fin de considerarla como segmento contable autónomo, como han sido consideradas otras interpretaciones o segmentos contables (Contabilidad Nacional, Contabilidad Gubernamental, Contabilidad Patrimonial, Contabilidad Gerencial)”

Opinamos:

- I. Lo que se denomina Contabilidad Social tiene particularidades propias dentro de la ciencia Contabilidad.
- II. Para lograr algo parecido a lo que se llama marco conceptual propio se debe recurrir a los aportes de la Teoría General Contables para derivar una Teoría General de la Contabilidad Social.
- III. La autonomía de la Contabilidad Social no es total, aparte de lo que debe buscar en la Teoría General Contable debe interrelacionarse con los otros segmentos de la disciplina en forma en parte teórica y en parte practica.

15. El trabajo de Rodrigo Antonio Chaves da Silva del 2009.

El contador público de Brasil profesor *Rodrigo Antonio Chaves da Silva* ganador del premio Monteiro de Portugal (2007/8) presentó el trabajo “*Pontos Introdutórios da Teoría da Socializacao do Patrimonio em ótica neopatrimonialista como base a Benesse Social e Humana: Es tudo do caso brasileiro.*”

15.1 Introducción.

Como señala en el resumen Chaves da Silva reitera (Chaves da Silva 2009, pág. 135)

“A temática que sempre ester e presente no a bordagem dos grandes nomes da humanidade foi a velarão entre capital e o ser humano; as grandes personalidades, desde Confucio (551-479 a C) ate *Karl Marx* (1818-1883) observaram este problema, que e a condição entre os benes e valores materiais, na sua transmissão de beneficios a el home os, ou dinda, como se poderia utilizar as coisas econômicas para a bem de una coletividade para una sociedade mais justa e igualitaria para todo”.

Así propone Economía Humana, o sea al servicio del ser humano y recuerda que las ciencias sociales acuden en auxilio para resolver este problema tradicional.

Piensa favorecer.

- a) Relación capital – ser humano.
- b) Relación ser humano – capital

Utilizando:

- I. Búsqueda bibliográfica;
- II. Método discursivo y fenomenología.

Todo referido a la escuela neo patrimonialista de la ciencia Contabilidad.

15.2 La socialización del patrimonio.

A través del tiempo cita

- a) Aristóteles (384-322 a.C) y su Ética a Nicomaco.
- b) Xenofonte (430-354 a.C)
- c) Vincenzo Masi (1997) en el área Contabilidad.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- d) Karl Marx (1818-1883)
- e) Fabio Besta (1844-1922) en “La Ragionería”
- f) Druker (1974)

15.3 El neo patrimonialismo y el estudio de la socialización del patrimonio.

Destaca el aporte de un teórico italiano de la Contabilidad Vincenzo Masi (1893-1977) y el del doctor brasileño Antonio Lopes de Sa con su “Teoría General del conocimiento contable” que fundamento una Teoría General Contable denominada Neo patrimonialismo.

La socialización del patrimonio a través de esta doctrina contable se produce por

- a) Socialización Interna a través del movimiento patrimonial beneficia a:
 - I. El hombre que trabaja físicamente
 - II. El intelectual
 - III. El creativo
 - IV. Los participantes del ente
 - V. Los contables
 - VI. Los administrativos
- b) Socialización Externa:
 - I. Clientes
 - II. Proveedores
 - III. Gobierno
 - IV. Competencia
 - V. Otras empresas
 - VI. Público en general.

15.4 La práctica de esa socialización.

Explica que cualquier patrimonio satisface internamente

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- a) Distribución de utilidades
- b) Solvencia
- c) Liquidación de impuestos
- d) Remuneración de los administradores, trabajadores, inversores
- e) Liquidez
- f) Cumplimiento de metas
- g) Inversión en investigaciones
- h) Aprovechar el llamado capital Intelectual
- i) Pericias.

Externamente:

- Por el uso del mercado
- Por su imagen
- Pagar tributos
- Contribución al PBI
- Buena presentación de cuentas
- Calidad de sus productos
- Buena demanda
- Emisiones de acciones
- Donaciones.

15.5 El axioma de la eficacia social.

Dentro del Neo patrimonialismo Cita a Lopes de Sa 1992 (Chaves 2009
pág. 147)

“Quando a soma da e eficácia de todos os patrimônios impelir na soma da e eficácia de todas as células sociais, em regime de harmonia interação, isto implicará, logicamente, na eficácia social, o que equivalera a anulação das necessidade materias da humanidade”

Esto suena utópico:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- a) La eficacia de los patrimonios no implica la suma de la eficacia de todas las células sociales.
- b) El régimen de armonía no se como se puede lograr ¿Cómo convencer a todos sobre todo?
- c) La anulación o satisfacción plena de las necesidades materiales de la humanidad no se logra sin tratar las necesidades espirituales.

15.6 El llamado crecimiento sustentable.

Señala el autor que no todas las empresas lo práctica: si seguimos así se maltrata el medio ambiente.

Propone que el desarrollo sustentable, el crecimiento del capital debe ser acompañado de la igualdad social.

Debemos medir la calidad y no solo la cantidad de gasto en los seres humanos.

Analiza:

- I. La teoría del lucro exagerado y de la solidez financiera máxima y la quiebra de los tabúes del capitalismo salvaje
- II. Las economías de las empresas no son sustentables.
- III. El patrimonio social
- IV. Posibles medios de socialización

Propone (pág. 171/173)

- 1. Promociones, opciones y confort a los clientes.
- 2. Mas promociones a plazo a los clientes
- 3. Premios, beneficios a los trabajadores
- 4. Mejoras en las condiciones de trabajo
- 5. Incentivo a la educación y cultura de los trabajadores
- 6. Acuerdos con proveedores
- 7. Acuerdos con bancos
- 8. Correcto pago de impuestos.
- 9. Pago de impuestos a la comercialización

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

10. Cursos a funcionarios

11. Cursos para gerentes

Y enumera hasta 36: suena a Utopía.

15.7 La respectiva información contable de la socialización del patrimonio.

Propone:

- a) Estado de Valor agregado
- b) Rotación de trabajadores
- c) Nivel de cursos de apoyo
- d) Conocimientos de socialización y varias propuestas mas.

Propone lograr la igualdad social en Brasil, a través de:

- Células sociales prósperas.
- Que el hombre brasileño usufructúe la prosperidad
- Todos los hombres tendrían más calidad de vida, bienestar y satisfacción de sus necesidades.

Parece utópico pero consideramos:

- a) Importante la inquietud del autor en base al neo patrimonialismo lograr mejorar social continua.
- b) Sus aportes parciales se pueden incluir en la Teoría General de la Contabilidad y sobre todo en la Teoría General de la Contabilidad Social.

16. EL TRABAJO DE FABIANA PEREIRA LEITE LANCELLOTI del 2010.

La contadora y doctoranda profesora del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad del Estado de Mato Grosso Brasil presenta en 2010 el artículo “Contabilidad Eco-ambiental Registro de los efectos externos, un enfoque en los impactos ambientales y obtención del PE EB. Producto Ecológico Empresarial Bruto.

16.1 Introducción.

La autora señala que la implantación de los Sistemas para Gestión Ambiental (SGA) mejora la tarea de acompañamiento contable del tema respectivo con:

- a) Indicadores
- b) Objetivos
- c) Metas

16.2 La Agenda 21 y la Contabilidad. Foco en el PIB ecológico

En 1992 se recomendó mejorar los errores del Producto Nacional o Interior Bruto de la Contabilidad Macro-económica; sus defectos son:

- a) No incluye costos de producción
- b) No incluye impuestos
- c) Ignora los costos sociales del proceso productivo (externalidades)

Propone (*Leite Lancellati* 2010 pág. 149)

“Para eludir el problema de la no inclusión de tales costos sociales surge la sugerencia de internalizarlos; así, para Mattos (valoración económica del medio ambiente: un abordaje teórico y proactivo 2004) la sostenibilidad ambiental puede ser vista como una relación armoniosa entre los sistemas economía y ecológica, ambos son dinámicos y los denomina como costos ambientales; afirma que tales costos una vez internalizados representan un paso importante para controlar el uso de los recursos y servicios naturales, teniendo como consecuencia inducir a los consumidores a pagar el costo real de los bienes adquiridos, en vez de repasarlos indiscriminadamente a la sociedad”.

Menciona el PIB Ecológico de China: $\text{PIB ecológico} = C + I + G + X - M$ - - (emisor de EO2t degradación ambiental.)

Donde

C = Consumo privado.

I = Inversiones Totales.

G = Gastos del Gobierno.

X = Exportaciones.

M = Importaciones.

No se considera:

- Insumos de producción (materias primas mano de obra, impuestos y energía)
- Externalidades positivas.

Propone crear un sustituto al PIB Ecológico que denomina PEEB- Producto Ecológico Empresarial Bruto.

16.3 Las externalidades y la generación de efectos externos.

Enumera los efectos externos positivos:

- a) Absorción de CO2 por la vegetación :
- b) No emisión de CO2 en un producto
- c) Eliminación de ruidos

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- d) Paisajes formados
- e) Conciencia ecológica

Los efectos externos negativos según Stiglis o impuros:

- a) Fuegos de accidentes naturales emiten CO₂
- b) Inundaciones, granizos, etc.
- c) Quema de florestas por acción humana
- d) Gases de autos, rumiantes, etc.
- e) Reducción de fauna.
- f) Extinción de flujos de agua
- g) Esparcimiento de contaminantes.

16.4 Posible información contable.

Propone recurrir a las Normas Brasileñas de Contabilidad para informar estos temas.

Propone el siguiente Producto Ecológico Empresarial Bruto:

$PEEB = A + N + S + P + CE$; donde

A = Absorción de gases de efecto invernadero

N = No emisión de gases de efecto invernadero

S = Supresión de ruidos

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

P = Paisajes

CE = Conciencia Ecológica.

No se considera:

- Efectos externos negativos
- Externalidades negativas

Nos parece:

- a) El PEEB es parte de la Contabilidad económica pero Micro
- b) Serviría a nivel Macro.
- c) Propone información contable Eco Ambiental

Hace falta:

- I. Volver a la Teoría General de la Contabilidad para alimentar a:
 - Teoría General de la Contabilidad Patrimonial
 - Teoría General de la Contabilidad Nacional (antes mal denominada Contabilidad Social)
 - Teoría General de la Contabilidad Social
 - Posible Teoría General de los informes Contables con acápites para cada segmento o situaciones que lo amerite.

17. El trabajo de Mario Biondi del 2010

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

El doctor y Contador Público Mario Biondi profesor Titular Consulto de la F.C.E de la UBA publicó el artículo “En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la Contabilidad Ambiental”

17.1 Conceptualización de la gestión ambiental y sus efectos en la Contabilidad.

Trata el tema de la gestión ambiental como una alternativa a la gestión general de las empresas vinculada a la Contabilidad Patrimonial o a la Contabilidad General.

Así trata:

- a) Gestiones ambientales directas e indirectas.
- b) Gestiones empresarias que afectan la ecología, generadoras de compromisos futuros que se pueden conceptualizar como pasivos.
- c) Efectos de estos hechos y actos jurídicos regulativos sobre los informes contables.
- d) Posibles aplicaciones de multas y mayores requerimientos a cumplir.

17.2 Activos, Pasivos y Resultado invaluados en la gestión ambiental.

Todo esto aparecería en los informes contables de la Contabilidad Financiera.

así trata:

- a) Invasiones ambientales.
- b) Activos tangibles e intangibles de origen ambiental.
- c) Pasivos más importantes que los activos en este tema, a juicio del autor.

17.3 Peculiaridades de ciertas pérdidas derivadas de la gestión ambiental.

Incluye:

- I. Efectos degradantes del Medio Ambiente.
- II. Reconocimiento de sus orígenes y efectos sobre los entes involucrados.
- III. Efectos contables de las actividades humanas que perjudican el medio ambiente que incluye:
 - a) Necesidad de realizar obras para paliar las consecuencias que afectan el medio ambiente.
 - b) La aplicación de multas con efecto retroactivo.
 - c) La prohibición de la actividad, considerada causa eficiente de daño ecológico.

17.4 Aplicación de las Normas ISO como un elemento de control interno.

Serian las:

ISO 14001

ISO 14002

ISO 14004

ISO 14010/12

ISO 14031

ISO 14020/25

ISO 14040/14004

ISO 14050

ISO GUIA 64

17.5 Conclusiones.

Bajo el título de preguntas y respuestas del Foro Virtual sobre el tema propone.

- a) Exponer las informaciones sobre cuestiones ambientales en los informes contables financieros.
- b) Puede haber informes contables especiales como complemento.
- c) Las normas contables ambientales deberían ser internacionales, elaboradas por expertos diversos aparte de los contadores.

18. EL TRABAJO DE GORROCHATEGUI DEL 2010.

En diciembre de 2010 la *Magister Scientiarum en Administración Pública y Licenciada en Ciencia Política*. Presentó el trabajo “Una aproximación a la Información Contable Social y Ambiental: las comunicaciones del progreso (COP’S) Diagnostico de las COP’S.

18.1 Introducción.

La comunicación sobre el Progreso (COP) surge del Pacto Global de las Naciones Unidas, serían mensajes contables de Contabilidad Social y Ambiental, que fueron cambiando a través del tiempo.

18.2 Etapas de evolución del concepto de COP.

Entre 1999 y el 2010 la autora identifica 4 etapas de evolución del concepto de este tipo de informe que apoya a los 10 Principios del Pacto Global.

18.2.1 Etapas contractual (2002-2004)

En esta etapa seria:

- a) Medida de integridad.
- b) Surge un Pacto Global como iniciativa voluntaria.
- c) Sería una modalidad de fidelización del contrato psicológico entre el Pacto Global y las organizaciones adherentes.

18.2.2 Etapa comunicacional (2005-2006)

Prevalecen aspectos operativos para esquematizar la información a los interesados o llamados “grupos de interés, según la autora siguiendo al profesor *Kirk Hallahan* en el libro de *Wilcork D.G et altri* de 2007 “Relaciones Publicas Estratélicas y Tácticas; su taxonomía seria.

- Medio controlado
- Con un uso principal
- La naturaleza de la comunicación es no personal
- Dirección de la comunicación: unidireccional
- Sofisticación tecnológica moderada
- La propiedad del canal y los mensajes elegidos corresponde a la organización informante
- La implicación del público es moderada
- Alcance: de moderado a bajo
- Costo de impresión moderada
- Desafíos principales:
 - I. Diseño
 - II. Distribución

18.2.3 ETAPA DE SIGNIFICATIVIDAD (2009-2010)

Según la autora la prioridad está sobre la información completa cubriendo las 4 áreas de los Principios.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- I. Derechos Humanos
- II. Normas laborales
- III. Medio ambiente
- IV. Corrupción.

18.3 DIAGNOSTICO DE LAS COPS presentadas por EMPRESAS ARGENTINAS.

Indica:

- a) Antecedentes
- b) Consideraciones metodológicas
- c) Observaciones referidas al objetivo
- d) Observaciones referidas al grado de maduración en las presentaciones
- e) Modalidades de presentación
- f) Ponderación de la información

18.4 CONCLUSIONES.

Plantea (GORROCHATEGUI 2010 pág. 142)

“Así la ecuación: menos costo, mas precisión, menos accesibilidad, resulta beneficiaria para empresas y especialistas en la temática pero, como documento pierde fuerza, en términos de claridad y accesibilidad... así podremos ver en el futuro cercano una nueva serie de modificaciones en las COP’S que mejoran las situaciones no deseadas del pasado que, a su vez, contienen el germen de nuevos problemas.

Vemos que la CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL plantea problemas que deberá resolver la TEORIA GENERAL DE LOS INFORMES CONTABLES dentro de la TEORIA GENERAL CONTABLE.

BIBLIOGRAFIA.

BIONDI, Mario (2010) “En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la Contabilidad Ambiental” en Revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo de la F.C.E de la U.B.A Nº 32 año 16 diciembre pág. 11/30 ISSN 1515-2-2340.

CHAVES DA SILVA, Rodrigo Antonio (2009) “Pontos introductorios da Teoria da Socializacao do Patrimonio em o'tica neo-patrimonialista como base a benesse social e humana: estudo do caso brasileiro’ en Revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables de la F.C.E de la U.B.A Nº 30 Año 15 diciembre pág. 133/193 ISSN 1515-2340

D’ONOFRIO, Paula Alejandra (2002) “Los sistemas contables integrados – Información Medio ambiental” En revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA Nº 16 año 8 Diciembre pág. 35/52 ISSN 1515-2340.

FERNANDEZ CUESTA, C (2006) “La responsabilidad social y el medio ambiente: nuevos rumbos para la Contabilidad” en Revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables de la F.C.E de la U.B.A Nº 24 diciembre pág. 15-28 ISSN 1515-2340.

FERNANDEZ CUESTA, C (2004) “El marco conceptual de la Contabilidad Ambiental. Una propuesta para el debate “en Revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables de la F.C.E de la U.B.A Nº 19 Año 10 Junio pág. 29/38 ISSN 1515-2340.

FERNANDEZ LORENZO, L.E Y GEBA N.B (2004) “Transferencia de un modelo de informe contable socioeconómico ¿Utopía o Realidad?” en revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA Nº20. Año 10 diciembre pág. 73/94 ISSN 1515-2340.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

FRONTI DE GARCIA, Luisa y GARCIA FRONTI Inés Mercedes (1998) “La Doctrina Contable y su influencia en la normativa de la Contabilidad Ambiental” en revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA. Número Extraordinario V año 4 Junio (pág. 1/185)

GARCIA CASELLA, Carlos Luis (1996) “La Contabilidad Gubernamental como rama de la ciencia Contabilidad” en revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de investigaciones Contables FCE UBA N° 2 Marzo p1/23.

GARCIA FRONTI, Inés Mercedes (1997) “El problema ambiental y su repercusión en el paradigma de utilidad de la Contabilidad Patrimonial o Financiera” en revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA N°6 año 3 Octubre (pag103/112)

GORROCHATEGUI, Nora (2010) “Una aproximación a la Información Contable Social y Ambiental: las comunicaciones del progreso (COP’S). Diagnostico de la COP’S. En Revista Contabilidad y Auditoría Investigación en Teoría Contable de la Sección de Investigación Contables “profesor Juan Alberto Arévalo de la F.C.E de la U.B.A N° 32 Año 16 diciembre pág. 117 – 146. ISSN 1515-2340

GRAY, Rob (2003) “Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una Contabilidad y unas Finanzas mas sociales y ambientales” traducción de RODRIGUEZ DE RAMIREZ. Maria del Carmen en revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA N° 17 año 9 Junio, pág. 143/168. ISSN 1515-2340.

GUBBA, Hugo et altri (1999) “La inclusión del factor ambiental en la Auditoria de estados contables“ en revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA Numero 10 Año 5 diciembre.

LEITTE LANCELOTT Fabiana P. (2010) “Contabilidad Eco-ambiental: Registro de los efectos externos del PEEB: Producto Ecológico Empresarial Bruto” en

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables de la F.C.E de la U.B.A N° 31 Año 16 Junio pág. 141/161. ISSN 1515-2340

PANARIO CENTENO M.M (2009) “Aproximaciones para un marco conceptual o teórico de la Contabilidad Social” en Revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo de la F.C.E de la U.B.A N° 29 Año 15 Junio pág. 103/143. ISSN 1515-2340.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, Maria del Carmen (2001) “Cuestionamientos acerca de la Contabilidad Financiera y su relación con los otros segmentos contables” en revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA Numero 13 año 7 Junio (pág. 89/111) ISSN 1515-2340.

SANCHEZ ENRIQUEZ, Jorge (2003) “aproximación teórica al Balance Social” en revista “Contabilidad y Auditoría” del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA N° 17 Año 9 Junio pág. 131/142).

VON BISCHOFFSHAUSEN, W. (2001) “Estados Financieros y Medio Ambiente” En revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables de la FCE de la UBA Numero 13 año 7 Junio (pág. 123/135) ISSN 1515 2340.

WAISNTEIN, Mario et altri (1996) “La auditoria del Medio Ambiente” en revista Contabilidad y Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables F.C.E U.B.A N°2 Marzo p1/11.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

UNA PROPUESTA ACERCA DE LA ACEPTACION

DE LAS TEORIAS CONTABLES.

Introducción:

En 1977 la entidad que agrupa a los investigadores contables de Estados Unidos de Norteamérica (en inglés American Accounting Association) emitió un informe acerca de la teoría contable y la aceptación de esa doctrina (Committees on Concepts and Standards for External Financial Reports 1977)

Desde la designación del grupo de autores surge una primera y principal refutación; si se autodenominan “Comité sobre Conceptos y Patrones de los Informes Contables Financieros para destinatarios externos al emisor mismo”, siempre su tarea es una pretendida búsqueda de apoyo para lograr mejoría en dichos informes y creen que puede surgir directamente de los autores de Teoría Contable.

Los autores, dirigidos por Lawrence Revsine de la Universidad de Northwestern incluía ocho importantes investigadores:

- James R. Boatmann de la Universidad de Oklahoma state.
- Joel Densky: de la Universidad de Stanford
- John W Kennelly de la Universidad de Paul
- Kermit D. Larson de la universidad de Texas en Austin
- George V. Stabus de la Universidad de California en Berkeley
- Robert R. Sterling de la Universidad de Rice
- Jerry V. Weygandt de la Universidad de Wisconsin en Madison
- Stephen A Zeff de la Universidad de Tulane

O sea, todos docentes investigadores de Contabilidad con gran conocimiento del tema de la Teoría Contable pero reducida a Contabilidad Patrimonial y dentro de ella a Informes Contables.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

En cierta medida no toman en cuenta los conceptos amplios que indicaba la publicación de la misma AAA de 1966 “Statement of Basic Accounting Theory”; al respecto decíamos en el año 2001.

(Garcia Casella – Rodriguez de Ramirez 2001; pag 53)

“El objetivo de la función contable es la medición y comunicación de datos sobre actividades socio-económicas pasadas, presentes y futuros” y aprovechando el citado trabajo de la AAA de 1966 hicimos la traducción parcial siguiente (Garcia - Rodriguez pág. 54)

“Esta definición de la Contabilidad es mas amplia que aquella que se expresó en otros pronunciamientos sobre teoría contable. No se halla implícito que la información contable se deba basar necesariamente en datos de transacciones, y se demostrará que la información basada en varios tipos de datos no – transaccionales cumple con las normas para ser considerada contable.”

“Aunque las mediciones de activos y ganancias periódicas califican como información contable, nuestra definición de Contabilidad no se halla limitada a estas mediciones ni el concepto se limita a aquellas entidades en las cuales la obtención de ganancias periódicas constituye el principal objetivo.”

Durante nuestro trabajo analizaremos las contradicciones de estos importantes cambios en este meritorio y extenso trabajo, contradicciones con el trabajo de la AAA de 1966 y con la evolución de la Teoría Contable a partir de textos como el de Mattessich de 1964.

2. El CAPITULO 1 INTRODUCCION

En 4 páginas los autores efectúan una introducción que abarca:

- a. Primera parte del párrafo 1
- b. Segunda parte del párrafo 1

2.1 Relación Teoría Contable e Informes Financieros para terceros.

En la primera parte del primer párrafo del capítulo introductorio dicen (CSEFR 1977: p1)

“There has been a persistent, widely held belief among accountants that the accumulation of accounting theory literature would eventually lead to a compelling basis for specifying the content of external financial reports”

En español puede ser:

Es común, entre los contadores, considerar que la acumulación de literatura acerca de la teoría contable podría servir de base para determinar el contenido de los informes financieros para terceros

Para relacionar la llamada literatura sobre Teoría Contable con los informes contables financieros para terceros ajenos al ente, los autores suponen que los contadores creen en las ventajas de una “acumulación de teorías contables.” La acumulación parece un concepto de matemática, considero que acumular 2,3, 100 o mas teorías llamadas contables solo brindarían un panorama extenso al lector contador pero nunca podrían darle elementos para determinar contenidos de informes contables.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Independientemente del citado error que consiste en considerar virtud la mera acumulación de teorías en vez de pensar en un ordenamiento y análisis posterior a la mera acumulación de su utilización por algún profesional contable, creemos que nada de la Teoría en general puede ser base de contenido de ningún informe.

Nuestra opinión es que hay o debe haber una Teoría General de la Contabilidad que abarque teorías generales de cada área o segmento específico. gerencial, financiero, gubernamental, macroeconómico, social, ambiental y futuros que genere la investigación con método científico sobre el tema.

A su vez, las posibles teorías generales de la Contabilidad Financiera pueden tener varias partes, una de ellas serían las teorías generales sobre los Informes Contables Financieros que tendrían estrecha relación con las teorías generales de los sistemas contables de entes emisores de informes contables financieros.

2.2 OBJETIVO INICIAL DISCUTIBLE

En la segunda parte del primer párrafo del capítulo 1 dicen (CSEFR1977:1)

“Indeed a primary objective implicit in the charge to this committee was to ascertain the extent to which existing accounting theories do in fact provide a basis for determining the content of external financial reports and resolving accounting controversies”

En español puede ser:

Por ello, un objetivo inicial implícito en la tarea a cargo de este comité era tratar de lograr cuales son las teorías contables existentes que proveen una base para determinar el contenido de los informes contables financieros de uso externo y así resolver las controversias contables al respecto.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Este objetivo considerado prioritario resulta equivocado; por mas que se recorran teorías generales de la Contabilidad Financiera no surgiría la determinación concreta del posible contenido de los informes contables financieros; las controversias seguirán existiendo.

Tal vez la solución más adecuada seria utilizar el método científico de resolución de problemas de la Contabilidad determinando las variables relevantes respecto al contenido de los informes contables financieros para uso externo y efectuar la modelización que permita orientar el futuro de sus contenidos en situaciones concretas determinadas en la Teoría General de los Informes Contables Financieros,

2.3 UNA TEORIA O VARIAS TEORIAS

En el tercer párrafo del capitulo 1 (CSEFB1977:1) dicen:

“In the view of this committee, a single universally accepted basic accounting theory does not exist at this time. In stead, a multiplicity of theories has been- and continue to be-proposed. Therefore, this statement cannot provide accounting with an unequivocally acceptable conceptual superstructure when the underlying foundations has not yet settles”

En español sería:

Desde el punto de vista de este Comité, una única Teoría Contable Básica aceptada universalmente no existe actualmente. En su lugar, una multiplicidad de teorías han sido propuestas y continúan siendo propuestas. De este modo, este informe no puede proveer a la Contabilidad de una superestructura conceptual cuando sus fundamentos no se pueden establecer.

Al respecto, opinamos que nunca va a existir una Teoría General de la Contabilidad única aceptada universalmente, pues no hay una sola Teoría Básica

Única de la Economía o de la Administración o de ninguna disciplina estudiada con método científico. Lo que existe es una serie de avances de teorías que quieren extender el conocimiento contable pero siempre sujeto a posibles controversias. Sostener que este informe no puede proveer a la Contabilidad de una superestructura conceptual aceptable inequívoca mente parece un error, aparenta entender que la ciencia hace aportes definitivos, se acerca a lo que algunos denominan “acientífico”

2.4 CONSECUENCIA: ESTUDIAR LA ACEPTACION DE LAS TEORIAS

En el cuarto párrafo de la Introducción (CSEFR1977 p 1) establecen lo que podrían hacer: analizar las teorías que conocen y su posible aceptación y allí vuelve la meta: que ayuden a definir el contenido de los informes contables financieros; dicen:

“We believe that theory acceptance would not be facilitated by this committee’s attempting

“ To impose theory closure. Numerous theories already exist. Selection of one such theory by this committee might be persuasive to some however, because of the complex nature of the process of theory acceptance (which is discussed in chapter 4), any imposed selection of one from among competing theories would not resolve existing debates and would not provide rigorously defensible theoretical closure.”

“According, this report does no’ attempt to develop a statement of universally accepted accounting theory’s instead ours is a statement about accounting theory and theory acceptance specifically, we explore certain theoretical approaches to accounting and explain the reasons why achieving consensus is an arduous task”

En español seria:

Creemos que la teoría aceptada no será facilitada por la tarea de este comité que impondría un cierre de la teoría. Existen numerosas teorías ya. La elección de una de ellas por este comité podría ser aceptada por algunos. Sin embargo, debido a la naturaleza compleja del proceso de aceptación de las teorías (lo cual seria discutido en el capítulo 4) una selección impuesta de una teoría frente a otras teorías en competencia no resolverá los debates actuales y no proveerá una defensa rigurosa de una conclusión teórica. De acuerdo con ello, este informe no trata de desarrollar una declaración de teoría contable universalmente aceptada; en su lugar es una declaración acerca de la teoría contable. En concreto exploraremos las razones por las cuales conseguir consenso al respecto es una tarea ardua.

Aquí nos gusta puntualizar:

- a. No hay ni habrá Teoría Contable aceptada por todo el ámbito de los investigadores con método científico de la Contabilidad
- b. Dedicar un capítulo integral (el cuarto) a tratar de aceptar cada una de las teorías parece tarea sin resultados posibles.
- c. Si tratan acerca de porque no pueden hacerlo de de es porque creen que se debe buscar CONSENSO, parece secuela de los PCGA llamados generalmente aceptados pero no mediante un método científico riguroso.

2.5 LAS LLAMADAS BASES BAJANDO DE TEORIA GENERAL A TEORIAS PARCIALES

En el subtítulo de la introducción aparece (CSEFR1977 p1) “Basis for Different Accounting Theories” pero aunque lo llamen Bases para Teorías Contables Diferenciadas en el texto descubren su interés parcial en:

- a. Teorías contables acerca de los informes contables financieros destinados a terceros.
- b. Propósitos de la Contabilidad Financiera.

c. Dependencia de la Economía.

Así dicen (CSEFR1977 p1)

“There is currently an abundance of theories of external reporting. At a very general level, accounting writers appear to agree that the central purpose of financial accounting is the systematic provision of economic data about reporting entities. The data are provided to individuals and groups external to the reporting entity and it is generally acknowledged that profit seeking as well as not for profit entities maybe involved.”

En español:

Corrientemente, hay abundancia de teorías referidas a los estados contables financieros para uso externo. A nivel muy general, los escritores contables muestran un acuerdo acerca que el objetivo central de la Contabilidad Financiera es la provisión sistemática de datos económicos acerca de las entidades sobre las que informan. Los datos se proveen a individuos y grupos externos al ente emisor y se reconoce generalmente que la búsqueda de ganancias incluye a las entidades sin fines de lucro.

Estamos cada vez mas lejos de una Teoría General de la Contabilidad apta en el 2011 o en 1977, y nos reducimos a un enfoque parcial de posible teoría de los informes contables financieros, en criterios economicistas y pretendiendo que todos los entes que produzcan informes se ocupen del motivo ganancia.

Nos preocupa que asimilen el problema de los Informes Contables Financieros para terceros como el problema central de la Contabilidad Financiera, creemos que deben tomar en cuenta a los sistemas contables de cada ente que emita esos posibles informes, de los seres humanos que los preparan, los receptores los revisores y muchos más aspectos propios de una Teoría General de la Contabilidad Financiera.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

También parece que no toman en cuenta los aspectos de la Teoría General de la Administración que puede decir:

- a. Los entes lucrativos no tienen como único objetivo incrementar el patrimonio; tienen objetivos múltiples que se sub-optimizan mutuamente.
- b. Los informes contables financieros tienen también datos no económicos.

2.6 EL TEMA DE LOS DESTINATARIOS DE LOS INFORMES.

Bajo el título de USERS de la Introducción, los autores se refieren a los usuarios o destinatarios de los llamados Informes Contables Financieros para terceros ajenos al ente y señalan (CSEFR1977 p2)

“The set of users of financial accounting reports sometimes is defined narrowly to include only presents owners of a reporting entity; at other times, it is defined broadly to include creditors, employees, regulatory and taxing authorities charitable institutions and the “general public.”

En español sería:

El conjunto de los usuarios de los informes de la Contabilidad Financiera está definido algunas veces en forma restringida por incluir solamente los presentes participantes de la entidad sobre la que se informa; otras veces, se define en sentido amplio incluyendo acreedores, empleados, autoridades de regulación , autoridades impositivas, instituciones benéficas y el “público en general”

Vemos que soslayan el problema acerca de la existencia de informes contables financieros para terceros MONOPROPOSITO o MULTIPROPOSITO.

Aun insisten en un uso extendido de dichos informes para:

- a. Terceros afectados por el uso

- b. Afectados en forma indirecta
- c. Todos los miembros de la sociedad
- d. Futuras generaciones

Concluyen diciendo (CSEFR1977 P3) 2/3):

“In a “general” theory, the specification of users should be able to cope with a variety of individual and multi-persons configurations. Such a strong requirement implies that it a “general” is to exist and survive it should accommodate what is know or believed about the variety of users, such a theory. Indeed, such a theory should be able to cope with and say something about the desirability of a variety of institutional arrangement as well. Several critical questions are empirical and largely unexplored. As a consequence, several accounting theories – each incorporating highly specific views of user’s behavior – coexist. And the views of user behavior are usually inconsistent across the theories that employ this approach”

En español seria:

En una teoría “general” las especificaciones acerca de los diversos usuarios serian capaces de enfrentar a una gran variedad de situaciones de personas individuales y grupos de muchas personas. Por ello, seria un requerimiento implícito que la teoría “general” existe y sobrevive acomodándose al conocimiento o las creencias acerca de la “variedad” de usuario. Por lo tanto, cuando una teoría sea capaz de enfrentar y abarcar los deseos de la gran variedad de usuarios, será considerada buena.

Algunas preguntas críticas son empíricas y están sin ser consideradas. En consecuencia algunas teorías contables – aquellas que incorpora muchos puntos de vista de la conducta del usuario – coexisten y los puntos de vista de la

conducta del usuario son generalmente inconsistentes con las teorías que emplean esta metodología.

Vemos que concluyen el tema de los usuarios con:

- a. Reclamo de lograr una especie particular de Teoría General Contable que sirva en particular al tema de las necesidades de los usuarios.
- b. Le preocupa la variedad de usuarios pero no enfrenta el tema: monoproósito - multipropósito.
- c. Terminan reconociendo la inconsistencia de los trabajos citados; aprovechamos para reiterar Teoría General es de toda la Contabilidad e influiría en la Teoría General de la Contabilidad Financiera y la Teoría General de los Informes Contables.

Al respecto, decíamos hace años (García Casella 1999 p97):

“De la lectura de lo expuesto surge que los estados contables gravitan en la vida de los individuos y organizaciones a las cuales pertenecen y también en la vida de los individuos y organizaciones, que no los producen sino que los conservan o utilizan”

“Por ello, creemos que es necesario generalizar y obtener en la materia pautas amplias que alberguen a todos los estados contables mediante un intento de elaboración de una teoría general de los estados contables”

2.7 EL MEDIO AMBIENTE O CONTEXTO DE LA CONTABILIDAD.

Bajo el subtítulo Environment vuelven a hablar de una hipotética teoría general contable que abarque:

- a. El problema de las múltiples fuentes competitivas de la información frente a los informes contables de los que se ocupan.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- b. Versión multi-personal de los usuarios
- c. Influencia de la auditoría en los informes.

En este punto y en el llamado resumen insisten en pretender que una Teoría General, sin aclarar a cual de ellas se refieren, ayude a los que elaboren políticas contables. El tema es arduo y debería desarrollarse ampliamente una Teoría General para el siglo XXI.

3. EL CAPITULO 2 ALTERNATIVE THEORY APPROACHES

En las páginas 5 a 26 hacen un importante trabajo de recopilación de las corrientes de autores de su propio país (EEUU) aunque hacen una advertencia (CSEFR1977 p5) sobre el valor de las teorías contables que tratan:

“In this chapter we classify accounting theories and summarize the dominant approaches that have evolved within each of the classifications.

We have discerned three basic theoretical approaches (1) Classical (“true income” and inductive) (2) Decision usefulness; and (3) information economics 1. This survey is intended to provide the foundation necessary for our subsequent examination of the reasons that the profession has been unable to achieve consensus on a “general” theory of external reporting”

“Note1. We should observe that some authors who have helped developed these approaches ay disavow any intention of having contributed to an accounting theory. Nevertheless each of these approaches has various been perceived as a potential source of a theory of accounting or as a basis for determining the content of external financial reporting

The widespread acceptance of these perceptions leads the committee, tentatively at last, to recognize each as an approach to theorizing in accounting”

En español sería:

En este capítulo clasificaremos las teorías contables y reuniremos las aproximaciones principales que incluyan cada una de las clasificaciones. Hemos clasificado tres abordajes teóricos básicos: (1) modelo clásico (“ingreso verdadero” e inductivo); (2) utilidad para la decisión; y (3) economía de la información ¹ Este estudio se hace entendiendo que permite proveer los fundamentos necesarios para nuestro examen posterior de las razones por las cuales la profesión ha sido incapaz de lograr consenso acerca de una teoría “general” de los informes contables para terceros.

1. Observaremos que algunos autores que tienen gran desarrollo en estos abordajes pueden rechazar la intención de haber contribuido a una Teoría Contable. Sin embargo, cada uno de esos abordajes han sido percibidos muchas veces como una fuente potencial de una teoría de la Contabilidad o como una base para determinar el contenido de los informes financieros al exterior. La amplia aceptación de esas percepciones hace que el Comité, tentativamente, los reconozca como una aproximación a la teorización contable.

Al respecto nuestro comentario es:

- a. Los llamados “tres abordajes básicos” no son de la Contabilidad en general sino de la parte de la Teoría de la Contabilidad Financiera que se ocupa de los informes contables financieros
- b. Reiteran la preocupación de lograr una relación directa entre los autores tratados y los profesionales que ejercen los conocimientos contables al presentar informes contables financieros.
- c. Insisten en lograr “consenso” para una Teoría General de la Contabilidad no es el método aconsejado por epistemólogos.
- d. Aceptan que algunos autores que citan no pensaban que estaban contribuyendo a una Teoría General de la Contabilidad. Aquí hay un abuso en su utilización si los juzgan por algo que no pensaban hacer.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- e. Una “fuente potencial” de la Teoría General es muy general y llevaría mucho tiempo intentar vincular la Teoría General con esos trabajos preparados para otro destino.
- f. La base determinante de los contenidos de los informes contables financieros se podría hacer a través de un largo pasaje entre la Teoría General Contable y las diversas teorías particulares derivadas.

No tenemos duda que los abordajes clásicos para el desarrollo teórico abarcan obras clásicas de la literatura contable de Estados Unidos de Norteamérica, pero resulta que no hay ninguna comparación con aportes de otros autores más recientes a ese año 1977 por ejemplo Mattessich de 1964 en su “Accounting and Analytic Methods”

Parece que la enumeración de autores desde 1922 a 1975 sirve para conocer parte del pensamiento contable norteamericano entre esos años y sería útil para una historia del pensamiento contable.

En el resumen del capítulo dicen (CSEFR1977 p25)

“In this chapter we have identified and classified three prominent approaches to the construction of accounting theory: (1) classical (“time income” and inductive) models; (2) decision-usefulness; and (3) information economics. Our synopsis clearly indicates many differences in problems addressed, assumptions made, and analytic methods employed across the various approaches. While the differences are fundamental and starkly visible, and while the Issues and conclusions are often inconsistent among alternative approaches, theorists have had little success, in reconciling these differences or in persuading critics that their unique structure is superior to others. Issues are continually recycled and closure appears to be no nearer”

En español sería:

En este capítulo, hemos identificado y clasificado tres abordajes destacados para la construcción de la Teoría Contable: (1) Modelo clásico (“ingreso o resultado real” e inductivo) (2) Utilidad para la decisión (3) Economía de la Información. Nuestra sinopsis indica claramente como los diversos abordajes tienen claras diferencias en los problemas que resuelven, los supuestos que crean, y los métodos analíticos empleados. Mientras las diferencias son fundamentales y rigurosamente visibles, y mientras las cuestiones y las conclusiones son frecuentemente inconsistentes respecto a abordajes alternativos, los teorizadores han tenido poco éxito en reconciliar esas diferencias o en persuadir a los criterios que su estructura única es superior a las otras. Las cuestiones están continuamente renovadas y el final no aparece cercano.

Pero no toman en cuenta al citado autor Richard Mattessich que en 1963 desde Berkeley, California, decía (Mattessich 1964/2002 pag IX):

“El propósito de este estudio es presentar una estructura unificada de la Contabilidad y hacer conocer al lector los nuevos desarrollos significativos en esta disciplina. La inclusión del termino “método analíticos” en el título de este libro, parece estar justificada por el hecho de que muchas de las influencias recientes en Contabilidad, provienen de las ciencias administrativas y de sus enfoques analíticos cuantitativos.”

Nos extraña que los autores que tratan no incluyan el libro de Mattessich de 1964 y si el de Ijiri de 1971.

Volviendo al autor de 1964, nos parece adecuada su opinión (Mattessih 1964/2002 pag 387)

“De esta manera se introdujo una nueva visión de la Contabilidad, que no constituye una teoría completa, sino un basamento y un esquema para la

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

construcción de dicha teoría sin dudas, este libro esta plagado de todos los limitaciones implicados en los primeros intentos.

En esa línea presentamos en el año 2001 un aporte que intenta, sobre la base de la obra señera de Mattessich aportar elementos que purifiquen de economicismo los primeros pasos y continúe con otros pasos.

Así el texto de 2001 (Garcia Casella – Rodríguez de Ramirez (2001, p11)

“Con ello consideramos haber contribuido a la determinación de elementos para la formula de una Teoría General Contable, en consonancia con nuestros objetivos de:

- a) lograr repercusión en Argentina de las teorías contables desarrolladas en el exterior.
- b) enumerar los principales problemas contables implícitos o explícitos en numerosos autores del periodo científico de la contabilidad.
- c) formular hipótesis alternativas que intenten la solución de los problemas principales.
- d) enumerar leyes posibles de la actividad contable.
- e) contrastar empíricamente con los autores seleccionados.
- f) detectar problemas que pueden ser base para la futura hipotética formulación de Normas Tecnológicas Contables no coercitivas.

4. EL CAPITULO 3 CRITICISMS OF PRESENT THEORY APPROACHES

En este capítulo de crítica a los abordajes actuales de la Teoría Contable analizan el problema de la relación entre la teoría y la práctica, el de la asignación, las dificultades con los patrones normativos, las dificultades en la interpretación de las teorías contables basadas en la investigación del precio de los títulos-valores; el problema de la relación costo-beneficio y las limitaciones de la expansión del número de los datos.

En todos los casos vemos que no se refiere a la Contabilidad como ciencia factual, cultural aplicada solo base para informes contables financieros.

4.1 EL PROBLEMA DE LA RELACION ENTRE LA TEORIA Y LA PRACTICA.

Nos parece inadecuado que los contadores que ejercen en base a sus conocimientos de la disciplina contable pretendan “recetas” de las teorías para poder hacer mejor sus tareas: pretender un “Manual del Buen Contador” que explique lo que tiene que hacer en su totalidad es una utopía, hace falta criterio personal para ejercer en base a la teoría pero con un esfuerzo personal propio de seres que no actúan mecánicamente.

Las críticas a las teorías se concentran en los informes contables financieros, los autores del trabajo dudan de la capacidad de los teóricos que estudian para resolver problemas complejos. Puede compartirse ese juicio pues solamente una Teoría Contable General puede AYUDAR a resolver, pero no resolverá todos los problemas de los contadores que practican, quedaría un margen, más o menos grande, para que los contadores apliquen su juicio o criterio personal igual que hacen los médicos respecto a la medicina y los abogados respecto al derecho.

4.2 EL PROBLEMA DE LA ASIGNACION.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Consideramos que este problema es esencial de la disciplina, ya lo trataba un autor de Contabilidad Macroeconómica (Ohlsson (1960, p13)

“El problema de decidir en que cuenta (dentro de un plan contable dado) hemos de registrar una transacción se llama aquí el problema de la asignación

Así dicen (CSEFR1977 p32)

“Most of the alternative approaches to specifying the content of external financial reports rely heavily upon allocation processes. Even if allocation procedures are avoided in formulating the general frame work of a proposal, they are frequently introduced at a more specific level. Thomas (1969.1974) has argued that the allocation problem is an inherently insoluble on that pervades most external reporting proposal”

En español seria:

La mayor parte de los abordajes alternativos elaborados para especificar el contenido de los informes contables financieros para uso externo confían fuertemente en procesos de asignación. Aun cuando los procedimientos de asignación están aludidos en la formulación del marco conceptual general de una propuesta, frecuentemente esta introducido en un nivel más específico. Thomas (1969.1974) ha argüido que el problema de la asignación es un problema insoluble en si mismo que invade la mayoría de las propuestas de informes de uso externos.

Al respecto, opinamos:

- a) No hay duda que la asignación correcta corresponde a la estructura y diseño del sistema contable que incluye el catalogo de unidades contables a utilizar pero la Teoría general de la Contabilidad no influiría sino a través de la Teoría de la Contabilidad Financiera y la Teoría de los Sistemas Contables Micro y Micro sociales.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- b) No hay duda que no tratan la asignación los llamados marcos conceptuales de los actuales y anteriores reguladores de la Contabilidad Financiera desde la Enorme Crisis 1929/1935.
- c) No es científico declarar insoluble el problema de la asignación porque parte de la base de muchas teorías contables y debemos estudiar y ofrecer posibles soluciones.

4.3 LA DIFICULTAD EN LOS PATRONES NORMATIVOS.

En este punto hace énfasis en las dificultades de la emisión de patrones normativos; no hay duda que es un tema no investigado suficientemente pues generalmente se fijan normas sin considerar el interés del usuario, pero esto tiene poco que ver con una Teoría General.

4.4 DIFICULTADES EN LA INVESTIGACION DE LA INTERPRETACION DE LA CONDUCTA DE LOS PRECIOS DE LOS TITULOS VALORES.

Un estudio economicista-financiero de una parte pero no el de todo de los informes contables financieros; me refiero al Mercado de Capitales y su abandonada hipótesis de eficiencia del mercado.

No es útil para una Teoría General Contable, es una partecita.

4.5 EL PROBLEMA DE LA RELACION COSTO-BENEFICIO

Indica claramente que ese análisis Costo-Beneficio no sirve para elegir una Teoría Contable General.

4.6 LIMITACIONES EN LA EXPANSION DE LOS DATOS.

No está probado que MAS INFORMACION es mejor que MENOS INFORMACION. Se rechaza las ideas de los que propugnen la expansión de los datos.

4.7 RESUMEN

Señalan (CSEFR1977 P39)

In this chapter, we have reviewed a variety of reasons why individual accountants may be dissatisfied with the various approaches to developing an accounting theory. We have not attempted to provide an exhaustive enumeration; instead, our discussion illustrates major issues. Although the reader may well have additional points of contention or crisis, this limited discussion should suggest the breadth of the problem.

En español sería:

En este capítulo, hemos reunido una variedad de motivos por los cuales los contadores individualmente pueden estar satisfechos en los varios abordajes que desarrolla una teoría contable. No hemos hecho una exhaustiva enumeración: en cambio: nuestra discusión ilustra las mayores cuestiones. El lector puede muy bien tener puntos de vista adicionales acerca del contenido de las críticas, esta discusión limitada sugerirá la gran envergadura del problema.

Opinamos al respecto.

- a) No es posible satisfacer todas las necesidades de los contadores como individuos independientes; tal vez la solución es lograr opiniones de grupo o conjuntos de contadores en situaciones particulares diversas. Ninguna teoría contable actual o futura servirá para su aplicación

digamos “automática” al deliberar sobre el contenido de los informes contables financieros.

- b) No creemos que la discusión de las cuestiones que eligen ayude a formar una Teoría General Contable.
- c) Como lector, sin agregar nuevos puntos de vistas al contenido de las críticas, coincido que hay un problema insoluble: decidir el contenido de los informes contables financieros sin haber hecho una REAL Teoría General Contable.

5. CAPITULO 4 DIFFICULTIES IN ACHIEVING CONSENSUS, A GENERAL VIEW.

Al tratar las dificultades para alcanzar consenso, en este capítulo proponen una revisión general de la cuestión.

Comienzan sosteniendo que los cambios que notan y que pronostican para la Contabilidad pueden ser más REVOLUCIONARIOS que EVOLUCIONARIOS, se apoyan en Kuhn.

Sin recurrir a Kuhn sostenemos que lo verdaderamente revolucionario es:

- a) Salir de los informes contables financieros
- b) Trepar por el resto de la Contabilidad Financiera y sus diversos componentes
- c) Reconocer que la igualdad CONTABILIDAD = CONTABILIDAD FINANCIERA es falsa.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- d) Peor la igualdad nociva INFORME CONTABLE FINANCIERO = CONTABILIDAD
- e) Esta revolución en la línea de Mattessich y autores posteriores puede llegar a lograr una Teoría General Contable eludiendo el debate llamado multiparadigmático
- f) No nos escapemos de la Contabilidad a ampararnos en epistemólogos, para nosotros basta aprovechar de la filosofía una Ontología y una Epistemología, ambas con realismo moderado y la consecuente Ética o Filosofía Aplicada.
- g) Así la Teoría General Contable en el futuro tratarían el tema del contenido de los informes contables financieros.

6. El Capitulo 5: IMPLICATIONS

Resumen 2 implicancias: (1) Para la investigación (2) para la política.

6.1 IMPLICANCIAS PARA LA INVESTIGACION

Señalan tres:

- I. El resultado final de la Teoría no puede ser ordenada o sea por Fiat
- II. La Teoría de Informes de Uso Externo tiene un gran alcance mayor que el que se percibe generalmente
- III. Todos los abordajes teóricos son imperfectos vistos desde la perspectiva de algún abordaje alternativo.

6.2 IMPLICANCIA PARA LA POLITICA CONTABLE.

Hasta que se obtenga el consenso para aceptar un paradigma la utilidad de las teorías contables para ayudar las decisiones de política es parcial.

7 NUESTRA REFLEXION FINAL.

Parece que la tarea del comité en 1977 reúne buena información sobre los autores norteamericanos de Contabilidad entre 1922 y 1975 con algunas omisiones como la de Mattessich 1964.

Al pretender obtener de esos autores apoyo a la solución del problema del contenido los informes contables financieros se han alejado de la posibilidad de una Teoría General Contable.

Este informe y cada uno de los trabajos son aportes a la investigación contable con método científico.

Tal vez se pueda difundir las ideas de lo que se considera una Teoría General de la Contabilidad sin atarla al beneficio de los contadores prácticos que piden, según parece, apoyo para no tener que desarrollar la riesgosa tarea de juicio o criterio frente a los informes contables financieros.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

8. BIBLIOGRAFIA

COMITTEE ON CONCEPTS AND STANDARDS FOR EXTERNAL
FINANCIAL REPORTS (1977)

“STATEMENT ON ACCOUNTING THEORY AND THEORY
ACCEPTANCE” edito AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATIONS USA
ISBN 0-86539-010-X

GARCIA CASELLA, Carlos Luis y RODRIGUEZ DE RAMIREZ Maria del
Carmen (2001) Elementos para una Teoría General de la Contabilidad” edito la
Ley Bs As Argentina ISBN 950-527-480-7

GARCIA CASELLA, Carlos Luis (1999) “La Teoría y los Estados Contables”
editorial Economizante Buenos Aires Argentina. ISBN 987-9372-05-0

MATTESSICH, Richard (1964-2002) “Contabilidad y Métodos Analíticos-
medicina y proyección del ingreso a la Riqueza en la Microeconomía y en la
Macroeconomía” traducción de GARCIA CASELLA y RODRIGUEZ DE
RAMIREZ Editó la ley Bs As Argentina ISBN 950-537-731-8

OHLSSON, Ingrar (1960) “Contabilidad Nacional “traducción del ingles de
Fernand M de Esendrillas Aguilar Madrid España NR 4485-57.

Como mejorar la teoría general contable con base en la contabilidad ambiental

Autora: Dra. Luisa Fronti de Garcia

1. Introducción

En nuestro trabajo nos proponemos presentar la contabilidad ambiental con autonomía. Nos basaremos desde el punto de vista epistemológico, principalmente en autores como Chapman W.L., Garcia Casella y Mattessich R. Estos autores son valiosos para nuestro desarrollo porque ellos nos abren el camino para una contabilidad rica en segmentos, que tienen características propias.

2. Tratamiento de los autores

2.1. Chapman W.¹

Con respecto a este autor nos basaremos en “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad” de García Casella C. et altri pág. 27

“Tratándose de la actividad económica, suele conceptuarse al progreso humano sólo en términos *materiales*, aunque en los últimos treinta años se cuestiona cada vez más la validez de considerar como *adelanto* la provisión abundante de bienes y servicios solamente, destacándose la importancia de también satisfacer las necesidades del espíritu” (pág. 14)

¹ CHAPMAN, William Leslie, 1981/1986, “Dificultades para medir la cuantía del beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas.” –Academia Nacional de Ciencias Económicas.

Cuantas reflexiones nos deja este párrafo de Chapman W., para aquellos que hemos trabajado con los conceptos de la contabilidad social y ambiental y su relación con la actividad económica; y podemos señalar:

- a) El monto de las ganancias no siempre mide el **beneficio social**.
- b) Muchas veces las ganancias se obtienen destruyendo los bienes naturales, Chapman habla de “bienes espirituales” para nosotros que nos referimos a la Contabilidad Ambiental nos parece mas apropiado “bienes naturales”. Estos bienes fueron provistos por Dios y nosotros tenemos el privilegio de usarlos pero no destruirlos, debemos conservarlos para las generaciones futuras.
Los habitantes del planeta en el siglo XXI, siglo de grandes avances tecnológicos, tenemos obligación no sólo de mantener el planeta como lo encontramos, sino de mejorar y aliviar aquello que se destruyó principalmente a partir del siglo XIX.
- c) El autor nos señala “ganancia operativa o comercial y valores del espíritu, son elementos que a veces poseen signos contrarios”. Para ubicar este tema nos referiremos a la tala indiscriminada de bosques, las empresas que explotan la madera pueden obtener enormes beneficios, y aún dar trabajo temporario, pero pensemos en los desequilibrios del ecosistema, los arboles son sumideros de dióxido de carbono y la deforestación libera los gases de efecto invernadero produciendo grandes calamidades, mayores temperaturas, desbordes de ríos, océanos, etc. Además poblaciones enteras fueron desplazadas por la deforestación y producción de productos agrarios, en nuestro país por ejemplo la soja.

- d) Chapman introduce el concepto de “**costo social**” y “**beneficio social**”, para quien esto escribe fue impactante escucharle estos términos en su ingreso a la Academia Nacional de Ciencias Económicas.
Nosotros, dentro de la Contabilidad Ambiental, podemos decir que “costo social” es la contaminación del Riachuelo, que debe pagar la comunidad y “beneficio social” la disminución de los GEI (gases efecto invernadero) de acuerdo al P.K. (Protocolo de Kioto).

“El progreso humano estará expresado por la diferencia entre esos costos y beneficios alcanzados por la acción empresarial. Cuando los beneficios sociales excedan los respectivos costos nos hallaremos ante *utilidades sociales netas*; en caso contrario, *tendremos desutilidades sociales netas*” (pág. 14-15)

Se refiere a la particularización de los costos y beneficios sociales que se derivan de la acción empresarial.

Señala que la acción empresarial afecta de distinta manera a diferentes grupos que integran el contexto social y que ellos están constituidos por:

1. Actuales o futuros propietarios del capital;
2. Los consumidores o usuarios;
3. Los proveedores de bienes y servicios para la empresa;
4. El personal de la empresa;

5. Los entes gubernamentales relacionados con la empresa;
6. El contexto humano y ambiental, globalmente considerado (pág. 19).

2.2. Mattessich R.

Con respecto a Mattessich citaremos el prologo año 2002²

“Finalmente, es posible que haya sobrestimado el interés de los contadores académicos y prácticos en la macro y mesocontabilidad, y en los aspectos básicos que estos sistemas comparten con la Contabilidad Empresarial y Gubernamental (ver Capítulo 4 y Secciones 8.1 y 8.2). Mis contribuciones a tal base común fueron apreciadas principalmente en Japón, en donde académicos como Fujo Harada y Yoshiaki Koguchi promovieron y continuaron este tipo de trabajo con considerable reconocimiento. También en Francia, Claude Pérochon publicó a principios de los '70 un renombrado libro en esta área común de la micro y macro contabilidad. En otros países esta especialidad despertó poco interés perceptible. **Pero, quién sabe si esta área relativamente relegada puede llegar un día (quizás en relación con la contabilidad ambiental) a convertirse en un fénix que renace de sus cenizas, como ha ocurrido con otras previamente.**”(pág. XVI) (el destacado es nuestro).

En el año 2002 se publica la traducción al español del libro de Richard Mattessich denominado “Contabilidad y Métodos Analíticos” este libro fue publicado en ingles en 1963. Para la traducción al español el autor

² MATTESSICH, Richard, 2002, “Contabilidad y Métodos Analíticos - Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía.” –Ediciones La Ley- Bs As, Argentina, I.S.B.N 950-527-731-8

prepara un Prefacio (año 2002), donde nosotros seleccionamos el párrafo que figura antes que el presente. Destacamos que el autor ya desarrolla áreas o segmentos contables, “macro y mesacontabilidad”, pero lo más importante para nuestro tema es que el autor indica que la **contabilidad ambiental** pueda convertirse en un fénix que renace de sus cenizas.

En el punto 4.5.2 del libro antes mencionado (³) se señalan diferencias de la contabilidad de costos y la contabilidad gerencial con la financiera. Varios de estos aspectos se aplican a nuestro tema Contabilidad Ambiental.

a) La contabilidad ambiental se ocupa de informar a varios usuarios y la contabilidad patrimonial preferentemente informa a acreedores e inversores

b) El autor Mattessich señala (pág. 126): “En la práctica, se toman muchas decisiones equivocadas para tratar problemas de inversión (gastos para Inversión y Desarrollo, Publicidad, etc.) como si fueran costos.” Esta aseveración favorece nuestro tema, es muy útil para nuestro desarrollo, muchas veces las inversiones en bienes de uso que descontaminan a final de línea o que producen productos ecológicos desde el inicio, cuando las leyes del país en cuestión es más bien ambigua, la empresa tiende a considerarlos un **costo** que generalmente amortiza rápidamente. Desde ya es una **inversión** y probablemente esta inversión rendirá beneficios futuros, evitará multas, cierres temporarios o definitivos como así también en mejorar su imagen.

c) El autor señala “con el advenimiento de la contabilidad de costos y la contabilidad gerencial, se profundizaron las discusiones sobre

³ op. cit. en 2, pág. 125-126

hipótesis alternativas” y esta se aplica a la Contabilidad Ambiental ¿hay un sólo método para analizar los costos ambientales? Entendemos que en algunos casos los problemas de valuación y exposición serán iguales a la contabilidad financiera, por ejemplo en todo desarrollo del PK (Protocolo de Kioto), las Subvenciones del gobierno, los intangibles y otros rubros se manejarán en coincidencia en ambos segmentos, pero en otros casos como por ejemplo mejorar la imagen de la empresa, para transformarse en un empresa que respeta el medio ambiente, la Contabilidad Ambiental completará sus EECC con Memorias de Sostenibilidad. Usará maneras de valuación similares, pero principalmente de exposición distintas a los EECC. Para mostrar el cumplimiento de objetivos, puede usar datos monetarios o físicos; pero además podrá efectuar informes cualitativos, y en todos los casos podrá omitir la dualidad de la Contabilidad Financiera.

2.3. Garcia Casella C.L

Garcia Casella C.L. y Rodriguez de Ramirez M.C.⁴

Estos autores tratan como primer problema: Dominio o universo del discurso contable y para el tema que nosotros desarrollaremos nos interesa seleccionar algunas de las leyes propuestas con el objetivo de demostrar que la Contabilidad Ambiental se ubica con comodidad dentro de las mismas.

⁴ García Casella C.L. et altri (2001): “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad” Ed. La Ley – Argentina. pág. 14 y 15 I.S.B.N. 950-527-480-7

2.3.1. Leyes seleccionadas (con nueva numeración):

- I. “Las personas y las entidades siempre dedican una parte de sus energías o esfuerzos a lograr objetivos no económicos.
- II. Las personas y las organizaciones no pueden decidir en base exclusivamente de datos del pasado y del presente, necesitan datos del futuro.
- III. Las cuestiones patrimoniales no son las únicas que interesan a los decididores individuales y a los decididores de las organizaciones.
- IV. Las personas humanas y las organizaciones de personas humanas como no actúan exclusivamente para obtener ganancias necesitan que la Contabilidad les provea de informes que midan cumplimiento de objetivos de distintos tipo y no solamente económicos.
- V. La Contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de ir brindando información sobre cumplimiento de metas organizacionales no exclusivamente económicas y no exclusivamente en forma cuantitativa.
- VI. La Contabilidad no esta vinculada exclusivamente al principio de dualidad: hay acciones humanas en las organizaciones que no corresponden a ese principio y son materia de la disciplina.
- VII. La Contabilidad tiene un campo amplio de actuación que no se limita a considerar exclusivamente a las transacciones.
- VIII. Aunque la Contabilidad tiene relación con la Teoría de la Medición, es independiente de ella en muchos aspectos de su actuación.

- IX. No es posible expresar las relaciones y mediciones contables exclusivamente en términos monetarios.
- X. El dominio o universo del discurso contable abarca hechos y actos del pasado, del presente y del futuro.”

2.3.2. Leyes seleccionadas y reformuladas

Las personas y las entidades siempre dedican una parte de sus energías o esfuerzos a lograr objetivos no económicos y además no pueden decidir en base exclusivamente de datos del pasado y del presente, necesitan datos del futuro. Por otra parte las cuestiones patrimoniales no son las únicas que interesan a los decididores individuales y a los decididores de las organizaciones. Por todo ello “Las personas humanas y las organizaciones de personas humanas como no actúan exclusivamente para obtener ganancias necesitan que la Contabilidad les provea de informes que midan cumplimiento de objetivos de distintos tipo y no solamente económicos.”⁵

Con respecto a la contabilidad los autores señalan: “La Contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de ir brindando información sobre cumplimiento de metas organizacionales.”⁶ Además no esta vinculada exclusivamente al principio de dualidad y tiene un campo amplio de actuación que no se limita a considerar exclusivamente a las transacciones.

⁵ Op. Cit. en 4

⁶ Op. Cit. en 4

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Las relaciones y mediciones contables no son exclusivamente en términos monetarios.

3. Relación Leyes de la Contabilidad con la Contabilidad Ambiental

3.1. Introducción

Para demostrar que la Contabilidad Ambiental cumple las leyes antes desarrolladas destacamos:

- Información a un grupo amplio de usuarios
- Mediciones cuantitativas y cualitativas
- Mediciones monetarias y físicas
- Objetivos de ganancias y objetivos sociales
- Manejo de datos del pasado, presente y futuro

Partimos de la Contabilidad Ambiental en su relación con la Contabilidad Social, nos basaremos en Fronti L. y Pahlen R. (2005)⁷

3.2. Antecedentes

Tradicionalmente, las empresas del ámbito privado se han caracterizado por perseguir como objetivo casi excluyente la optimización de sus beneficios, sin tomar en consideración las implicancias de índole social que su accionar podría perjudicar el entorno.

En los últimos años, sin embargo, hemos sido testigos de un cambio significativo en la conciencia social de los entes: las empresas han

⁷ FRONTI DE GARCÍA, L Y PAHLEN R, (2005) “Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera”, Cap. II, Ediciones Cooperativas. Bs As. Argentina ISBN 987-1246-11-0

comenzado a asumir su “*responsabilidad social*”. Esto se ve reflejado en el hecho de que gran cantidad de empresas (en el ámbito internacional y, **mas recientemente, en el ámbito nacional**) **han decidido ampliar sus perspectivas y complementar su objetivo de obtención de utilidades con otros objetivos de carácter social.**

Este cambio de actitud se generó, en algunos casos, en las propias empresas que paulatinamente fueron tomando **conciencia del papel activo que desarrollan en la comunidad** en la que se desenvuelven y de la interacción constante que existe con el medio circundante. En otros casos, en cambio, las empresas no modificaron su postura en forma voluntaria sino que se vieron obligadas a hacerlo para poder cumplir con las leyes y regulaciones emitidas por distintos organismos de control. También debemos destacar organismos como la GRI (Global Reporting Initiative) y las COPs (Comunicaciones de Progreso).

En un pasado no muy lejano, cualquier medida tendiente a proteger el medio ambiente era vista por las empresas como un mero costo que debía ser minimizado siempre que fuera posible. **En la actualidad, ya son muchas las empresas que reconocen que los fondos destinados a programas de cuidado ambiental**, en lugar de ser un gasto, pueden convertirse en una inversión que contribuya a mejorar la competitividad y la rentabilidad.

Las empresas podrán adoptar diferentes medidas tendientes a proteger el medio ambiente, entre ellas, la utilización de equipos y maquinarias que no contaminen, el uso de materiales no contaminantes y la modificación de procesos productivos para reducir las emisiones nocivas.

3.3. Sistemas de información contable ambiental

El hecho de que las empresas hayan comenzado a asumir su responsabilidad social genera amplias repercusiones y plantea interesantes desafíos para los

Contadores Públicos dado que será necesario que los Sistemas de Información Contable así como las prácticas contables y de auditoría se adapten, para poder continuar respondiendo a las necesidades de los diferentes usuarios de la información.

Quienes abordan el estudio de la problemática ambiental desde una perspectiva contable, reconocen la existencia de connotaciones sociales que deben ser reflejadas a través de la información que surge del sistema contable. Esta necesidad se ha puesto de manifiesto a partir de la evolución que tuvo la relación empresa-sociedad, y por el hecho de que cada vez más los consumidores reclaman conocer tanto los efectos que la producción tiene sobre el medioambiente, como las acciones que se llevan a cabo para remediar o prevenir los eventuales perjuicios relacionados con la actividad de la empresa.

Considerando a la Contabilidad como el principal sistema de información de la empresa, se espera que la misma **permita identificar tanto los aspectos cuantificables, como aquellos que no lo son y que están estrechamente relacionados con los efectos ambientales**. La Contabilidad Social constituye una respuesta a esa necesidad de información, y en lo concerniente al medioambiente, lo hace a través de una de sus ramas, que es la Contabilidad Ambiental.

El rol fundamental de la Contabilidad es brindar a los diferentes usuarios información que les resulte útil para la toma de decisiones. Se pretende así que la información contable satisfaga las múltiples necesidades de los usuarios que, principalmente en la actualidad, demandan información sobre cuestiones muy variadas.

Entre los diversos aspectos sobre los cuales los usuarios solicitan información fueron cobrando cada vez mayor importancia aquellos

relacionados con temas de carácter social, ético, medioambiental o ecológico.

Sin embargo, existe un hecho innegable: las organizaciones afectan el entorno en el que se desenvuelven, tanto en forma positiva como negativa, y deberían asumir una responsabilidad por ello. Esto es lo que podríamos llamar la “*responsabilidad social*” de los entes.

Entendemos que la responsabilidad social, va desde la cooperación de la empresa con la comunidad, hasta el impacto que tiene su actividad sobre la economía y el desarrollo del país. Esta responsabilidad de la empresa debería poder ser evaluada a través de información contable expuesta en un estado de costo-beneficio social del ente.

Podríamos decir, entonces, que esta responsabilidad social de las empresas se traduce en la obligación de informar a los diferentes usuarios sobre las actividades que realizan y que poseen un impacto (inmediato o futuro) en el entorno.

3.4. Ubicación de la Problemática Ambiental (Basado en García Casella 2001)

Algunos autores sostienen que la Contabilidad Social podría ser dividida en tres grandes ramas, cada una de las cuales se basa en un aspecto diferente de connotación social. Ellas son la *Contabilidad Ambiental*, la *Contabilidad de Recursos Humanos* y aquella referida a la *información de carácter ético*.

Existen otros autores que, en cambio, sostienen la existencia de la Contabilidad Ambiental como un segmento con identidad propia, y nosotros agregamos que la contabilidad ambiental se introduce en la contabilidad patrimonial (problemática del P.K. Y reducción de GEI), en la contabilidad de gestión y de costo (soluciones a la contaminación), en la contabilidad

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

económica (cuentas satélites) y en la contabilidad gubernamental (Balance Social).

4. Autores que abrieron camino a la contabilidad ambiental

Apoyando nuestro concepto de Contabilidad Ambiental citaremos varios autores. Estos autores fueron citados por García Casella C.L. y Rodríguez de Ramírez M.C.

1º Autor:⁸

“La Contabilidad ha traspasado felizmente las fronteras que la situaban como una disciplina ligada al ámbito de los registros (captación y representación de datos) hacia una nueva concepción que pone su énfasis en los aspectos comunicacionales (suministro de información) (...)

(...) La regulación contable no podría quedar circunscripta a unas desvaídas normas sobre la llevanza de registros y la captación y reflejo de operaciones, necesitaba ir mucho mas allá, introduciendo mas o menos

⁸ CAÑIBANO CALVO, L ; GONZALO ANGULO, J.A., 1995, “Los programas de investigación en Contabilidad”, 1ra. Jornada sobre Teoría de la Contabilidad, Jerez, España

explícitamente objetivos a los que la información debía responder (fondo sobre forma, imagen fiel, etc.), hipótesis contables específicas (normas de valoración), contenido de la información contable (estados y notas complementarias), etc. Esto es un inicio, porque, como veremos posteriormente, a medida que la regulación avanza surge mayor necesidad de teorizar sobre la misma hasta llegar a una meta-regulación que da cuerpo y a la vez sirve de justificación a todo el entramado normativo” (pág. 8-9)

Los que desataron el proceso buscaron una solución práctica inmediata, la información va dirigida a un pretendido inversor medio que viene a representar la intersección de los conjuntos de necesidades de los usuarios externos, pero esto no es más que una declaración de intenciones que la realidad puede encargarse fácilmente de contradecir, dados los diferentes intereses y capacidades de influencia de los diversos núcleos de usuarios. (pág. 13)”

2º Autor: ⁹

“Los estados contables financieros convencionales y la Contabilidad Gerencial nunca fueron concebidos para mejorar las mediciones de desempeño de la innovación, el aprendizaje ni el conocimiento humano. (592)

⁹ WILLIS, Alan, 1994, “Para una buena medición”, C. A. Magazine, tradujo M. J. Gorbaran, revisó C. L. García Casella.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

¿Cómo nuestras operaciones, productos y servicios afectan los derechos del ser humano tales como la salud, seguridad, dignidad, libertad, justicia y oportunidades de crecimiento y realización de sus propios deseos y ambiciones? (593)”

3º Autor: ¹⁰

“La contabilidad social tiene autonomía como una rama de la Contabilidad. (698)

Se puede hablar de **Contabilidad Ambiental**. (690)

La Contabilidad Ambiental puede integrarse a la Contabilidad Social. (698)

Cap.1 punto 1.4 donde señala que **las leyes ambientales pueden ser de dos tipos**

¹⁰ ACCOUNTING STANDARDS EXECUTIVE COMMITTEE, 1996, “Statement of Position 96-1. Environmental Remediation Liabilities” American Institute of Certified Public Accountants - New York - USA.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- I. Aquéllos que imponen pasivo por saneamiento de la polución ambiental derivada de acciones pasadas.
- II. Las que se refieren al control de polución y a la prevención de la polución.

Este SOP no abarca (p.XII):

- Guías para contabilizar los costos de control de la polución con respecto a las operaciones corrientes.
- Guías para contabilizar los costos de futuro saneamiento de sites o cierre que se requiere cuando se cesan las operaciones o se venden las facilidades.
- Guías para contabilizar las acciones de saneamiento ambiental derivadas de la acción discrecional de la gerencia y que no se hallan determinadas por la amenaza de demandas o la determinación de un reclamo o de una evaluación.” **(el destacado es nuestro)**

5. Conclusiones

Reflexiones que nos dejan los autores consultados y su relación con la Contabilidad Ambiental

- Chapman W.L.

Muchas veces las ganancias se obtienen destruyendo los bienes naturales, Chapman habla de “bienes espirituales” para nosotros que nos referimos a la Contabilidad Ambiental nos parece mas apropiado “bienes naturales”. Estos bienes fueron provistos por Dios y nosotros tenemos el privilegio de usarlos pero no destruirlos, debemos conservarlos para las generaciones futuras.

El autor nos señala “ganancia operativa o comercial y valores del espíritu, son elementos que a veces poseen signos contrarios”. Para ubicar este tema nos referiremos a la tala indiscriminada de bosques, las empresas que explotan la madera pueden obtener enormes beneficios, y aún dar trabajo temporario, pero pensemos en los desequilibrios del ecosistema.

- Mattessich R.

El autor Mattessich señala (pág. 126): “En la práctica, se toman muchas decisiones equivocadas para tratar problemas de inversión (gastos para Inversión y Desarrollo, Publicidad, etc.) como si fueran costos.” Esta aseveración favorece nuestro tema, es muy útil para nuestro desarrollo, muchas veces las inversiones en bienes de uso que descontaminan a final de línea o que producen productos ecológicos desde el inicio, cuando las leyes del país en cuestión es más bien ambigua, la empresa tiende a considerarlos un **costo** que generalmente amortiza rápidamente. Desde ya **es una inversión y probablemente esta inversión rendirá beneficios futuros**, evitará multas, cierres temporarios o definitivos como así también en mejorar su imagen (op. cit. en 2) (el destacado es nuestro).

- Garcia Casella y Rodriguez de Ramirez M.C.

Las personas y las entidades siempre dedican una parte de sus energías o esfuerzos a lograr **objetivos no económicos y además no pueden decidir en base exclusivamente de datos del pasado y del presente, necesitan datos del futuro**. Por otra parte las cuestiones patrimoniales no son las únicas que interesan a los decididores individuales y a los decididores de las organizaciones. Por todo ello

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

“Las personas humanas y las organizaciones de personas humanas como no actúan exclusivamente para obtener ganancias necesitan que la Contabilidad les provea de informes que midan cumplimiento de objetivos de distintos tipo y no solamente económicos.” La Contabilidad Ambiental mide los objetivos ambientales no económicos principalmente a través de Memorias de Sustentabilidad (el destacado es nuestro).

Con respecto a la contabilidad los autores señalan: “La Contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de **ir brindando información sobre cumplimiento de metas organizacionales.**” Además no esta vinculada exclusivamente al principio de dualidad y tiene un campo amplio de actuación que no se limita a considerar exclusivamente a las transacciones. A través de las Memorias de Sustentabilidad y de las Comunicaciones de Progreso (COPs), la Contabilidad Ambiental brinda importante información de cumplimiento de metas organizacionales (el destacado es nuestro).

BIBLIOGRAFÍA

ACCOUNTING STANDARDS EXECUTIVE COMMITTEE (1996) “Statement of Position 96-1. Environmental Remediation Liabilities” American Institute of Certified Public Accountans - New York - USA.

CAÑIBANO CALVO, L.; GONZALO ANGULO, J.A. (1995) “Los programas de investigación en Contabilidad”, 1ra. Jornada sobre Teoría de la Contabilidad, Jerez, España.

CHAPMAN, William Leslie (1981/1986) “Dificultades para medir la cuantía del beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas” Academia Nacional de Ciencias Económicas.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

FRONTI DE GARCÍA, L. Y PAHLEN, R. (2005) “Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera”, Ediciones Cooperativas. Bs As. Argentina ISBN 987-1246-11-0

GARCÍA CASELLA C.L. y RODRIGUEZ DE RAMIREZ M.C. (2001):
“Elementos para una Teoría General de la Contabilidad” Ediciones La Ley – Argentina I.S.B.N. 950-527-480-7

MATTESSICH, Richard (2002) “Contabilidad y Métodos Analíticos - Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía.” –Ediciones La Ley- Bs As, Argentina, I.S.B.N 950-527-731-8

WILLIS, Alan (1994) “Para una buena medición”, C. A. Magazine, tradujo M. J. Gorbaran, reviso C. L. García Casella.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

PLAN: INSERCIÓN DE APORTES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL EN LA TEORÍA GENERAL CONTABLE.

CONTABILIDAD DEL ENTE: SU RELACIÓN CON LA SOCIEDAD EN LA VISIÓN DE ARÉVALO

AUTOR: Mg. WALTER RENÉ CHIQUIAR

1. Introducción

El objetivo del presente trabajo es analizar la obra del profesor Alberto Arévalo, como elemento integrante de la Teoría General Contable (TGC) así como su vinculación con las realidades socio-económicas, con el ánimo de redescubrir propuestas que a la luz de los desarrollos actuales resulten de utilidad para mejorar la TGC. Se ha considerado principalmente la obra “Elementos de Contabilidad General”, en la segunda edición revisada y analizada del 6 de febrero de 1954.

Indudablemente es un texto de importante valor doctrinario y constituye un interesante aporte a la TGC. Cabe advertir que en el ámbito de la regulación contable, no será sino hasta 1969 que en el orden nacional se sancionarán, los que se dieron en llamar “PCGA” recomendados por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas de Avellaneda - Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de los estados financieros- y que tenían como antecedente el trabajo aprobado en 1965 en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Mar del Plata.

Hemos señalado en otro trabajo¹¹, que si bien no consta una alusión directa al nombre del autor en los despachos de la Comisión que trató el tema en la Asamblea de Graduados, inferíamos que la obra en tanto texto utilizado en la formación de graduados en las Facultades de Ciencias Económicas del país con anterioridad a dicha fecha, devino en una importante influencia doctrinaria hacia la profesión y regulación contable. No resulta un hecho menor, que de acuerdo a las fechas, muchos de los asistentes a dicha Asamblea se hayan formado en contabilidad, leyendo entre otras, la obra de Arévalo.

A continuación vamos a analizar el concepto de ente que tenía el autor para continuar con la medición contable y el objeto de estudio de la contabilidad.

2. El Ente

El concepto de ente¹² en la doctrina tradicional contable es circunscripto en la mayoría de las veces a la noción de persona física o conjunto de individuos con

¹¹ "Arévalo y su Influencia en la Regulación Contable", Revista Contabilidad y Auditoría, Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo" - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires, No. 18, diciembre de 2003, año 9.

¹² Los PCGA (Avellaneda, 1969) señalaban: *"Ente: los estados financieros se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de ente es distinto del de persona ya que una persona puede producir estados financieros de varios entes de su propiedad. La personalidad del ente es independiente de la personalidad de sus accionistas y los estados contables solo deben referirse a los bienes, derechos y obligaciones del ente económico independiente."*

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

necesidad de información útil para la toma de decisiones relativas a su vida financiera patrimonial.

Obsérvese que Fowler Newton [2003, p.19] al conceptualizar a la contabilidad señalaba que:

“La contabilidad es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre:

- *la composición y evolución del patrimonio del ente;*
- *los bienes de propiedad de terceros en su poder; y*
- *ciertas contingencias,*

produce información (expresada principalmente en moneda) para:

- *la toma de decisiones de administradores y terceros interesados;*
y
- *la vigilancia sobre los recursos y obligaciones de dicho ente.”*
(el sobrescrito y subrayado nos pertenece)

Indudablemente, de la conceptualización de la disciplina de por sí con un criterio restrictivo, surge “el ente” como elemento generador de los datos necesarios para el procesamiento y obtención de información para la toma de decisiones y control. No obstante ello, cabe advertir que Fowler Newton [2003, p.20] afirma que la definición de contabilidad dependerá de la idea del autor respecto del carácter

epistemológico de la disciplina, de su propósito y/o de su materia. Concibe que la contabilidad como cuerpo de conocimiento, podría ser una ciencia o una tecnología, y que se encuentra en permanente evolución [Fowler Newton, 2005, p.4]. Obsérvese que Arevalo [1954, p.123] al conceptualizar a la disciplina contable, distingue la parte general o común a todo tipo de entes y la parte aplicada, para las entidades en particular. Luego, al explicar la teoría contable señalaba casi 50 años antes, que las nuevas necesidades en la vida de los negocios creaban nuevos problemas en contabilidad que debían ser encarados en primer término por quienes estaban en contacto inmediato con dicha realidad [1954, p.124].

Consideramos interesante y coincidimos con la afirmación de Fowler Newton [2003, p. 20] cuando sostiene que si bien la contabilidad financiera permite dar cumplimiento a determinadas normas legales, no conforman éstas últimas, la caracterización de la disciplina, pues la contabilidad debería existir aunque las normas legales fueran inexistentes. Por consiguiente, la contabilidad está presente como necesidad social con independencia de la existencia de regulación en particular.

Retomando el concepto restringido de ente, se observa en autores de la talla de Mattessich [1964, p.19] que al definir a la Contabilidad presupone la existencia de “entes” que llevan a cabo transacciones económicas que son medidas en valores monetarios. Ello no escapa al análisis de García Casella [2000, p.24] cuando destaca lo que señalamos, al criticar los términos primitivos indicados por Mallo Rodríguez en su definición de Contabilidad, afirmando que:

“... El 5 [supuesto básico¹³] reduce a las entidades a unidades económicas vinculadas con la riqueza, desde el punto económico.” El sobrescrito nos pertenece.

Entendemos que Arévalo [1954, p.13] al referirse a entes utiliza un concepto amplio, pues señala la existencia de entes naturales (personas físicas o de existencia visible), y entes colectivos (uniones o asociaciones de individuos de existencia ideal que cuando proceden de la ley conforman personas jurídicas). Luego, aludiendo a los entes colectivos, afirma que **son creados para dar respuesta a las distintas necesidades de los individuos**, relacionadas con la vida física, moral, intelectual, social y económica. Cabe destacar que el autor citado ubicó en su conceptualización a las cuestiones económicas en el último lugar, después de las necesidades sociales. Toma una clasificación de G. Rossi y la amplia determinando:

- Entes de vida pública: Estado nacional, Provincias y Municipios;
- Entes de vida doméstica;
- Entes de vida económica propiamente dicha: entidades de producción;
- Entes de previsión: beneficencia y asistencia social;
- Entes pedagógicos: de enseñanza elemental, media y superior; y

¹³ El supuesto básico de entidad refiere a la existencia de una unidad o entidad económica cuya riqueza y cambios van a ser explicados [Casella, 2000, p.23].

- Entes de vida superorgánica: científicos y religiosos. En esta categoría se agregarían las asociaciones que persiguen objetivos políticos, culturales, deportivos, artísticos entre otros.

Coincidimos en que para lograr los objetivos es necesario llevar a cabo la acción administrativa, entendiendo que administrar es manejar o gobernar los asuntos de variada naturaleza, de una persona (en sentido genérico) en pos de la obtención de determinados fines.

Asimismo introduce la noción de hacienda¹⁴ dentro del ente, vinculando dicho concepto con la gestión de los medios económicos y diferenciando dentro de la administración general de un ente, a la administración económica como parte integrante de aquella. Luego, la proporción, intensidad e importancia de la administración económica dentro de la administración general de cada ente es sumamente variable, destacando que se alcanza el mayor grado en las entidades con fines de lucro o entes de producción [Arevalo, 1954, p.14].

Cuando analiza los fines principales de los entes que no procuran el lucro, así como los entes públicos y la familia, se puede observar que los mismos tienden a cubrir necesidades sociales, políticas, culturales, deportivas, artísticas, científicas, religiosas y otras. En este sentido Arevalo afirma que en las entidades que no

¹⁴ El autor se refiere a la hacienda como la acción administrativa orientada a la obtención y empleo de los medios de carácter económico. En consecuencia en la administración económica se determinan elementos materiales, elementos personales y la acción administrativa.

buscan el lucro, gran parte de la administración está fuera del campo económico. No obstante ello, las entidades precisan de la contabilidad.

Disentimos con el autor cuando a pesar de su conceptualización amplia de ente, señala [Arevalo, 1954, p.14] que los estudios de contabilidad se asientan en la esfera de la administración económica, dentro de la administración general, pues indicaría una dependencia de la administración. Asimismo destacamos que se puede observar un antecedente teórico [Arevalo, 1953, p.123] a la conceptualización de segmentos, cuando el autor explica que:

“... Cada orden de haciendas tiene funciones propias características que no aparecen en las haciendas de otros órdenes o asumen un aspecto esencialmente distinto.”

De ello infiere que la contabilidad general aplica a todos los entes, mientras que la aplicada representa la diferenciación contable.

3. La medición cualitativa en contabilidad

El autor es un patrimonialista, y conforme el punto de vista de un importante doctrinario brasileño -el profesor Antonio Lopes de Sá¹⁵- el autor era considerado como uno de los principales intelectuales de la corriente científica del patrimonialismo de Vincenzo Masi.

¹⁵ LOPES DE SÁ, Antonio. “História Geral e das Doutrinas da Contabilidade”. Edición 1997. Págs. 60 a 62.

Arevalo [1954, p.29] concebía un visión económica del patrimonio, definiéndolo por sus condiciones de hecho, es decir los bienes (activos) que un ente posee ya sea de manera exclusiva o en común con otros, así como aquellos cuya obtención de terceros puede contar; y los pasivos, que son los bienes que realmente deberá ceder a otros. Y una consideración jurídica. El Derecho define al patrimonio desde el enfoque jurídico como todo aquello perteneciente a una persona. Citando a Besta, sostiene que el derecho de poseer una cosa o de lograrla, nada tiene que ver con su valor. Pues el propietario de un vehículo que le fue sustraído, conserva todos los derechos sobre su auto aunque le fuera robado. Pero si no tiene posibilidad alguna de recuperarlo nada sirve para él.

Luego, citando a D'Alvise explica la diferenciación existente entre el criterio jurídico de patrimonio y el criterio económico del mismo. Ejemplificando esto último observa que una cosa es un edificio (bien económico) y otra distinta el derecho de propiedad sobre el mismo.

Planteaba que la medición de los componentes del patrimonio ofrecía un amplio campo a la investigación y constituía un problema en contabilidad [Arevalo, 1954, p.123].

El autor señalaba que la necesidad de apreciación del conjunto de bienes económicos con el objetivo de compararlo con el de otros entes o con el mismo ente en diferentes momentos fundamentó la utilización de un factor común, cual es el valor, expresados en unidades monetarias, que se le atribuyen a los elementos integrantes del patrimonio del ente. Este tipo de medición es una apreciación

cuantitativa que prescinde de las características intrínsecas o físicas de los elementos componentes.

Desde otro punto de vista, Arevalo [1954, p.31] sostenía que se podían considerar aisladamente los bienes económicos para apreciarlos o medirlos en función de sus características: peso, superficie, longitud, volumen, otros; Nótese que estamos frente a una medición cualitativa que se basa en las características intrínsecas o físicas de los elementos componentes, enfoque al que adherimos. Luego, el valor monetario puede llevar a una ilusión por cuanto el mismo no está incorporado en relación con las cualidades intrínsecas del bien relevado. La apreciación en valores monetarios homogeiniza los bienes patrimoniales, quedando expresado en una misma especie de moneda. Esta acción permite adicionar los elementos patrimoniales, reduciéndolos a un denominador común.

Asimismo, la apreciación en valores monetarios incorpora otro problema, cual es, el impacto que produce la variación del poder de adquisitivo que sufre la moneda sobre la valuación de los activos netos, así como de los resultados. Luego la valuación conforme una moneda de cuenta desvirtúa la potencia económica¹⁶ del patrimonio.

¹⁶ Según Fabio Besta la potencia económica del patrimonio estaba constituida por los medios internos que conformaban dicho patrimonio y las fuerzas personales externas que acrecentaban dicha potencia. Citado por Arevalo (1954,31) señalaba que: "... el que es más activo, inteligente y capaz, el que tiene padres acaudalados y amigos poderosos y leales, podrá contar en el futuro con una suma mayor de bienes en relación con los que están desprovistos de esas

Supongamos en un caso límite que el ente “XX” tuviera todo su activo representado por cuentas a cobrar (activos corrientes) cuyo valor atribuido es UM (unidades monetarias) 1.000.000.- en consecuencia su patrimonio neto es UM 1.000.000; Por otra parte está el ente “ZZ” que en su activo tiene bienes de cambio (activos corrientes) constituidos por alimentos enlatados cuyo valor atribuido es UM (unidades monetarias) 1.000.000.- de donde su patrimonio neto es UM 1.000.000. Supongamos que tanto “XX” como “ZZ” están en un país que está pasando por una importante crisis económica. Desde el punto de vista cuantitativo se puede afirmar que dado que ambos entes tienen el mismo patrimonio, tendrán similares condiciones para afrontar la coyuntura económica de su entorno e incluso la coyuntura financiera. Luego, se puede observar que desde el punto de vista cualitativo “ZZ” es el ente que tiene mayores posibilidades de sortear la crisis, mientras que “XX” puede ser que incurra en quebrantos. Ello está dado por la distinta potencia económica que tienen los patrimonios de los entes del ejemplo.

Si a esto último lo relacionamos con lo señalado por D’Alvise, podremos afirmar que hay que diferenciar entre los distintos bienes económicos (edificios, cuentas por cobrar) y los valores monetarios atribuidos a aquellos. Nótese que se hace una excesiva reducción que si bien en la contabilidad financiera resulta necesaria, no indica que en otros segmentos tenga el mismo comportamiento.

condiciones ...”. Las cualidades internas y los elementos externos no están reconocidos en el patrimonio del ente.

Por otra parte: **¿las cifras involucradas en las mediciones contables deben ser exactas?**

Respondemos que no, pues hemos señalado que a las partidas integrantes de los activos y los pasivos, pueden estar impactadas por situaciones reconocidas o no, contablemente. Asimismo, en contabilidad financiera, la posición conservadora admite la subvaluación de los activos o sobrevaluación de pasivos, pero no la situación inversa, ya que la subvaluación es casi una virtud positiva. Al respecto, el autor señalado sostiene que en sentido literal no existen los balances exactos, y que ante casos de subvaluación, alegan que se trata de respetar la verdad esencial y la divergencia radica en los diferentes puntos de vista.

Es decir, que la magnitud del patrimonio de un ente en funcionamiento no puede comprobarse con exactitud, pues resulta de un valor residual de partidas activas una vez que se deducen todas las obligaciones. Luego, como los valores de dichas partidas no pueden ser valorizadas con exactitud, el residuo que se obtiene adolece de las mismas características.

Al respecto Palle Hansen [1973, p. 464] afirma:

“... como los valores de una empresa en marcha no pueden valorarse con exactitud matemática, el capital propio, en consecuencia no puede estimarse en una suma determinada. Por lo demás, el capital propio fluctuará de un día a otro en una empresa en funcionamiento. Por lo tanto, la suma con que figura el capital propio en la contabilidad de una

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

empresa no debe ser tomado al pie de la letra. La cifra es correcta, si la valoración de los activos (y las deudas) dada en la contabilidad es correcta. En la extensión en que los activos se estiman con sumas insuficientes y se sobreestiman los pasivos (la deuda), el capital propio se ha estimado demasiado bajo en la contabilidad...”

Es interesante el concepto que destaca Arevalo [1954, p.176] cuando señala que la valuación puede tener distinto grado de relevancia dentro de una especie de bienes en particular, pues en determinadas situaciones interesa mas la descripción cualitativa mas que el valor. Esto último es ejemplificado indicando que la valuación no es tan importante en un inventario de consignación o de devolución, por cuanto los interesados están mas preocupados por la descripción ajustada de los elementos que se entregan en lo que refiere a su especie, calidad y cantidad.

Nos preguntamos: **¿hablar de patrimonio limita el discurso contable?** En su caso: **¿Cuál es el concepto de patrimonio que se debería entender en la actualidad?**

Entendemos que existe una noción conceptual de “patrimonio” como sinónimo de objeto de estudio de la Contabilidad.

Con relación al objeto de estudio de la disciplina, Masi [1962, p. 32] señala lo siguiente:

“La Contabilidad tiene un objeto propio y, por consiguiente, un fin propio; el objeto lo proporciona el patrimonio de la hacienda y los fenómenos que presenta; es un objeto que le pertenece de siempre. Ya desde sus orígenes, y esto lo demuestra también la investigación en la prehistoria, fue objeto de la Contabilidad el complejo de bienes que integran una hacienda y que en los tiempos históricos se llamo patrimonio.”

Luego, como se indicó el Derecho define al patrimonio desde el enfoque jurídico como todo aquello perteneciente a una persona, lo cual no limita o agota el concepto de patrimonio. Pues, lo que se debe analizar es la noción conceptual de “patrimonio” como sinónimo de objeto de estudio de la Contabilidad.

El Profesor Lopes de Sá¹⁷ señala que para la doctrina contable, es preciso considerar que el objeto de estudio, es un fenómeno complejo cuya finalidad es satisfacer las necesidades de las células sociales (hogares, instituciones públicas, privadas y organizaciones de cualquier naturaleza), las que viven en constantes y sucesivos transformaciones.

Partiendo de esta idea, y la conceptualización contable que realiza Arevalo, afirmamos que el patrimonio es un concepto abstracto complejo, que precisa ser

¹⁷ Lopes de Sa, A. “Neopatrimonialismo como pensamiento moderno em Contabilidade”, Contabilidad y Auditoria – Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires- Año 7, No 13, (Junio, 2001), página 119.

modelizado para poder observar el grado de cumplimiento en la satisfacción de las necesidades de los entes.

En un criterio amplio de Contabilidad, el objeto de estudio que deviene en complejo no está delimitado por la relación de propiedad jurídica o comercial, sino está determinado por la necesidad de observación para la acción demandada por los entes, y por la definición que se haga de los componentes que lo constituyen.

Masi [1962, p. 84] afirmaba que para el desarrollo de las investigaciones, Besta partía del concepto económico del patrimonio de la hacienda, mientras que Cerboni lo hacía desde el aspecto jurídico del patrimonio.

El autor, citando a Pantaleoni [Arevalo, 1954, p.178], reproduce los principios de valuación como sigue:

- La valuación que un patrimonio recibe está en función del fin que busca su valuación;
- El propósito que motiva el informe contable es el que atribuye el significado a las valuaciones;
- Un balance puede lograr varios fines, debiendo ser en principio compatibles entre si; Si no lo fueran, deberían hacerse distintos balances para el mismo ente.

Concluye que la Contabilidad debe proporcionar los medios adecuados para la valuación contable del ente, cualquiera sea la forma y manera en que ella esté constituida o se presente y las variaciones que haya sufrido o pueda sufrir.

De lo reseñado hasta aquí, podemos elaborar las siguientes conclusiones que son aplicables en el ámbito de la contabilidad social y ambiental:

1. La Contabilidad estudia el o los objetos atribuibles a cada ente en particular;
2. La atribución de un objeto de estudio en modo alguno se limita o depende del derecho de propiedad de dicho objeto;
3. El usuario a efectos de gestionar, demanda información contable respecto de cosas (materiales o inmateriales) y transacciones (operaciones) acaecidas o presentes en un intervalo de espacio temporal, siguiendo una determinada clasificación;
4. Debe haber atribución de elementos a una entidad con independencia de la propiedad jurídica de los mismos.
5. La valuación de un patrimonio recibe está en función del fin que busca su valuación;
6. El propósito que motiva el informe contable es el que atribuye el significado a las valuaciones;
7. Un balance puede lograr varios fines, debiendo ser en principio compatibles entre si; Si no lo fueran, deberían hacerse distintos balances para el mismo ente.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Bibliografía:

Arevalo, Alberto, *Elementos de Contabilidad General*, (Selección Contable S.A., 2° edición revisada y ampliada, 1954).

Chiquiar, Walter R., "Arévalo y su Influencia en la Regulación Contable", Revista Contabilidad y Auditoria, Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo" - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires, No. 18, diciembre de 2003, año 9.

Fowler Newton E., *Cuestiones Contables Fundamentales*, (Ediciones Macchi, 3ª Edición actualizada, 2001).

Fowler Newton, Enrique, *Contabilidad Básica*, (La Ley, 4ª edición, 2003).

Fowler Newton, Enrique, *Contabilidad Superior*, (La Ley, 5ª edición, 2005).

García Casella, C.L., "El enfoque inductivo positivista de la Contabilidad a través de Sanders, Hatfield y Moore", Contabilidad y Auditoria – Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires- Año I, No 1, Diciembre, 1995.

García Casella, C.L., "Necesidad de datos contables no financieros para tomar decisiones financieras", Contabilidad y Auditoria – Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires- Año 4, No 7, Junio, 1998.

García Casella, C.L., *Elementos para una Teoría General de la Contabilidad*, (La Ley, 2001).

García Casella, C.L., *La Teoría y los Estados Contables*, (Editorial Economizarte, 1999).

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

García Casella, Carlos Luis, *Curso introductorio a la Teoría Contable (Parte Primera)*, (Editorial Economizarte, 2000).

Hansen Palle, *Tratado de Contabilidad*, (Aguilar Ediciones S.A., 1973).

Lopes de Sá, Antonio, *Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. (Edición 1997).

Masi, Vincenzo, *Teoría y Metodología de la Contabilidad*, (Editorial E.J.E.S., Madrid , 1962).

Mattessich, Richard, *Accounting and Analitical Methods*, (Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, U.S.A., 1964).

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

TITULO

EL BALANCE SOCIAL Y LA SITUACION SOCIO-ECONOMICA QUE REFLEJA

AUTOR:

NORMA CRISTÓBAL

RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA E INFORMACION

En diversas oportunidades hemos dejado en claro lo que nos parece un quiebre en la administración societaria¹⁸: el caso ENRON, que dejó en evidencia las graves deficiencias de la falta de transparencia en el accionar de directivos inescrupulosos.

Este tipo de acontecimientos (pues no fue lamentablemente un hecho aislado), ha dado paso a que temas que habían sido fundamentalmente debate de investigación fuesen tratados de manera abierta y masiva tanto a nivel privado como en el público.

El “Proyecto ResponDabilidad¹⁹ / Anti-Corrupción en las Américas” que es un proyecto financiado por USAID²⁰, fue un avance hacia lo que se consideró la rendición de cuentas **con responsabilidad ante la comunidad**.

La toma de conciencia de esos conceptos conlleva en la práctica a la existencia de lo que se denomina **RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA**²¹.

En razón de este escenario los estados contables de ejercicio en la forma que conocemos habitualmente como rendición de cuentas hacen a los aspectos

¹⁸ Cristóbal, Norma, “HACIA LA ETICA EN LA ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES”, XIII JORNADAS DE INSTITUTOS DE DERECHO COMERCIAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, Ciudad de Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires, 26 y 27 de Octubre de 2006.

¹⁹ Se utiliza “**responsabilidad**” a efectos de traducir o incluir los conceptos que el término inglés “*accountability*” abarca y que no tiene un correlativo en castellano.

²⁰ Agencia de los EEUU para el desarrollo internacional. Proyecto responsabilidad. Anticorrupción en las Américas.

²¹ En adelante RSE

fundamentalmente financieros. Por lo tanto deberán generarse informes especiales para evidenciar la existencia de los conceptos éticos mencionados y su cumplimiento en la gestión.

Volveremos a citar una definición que nos agrada de Gray, Laughlin, y Bebbington²², que definen a dicha información como “*el proceso de comunicar los efectos sociales y ambientales de las acciones económicas de las organizaciones a los grupos de interés y a la sociedad en general*”.

La comunicación no deberá entenderse por tanto sólo en términos monetarios, sino que por el tipo de información a suministrar involucrará además los no monetarios, como ser capital intelectual e intangibles autogenerados, por nombrar algunos.

Hemos llevado adelante investigaciones acerca de estas aplicaciones, a través del tipo de informes que conllevan a resaltar las inversiones orientadas en el sentido antes mencionado. El *Global Reporting Initiative* (GRI) es el principal estándar internacional de elaboración de Memorias de RSE, y al que no dedicaremos espacio en el presente trabajo, por haber sido objeto de los ya mencionados.

Estos informes buscarán destacar los logros de las empresas en los aspectos medioambientales, a efectos de satisfacer los conceptos antedichos y también para captar a los denominados inversores éticos²³, quienes tomarán en cuenta, a efectos de radicar su inversión cuestiones diferentes a las tradicionales en este campo, entre las que sobresalen:

²² GRAY, R.: LAUGHLIN, R. Y BEBBINGTON, J: *Financial Accounting: Method & Meaning*, 2 Edition, International Thompson Business Press, London, 1996

²³ Aquellos capitales que prefieren ser invertidos tomando en cuenta fundamentalmente el cuidado del medio ambiente aunque sea en detrimento del lucro económico.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- 1- PROTECCION DEL MEDIO AMBIENTE: gastos invertidos, contingencias previstas, que no hayan recibido multas por daños ambientales.
- 2- PUBLICIDAD DE LOGROS AMBIENTALES
- 3- APLICACIÓN DE TECNOLOGIAS DE RECICLADO
- 4- CERTIFICACIONES DE CALIDAD: dentro de su ámbito sobre las normas ISO.
- 5- CAPACITACION AL PERSONAL: destinados a aumentar el valor del capital intelectual de la planta empresaria, a crear conciencia social en los trabajadores; a proteger el medio ambiente.
- 6- PRODUCCION DE AHORRO DE ENERGIA

Sin embargo de estos Informes, o como desprendimiento de ellos, surge el concepto de balance Social²⁴ como principal Fuente de Información acerca de la actuación de las organizaciones con compromiso ético hacia la comunidad.

BALANCE SOCIAL. BS

El BS, conforme a lo que venimos destacando, deberá contener todos los elementos e información que serán consultados (o leídos) por cada grupo de interes.

Así no es lo mismo la lectura que del BS harán los inversiones que los empleados y que éstos y los ciudadanos.

Veamos algunas de las respuestas que cada grupo buscará:

²⁴ En adelante BS

1. EMPLEADOS

Beneficios

Capacitación

Mujeres/hombres en cantidad y dentro del organigrama gerencial

Posibilidad de desarrollar una carrera en la organización

2. ACCIONISTAS/INVERSORES

RSE

Inversión en capital humano

3. COMUNIDAD DE RADICACION DE LA ORGANIZACIÓN

Cuidado del medio ambiente

Seguridad que brinda una industria/planta, etc., dependiendo del tipo de actividad

Compromiso con la comunidad y el país

RSE

Certificaciones de calidad

4. ESTADO/ORGANIZACIONES SINDICALES

Desempeño social, ambiental y económico

Vemos que cada grupo apuntará a obtener resultados de distintas facetas de la misma organización, y ésta deberá establecer las acciones para que la herramienta del BS informe, mida y compare los distintos aspectos de la empresa y su relación con la sociedad.

En 2001 IDEA²⁵ publicó un documento elaborado por el equipo interno encargado de esta temática²⁶ y en la que se desarrollan de manera muy clara y didáctica las distintas facetas del BS, que incluye un detalle de cuestiones a abordar para ser informadas e indicando cuáles serán cuantificadas y cuáles que deberían ser desarrolladas en forma narrativa.

Nos parece un documento sencillo para los neófitos en el tema y que puede ser consultado en el sitio del Instituto.²⁷

Por otro lado existen cantidad importante de estudios e investigaciones académicas llevadas adelante sobre dicha temática y que detallamos en la bibliografía.

En la mayoría de estos documentos y trabajos la referencia infaltable es a la ETICA empresarial. La ética en los negocios y en el desarrollo de las profesiones.

²⁵ Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina. “El Balance Social. Un enfoque integral”

²⁶ Liderado por el Dr. Gines Gonzalez Garcia en su carácter de Director.

²⁷ www.ideared.org

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Pareciera ser, por los casos que han ocurrido, que durante el siglo XX primó en grado superlativo el criterio del “*lucro a toda costa*”, que la falta de la conducta ética pareció ser un descubrimiento al inicio del nuevo milenio sobre la forma de actuar de los diferentes actores involucrados.

Y la idea de incentivar el contenido de la materia Etica en posgrados profesionales y empresariales es un avance importante y necesario si se quiere revertir la situación planteada.

MODELO DE BALANCE SOCIAL

ESTRUCTURA PROPUESTA²⁸

AREA INTERNA



--

AREA EXTERNA



ACCIONES DE RSE /COMUNIDAD

²⁸ Nos basamos en un informe propuesto por la Organización Mundial del Trabajo en 1987.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Para cada una de estas áreas se deberán elegir una serie de variables e indicadores que permitan determinar claramente la información a volcar en el BS:

Es decir que gran parte de la eficacia de la información contenida la tendrá la correcta y precisa elección de dichas herramientas.

Para cada área tomaremos indicadores diferentes, como por ejemplo:

AREA INTERNA

1. Indicador de género
2. De edad
3. Estado civil
4. Nivel educativo
5. Enfermedades
6. Maternidad
7. Accidentes de trabajo
8. Remuneraciones
9. Indemnizaciones
10. Prestaciones
11. Selección de personal
12. Participación sindical y negociaciones
13. Aportes de la empresa a los sindicatos
14. Cobertura médica/prepagas
15. ART
16. Fondos especiales creados por la empresa para fines específicos
17. Fondos de Vivienda al personal
18. Servicios de restaurant/bar al personal
19. Calidad de servicios adicionales
20. Transporte al personal

AREA EXTERNA

1. Programas con jubilados
 2. Información a los accionistas
 3. Dividendos
 4. Participación de los empleados en las utilidades
 5. Servicios al distribuidor
 6. Certificaciones de calidad
 7. Información al consumidor
 8. Preparación de índices de satisfacción al consumidor
 9. Lealtad comercial
 10. Campañas de publicidad institucionales
 11. Acuerdos con acreedores y cumplimiento de pagos
 12. Programas de participación comunitaria
 13. Desarrollo de productos y sustitución de importaciones
 14. Cuidado del medio ambiente
 15. Sentido de pertenencia con gremios
 16. Cobertura de medios
 17. Programas de empleo con estudiantes universitarios
- ...entre otros indicadores relativos a las relaciones con accionistas/inversores/comunidad/etc.

Al observar los indicadores que posibilitarán volcar la información elegida en el BS, según el área, podemos determinar que la elección de los mismos es crucial para que la tarea se facilite y la información sea la correcta.

IMPLEMENTACION DEL BS

Llegados hasta aquí el BS no será sólo una obligación (en el caso que alguna ley lo exija) o una “*moda*” que es “*mejor adoptar*” como medio para la captación de clientes, de lo contrario será una herramienta de gestión que unirá en su cuerpo una multiplicidad de datos TODOS útiles a la hora de la toma de decisiones.

Por tanto a la hora de decidir su implementación habrá que definir cuales son/serán las políticas sociales de la empresa, qué se quiere lograr o modificar. Cuál será el objetivo óptimo o el posible en un corto plazo. Definir objetivos y atribuir responsabilidades. Y previo a esto hacer un diagnóstico de la situación de la empresa en forma global.

En todo este proceso, antes y después, la capacitación será una necesidad. No todas las empresas cuentan con el personal capacitado para ocuparse del BS. La contratación de profesionales expertos y la educación al personal en esta temática sobrevendrá en un mayor valor en la tarea emprendida.

Posteriormente el control de lo implementado, como en cualquier sistema de información, su seguimiento y adecuaciones y correcciones, harán del mismo una herramienta eficaz, como ya indicáramos.

Sin el compromiso de la Dirección en lo que denominamos la “filosofía social”, es impensado el éxito en la implementación del BS con las características que aquí lo definimos.

SITUACION QUE REFLEJA EL BS. CONCLUSIONES

Vayamos al comienzo de las conclusiones, y que hacen al título de este trabajo. Un BS refleja otras mediciones que no contiene un Balance Financiero de ejercicio.

El BS omnicomprende temas cuantificables y temas narrativos²⁹ que permitirán al lector o grupo de interés, saber qué dice la propia empresa y cómo ha procedido en relación a los temas sociales que les preocupan. Esto sumado a los EECC financieros posibilitan ver una realidad economico-social integral, sustentada en su propio sistema de información, que como señaláramos tendrá que ser planificado y gestionado como cualquier otro sistema de la organización.

Sin embargo algunos agoreros (o conocedores de la naturaleza humana) podrán decir que, sobre todo en los temas de índole narrativa, será fácil disfrazar la realidad a efectos de demostrar una mejor situación en relación a la comunidad.

²⁹ No entendido como prosa novelada sino como la explicación y detalle de aquello que es imposible cuantificar. Suelo decir que el ser un humano no es un número. Hay situaciones fácticas no mensurables: la risa se evidencia pero no se mide; en relación a los sentimientos: la solidaridad se expresa pero no se cuantifica.

El error no es suponer que el ser humano no podrá hacerlo sino desconocer que también existe la AUDITORIA SOCIAL³⁰, que será la encargada de verificar los contenidos del BS. Ver en el punto anterior lo que referimos del control de la información.

A nosotros nos gusta hablar de AUDITORIA INTEGRAL, pues es omnicompreensiva de diversos aspectos. En ésta confluyen todas las materias bajo analisis: financieros, economicos, sociales, técnicos, ambientales, etc. Todos los que ***forman la información***.

Sería erróneo hablar de balance sin control, sin auditoría. Las buenas prácticas nacen con la ética pero se defienden con el control eficaz que posibilite solidificar la actuación ética de la empresa y sus directivos mediante un informe de auditoría.

Proponemos abocarnos en lo sucesivo al control de los BS a efectos que los principios sociales que esgrimen en ellos sean coexistentes con la realidad social dentro y fuera de la empresa.

³⁰ Ver El Balance Social como herramienta de la Auditoria Organizacional. Mery Gallego Franco, para Ascort, Noviembre de 2003.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Terminamos con un pensamiento de Amartya Sen³¹:

“Los valores éticos de los empresarios y profesionales de una sociedad son parte fundamental de los activos productivos de esa sociedad”:

³¹ Premio Nobel de Economía 1997

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

BIBLIOGRAFIA

(Por orden alfabético)

Cristóbal, Norma, “Hacia la etica en la administración de sociedades”, XIII Jornadas de Institutos de Derecho Comercial de la Republica Argentina, Ciudad de Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires, 26 y 27 de Octubre de 2006.

Fronti de García Luisa y Suarez Kimura, Elsa. La auditoría y la responsabilidad social y ambiental emprearia en entes con sistemas de información integrados (ERP): Revista Contabilidad y Auditoría Nro. 28. FCE. UBA. Diciembre de 2008.

Gallego Franc, Mery. El Balance Social como herramienta de la Auditoria Organizacional., para Ascort, Noviembre de 2003.

Gray, R.: Laughlin, R. y Bebbington, J: Financial Accounting: Method & Meaning, 2 Edition, International Thompson Business Press, London, 1996

IDEA: Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina. “El Balance Social. Un enfoque integral”. 2001

Kliksberg, Bernardo. Escandalos Eticos. Temas. Enero de 2011.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Pahlen; Ricardo y Fronti de Garcia, Luisa. Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera. Informe Final. Primera Parte. FCE UBA agosto de 2008.

Tapia, Gustavo N. Finanzas Verdes. Edicon. Setiembre de 2010.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Evolución conceptual de la Contabilidad

Panario Centeno, María Marta

1. Introducción

Considerando que el objetivo de esta primera etapa del proyecto es determinar los desarrollos de la Teoría General Contable en el correr de los años y su relación con la cambiante realidad socio-económica, me parece oportuno abordar y comentar la evolución conceptual que ha experimentado nuestra disciplina en el correr de los tiempos.

Para ello recurrimos al abordaje realizado por el autor español Tua Pereda, quien determina que nuestra disciplina, en cuanto a sus fines, objetivos y naturaleza, ha seguido una tendencia evolutiva, evolución que en definitiva, evidencia su vinculación y capacidad de servicio en relación con un entorno cambiante, que condiciona, motiva y, en última instancia determina su trayectoria.

Recorriendo sintéticamente las principales características que han concurrido y concurren en las concepciones actuales del pensamiento contable, se puede observar como el concepto se ha ido y se va adecuando a los desarrollos principalmente de la práctica contable.

Con este recorrido intentamos respaldar y avalar el aporte original del proyecto de mejorar o renovar la Teoría General de la Contabilidad en base a las nuevas realidades socio-económicas imperantes en la actualidad, las cuales nos marcan la necesidad de afrontar y no desconocer en el plano contable las interrelaciones de cuestiones éticas, sociales, ambientales y políticas en el accionar organizacional y no organizacional.

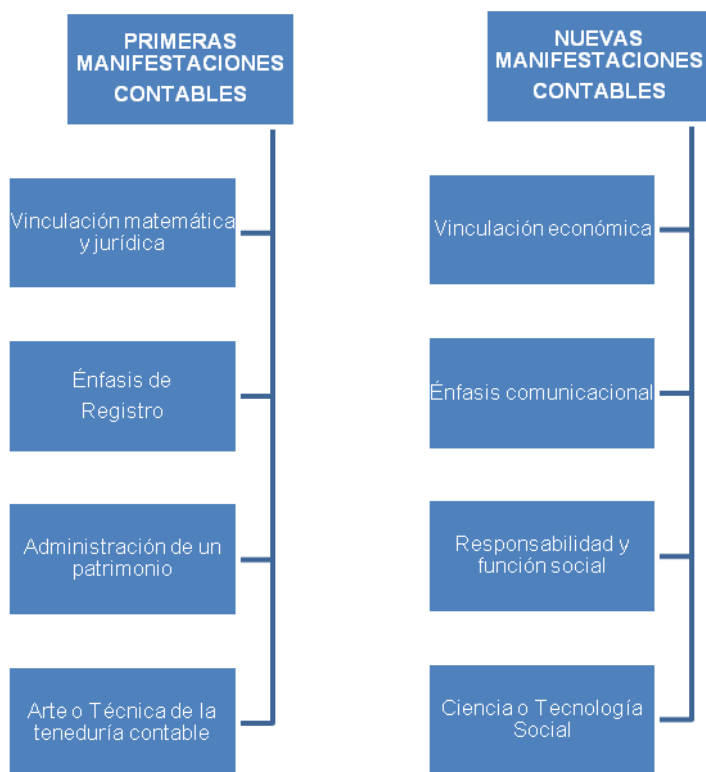
2. La esencia conceptual de la Contabilidad a través de los tiempos

Tua Pereda (1995: 123, 124) plantea que a lo largo del desarrollo de la teoría contable pueden apreciarse, en cuanto a propósitos, objetivos y naturaleza atribuible a nuestra disciplina, varias fases o etapas, las cuales, desde nuestro punto de vista han sido separadas con una línea divisoria imaginaria³², lo que quiere decir, que no sigue una secuencia lógica en el tiempo, sino que, la misma responde a parámetros y características conceptuales dispares.

Siguiendo al autor, entre esas fases o etapas se pueden mencionar:

³²En una de sus acepciones podemos plantear, que dicha línea marca el comienzo de un desarrollo más afianzado de la disciplina alcanzado a partir de la utilización del método científico.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.



Fuente: elaboración propia basada en Tua Pereda, 1995, cap.III.

2.1 Las Primeras manifestaciones contables

Las primeras manifestaciones de nuestra disciplina se han ceñido de rasgos característicos y salientes que hicieron que en su momento se considere, conceptualmente a la Contabilidad como una disciplina:

- ***Vinculada a ámbitos próximos a la Matemática, en especial, a la Aritmética comercial; así como también al Derecho;***
 - ***Con una finalidad eminentemente de registro;***
 - ***Cuyo objetivo era suministrar datos al propietario de un patrimonio,***
 - ***Definida como el arte y la técnica de la teneduría de libros***
-
- **VINCULACIÓN A LA MATEMÁTICA**

La vinculación entre Contabilidad y Matemática, en especial, la Aritmética parece estar presente, en el periodo histórico que la doctrina ha denominado de “génesis y aparición de la partida doble”.

Lopes de Sa plantea que la influencia de las matemáticas fue tal que hizo que la escritura contable este atada al cálculo desde sus primeros tiempos y que se intensifique su enseñanza en las escuelas de matemáticas. (LOPES DE SA, 1997).

Según Vlaemminck (1961: 183 y sigs.) el gran autor de Brujas, Simon Stevin, alcanzó renombre durante el siglo XVII por sus trabajos matemáticos. Para Stevin, la Contabilidad sería unas de las “artes liberales” y debería incluirse en las matemáticas. Su misión se reducía a proporcionar el exacto conocimiento del efectivo en caja y a fiscalizar al cajero o a los que manejan los fondos de las empresas.³³

Tua (1995:124) plantea que no cabe duda de que las primeras manifestaciones de nuestra disciplina se adscribieron a ámbitos próximos a la Matemática. No podría ser de otro modo, si tenemos en cuenta la utilidad de ambas disciplinas en el campo de los negocios; las dos servían al comerciante que,

³³ Por su parte Vlaemminck, destaca que la concepción que tiene Stevin de la Contabilidad es demasiado estrecha y que si la consideramos desde el punto de vista de la técnica de la Contabilidad comercial, es sorprendente que se le haya dado semejante celebridad entre los historiadores de la contabilidad, sin embargo, se le reconoce la fama de ser el primer autor que estudia la contabilidad pública, a la que denomina “contabilidad del príncipe”.

en su actividad todavía primitiva, estaba obligado a hacer numerosos, complejos y frecuentes cálculos, con utilización abundante de las cuatro reglas, procediendo, lógicamente, al registro ordenado y adecuado del resultado de tales operaciones.

En consecuencia esta difusa separación se debe a que ambas disciplinas eran consideradas como disciplinas instrumentales al servicio de una tosca actividad mercantil. A la vez que plantea que quizás el ejemplo más evidente y probablemente el más lamentable, de supervivencia de esta adscripción matemática, sea la exigencia de exactitud que, tanto el Código de comercio como la Ley de Sociedades anónimas predicen para el balance y cuenta de resultados. La abundancia de números y los procedimientos que ha utilizado para captar, registrar y representar la realidad, ha hecho que muchas veces se la vincule y, en ocasiones se la confunda con la Estadística.

Sin embargo, Tua (1995:127), citando a Fernández Pirla, plantea que *“la simple utilización del instrumental matemático como medio de expresión, o incluso de investigación, no puede definir la naturaleza de una ciencia. Las ciencias físicas, las naturales, la propia Teoría Económica, utilizan de la Matemática como instrumento, y a nadie se le ocurre decir que las mismas sean ramas de la Matemática.”*

- **CARÁCTER LEGALISTA DE LA CONTABILIDAD**

En esta etapa, la Contabilidad tenía (CAÑIBANO, 1975:11) finalidades eminentemente legalistas, se orientaba esencialmente hacia la función de registro y se la concebía como un medio a disposición del comerciante para mostrar su patrimonio como prueba de garantía respecto al cumplimiento de sus obligaciones actuales y futuras.

Vlaemminck plantea que los primeros autores de obras de Contabilidad no dejan de señalar las obligaciones legales de los tenedores de libros y como, los libros adquirirían fuerza probatoria auténtica, como ejemplo de ello se mencionan, las ordenanzas de Bilbao de 1459 que en su capítulo IX de los mercaderes, establecía los libros que han de tener y aspectos de formalidad; en España la ley del 4 de diciembre de 1549 y la real pragmática del 11 de marzo de 1552, y, en

Francia la Ordenanza de Colbert de 1673 que reglamentó la utilización de los libros de comercio y en el cual se ha considerado que estos libros aparte de tener un interés privado, presentaban realmente un interés público. (VLAEMMINCK, 1961: 183 y sigs.).

Esta vinculación jurídica (Tua 1995:127, 128), se justifica por el carácter de medio de prueba que se le ha otorgado, desde temprana época, a los registros contables. A la vez, el autor, plantea que la relación entre Contabilidad y Derecho ha llevado a que alguna escuela contable³⁴, de transición entre las etapas pre científica y científica, haya sustentado los fundamentos conceptuales de nuestra disciplina en relaciones jurídicas.

- **ÉNFASIS DE REGISTRO**

En todo el periodo de génesis y aparición de la partida doble, la preocupación fundamental de los contables, se refería al modo más adecuado de registrar los datos contables, hecho que lleva a la totalidad de los autores de la época a presentar, libros y anotaciones que no hacían más que transcribir el método que se utilizaba en la época.

En opinión de Tua (1995: 146), la función de registro es, sin duda, la que inspira los argumentos y planteos de los defensores del Contismo, que según Montesinos, (2000: 173), constituye la primer escuela contable de la historia, cuyo precursor, según Lopes de Sa (1997:45) es Angelo Pietra cuya primera edición data del año 1586; sin embargo, suele considerarse a Delaporte con su obra de 1686 como precursor de esta escuela clásica, que alcanza su mayor difusión con Degranges y su Teoría General de las Cuentas.

La escuela contista, se limitaba al estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas, tenía como preocupación fundamental los registros y la clasificación de la naturaleza de los fenómenos en ellos.

³⁴ Hace referencia especialmente a Cerboni, principal representante de la escuela personalista o Toscana, que en el fondo de su concepción subyace la argumentación jurídica de la responsabilidad entre los intervinientes en las relaciones patrimoniales.

A la luz de ello, se menciona que son numerosas las definiciones³⁵ de Contabilidad que aluden a la función de registro como la esencia principal de la disciplina, limitando su campo de actuación “a la técnica de las anotaciones en partida doble”, (Montesinos 2000:172), para dar cuenta a un propietario de su situación deudora y acreedora, como única finalidad, sin importar quien la recibe y por qué.

Posteriormente, esa función de registro como fin o esencia de la Contabilidad se fue convirtiendo en un medio o un instrumento para alcanzar determinados fines por lo que, las definiciones se empiezan a complementar con la finalidad o destino de la información, tema que será objeto en apartados siguientes.

- **ADMINISTRACIÓN DE UNA RIQUEZA O UN PATRIMONIO.**

Desde los tiempos remotos, y, más precisamente, en la época de Paciolo, se afirma que el objetivo principal de la Contabilidad *era el registro de fenómenos económicos-sociales de la actividad mercantil para suministrar datos al propietario de un patrimonio o riqueza*, así vemos, que las anotaciones o registros contables que se producían se limitaban a la representación de las riquezas disputadas por un dueño: el hombre primitivo; las primeras aldeas y civilizaciones, los poderes religiosos con sus templos, las casas señoriales, las repúblicas - estados y las primeras manifestaciones del capitalismo, mercaderes, comerciantes y sociedades comerciales.

Como ejemplo de ello, siguiendo a Vlaemminck, podemos mencionar, el código de Hammurabi de la sociedad babilónica; la Contabilidad de Zenón en el Egipto helénico, la Contabilidad del templo Soknopaios, las cuentas de la compañía del Bene empresa comercial e industrial, la Contabilidad de los Medici, entre otros ejemplos, que en definitiva muestran la clara intención de dar cuenta y

³⁵ Tua hace mención a las definiciones de Batardon de 1919, Mac Neal 1939, Accounting Terminology Bulletin N°1 de 1954.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

razón del patrimonio o riqueza poseída o dada en administración. (Vlaemminck, 1961).

- **ARTE Y TÉCNICA DE LA TENEDURÍA.**

Tua menciona que el hecho que converjan comercio, Aritmética, algún elemento jurídico y, en especial, registro y, en consecuencia, también caligrafía, en los albores de la Contabilidad, hizo que los autores de antaño la calificquen como “*el arte de la buena teneduría*”, entendiendo este término en su sentido más genérico de “conjunto de preceptos y reglas necesarias para hacer bien alguna cosa”.

Como ejemplo de tal concepción, generalmente, se suele citar la adoptada por el AICPA de 1941 y que posteriormente fue aceptada por el Accounting Terminology Bulletin núm. 1:

“La Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y sintetizar de manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y sucesos que son, al menos en parte, de carácter financiero, interpretando sus resultados.”

Sin embargo, podemos observar que son más frecuentes las definiciones que concuerdan en considerar a la Contabilidad como una disciplina técnica. Tanto en el periodo pre científico como en el científico la Contabilidad era entendida como una técnica utilizada para producir información económica-financiera.

Entre los partidarios de tal concepción podemos citar como ejemplos: al profesor emérito Héctor R. Bértora (1975), a Lopes Santiso (1976); García y Mattera (1984), a la vieja Resolución Técnica N° 10 de la FACPCE, y más recientemente, a Fowler Newton E. que en su cuarta edición de “Cuestiones Contables Fundamentales” del año 2005 , propone definir a la Contabilidad:

“como una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente,

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información (expresada principalmente en moneda) para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados, y la vigilancia sobre los recursos y obligaciones de dicho ente". (FOWLER NEWTON, E: 2005)

2.2 LAS NUEVAS MANIFESTACIONES CONTABLES

En esta etapa, la cual comprende los días de hoy, la Contabilidad puede ser considerada como una disciplina:

“Científica, vinculada a la economía, con fuerte énfasis comunicacional y orientada a aspectos de responsabilidad social.”

- **VINCULACIÓN ECONÓMICA DE LA CONTABILIDAD**

En esta etapa la Contabilidad se sitúa en una nueva posición, como consecuencia de hechos tales como, la expansión de la actividad económica, el incremento del sector empresarial, y una nueva realidad económica y social en pleno cambio y evolución.

Cañibano (1975: 11 y ss.) caracteriza esta etapa como su segundo programa de investigación según la división que hace del desarrollo de la Contabilidad en cuanto, al propósito atribuido y atribuible a nuestra disciplina, en varias etapas. Al caracterizar su contenido y surgimiento el autor puntualiza que:

“Nos encontramos, pues con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable; se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realistas, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos, que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas; en suma, que el fin que anteriormente permanecía en un modesto segundo plano surge con fuerza arrolladora, sobrepasando al que hasta ese momento ocupaba una total prioridad ...”.

La Contabilidad en esta segunda etapa (Tua 1995:140) persigue la búsqueda y registro de una verdad única, el cálculo del beneficio y de la situación patrimonial, sin importar quién la recibe y por qué. A la vez se plantea que nuestra disciplina, en este periodo, busco y tomo conceptos fundamentales basados en la teoría económica y en la micro-economía.

Bajo esta óptica, Tua menciona sintéticamente los rasgos generales de las distintas doctrinas económicas, que han ido cobrando dimensión a lo largo del desarrollo del pensamiento contable, entre las cuales, menciona:

- **Neocontismo:** como primera doctrina económica de la Contabilidad, que, de algún modo, puede considerarse como continuación del contismo, que rechaza la ficción de la personificación adoptada por el contismo clásico, y en su lugar se preocupa por la noción de valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances. El centro de interés eran las cuentas, no el patrimonio o la realidad económica propiamente dicha.
- **Teoría jurídica-personalista o teoría de la personalización:** esta doctrina, que según Montesinos (pág.176) había sido esbozada en cierto sentido por Degranges, fue posteriormente perfeccionada por los autores italianos de la denominada “Escuela Toscana”, si bien se inicia con Francesco Marchi tiene como máximo exponente a Guiseppe Cerboni, quien sitúa a la Contabilidad prácticamente al frente de la Economía de la Empresa y desplaza el objeto de la investigación contable de las cuentas y los registros a los derechos y obligaciones inherentes a un patrimonio objeto de administración. Como las actividades socio-económicas se desarrollan dentro de un marco legal, la Contabilidad, en tanto constituye un reflejo de una realidad socio-económica, debe tener en cuenta las particulares condiciones jurídicas en las que aquélla se inserta en cada época y lugar. Tua (1988: 133) plantea que el componente económico, aunque no siempre aparezca formalmente explicitado, está claramente presente en esta teoría.
- **Controlismo de Fabio Besta o escuela veneciana:** Besta inicia sus investigaciones desde una posición neo-contista, al defender que las cuentas, frente a la postura de Cerboni, no se abrían a personas, sino que

captaban los valores de las cosas, bienes o elementos patrimoniales mensurables, así como sus variaciones. Se desarrolla un concepto de Contabilidad entendida como “*ciencia del control económico*”, desde un punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas.

- **Haciendalismo y la escuela de la Economía Hacendal:** las posiciones doctrinales anteriores (Cerboni y Besta) asignaban a la Contabilidad un contenido muy difuso y amplio, donde todos los temas referentes a la hacienda parecen formar parte de la Contabilidad, incluso los relativos a su organización (haciendalismo). En respuesta a ello, surge la escuela de la Economía Hacendal, como una vigorosa corriente de pensamiento creada y promovida por Gino Zappa, quien define la Economía Hacendal como “la ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las hacienda”, y dentro de ella distingue tres disciplinas íntimamente relacionadas: la Organización, la Técnica Administrativa y la Contabilidad, poniendo de relieve la conexión sistemática entre las tres disciplinas, hasta el punto de que su desarrollo aislado no puede científicamente concebirse.
Tua al referirse a Zappa, plantea que él no fue amigo de las definiciones, sin embargo en alguno de sus trabajos afirmo que: “...podría aceptarse la noción vulgar que concibe la Contabilidad como la disciplina que estudia los procedimientos seguidos en las empresas para la manifestación contable de la gestión”.
- **Patrimonialismo**³⁶: con esta escuela el enfoque económico cobra su total dimensión. Como fundador y principal exponente se considera a

³⁶ Lopes de Sa (pág.123) plantea que el patrimonialismo científico difiere del patrimonialismo intuitivo o empírico porque solo a partir de éste es que podemos identificar la existencia una corriente de pensamiento en este sentido. Una simple reflexión sobre el instrumento más antiguo de la Contabilidad que es la cuenta nos lleva a percibir que la preocupación básica, esencial, del hombre primitivo, fue su riqueza, su patrimonio, en cuanto a sus modificaciones, su control y gobierno. A

Vicenzo Masi, quien considera a la Contabilidad como la “ciencia del patrimonio”, cuyo objeto es el patrimonio hacendal considerado en sus aspectos estáticos y dinámico, cualitativo y cuantitativo y que el fin de nuestra disciplina es “el gobierno oportuno, prudente, conveniente de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión y de liquidación. Divide el estudio de la Contabilidad en tres grandes partes: La Estática, la Dinámica y la Manifestación del Patrimonio que puede conducirse de forma general o aplicados a distintos tipos de empresas y de entes (Montesinos 2000: 285).

Tras transcribir los principales lineamientos de esta etapa, podemos evidenciar que esta visión de la Contabilidad, al servicio y en vinculación con fines económicos ha sido la más duradera y se mantiene en opinión de Tua, prácticamente invariable, hasta la actualidad. Menciona el autor, que tanto en el ámbito empresarial como en campos de actuación más amplios, refiriéndose al desarrollo de la Contabilidad Nacional, es frecuente encontrar definiciones de Contabilidad que aluden a su condición de disciplina o ciencia de naturaleza económica³⁷.

A su vez, se plantea que dentro de esta concepción podemos encontrar dos tipos diferentes de definiciones, que representan dos estadios sucesivos en la evolución del pensamiento contable, aquellas que confían a la Contabilidad el estudio de los fenómenos económicos en sí mismos, sin hacer referencia al sujeto o sujetos para quien se registran o interpretan los resultados; y aquellas otras donde el análisis se realiza con la finalidad de comunicar información a los

través de los milenios los hombres se preocupaban como era la mejor forma de informar sobre la riqueza, mas solo en la fase pre-científica y después en la científica es que identificaron como objeto de estudio esencial, esa misma riqueza que antes solo despertaba la necesidad de ser evidenciada.

³⁷ Como ejemplo de ellas menciona: Briston (1981), Statement núm 4 del A.I.C.P.A (1970); American Accounting Association (1936); Cañibano (1975), Carlos Mallo Rodríguez (1979), Schneider (1957) y nosotros agregamos Mattessich (1964); Alberto Arévalo.

usuarios de los estados financieros, para que pueda servirles como soporte útil para la toma de decisiones.

- **ÉNFASIS COMUNICACIONAL**

A medida que la función de registro, ha pasado de ser un fin en sí mismo a ser un instrumento o un medio para alcanzar determinados fines, se perfilan nuevas orientaciones en la esencia conceptual de la Contabilidad, la cual comienza a gestarse, según Hendricksen citado por Tua, en los últimos años de la década de los veinte y primeros de los treinta³⁸, en los que el cambio más importante fue suministrar información, principalmente financiera, a personas ajenas al ente, y con el fin de que le sea útil para la toma de decisiones.

"Utilidad" y *"toma de decisiones"* son, en consecuencia, como lo indica Tua dos términos que con frecuencia aparecen en las definiciones de la Contabilidad, pasando a constituir los nuevos objetivos asignados a la disciplina contable.

Estos objetivos abrieron camino a propiciar y a enfatizar los aspectos comunicacionales de la disciplina, en apoyo a la adecuada toma de decisiones por parte de los usuarios de la información contable financiera. Este hecho es el que comúnmente se conoce como el *"paradigma de utilidad"*, donde su surgimiento, a mediados o en la década del sesenta, ha producido cambios importantes en las concepciones contables de la época, es así, que se empezaron a gestar progresivamente planteos que tienen que ver con:

- la ampliación del concepto de usuario,
- la búsqueda de los objetivos de la información financiera,
- la posibilidad de establecer diferentes tipos de estados contables financieros,
- el incremento de la cantidad de información requerida a las empresas y

³⁸ Hacemos referencia a la Gran Depresión acometida en los mercados de valores estadounidenses.

- planteos en torno al carácter positivo (es decir, formulación de una Teoría General que ponga de manifiesto los rasgos comunes de todos los sistemas contables) y/o normativo de nuestra disciplina, (es decir, interpretar o aplicar esa Teoría General para construir , a partir de la misma, sistemas contables específicos) ³⁹

Cuestiones todas éstas, que, por un lado ayudaron a comprender y a aceptar las diferencias entre la Teoría General y las aplicaciones de nuestra disciplina y a aumentar la visión normativa de la Contabilidad, y por el otro, llevaron a que nazcan, en o con posterioridad a la década del sesenta, distintos enfoques socio epistemológicos de la disciplina como intento de respuesta a las cuestiones planteadas por el paradigma de utilidad⁴⁰. En este aspecto, son representativos los abordos realizados por la AAA 1977: Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, Belkaoui 1981: Accounting Theory, Gonzalo Angulo 1983, Cañibano 1975, Wells 1976, entre otros.

En lo que hace al énfasis comunicacional y la ampliación del concepto de usuario de la información contable, se menciona generalmente, como ejemplo, de tales concepciones, a las sucesivas declaraciones de la American Accounting Association (A.A.A); en especial, y, como expresiones claras de tal concepción,

³⁹ Par ampliar las consecuencias del paradigma de utilidad puede verse Tua Pereda: La investigación empírica de la Contabilidad, la hipótesis de eficiencia de mercado.

⁴⁰ La denominación de enfoques socioepistemológicos, tiene su origen en los nuevos planteos arribado por epistemólogos como Khun, Lakatos, Feyerabend, quienes ponen de manifiesto la importancia de conceptos tales como comunidad o grupo científico y valores compartidos en su seno, destacando que las actuaciones científica son, actividades comunitarias, sometidas al cambio y a la influencia de la sociedad donde se desenvuelven. Con estos planteos, han surgidos los intentos de describir la evolución del pensamiento contable desde una perspectiva socio epistemológica, entre los enfoques surgidos se mencionan: modelos de decisión, capacidad predictiva; comportamiento agregado del mercado, inversor individual: enfoques conductivistas, enfoques basados en la teoría de la información; valor económico de la información, neopositivismo y teoría de los hechos.

podemos mencionar el informe ASOBAT de la A.A.A del año 1966⁴¹ donde podemos encontrar, entre otros aspectos:

- ***Cierta dimensión comunicacional*** al incluir en su definición la función de identificar, medir y “comunicar” información económica para permitir que los usuarios de la información puedan emitir juicios fundamentados y tomar decisiones.
- ***Una amplia gama de propósitos u objetivos de la Contabilidad***, y que incluyen el “facilitar las funciones y controles sociales”, considerándose, entre los usuarios de la información, a la colectividad, globalmente considerada.

También, respondiendo a esta línea de concepción, se menciona las declaraciones y las posturas asumidas por organismos profesionales, como el Institute of Chartered Accountants of England and Wales, con su Corporate Report del año 1975 y el Canadian Institute of Chartered Accountants.

- **HACIA EL CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL**

Frente a la idea, de poner a la Contabilidad al servicio de una hacienda o patrimonio surge una clara evolución del concepto, hacia planteos que ven a la Contabilidad como un medio de informar a la sociedad la utilización de los recursos (no solo económicos, sino también sociales y ambientales) confiados a las empresas.

En la doctrina contable, esta ampliación del concepto se conoce, en la generalidad de los casos, como una evolución o una reformulación de los

⁴¹ Mattessich, menciona que en el contexto dentro del cual surge la ASOBAT de 1966 se plantearon varios trabajos que procuraron establecer marcos conceptuales. Sin embargo, el informe de la AAA, es considerado uno de los pronunciamientos de la época que más influencia y trascendencia ha tenido, ya que apunta en última instancia, a establecer una declaración omnicompreensiva de los fundamentos de la Contabilidad; constituyéndose éste con otras declaraciones de la AAA en fiel exponente del camino por el que ha transitado el pensamiento contable.

fundamentos de la teoría del contrato de agencia⁴², en donde el mandante del agente sería la colectividad en pleno, (Tua Pereda 1995:161).

Como ejemplo, de esta evolución hacia el concepto de responsabilidad social, se mencionan el informe Trueblood y el Corporate Report del ICAEW. Según Tua Pereda, esta evolución aparece muy tímidamente en el primero y de forma expresa y clara en el segundo, en el cual, el fundamento de la responsabilidad estriba en que la entidad maneja recursos humanos y materiales en sus actividades, cuyos resultados tienen consecuencias económicas para la comunidad. El concepto de contrato de agencia es, pues, en este informe, sumamente amplio, de manera que el agente es responsable frente a la colectividad, no sólo por los recursos confiados, sino también por la subsistencia presente y futura de sus empleados, a la vez que, dada la interdependencia de todos los grupos sociales, está implicado en el mantenimiento del nivel de vida y en la creación de la riqueza.

Este proceso de cambio y de evolución en el concepto de empresa, en sus responsabilidades y en sus accionar con respecto a la sociedad en su conjunto, ha repercutido e incidido en nuestra disciplina, trayendo consecuencias que según Tua (1995:166) se ven reflejadas:

- **En el deber de informar:** ya que se produce la sustitución del derecho de información del accionista por el deber de informar de la unidad económica, información que se concibe como un bien público;
- **en los requerimientos informativos exigidos:** hoy en día, la regulación contable, impone a las empresas un mayor caudal de información que desborda drásticamente el primitivo ámbito de la Contabilidad, para situarse en el más amplio marco de los datos jurídicos, económicos y aún sociales, relativos a la unidad económica;

⁴² Teoría elaborada entorno al postulados de entidad, que en una visión moderna, se ocupa de las relaciones (stewardship) que tienen lugar entre los suministradores de fondos y sus administradores, por lo que, la misión de la Contabilidad es proporcionar los elementos de juicio necesarios para que el inversor pueda controlar la efectiva utilización de los fondos puestos a disposición de los directivos de la entidad.

- ***y en el concepto de Contabilidad:*** en el sentido de que, evidentemente, estas cuestiones obligaran a incluir sus consecuencias en las definiciones que se elaboren del concepto de Contabilidad.
- **LA CONTABILIDAD COMO UNA CIENCIA**

Frente a la posición de considerar a nuestra disciplina como un Arte o una Técnica, surge la idea de considerarla como una disciplina científica.

Según Montesinos Julve (2000:174), el papel principal en la fase de iniciación y primeros desarrollos en los planteos científicos de la Contabilidad, le corresponde a la doctrina italiana. Específicamente, se considera a Francesco Villa, el principal exponente de la escuela lombarda, como el primero en preocuparse por establecer firmemente la distinción entre la mera teneduría de libros y la parte propiamente científica de la Contabilidad, orientada hacia la problemática económico-administrativa de la empresa. No obstante, Tua (1995:176) menciona que las primeras concepciones utilizaron un instrumental semántico y escasamente formal para justificar la naturaleza científica de nuestra disciplina.

El calificar a la Contabilidad como disciplina científica, responde, dentro de los planteos doctrinales, a la idea de que a mediados del siglo XX, empieza a surgir la finalidad o la necesidad, si se quiere, de (Cañibano 1975:17) reducir las proposiciones de la Contabilidad a cálculos lógicos o matemáticos para, en virtud de las reglas inferenciales, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente, y cuyo contraste con la realidad irá elevando, de día en día, su potencialidad explicativa y predictiva.

Se observan importantes intentos de este tipo o formalización de la Contabilidad, entre los autores que se preocuparon del tema, se mencionan: Paton (1922), Paton y Littleton (1940), Devine (1952), Cutolo (1952), Palomba (1950-1952), Chambers (1955), Littleton (1958), Powalson (1958), Anthony (1964) y, en especial, Mattessich que con su obra de 1964: *Accounting and Analytical Methods*

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

– Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro Economy” ha logrado una “formalización rigurosa de la Teoría Contable”.

Dicha formalización tiene dos preocupaciones fundamentales (Tua Pereda 1995:178,179):

- La elaboración de un marco axiomático, para la Contabilidad, concebido como una metateoría, que proporciona unas bases comunes para los sistemas contables de cualquier clase.
- La formulación de supuestos o asunciones que, desvinculadas de finalidades particulares, concurren en aquellos sistemas contables y que, en consecuencia, constituyen las hipótesis básicas sobre las que se sustenta una Teoría General contable.

Con este planteamiento, Tua menciona que en nuestra disciplina es posible distinguir dos ámbitos claramente definidos:

- *El cognoscitivo, de carácter positivista*, en el que puede situarse la generalización y formalización de los conocimientos en que se asienta y que puede asimilarse con la construcción de una Teoría General contable, que trataría de poner de manifiesto las rasgos comunes de todos los sistemas contables;
- *El Teleológico, normativo*, que trata de derivar de la Teoría General reglas concretas para la acción, como hipótesis instrumentales, verificables. Se encuentra en este ámbito la interpretación de la Teoría General contable para construir, a partir de la misma, sistemas contables específicos.

Con ello muchos autores nacionales e internacionales se han manifestado por considerar a nuestra disciplina como una ciencia⁴³. Dentro de la

⁴³ A título de ejemplo se pueden mencionar a R. Mattessich (1964), Carlos Mallo Rodríguez (1991), Leandro Cañibano (1997), José Antonio Gonzalo (1983); Tua

caracterización de las ciencias, compartimos aquella que optan por ubicar a la Contabilidad dentro de las:

- **Ciencias empíricas o factuales:** ya que estudia hechos humanos y de la naturaleza (García Casella, 2000), y sus verdades pueden refutarse y contrastarse por la experiencia (Mattessich 1978);
- **Ciencias aplicadas o normativa:** debido a que no tiene un fin puramente cognitivo, sino que procura incrementar nuestro conocimiento para aumentar nuestro bienestar (García Casella 2000) y cada sistema contable (segmento contable en nuestra terminología) requiere un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema.(Mattessich 1978);
- **Ciencias sociales o culturales:** ya que es de seres humanos interactuantes (García Casella 2000).

Dentro de las corrientes doctrinales más actuales, no podemos dejar de mencionar, que existen planteos de considerar a la disciplina como una Tecnología Social. Entre quienes se manifiestan en este sentido, citamos en el plano nacional a Rodríguez de Ramírez (1995, 2000) quien señala algunas reflexiones de Kuhn, Bunge, Gómez y Klimovsky que sustentan su postura:

“Nosotros nos ubicamos dentro de aquellos que la conceptualizan como tecnología.

...mientras la ciencia busca describir, explicar y predecir, la tecnología pretende responder a una necesidad latente en la sociedad en donde se desarrolla....

...el conocimiento científico está constituido por leyes que pretenden explicar y predecir, el conocimiento tecnológico, en cambio está constituido por un conjunto de reglas.

...La ciencia aplicada se vincula con el conocimiento concerniente a problemas prácticos y a las acciones mediante las cuales podemos

fabricar objetos o cambiar la naturaleza que nos circunda. A su vez, la tecnología es la utilización de la ciencia aplicada para resolver problemas de carácter social o tratar con el funcionamiento de sistemas. No se identifica ciencia aplicada con tecnología, ya que la ciencia aplicada es conocimiento, mientras que la tecnología implica procedimientos o acciones para lograr determinados objetivos, ya sea construir objetos, solucionar problemas prácticos o modificar la realidad. Las acciones tecnológicas, además de emplear ciencia aplicada, utilizan también la expertez o idoneidad....Desde este punto de vista, la tecnología tiene muchas vinculaciones con la ciencia, pero también facetas de carácter sociológico un tanto independiente de aquéllas, de modo que el tipo de estructura de acción humana que representa la tecnología supera la estructura gnoseológica que denominamos ciencia aplicada.

Sin embargo, no nos parece que sean irreconciliables las posturas que enfocan a la Contabilidad como “ciencia aplicada” y como “tecnología”. Nuestra disciplina implica conocimiento sobre el dominio de nuestro accionar pero también procedimientos y acciones para lograr determinados objetivos.”

3 Algunas consideraciones finales a cerca de la esencia conceptual de nuestra disciplina.

A raíz del debate actual acerca del contenido de la Teoría General de la Contabilidad se encuentra como primer problema la definición de Contabilidad tanto desde el punto de vista epistemológico como de su campo de actividad.

En el punto anterior hemos observado que el pensamiento contable ha ido evolucionando de tal manera que a través del tiempo han surgido diferentes enfoques acerca de su esencia conceptual.

Tua Pereda (1995:183) concluye que la Contabilidad ha dejado de ser un instrumento de carácter casi exclusivamente jurídico en defensa de su propietario, y con la finalidad de registro, y se ha convertido en una disciplina científica, con

aplicación preferente a la actividad económica y con evidentes rasgos de carácter social, por su naturaleza científica, por el tipo de información que suministra, y por su capacidad de servicio en cuanto a la satisfacción de las necesidades de sus usuarios en orden a facilitarles la toma de decisiones.

Desde nuestro punto de vista, precisar y comprender la esencia conceptual de la Contabilidad, reviste importancia en lo que Mattessich (1964: 4) considera Situación Actual de la Contabilidad, es decir, su práctica, su teoría y su enseñanza.

Detectar y comprender la importancia de definir el campo de actuación de la Contabilidad no solamente nos ayudara a reflexionar qué es o no parte de la realidad contable, sino que también nos permitirá afianzar conceptos tanto en el plano profesional como en el académico – doctrinario.

En este sentido consideramos que la Contabilidad definida *como una disciplina científica de naturaleza económica-social que incluye TECNICA Y TECNOLOGIA*, nos va permitir; arribar a una Teoría General de la Contabilidad donde se plasmen los rasgos básicos y comunes a todos los segmentos contables; abordar nuevas tendencias en la disciplina y, a través de la readaptación y perfeccionamiento, responder en cada momento a los requerimientos de la realidad económica y social en constante cambio.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Bibliografía

CAÑIBANO L. (1975): “Teoría Actual de la Contabilidad”. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

FOWLER NEWTON, E (2005): “Cuestiones contables fundamentales”, cuarta edición, La Ley, Buenos Aires.

GARCIA CASELLA, C L(2000 a): “Curso Universitario de introducción a la Teoría Contable-primer parte”. ”. Economizarte. Buenos Aires

LOPES DE SA (1997) "Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade" Editorial Atlas SA, Sao Paulo, Brasil.

MATTESSICH, R. (1964): “Contabilidad y Métodos Analíticos”, traducción de María del Carmen Rodríguez de Ramirez y Carlos Luis García Casella. La Ley, Buenos Aires.

MONTESINOS JULVE, V (2000) "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad" reproducido por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, código 470

SCHUMPETER Joseph (1954) "Historia del Análisis Económico", Editada de la versión manuscrita de Elizabeth Boody Schumpeter, traducción de Manuel Sacristán en 1995, España, Editorial Ariel, Barcelona

TUA PEREDA, Jorge. (1995): “Lecturas de Teoría e Investigación contable”, Centro Interamericano Jurídico Financiero, Medellín, Colombia.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

VLAEMMINCK, Joseph (1961) "Historia y Doctrinas de la Contabilidad",
versión española revisada y ampliada de José M. González Fernando, Editorial
EJES, Madrid

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

ANALISIS DE DIVERSOS ENFOQUES DE LA TEORIA

GENERAL DE LA CONTABILIDAD VINCULADAS CON

EL SEGMENTO CONTABLE SOCIAL

Autor

JUAN IGNACIO ÁLVAREZ LANCELLOTTI

1. Introducción.

En el presente trabajo se analizan los desarrollos de la Teoría General Contable en el mundo desde 1960 a la actualidad, relacionándolo con las realidades socio-económicas; basándose en el estudio realizado en el libro “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”⁴⁴, publicado tras concluir el Proyecto de Investigación dirigido por el Doctor García Casella “Teoría General de la Contabilidad: problemas, hipótesis y leyes”, con supuestos generales propios, enfocándonos en el dominio o universo del discurso contable atento que resulta fundamental para la elaboración de la denominada Teoría General de la Contabilidad orientada a determinar los componentes del campo de nuestra disciplina.

En este sentido, también se analizó la naturaleza propia de la Contabilidad considerada como una ciencia factual cultural aplicada descartando de plano la hipótesis de que se trata de un arte, una técnica o una tecnología social; ya que posee principios o fundamentos propios, una tradición de investigación desde 1400 o desde 1840, ocupándose exclusivamente de problemas cognoscitivos referidos a la naturaleza de los componentes que integran su dominio, y existiendo diversos paradigmas vigentes que la convierten en una ciencia multiparadigmática.

Finalmente, se destacan los aportes efectuados en la materia de Contabilidad Social y Ambiental a través del Proyecto de Investigación de la

⁴⁴ García Casella, Carlos Luis; Rodríguez de Ramírez, María del Carmen, 2001, “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”, Editorial La Ley S.A.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Programación Científica denominado “Desarrollo de la Contabilidad Social: Macro y Micro”, posibilitando mejorar y ampliar la propuesta del año 2001.

2. Dominio u universo del discurso contable.

2.1. Chambers R.J.

Considera⁴⁵ que la Contabilidad como ciencia necesita abstracción, generalidad, confianza en la evidencia empírica, neutralidad ética y objetividad (172).

A los fines de poder tener un conocimiento contable científico, primero debe reconocerse un dominio y un conjunto de fenómenos en el mismo; y en segundo término haber ideado una teoría cuyos insumos y productos sean fenómenos en el dominio (observaciones y luego predicciones) cuyos términos pueden describir la realidad subyacente del dominio (173).

⁴⁵ Chambers, R.J.,1995, “*An Accounting Thesaurus:500 years of Accounting*”, Elsevier Science Ltd. - The Boulevard – Longford Lane-Kidlington – Oxford – OX51GB – UK.

En realidad la ciencia contable es una clasificación y un análisis de los contenidos de la propia mente respecto a la actividad contable (180).

No existe prima facie razón por la cual el único atributo medido por la Contabilidad debiera ser de naturaleza exclusivamente económica, sin dejar de reconocer que es la importante y significativa. Igualmente no existe razón por la cual la única medida aplicable debería ser la del valor en términos monetarios. Consecuentemente es concebible que la Contabilidad trate con diversas mediciones, pudiéndose usar mas de un valor puntual o una medida determinística (AAA, 1996, 12).

En otra publicación **Chambers R.J.**⁴⁶ considera que no es el elemento cuantitativo o el grado de precisión en la medición de los fenómenos lo que distingue a una ciencia o a la investigación científica, sino que es fundamentalmente el rigor con el cual el conocimiento de las cualidades, los estados y las relaciones son perseguidos, lo que caracteriza a un estudio para que sea llamado científico. La contabilidad no difiere en ninguna particularidad material de otros campos que estén sujetos a estudio científico.

2.2. Chapman, William Leslie.

⁴⁶ Chambers, R.J.,1960, “*The Journal of Accountancy*” (AIA, AICPA).

Este autor⁴⁷ manifiesta que es factible identificar los componentes del costo social (perjuicio o daño para la mayor parte del contexto humano) y del beneficio social (lo que resulte ventajoso para la mayor parte del contexto humano) (217).

Puede inducirse a las empresas a que preparen una versión mas perfeccionada del tradicionalmente llamado Balance Social, cuando el mismo puede llegar a ser demostrativo de una desutilidad social neta (costos sociales que exceden sus respectivos beneficios) o, incluso, de solo representar un costo social (220).

El motivo de obtener ganancias no es siempre una pauta válida para medir el beneficio social de la acción económica. Debe entenderse por costo social aquello que signifique un perjuicio o daño para la mayor parte del contexto humano; y al contrario por beneficio social, aquello que le resulte ventajoso.

El progreso humano va a estar expresado por la diferencia entre esos costos y beneficios alcanzados por la acción empresaria. Cuando los beneficios sociales superen a los respectivos costos existirán utilidades sociales netas; en caso contrario, habrán desutilidades sociales netas (14-15).

⁴⁷ Chapman, William Leslie, 1981/1986, "Dificultades para medir la cuantía del beneficio social neto de la actividad económica de las empresas publicas y privadas", Academia Nacional de Ciencias Económicas.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

La acción empresarial afecta de distinta manera a diferentes grupos que integran el contexto social y estarán constituidos por:

- a) actuales o futuros propietarios del capital;
- b) los consumidores o usuarios;
- c) los proveedores de bienes y servicios para la empresa;
- d) el personal de la empresa;
- e) los entes gubernamentales relacionados con la empresa;
- f) el contexto humano y ambiental, globalmente considerado (19)

2.3. *Accounting Standards Executive Committee.*

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Un estudio del *Accounting Standards Executive Committee*⁴⁸ considera que el objetivo de la función contable es la medición y comunicación de datos sobre actividades socioeconómicas pasadas, presentes y futuras (717).

No se puede equiparar la teoría contable con la suma de las prácticas contables en uso que carece de un criterio lógico que le permite aceptar o rechazar diversas prácticas (718).

Como consecuencia de los cambios que se están produciendo en diversas áreas del saber (conocimiento sobre los procesos de decisión, sobre el comportamiento humano, tecnología de computación y diseño de sistemas, técnicas de medición y teoría de la información) se proyecta una ampliación de la teoría contable que será mas normativa y menos descriptiva, haciendo énfasis en aspectos de medición y comunicación (722).

El alcance y los métodos de la contabilidad están cambiando y se espera que continúen haciéndolo, producto de los cambios en la tecnología y los avances en el conocimiento de la conducta humana. (pag. 63 y ss).

Las principales áreas en las que suceden estos cambios, y pueden influir en la contabilidad en el futuro, son percibidas, incluyendo:

⁴⁸ *American Accounting Association, 1966, "A Statement of Basic Accounting Theory" – Sarasota – Florida – USA.*

- 1) Conocimiento de los proceso de decisión;
- 2) Conocimiento de conductas humanas;
- 3) Tecnología de computación y diseño de sistemas;
- 4) Técnicas de medición y teoría de la información.

A través de estos desarrollos, la teoría y la práctica contable probablemente se ampliarán considerablemente en el futuro.

El alcance de la contabilidad podría incluir la medición y comunicación de datos que revelen actividades socioeconómicas pasadas, presentes y futuras. El perfeccionamiento de métodos de control y toma de decisiones en todos los niveles se convertirá en los objetivos principales de la contabilidad.

En un esquema propuesto sobre la estructura de la futura teoría contable el objetivo de la función contable es la medición y comunicación de datos sobre actividades socioeconómicas pasadas, presentes y futuras.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Dentro de las disciplinas subyacentes utilizadas se pueden encontrar a las ciencias del comportamiento, matemáticas y áreas menos definidas como la teoría de la información y las ciencias de la computación, además de los métodos contables convencionales. El propósito es mejorar los métodos de control y toma de decisiones en todos los niveles de las actividades socioeconómicas.

Dentro de la naturaleza de los conceptos contables están los referidos a la motivación, medición y comunicación.

En los elementos de las disciplinas hay métodos contables, que incluyen técnicas como la computación, análisis estadísticos, y otros métodos de medición; entidades contables que incluyen cualquier unidad organizacional; y las actividades contables que representan puntos seleccionados en el flujo de actividades socioeconómicas tales como transacciones y otros.

Debería profundizarse e incentivar la posibilidad de aplicar nuevos métodos de medición para desarrollar información cuantitativa adicional, la cual puede referirse al grado de satisfacción del personal, de la clientela, calidad de productos, reputación, etc.

El comité define a la contabilidad como el proceso de identificar, medir y comunicar información económica para permitir a los usuarios de la información poder llegar a emitir juicios debidamente fundamentados y la toma de decisiones. La referencia que se realiza al concepto de economía precedentemente, considera que la economía se ocupa de cualquier situación en la cual deba realizarse una elección que puede involucrar recursos insuficientes.

Esta definición de la contabilidad encuadra en una concepción más amplia que aquella que se expuso en otros pronunciamientos sobre teoría contable. En este caso no se halla implícito que la información contable se debe basar necesariamente en datos sobre transacciones, y se demostrará que la información basada en varios tipos de datos no- transaccionales cumple con las normas para ser considerada información contable.

Aunque las mediciones de activos y ganancias periódicas califican como información contable, la definición dada precedentemente de contabilidad no está limitada a estas mediciones, como así tampoco el concepto se limita a aquellas entidades en las cuales la obtención de ganancias periódicas constituye el principal objetivo.

La contabilidad proporciona información sobre diversas actividades que constituyen un flujo continuo sobre el cual pueden identificarse varios puntos particulares. En general, hay actividades económicas. Las necesidades de información asociadas incluyen referencias a transacciones históricas, y a expectativas y planes futuros.

Aunque la contabilidad ha sido concebida en numerosas situaciones como histórica por naturaleza, es necesario destacar que el énfasis en estas técnicas contables que tratan sobre planes y expectativas futuras ha ido aumentando con una tendencia a que se incremente notoriamente.

Más aún, los registros históricos se llevan con el propósito de utilizar sus lecciones a los fines de una guía para el futuro. Es decir que las demandas de información sobre la contabilidad son los requerimientos para las decisiones en las cuales se utiliza la misma, y esas decisiones están orientadas al futuro.

La contabilidad es un proceso de medición y comunicación que puede ser aplicado a una variedad de temas. La mayoría de las aplicaciones han tratado sobre recursos económicos, y la mayor parte de la discusión actual se orienta a estas aplicaciones. No obstante, la contabilidad no tiene porque estar confinada a dicho objeto.

La contabilidad puede distinguirse de otros sistemas de información aplicados por los métodos que usa y las actividades que mide. Históricamente, los métodos de la disciplina contable se han concentrado por lo general en el mecanismo de registración por partida doble, la disciplina aritmética, y en ciertas herramientas convencionales de medición.

Las actividades en las que se ha centrado la contabilidad han sido aquellas transacciones que involucran datos financieros. Evidentemente la disciplina contable podría expandirse, absorbiendo los métodos adicionales de medición en la disciplina o ampliando el concepto de las actividades acerca de las cuales informa.

Los aspectos multi-dimensionales de la contabilidad involucran mediciones que pueden abarcar más de un objetivo en donde cada una tiene su propia unidad de medición. Mientras la medición posee sus propios datos

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

económicos valuados en moneda, y relaciona el desempeño de la organización con la rentabilidad con el monto de gastos presupuestados, la contabilidad en el futuro puede considerar varios aspectos de una transacción o acontecimiento simultáneamente.

Otro estudio del *Accounting Standards Executive Committee* ⁴⁹ afirma que la Contabilidad Social tiene autonomía como una rama de la Contabilidad (689).

También se puede hablar de Contabilidad Ambiental (690), la cual puede integrarse a la Contabilidad Social (698)

2.4. Moonitz, Maurice.

⁴⁹ Accounting Standards Executive Committee, 1996, "Statement of Position 96-1. Environmental Remediation Liabilities " – American Institute of Certified Public Accountants – New York – USA.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Este autor⁵⁰ sostiene que la contabilidad tiene que servir para elegir alternativas, chequear las correctas y evaluar los resultados, pudiendo ayudar a predecir hechos.

Dice que la función de la contabilidad es 1) medir los recursos que mantienen las entidades específicas; 2) reflejar los derechos de terceros y de los propietarios en dichas entidades; 3) medir los cambios en dichos recursos y derechos; 4) asignar los cambios a períodos determinados de tiempo; y expresar las mediciones en términos de moneda como común denominador.

3. Naturaleza o Status epistemológico de la Contabilidad.

3.1. Onida, Pedro.

Este autor⁵¹ garantiza que se puede construir una Teoría de la Contabilidad científicamente.

⁵⁰ Moonitz, Maurice, 1964, "The Basic Postulates of Accounting", Accounting Research Study N° 1, American Institute of CPAs, New York, USA.

Explica que Chambers y otros estudiosos norteamericanos lamentan, que la doctrina contable conocida en los países de lengua inglesa bajo el nombre de “*Accounting*” se ha desarrollado recientemente como una descripción de la práctica más que como un sistema teórico de principios idóneos para encaminar racionalmente a esta última.

Particularmente la doctrina de las valuaciones contables se ha construido mayoritariamente a través de publicaciones de asociaciones profesionales de temas contables, sobre el fundamento de una observación de la práctica, recurriendo conjuntamente (como una especie de código profesional) a los así llamados Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados: principios no concebidos ni ordenados bajo un sistema lógico, sino recolectados por separado y resultantes, en varias ocasiones, en contradicciones entre ellos mismos, siendo formulados bajo el estímulo de condiciones y problemas variados y cambiantes de las haciendas y el ambiente.

Chambers reacciona justamente a este estado de la doctrina contable y se propone construir científicamente una teoría de la contabilidad ubicándola en el gran campo de la comunicación y de la información.

⁵¹ Onida, Pietro, 1973, “*Alcuni Punti di Dissenso col pensiero di R.J. Chambers espressi in una mia pubblicazione del 1970: I moderni sviluppi Della doctrina contabile Nord-americana e gli Studio Economia Aziendale*” en *Rivista Dottori Commercialisti*, p. 995 y ss.h. 1033.

Luego de preguntarse cuales son las funciones y los objetivos de la contabilidad (*accounting*) y de la ciencia relativa, él asigna a ésta la tarea de abastecer información (de una determinada naturaleza y especie), que resulte útil para efectuar elecciones y tomar decisiones racionales, sobre temas económicos.

En particular se utilizaría a la contabilidad para proveer un continuo flujo de información concerniente a la situación patrimonial y financiera de la hacienda que sea útil y esencial a los efectos de cada elección operativa.

Resulta injustificado y no conveniente ver a la doctrina contable (*Accounting Theory*) como ciencia de las determinaciones cuantitativas de las haciendas, y especialmente de las determinaciones de valor y de la relativa información económica-haciendal, a la limitación de su objeto y a la determinación de cantidad-medida en moneda.

No podrían considerarse necesarias limitaciones similares para el desarrollo científico de la doctrina.

En este sentido redundaría en un extremo empobrecimiento de la información contable, ya que quedarían fuera de su dominio las determinaciones y las informaciones de valor de otras especies, también requeridas por los operadores económicos; y que únicamente la doctrina contable puede estudiar adecuadamente, sin otro motivo que por sus relaciones significativas con las cantidades expresadas en las mediciones, tanto en la contabilidad sistémica del

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

ejercicio como en las complejas situaciones patrimoniales y financieras de la hacienda.

3.2. Belkaoui, Ahmed Riahi.

Se plantea⁵² que un paradigma contable debe tener un ejemplar, una imagen del objeto de estudio, teorías y métodos e instrumentos.

Las teorías del paradigma antropológico/inductivo son:

- a) las que tratan sobre todos los intentos de explicar y justificar las prácticas contables existentes;
- b) las que tratan sobre los intentos de explicar el rol de la gerencia en la determinación de técnicas.

Las teorías del paradigma deductivo del ingreso verdadero son:

⁵² Belkaoui, Ahmed Riahi, 1993, *“Accounting Theory”*, Hartcourt Brace, Jovanovich College Publishers.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- a) contabilidad del nivel de precios ajustado;
- b) contabilidad del costo de reposición;
- c) contabilidad del costo de oportunidad;
- d) contabilidad del valor neto de realización;
- e) contabilidad del valor actual.

Las teorías del paradigma decisión utilidad/modelo de decisión son de dos tipos:

- a) teorías referidas a los distintos tipos de modelos de decisión asociados con las decisiones comerciales;
- b) teorías referidas a distintos hechos económicos que pueden afectar a la empresa en marcha (quiebra, absorción, fusión, etc).

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

La teoría del paradigma de utilidad para la decisión/decisor/comportamiento agregado del mercado se basa en la eficiencia del mercado de capitales.

Las investigaciones asociadas al paradigma de utilidad para la decisión/decisor/usuario individual toman teorías de otros campos o disciplinas como el relativismo lingüístico, entropía, disonancia.

Las teorías del paradigma información/economía son elementos de las teorías de los grupos.

Varios abordajes se han realizado para la formulación de una teoría contable. Algunos son conocidos como “tradicionales”, ya que se caracterizan por la ausencia de un proceso riguroso de verificación en el intento de desarrollar una teoría de la contabilidad.

Estos abordajes tradicionales constituyen una búsqueda convencional más que corrientes nuevas de investigación que se basan en un razonamiento tradicional para formular un marco conceptual de la contabilidad.

Entre estos enfoques podemos distinguir:

1) enfoque no teóricos;

- 2) enfoque deductivo;
- 3) enfoque inductivo;
- 4) enfoque ético;
- 5) enfoque sociológico;
- 6) enfoque económico.

A pesar que la contabilidad es un conjunto de técnicas que pueden ser usadas en campos específicos, se practica dentro de un marco teórico implícito compuesto por principios y prácticas que han sido aceptadas por la profesión con motivo de su utilidad y lógica.

Estos “Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados” guían a la profesión contable en la elección de técnicas contables y en la preparación de estados financieros en una forma que se considera que es una buena práctica contable.

Como consecuencia de valores, contextos y necesidades de información cambiantes, los Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados están sujetos a un replanteo constante y a un análisis crítico.

Las modificaciones en los principios suceden principalmente como resultado de varios intentos para proveer soluciones a los problemas contables emergentes y para formular un marco teórico para la disciplina.

Existe una conexión definitiva entre los intentos de construcción de una teoría contable tanto para justificar como para refutar la práctica contable. La construcción de la teoría contable hace frente a la necesidad de proveer racionalidad para lo que los contadores hacen, o se espera que hagan. El proceso de construcción de una teoría contable se debería completar con una verificación o con una validación de la teoría.

Un **Informe del Comité de Teoría Contable, Construcción y Verificación**⁵³ afirma que la teoría debe estar sujeta a exámenes lógicos o empíricos para testear su precisión. Si la teoría se basa en las matemáticas, la verificación se debería basar en la consistencia lógica. En el caso que la teoría se basa en los fenómenos físicos y sociales, la verificación se debería basar en las relaciones entre los hechos y las observaciones del mundo real.

⁵³ Informe del Comité de Teoría Contable, Construcción y Verificación, "*The Accounting Review*", Vol. 46, 1971

En razón de lo expuesto, la teoría contable debería surgir como resultado de un proceso de construcción y de un proceso de verificación de la teoría. Una teoría contable dada debería explicar y predecir los fenómenos contables; y cuando los mismos ocurren, deberían ser tomados como verificación de la teoría.

3.3. Thomas S. Kuhn.

Al efectuar una vinculación de los conceptos y planteos formulados precedentemente con la obra de este autor⁵⁴, puede manifestarse que en una ciencia un paradigma raramente es objeto de renovación.

En su lugar, tal como sucede con las decisiones judiciales aceptadas en el derecho común, constituye un objeto para una mayor articulación y especificación, condiciones nuevas o mas rigurosas.

En este sentido debe reconocerse lo muy limitado que puede ser un paradigma en alcance y precisión cuando aparece por primera vez.

⁵⁴ Thomas S. Kuhn, 2001 (17º reimpresión), “La Estructura de las Revoluciones Científicas”, Fondo de Cultura Económica, México.51-67.

Los paradigmas alcanzan su status como tales, porque tienen más éxito que sus competidores para resolver varios problemas que un grupo de profesionales ha reconocido como profundos.

Sin embargo, lograr más éxito no quiere decir que el mismo sea completo en la resolución de un problema determinado o que logre resultados suficientemente satisfactorios con un considerable número de problemas.

El éxito de un paradigma es al principio, mayoritariamente, una promesa de éxito discernible en ejemplos seleccionados y todavía incompletos.

La ciencia normal consiste en la realización de esa promesa, una realización lograda mediante la ampliación del conocimiento de aquellos hechos que el paradigma muestra como particularmente reveladores, aumentando la extensión del acoplamiento entre esos hechos y las predicciones del paradigma, y a través de la articulación ulterior del paradigma mismo.

Pocas personas que no sean realmente practicantes de una ciencia madura llegan a comprender el trabajo de limpieza que debe realizarse sobre ese paradigma. Esas operaciones de limpieza son las que **Thomas S. Kuhn** llama ciencia normal.

Esta ciencia normal debe estar encaminada a provocar nuevos tipos de fenómenos, que no encuadrarían dentro de los límites mencionados frecuentemente.

El paradigma debe obligar a investigar alguna parte de la naturaleza de esos fenómenos de una forma detallada y profunda.

La existencia del paradigma establece el problema que debe resolverse; y la teoría del paradigma se encuentra implicada directamente en el diseño del modelo capaz de resolver el problema.

Debe emprenderse un trabajo empírico para articular la teoría del paradigma, resolviendo algunas de las ambigüedades residuales y permitiendo resolver los problemas que previamente habían llamado la atención.

Trabajar tanto con hechos como con teorías puede producir, no sólo simplemente una nueva información, sino un paradigma más preciso, obtenido mediante la eliminación de ambigüedades que retuvo el original a partir del que trabajaban.

Los problemas de la determinación del hecho significativo, el acoplamiento de los hechos con la teoría y la articulación de la misma, agotan para Thomas S. Kuhn la literatura de la ciencia normal, tanto empírica como teórica, pero por supuesto no agotan completamente toda la literatura de la ciencia.

En este sentido el previamente citado **Informe**⁵⁵ asiente que las teorías científicas proveen “expectativas” o “predicciones” sobre los fenómenos y cuando las mismas se concretan, se dice que la teoría “se ha confirmado”.

En el caso que se obtengan resultados inesperados, se los considera como anomalías que pueden llevar a una eventual modificación de la teoría o la construcción de una teoría nueva. El propósito de esta nueva teoría o la que ha sido modificada será convertir lo inesperado en esperado, y convertir el acontecimiento anómalo en algo esperado y explicado.

El objetivo principal de una teoría de la contabilidad debe ser proveer una base para la predicción y explicación de hechos y comportamientos contables.

Se la puede definir⁵⁶ como “un conjunto de construcciones interrelacionadas (conceptos), definiciones y proposiciones que presentan una visión sistemática de los fenómenos al especificar relaciones entre variables con el propósito de explicar y predecir los fenómenos”.

⁵⁵ Informe del Comité de Teoría Contable, Construcción y Verificación, 1971, “*The Accounting Review*”, pag. 53, Vol. 46.

⁵⁶ Keslinger, 1964, *FN Foundations of Behavioral Research*, New York, Rinehart y Winston, p.11).

Belkaoui sostiene que no existe una teoría contable abarcativa, pero si que se han propuesto diferentes teorías y continúan haciéndolo. La mayoría pueden surgir del uso de diferentes enfoques para la construcción de una teoría contable o de intentos de su desarrollo, más que de una teoría contable abarcativa.

Las teorías contables de nivel medio surgen como resultado de diferencias en la forma en que los investigadores perciben a los usuarios de la información contable, y a los medio ambientes en los cuales los usuarios y preparadores de la información contable se desenvuelven.

Estas divergencias llevaron al *Statement of Accounting Theory Acceptance*⁵⁷ a concluir que:

- 1) Ninguna teoría de la contabilidad financiera por sí sola es lo suficientemente rica para abarcar la gama completa de especificaciones usuario-medio ambiente en forma efectiva;
- 2) No existe en la literatura de la contabilidad financiera una sola teoría, sino una colección de teorías que consideran las diferencias en esas especificaciones.

⁵⁷ *Statement of Accounting Theory Acceptance*⁵⁷, 1977, – Sarasota F1. American Accounting Association, , pp.1-2.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

A pesar de la existencia de estas teorías contables de nivel medio, pocos autores de las mismas han intentado elaborar y reconocer que una teoría contable es posible.

Cabe mencionar como excepciones la de **E.S. Hendriksen**⁵⁸, quien usó una definición de “teoría” que se puede aplicar a la contabilidad. Este autor presenta una teoría contable como un conjunto de amplios principios que:

- 1) proveen un marco general de referencia por medio del cual la práctica contable puede ser evaluada, y;
- 2) guía el desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos.

Esta definición permite concebir a la teoría contable como un conjunto coherente de principios lógicamente derivados que sirven como un marco de referencia para evaluar y desarrollar practicas contables.

Mc Donald⁵⁹ afirma que una teoría debe tener 3 elementos:

⁵⁸ Hendriksen, E.S., 1977, “*Accounting Theory*”, Third Edition, Homewood III, Richard D. Irwin, p.1.

⁵⁹ Mc Donald, Daniel L., 1972, “*Comparative Accounting Theory*” – Reading: M., Addison-Wesley, pp.5-8

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- 1) codificación de fenómenos para su representación simbólica;
- 2) manipulación o combinación de acuerdo a reglas; y
- 3) traducción a fenómenos de la vida real.

Cada uno de estos componentes de la teoría se encuentran en la contabilidad.

Primero porque emplea una representación simbólica, “debito”, “crédito” una terminología completa que es propia y única de la contabilidad.

Segundo, la contabilidad emplea reglas de traducción, codificación (representaciones simbólicas de hechos y transacciones económicas) lo cual constituye un proceso de traducción de una unidad a símbolos.

Y tercero, la contabilidad emplea reglas de manipulación; técnicas para la determinación del beneficio que pueden ser consideradas como reglas para la manipulación de símbolos contables.

3.4. Chambers R.J.

Postula⁶⁰ que la hipótesis fundamental que tiene el método de la ciencia Contabilidad es la existencia de cosas reales cuyas características sean totalmente independientes de la propia opinión que se posea sobre ellas (164).

La Contabilidad como ciencia tiene dos fuentes: la práctica que es el deseo de alcanzar fines determinados; y la teórica que es el deseo de entender (167).

La actitud científica en Contabilidad debe estar libre del control por la rutina, los prejuicios, los dogmas, la tradición no revisada y los desvíos del interés propio (170).

Esta actitud científica debe estar dispuesta a indagar, examinar, discriminar, y a extraer conclusiones únicamente en base a la evidencia después de tomar cuidado para acumular toda la evidencia que se pueda aprovechar (171).

⁶⁰ Chambers, R.J.,1995, “*An Accounting Thesaurus:500 years of Accounting*”, Elsevier Science Ltd. - The Boulevard – Longford Lane-Kidlington – Oxford – OX51GB – UK.

La ciencia Contabilidad, al principio, adopto las leyes del sentido común que éste ya había elaborado y, a pesar que ya haber realizado esa tarea, esas leyes, no ha abandonado totalmente las leyes del sentido común (174).

El trabajo de la Contabilidad como ciencia consiste en la tarea de introducir orden y regularidades dentro del caudal de experiencias heterogéneas transmitidas por los variados campos de la comprensión del mundo (175).

La ciencia Contabilidad se basa en el sentido común y, a causa de las generalizaciones que efectúan por inducción o por inventiva, deriva en ciencia (177).

Morrison, A.M.G.⁶¹ sostiene que la contabilidad debería ser deductiva, dado que cada rama del conocimiento debería serlo. Un tratamiento matemático es la forma desarrollada de cada ciencia porque, como una rama de la lógica, es a la vez clara y exacta; ya que permite que el número más grande de conclusiones posibles sean extraídas de la información observada, y consecuentemente permite el mayor número de predicciones posibles que se puedan hacer.

⁶¹ Morrison, A.M.G.,1970, “*The Accountant’s Magazine*”, “*The Institute of Chartered Accountants of Scotland*”, 467.

Para **Sterling, R.R.**⁶² el problema primario de la contabilidad es que nuestras cifras no tienen referentes empíricos. Recuerda el caso de Mc. Kesson-Robin que resultó ser la más importante mejora en la contabilidad, en el siglo pasado, dado que fue un avance teórico, aunque irreconocido, porque parcialmente transformó a la contabilidad en una ciencia empírica.

Antes del juicio, el testeo empírico de las cantidades del activo no era un estándar de auditoría generalmente aceptado. En vez de mirar a los activos, los auditores miraban las cuentas y registros.

El campo de actuación de la Contabilidad debería abarcar cualquier tipo de información necesaria para la toma de decisiones sobre las entidades, es decir que sea retrospectiva, presente y prospectiva; monetaria y no monetaria; económica y no económica; cuantitativa y no cuantitativa; debiendo proporcionarse la información de acuerdo a las necesidades de quienes tienen la responsabilidad de decidir (Iselin, 1972 – 297)

La disciplina contable debe moverse más allá de la información financiera generada por las operaciones de la organización. La información útil para la formulación e implementación de estrategias y para el planteamiento y control táctico necesita ser desarrollada y distribuida por los contadores adicionalmente a la que resulta de efectuar las sumatorias, desagregación y análisis de las operaciones diarias de una organización.

⁶² Sterling R.R.,1979, "*Toward a science of accounting*", *Houston Scholars Book*,p.203.

Asimismo, existen temas prácticos cotidianos que influyen para poder lograr la expansión de la disciplina contable hacia una función de desarrollo comprensivo de la información y distribución de la misma en la sociedad (Bedford, 1988, 209)

Para **Bertora, Héctor Raúl**⁶³ si la Contabilidad fuese una ciencia, sería una ciencia fáctica (no formal), debería ser verificable por la experiencia, sistemática, general, legal, explicativa y predictiva. (489)

Explica que para algunos autores italianos, la Contabilidad es la ciencia del control económico. (488)

3.5. Mattessich, Richard.

Manifiesta⁶⁴ que una ciencia aplicada, como la Contabilidad, no puede basarse exclusivamente en hipótesis de causa y efecto, sino que debe

⁶³ Bertora, Héctor Raúl, 1975, "Teoría de la Contabilidad", Macchi, Bs.As.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

acompañarlas con relaciones instrumentales o de relaciones causa-efecto. El gran desafío de la Contabilidad es encontrar medios científicos que puedan explicar y mejorar este enfoque de prueba y error.

Se ha argumentado que uno debe distinguir entre:

- 1) Crisis social y legal de la Contabilidad: insuficiente grado de independencia de los auditores, influencias ejercidas por las grandes corporaciones en la preparación de normas;
- 2) Crisis moral y espiritual: disminución de las actitudes y acciones éticas en el gobierno, los negocios y en la profesión;
- 3) Crisis Académica: sobreestimación de la función de decisión a expensas de la custodia y preferencia de PAT (Teoría Contable Positiva) sobre una metodología que considere juicios de valor y las relaciones medios-fines.

Mattessich cree firmemente que los profesores de Contabilidad han extendido sus puras ambiciones-académicas y han descuidado el hecho de que la contabilidad es finalmente una ciencia aplicada.

⁶⁴ Mattessich, Richard, *June 1996, "Academic Research in Accounting: the last 50 years"; en Asia-Pacific Journal of Accounting, Volume 3, Number 1, Department of Accounting Faculty of Business City, University of Hong Kong.*

Schipper, Katherine, (Diciembre 1994, “Investigación Contable Académica y Proceso de Fijación de Normas”, Horizontes Contables, pag. 61/73), se refiere a la “Investigación Relevante para la regulación” en Contabilidad que distingue claramente de la “Investigación Académica convencional”, y **Mozes, Hain**, (1992, “Marco de la normativa de investigación contable”, publicación n° 11, pag.93/120) trata de proveer un marco para la investigación contable normativa.

Cañibáño Calvo, L. y Gonzalo Angulo⁶⁵ explican que se pueden acumular todas las nuevas aportaciones de la Contabilidad en los programas de investigación legalista, económico y formalizado. (526) Existe un espíritu que inspira a los investigadores por construir modelos formales en los que basan sus teorías sobre el comportamiento en una constante en la investigación realizada en las tres últimas décadas.

3.6. Lopes de Sa, Antonio.

⁶⁵ Cañibáño Calvo, L.; Gonzalo Angulo, J.A.; 1995, “Los programas de investigación en Contabilidad”, 1ra. Jornada sobre la Teoría de la Contabilidad, Jerez, España.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Este autor⁶⁶ manifiesta que para ser ciencia, el conocimiento debe reunir los siguientes requisitos:

I) Tener su materia propia u objeto específico de estudios;

II) Estudiar los hechos con rigor analítico;

III) Enunciar verdades de sentido general;

IV) Poseer observaciones, conceptos, proposiciones, hipótesis, teorías, leyes y fuentes de información todo de modo sistemático;

V) Tener tradición o historia;

VI) Acoger líneas de doctrina sin dogmatismos y/o absolutismos;

VII) Enunciar lo experimental o comprobable;

⁶⁶ Lopes de Sa, A., 1994, "Autonomía y Calidad científica de la Contabilidad".

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

VIII) Brindar explicaciones sistemáticas;

IX) Ser útil;

X) Permitir pronósticos;

XI) Ser relacionada con los otros campos del conocimiento contable (740).

El objeto de la Contabilidad ha atravesado por considerables evoluciones. Actualmente la metodología se apoya en un objeto holístico, fuertemente social.

La estructura teórica de la Contabilidad tiene numerosos trabajos de altísimos contenido de dignidad científica.

La Contabilidad, independientemente en su objeto, en su método, en sus criterios de observación, de concepción, de formulación de teorías, de experimentación, de leyes, de pronósticos, fue consolidada desde el inicio del siglo XIX en su posición de autonomía científica.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

4. Proyecto de Investigación de la Programación Científica “Desarrollo de la Contabilidad Social: Macro y Micro”.

El Proyecto de Investigación de la Programación Científica de la Secretaría de Ciencia y Técnica de la Universidad de Buenos Aires denominado “Desarrollo de la Contabilidad Social: Macro y Micro” E0 24, realizado durante el periodo 2004-2008, puede constituir un avance y realiza aportes en la materia respecto de los estudios citados precedentemente.

En el Plan de Investigación se parte de la definición de Contabilidad del Doctor García Casella “La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vistas del cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación.” (2000)

Los objetivos de la Investigación son:

1- Integrar la Contabilidad Social con los supuestos básicos de la Teoría General Contable;

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

2- Distinguir dentro de la Contabilidad Social aspectos diferenciales dentro de la Contabilidad Microsocial y Contabilidad Macrosocial;

3- Analizar las cualidades de los componentes de los Sistemas de Contabilidad Microsocial y Contabilidad Macrosocial;

4- Desarrollar los Sistemas Contables Microsociales y Macrosociales;

5- Definir informes contables microsociales y macrosociales distinguiendo sus componentes;

6- Modelizar los elementos de la Contabilidad Social en base a los objetivos de los sistemas con una cadena de etapas;

7- Relacionar la Contabilidad Social con la Teoría Social, Economía Social y Economía del Bienestar.

Se plantea la hipótesis de que la Teoría General de la Contabilidad provee a la Contabilidad Social de modelos, hipótesis y leyes específicas derivadas de sus supuestos básicos.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Los problemas principales de cada sistema de Contabilidad Social se deben enumerar detalla y claramente para proponer soluciones adaptadas a los propósitos de cada uno de ellos.

La Contabilidad Social debe elegir sus propios planes de cuentas sociales, integrantes de los sistemas contables, que deben contemplar:

- 1- Nomenclatura adecuada;
- 2- Clasificación apropiada;
- 3- Metodología de adaptación;
- 4- Economicidad de su labor.

Los informes de Contabilidad Social (macro y micro) pueden hacerse en unidades monetarias, unidades no monetarias y con evaluaciones que pueden ser cualitativas.

Durante el plan de investigación se revisaron los términos primitivos: número, valor, unidad de medida, intervalo de tiempo, objetos, sujetos, conjunto y relaciones en función del segmento Contabilidad Social, analizando críticamente la bibliografía obrante en la materia.

Asimismo, se esbozó un dominio o universo del discurso contable, tanto de la Contabilidad Macrosocial como de la Microsocial; en particular de los elementos principales: informes contables, personas emisoras, personas revisoras, personas y grupos reguladores, sistemas contables particulares macro y micro, modelos contables, destinatarios de los informes y regulaciones; tanto en doctrina como en prácticas en el mundo actual.

Se aplicó la metodología científica mediante la cual se plantean problema__hipótesis__leyes__teoría integrada; a los problemas de los elementos de la Contabilidad Microsocial y la Contabilidad Macrosocial.

Para los sistemas contables objeto de la investigación se buscaron las cualidades de los respectivos componentes en base a la bibliografía existente y las realidades empíricas que se pudieron observar.

Se trabajo con la relación de la Contabilidad Social y la Teoría Social a través de autores de ambas disciplinas y de sus propuestas volcadas a la realidad empírica.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

A continuación se detalla los temas investigados y estudiados a lo largo de las 7 etapas durante el cual se llevo a cabo el plan:

Etapla 1: se produce un avance en el estudio de las relaciones de la Contabilidad Social con la Teoría Social, la Sociología, la Economía Social y Economía del Bienestar, Análisis y propuestas; y se publica el libro “Relaciones de la Contabilidad Social con disciplinas fundamentales”.

Etapla 2: hay un mejoramiento del concepto de la Contabilidad y su influencia en la Contabilidad Social: enumerando los términos primitivos, supuestos básicos, posibilidades de desarrollo; y se publica el libro “El concepto científico y su influencia en la Contabilidad Social”.

Etapla 3: se profundiza el dominio del discurso de la Contabilidad Social y sus elementos principales y sus características; y se publica el libro “El dominio del discurso contable en la Contabilidad Social”.

Etapla 4: aparece una Contabilidad con cuestiones Macro y Micro entre otras posibles; y se publica el libro “Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial”.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Etapas 5: se estimula la utilización de la modelización científica en la Contabilidad; y se publica el libro “Modelización posible de la Contabilidad Social”.

Etapas 6: se desarrollan y propone el mejoramiento de los informes a emitir y sus componentes de los entes micro; y se publica el libro “Componentes de los Sistemas Contables Microsociales”.

Etapas 7: se estudian los informes a emitir y sus componentes de los sistemas contables a nivel nacional, regional y mundial; y se publica el libro “Componentes de los Sistemas Contables Macrosociales”.

5. Conclusiones.

En Contabilidad surgen dos enfoques, del problema de la definición del dominio, los cuales podrían conceptualizarse como restringido y amplio, en función del alcance que, como objeto de estudio se plantea, de los fenómenos y elementos objetivos y subjetivos a considerar.

Resulta imprescindible considerar dentro del dominio de la Contabilidad a los emisores y destinatarios de la información que aquella brinda para la toma de decisiones, como de los eventuales reguladores y revisores de cierto tipo de informes que persiguen objetivos específicos.

En este sentido, desde el punto de vista de la recolección, elaboración y comunicación de la información, hay que considerar los procesos de fijación de políticas dentro de las organizaciones y analizar las relaciones interpersonales dentro de las mismas.

Los fenómenos que la disciplina estudia y analiza, no son de naturaleza exclusivamente económica, debiendo necesariamente considerar distintos modelos de comportamiento individual y organizacional.

Al impregnar los objetivos de carácter social a la actividad contable, no resulta posible circunscribir el ámbito de la Contabilidad a cuestiones meramente económicas con la consiguiente dependencia disciplinaria de la Economía.

El principio de dualidad, que involucra aquellas transacciones de suma cero, exteriorizables exclusivamente en términos cuantitativos y monetarios, no resulta apto para captar el efecto de todos los fenómenos que se producen tanto dentro de las organizaciones como entre ellas.

La consideración dentro del dominio de la Contabilidad de los emisores, receptores, revisores y reguladores de informes contables implica tomar en cuenta los procesos inherentes a la obtención de datos y a la producción, distribución y análisis de información para propósitos de control y toma de decisiones.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Los procesos inherentes a la regulación contable forman parte del dominio de la disciplina, ya que se ocupan de la determinación de pautas aplicables para ciertos informes y propósitos particulares.

La Contabilidad aborda, no solamente el diseño de sistemas contables, sino también el diseño e implementación de sistemas contables macro-económicos y macro-sociales.

Forma parte fundamental del dominio de la disciplina el desarrollo de modelos contables que incorporen información no-financiera tradicional, de carácter cuantitativo no monetario y aun cualitativo.

En relación con el status epistemológico, la Contabilidad procura uniformidad, tanto en su método de exposición y elaboración propia, como en la forma de exteriorizar la manifestación de los fenómenos.

Un paradigma contable debe tener un ejemplar, una imagen del objeto de estudio, teorías y métodos e instrumentos.

La Contabilidad se practica en un marco teórico implícito o explícito, a pesar de tener un conjunto de técnicas para campos específicos.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

La Teoría General Contable debería surgir de un proceso de construcción y de un proceso de verificación de la Teoría.

El objetivo principal de una Teoría General de la Contabilidad es proveer una base para la predicción y explicación de hechos y comportamientos contables.

La Contabilidad es una ciencia social, no es una ciencia exacta, no es meramente una colección de técnicas y procedimientos que se aprenden por regla.

La Contabilidad es un orden de conocimientos bien distinto del sistema de conocimientos de otras disciplinas o ciencias; e independientemente de su objeto, en su método, en sus criterios de observación, de concepción, de formulación de teorías, de experimentación de leyes, pronósticos, fue consolidada; desde el inicio del siglo XX.

La Contabilidad reúne las características de ciencia pedidas por Mario Bunge.

Su dominio esta compuesto de entes reales certificados o presuntos.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

6. Bibliografía.

Accounting Standards Executive Committee, 1996, "Statement of Position 96-1. Environmental Remediation Liabilities" –American Institute of Certified Public Accountants – New York – USA.

American Accounting Association, 1966, "A Statement of Basic Accounting Theory" – Sarasota – Florida – USA.

Belkaoui, Ahmed Riahi, 1993, *"Accounting Theory"*, Hartcourt Brace, Jovanovich College Publishers.

Bertora, Héctor Raúl, 1975, "Teoría de la Contabilidad", Macchi, Bs.As.

Cañibano Calvo, L.; Gonzalo Angulo, J.A.; 1995, "Los programas de investigación en Contabilidad", Ira. Jornada sobre la Teoría de la Contabilidad, Jerez, España.

Chambers, R.J., 1960, *"The Journal of Accountancy"* (AIA, AICPA).

Chambers, R.J., 1995, *"An Accounting Thesaurus: 500 years of Accounting"*, Elsevier Science Ltd. - The Boulevard – Longford Lane- Kidlington – Oxford – OX51GB – UK.

Chapman, William Leslie, 1981/1986, "Dificultades para medir la cuantía del beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas", Academia Nacional de Ciencias Económicas

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

García Casella, Carlos Luis, Rodríguez de Ramírez, María del Carmen, 2001, “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”, Editorial La Ley S.A.

García Casella, Carlos Luis, 2004, “Relaciones de la Contabilidad Social con disciplinas fundamentales”, Ediciones Cooperativas.

García Casella, Carlos Luis, 2005, “El concepto científico y su influencia en la Contabilidad Social”, Ediciones Cooperativas.

García Casella, Carlos Luis, 2005, “El dominio del discurso contable en la Contabilidad Social”, Ediciones Cooperativas.

García Casella, Carlos Luis, 2006, “Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial”, Ediciones Cooperativas.

García Casella, Carlos Luis, 2006, “Modelización posible de la Contabilidad Social”, Ediciones Cooperativas.

García Casella, Carlos Luis, 2007, “Componentes de los Sistemas Contables Microsociales”, Ed. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.

García Casella, Carlos Luis, 2008, “Componentes de los Sistemas Contables Macrosociales”, Ed. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.

Hendiksen, E.S., 1977, “*Accounting Theory*”, *Third Edition*, Homewood III, Richard D. Irwin, p.1.

Informe del Comité de Teoría Contable, Construcción y Verificación, 1971, “*The Accounting Review*”, Vol. 46.

Lopes de Sa, A., 1994, “Autonomía y Calidad científica de la Contabilidad”.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Mattessich, Richard, *June 1996, "Academic Research in Accounting: the last 50 years"; en Asia-Pacific Journal of Accounting, Volume 3, Number 1, Department of Accounting Faculty of Business City, University of Hong Kong.*

Mc Donald, Daniel L.,1972, "*Comparative Accounting Theory*" – Reading: M., Addison-Wesley, pp.5-8

Moonitz, Maurice,1964, "The Basic Postulates of Accounting", Accounting Research Study N° 1, American Institute of CPAs, New York, USA.

Morrison, A.M.G.,1970, "*The Accountant's Magazine*", "*The Institute of Chartered Accountants of Scotland*", 467.

Onida, Pietro,1973, "*Alcuni Punti di Dissenso col pensiero di R.J.Chambers espressi in una mia pubblicazione del 1970: I moderni sviluppi Della doctrina contabile Nord-americana e gli Studio Economia Aziendale*" en *Rivista Dottori Commercialisti*, p. 995 y ss.h. 1033.

Keslinger,1964,*FN Foundations of Behavioral Research*, New York, Rinehart y Winston, p.11.

Kuhn, Thomas S.,2001 (17° reimpresión), "La Estructura de las Revoluciones Científicas", Fondo de Cultura Económica, México.51-67.

Statement of Accounting Theory Acceptance,1977, – Sarasota F1. American Accounting Association, pp.1-2.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Sterling R.R.,1979, "*Toward a science of accounting*", *Houston Scholars Book*,p.203.

Indicadores Microsociales y su relación con la Teoría Contable

Autora:

Mónica Andrea Carballo

1. Introducción

En este trabajo trataremos el tema de los Indicadores Microsociales y la relación que poseen con la Teoría Contable, para ello quisiéramos retomar lo planteado por el Dr. García Casella, C. L. quién formula, entre otras, las siguientes conclusiones respecto del problema del Status Epistemológico de la Contabilidad:

“1. La Contabilidad procura uniformidad tanto en su método de exposición y elaboración propia, como en la forma de exteriorizar la manifestación de los fenómenos.

(...)

7. El objetivo principal de una Teoría General de la Contabilidad es proveer una base para la predicción y explicación de hechos y comportamientos contables.

(...)

17. La Contabilidad no es una ciencia exacta. Es predominantemente una ciencia social...sus conceptos están, por necesidad, arraigados en el sistema de valores de la sociedad y en la que opera y, lo que es más, estos conceptos están socialmente determinados y socialmente expresados.

(...)

24. La Contabilidad es una ciencia en tanto y en cuanto, estudia ciertos hechos de la vida real de las empresas en forma independiente de los casos particulares y puede

proponer leyes generales que rigen esos fenómenos económico-sociales.”⁶⁷

A través de éstas reflexiones queremos mostrar que con el transcurso del tiempo la Contabilidad ha dejado de ser vista sólo desde su Dimensión Patrimonialista, y al abarcar otras Dimensiones (como la Social y Ambiental) los Indicadores Sociales han tomado preponderancia. Así lo expresa García Casella, C. L.:

“Si la materia de esta disciplina es 'la información relativa al valor o cuantificación de los patrimonios' como se dice en página 16 del Informe nº 13 (2.1. Concepto de Contabilidad) estamos excluyendo del concepto de Contabilidad a la Contabilidad Pública, la Contabilidad Económica, la Contabilidad Social y la Contabilidad Gerencial. (...)

Reducir el campo específico de la Contabilidad al estudio y la derivación de las normas de valuación y medición de resultados (beneficios) y patrimonio es una reducción del campo contable discutible en doctrina e inaceptable como imposición dogmática a toda la matrícula.”⁶⁸

67 GARCÍA CASELLA, C. L. y RODRIGUEZ de RAMÍREZ, M. C. (2001): *“Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”*. Editorial la Ley. Buenos Aires, Argentina. págs. 121 y 122

68 GARCÍA CASELLA, C. L. (1988) *“Crítica al Informe Nº 13 del CECYT”*, Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. pág. 5

2. Los Indicadores y su importancia en la Teoría Contable

Según La Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad en su versión 3.0 del GRI (Global Reporting Initiative) los Indicadores son utilizados para reflejar información sobre los impactos y procesos, junto con los procedimientos e hipótesis y la presentación completa de información relevante para la toma de decisiones por parte de los grupos de interés, permitiendo lograr la *transparencia* que es un valor y objetivo perseguido por toda memoria de sostenibilidad.

Esto se evidencia en la hipótesis propuesta por García Casella, C.:

“La Contabilidad se ocupa de la medición en sentido amplio, tanto cuantitativo como cualitativo y para así poder ofrecer informes que contemplen las preferencias de los participantes de la actividad contable.”⁶⁹

También se destacan entre sus leyes propuestas: que para efectuar mediciones contables pueden utilizarse muchos parámetros diferentes y deben ser tomadas en cuenta las preferencias de los individuos afectados como así

69 GARCÍA CASELLA, C. L. y RODRIGUEZ de RAMÍREZ, M. C. (2001) *“Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”*. Editorial la Ley. Buenos Aires, Argentina. p. 197

también tener técnicas de medición para objetivos organizacionales variados, y no exclusivamente financieros.

Retomando el cuestionamiento de Chapman, W.:

“El primer inconveniente según he expuesto ha sido el de identificar los componentes del costo y del beneficio social. El segundo problema es convenir la unidad de medida por utilizar que, a la postre, deberá ser monetaria por falta de otra más adecuada.

Pero esto mismo genera el problema de medir los efectos de la acción empresaria sobre valores espirituales como ser los de la cultura o de la estética no siempre cuantificables monetariamente.”⁷⁰

Consideramos que hoy en día no sólo deben utilizarse métodos de medición con unidad de medida monetaria, sino que deben emplearse indicadores que también reflejen información cuantitativa y cualitativa y así poder exhibir información más abarcativa, como lo plantea la American Accounting Association:

“Es necesario abrirse a la posibilidad de aplicar nuevos métodos de medición para desarrollar información cuantitativa adicional como ser el grado de satisfacción del

70 CHAPMAN, W. L. (1981) *“Dificultades para medir la cuantía de beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas”*, Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas – Buenos Aires, Argentina. p. 74

personal, la clientela, la calidad de productos, la reputación, etc.”⁷¹

Y también hace referencia a ello Rodríguez de Ramirez, M. C. al plantear:

“Un análisis de las investigaciones citadas en este capítulo nos lleva a concluir que todas ellas ponen énfasis en la función estratégica que tienen tanto la medición como la comunicación de los indicadores clave de desempeño no-financiero, lo que implica avanzar más allá del modelo tradicional.”⁷²

García Casella, C. L., analizando a Mattessich, R. (1995) “*Critique of Accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*”, relaciona la realidad social con el uso de los indicadores para medir sus fenómenos:

“Se plantean problemas con la realidad social y la medición de sus fenómenos.

▲ Sólo las variables empíricas son directa o indirectamente *observables* y, esperamos, también mensurables.

71 AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1966) “*A statement of Basic Accounting Theory*” - Sarasota - Florida, USA. p. 720 citado por García Casella C. L. y Rodríguez de Ramírez M. C. (2001).

72 RODRIGUEZ de RAMÍREZ, M. C. (2000) “*La Contabilidad Financiera: un enfoque crítico, el planteo de nuevos rumbos*” Ed.: Economizarte. Buenos Aires, Argentina. pág. 31

⤴ La observabilidad indirecta lleva a lo que algunos contadores denominan 'proxies' o 'subrogados' o 'relaciones subrogadas' o como se conocen en la ciencia moderna 'indicadores' o 'hipótesis indicadores'.⁷³

3. Contenido de las Memorias de Sostenibilidad

Para tratar este tema nos hemos basado en la guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad - Versión 3.0 (2000-2006), elaborada por el GRI (Global Reporting Initiative). Según la misma las Memorias de Sostenibilidad deben incluir los siguientes contenidos básicos que reflejen 3 tipos de información:

- **Estrategia y perfil:** información que establece el contexto general para comprender el desempeño de la organización, tales como su estrategia, su perfil y su gobierno.
- **Enfoque de la dirección:** información que incluye cómo la organización aborda un determinado conjunto de aspectos para proporcionar contexto y para la comprensión del desempeño en un área concreta.

73 GARCÍA CASELLA, C. L. y RODRIGUEZ de RAMÍREZ, M. C. (2001) *“Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”*. Editorial la Ley. Buenos Aires, Argentina. p. 259

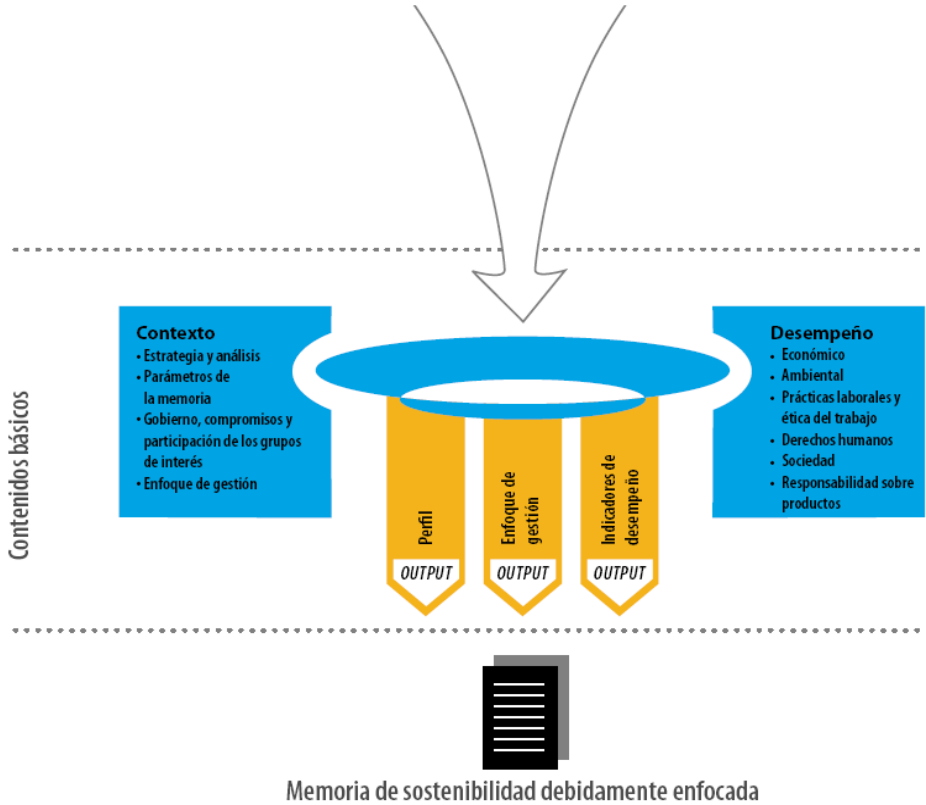
Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- **Indicadores de desempeño:** Indicadores que facilitan la comparabilidad de la información sobre el desempeño económico, medioambiental y social de una organización.

En este último punto se centra el presente trabajo y sólo se tendrá en cuenta la Dimensión Social en este caso.

Estructura Tipo para elaborar memorias de sostenibilidad

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.



Transcripción de Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Versión 3.0 (2000-2006) – GRI. pág. 21

3.1. Dimensión social

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

En ella los indicadores hacen referencia a los impactos que generan en los sistemas sociales las actividades llevadas a cabo por una organización. A través de los indicadores se identifican los principales aspectos del desempeño en lo relacionado con los aspectos laborales, los derechos humanos, la sociedad y la responsabilidad sobre productos.

Información sobre el enfoque de la dirección

Se debe informar sobre cada uno de los elementos del enfoque de la dirección, los puntos de referencia principales deberán ser la Declaración Tripartita de la OIT sobre Empresas Multinacionales y Política Social (en concreto las ocho principales convenciones de la OIT) y los Principios para Empresas Multinacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCD):

- Empleo
- Relación Empresa/Trabajadores
- Salud y Seguridad en el trabajo
- Formación y Educación
- Diversidad e Igualdad de Oportunidades

Objetivos y desempeño

Se deben exponer los objetivos relativos a los aspectos laborales, indicando su relación con las normas universales reconocidas internacionalmente. Si fuese necesario se podrán emplear indicadores específicos adicionales a los Indicadores de Desempeño de GRI para mostrar los resultados alcanzados en comparación con los objetivos marcados.

Política

Manifiestar brevemente la política, o políticas, que demuestren el compromiso general de la organización de cara a los aspectos laborales, o en su defecto dónde se puede encontrar dicha política en documentos de acceso público (enlace web).

Responsabilidad de la organización

Se debe identificar el cargo más alto con responsabilidad operativa sobre los aspectos laborales o describir la distribución de la responsabilidad operativa en el nivel de la alta dirección en relación con los aspectos mencionados.

Formación y sensibilización

Precisar los procedimientos relacionados con ambos conceptos relativos a aspectos laborales.

Evaluación y seguimiento

Consiste en procedimientos de seguimiento y medición y de acción correctiva y preventiva, también debe incluir una lista de certificaciones de actuación laboral o de sistemas de gestión de la prevención, u otros enfoques utilizados para la realización de auditorías o verificaciones por parte de la organización informante o su cadena de suministro.

Información contextual adicional

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Esta representada por otra información relevante y necesaria para vislumbrar el desempeño de la organización, entre la que se incluye:

- Principales éxitos y deficiencias;
- Principales riesgos y oportunidades; principales cambios en los sistemas o estructuras, ocurridos durante el periodo sobre el que se informa, para mejorar el desempeño; y
- Principales estrategias y procedimientos para implantar políticas o conseguir objetivos.

3.2. Indicadores del desempeño de Prácticas laborales y ética del trabajo

ASPECTO: EMPLEO (LA1 -LA3)

Posee dos que hacen referencia a la cantidad de trabajadores que posee la empresa distinguiéndolos según el tipo de empleo, contrato y región; tomando en cuenta la rotación de los mismos según edad, sexo y región. Y uno adicional sobre los beneficios sociales que se otorgan a los empleados con jornada completa a diferencia de los temporales o de media jornada.

ASPECTO: RELACIONES EMPRESA/TRABAJADORES (LA4 y LA5)

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Consta de dos indicadores principales que muestran el porcentaje de empleados bajo convenio colectivo y los periodos mínimos de preaviso relacionados a cambios organizativos. En su versión anterior había un indicador adicional que no se encuentra en esta versión.

ASPECTO: SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO (LA6 - LA9)

Está compuesto por dos principales que informan sobre las tasas de absentismos, enfermedades profesionales, días perdidos y número de víctimas mortales que guardan relación con el trabajo por región; y los programas de educación, formación, asesoramiento, prevención y control de riesgos que se apliquen a los trabajadores, a sus familias o a miembros de la comunidad relacionados con enfermedades graves. Y dos adicionales que revelan el porcentaje de trabajadores que se encuentran representados por comités de salud y seguridad establecidos para ayudar y asesorar sobre programas de salud y seguridad en el trabajo; y los asuntos de salud y seguridad que se encuentran cubiertos mediante acuerdos formales con los sindicatos.

ASPECTO: FORMACIÓN Y EDUCACIÓN (LA10 – LA12)

Posee un indicador principal que muestra el promedio de horas de formación al año por cada empleado según cada categoría. Y dos adicionales correspondientes a programas de formación continúa que fomenten a los trabajadores y los apoyen para finalizar sus carreras profesionales; y el porcentaje correspondiente a los empleados que reciben evaluaciones regulares de desempeño y desarrollo profesional.

ASPECTO: DIVERSIDAD E IGUALDAD DE OPORTUNIDADES (LA13 y 14)

Se encuentra integrado por dos indicadores principales que manifiestan la composición de los órganos de gobierno corporativo distinguiéndolos por sexo, edad, pertenencia a minorías y otros; y la relación existente entre el salario base de los hombres con respecto al de las mujeres desglosando por categoría profesional.

Bibliografía

CHAPMAN, W. L. (1981) *“Dificultades para medir la cuantía de beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas”*, Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas – Buenos Aires, Argentina.

GARCÍA CASELLA, C. L. (1988) *“Crítica al Informe N° 13 del CECYT”*, Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas – UBA, Buenos Aires, Argentina.

GARCÍA CASELLA, C. L. y RODRIGUEZ de RAMÍREZ, M. C. (2001): *“Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”*. Editorial la Ley. Buenos Aires, Argentina.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2006) *“Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial”, Tema 7: “Indicadores de Desarrollo Social Micro y Macro”*, Instituto de Investigaciones Contables ‘Profesor Juan Pablo Arévalo’, Facultad de Ciencias Económicas – UBA, Buenos Aires, Argentina.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2006) *“Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial”, Tema 8: “Los principios en Macro y Micro Contabilidad Social”*, Instituto de Investigaciones Contables

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

‘Profesor Juan Pablo Arévalo’, Facultad de Ciencias Económicas – UBA, Buenos Aires, Argentina.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2000-2006) “*Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad*” - Versión 3.0.

Medición de Activos Intangibles: su relación con la Contabilidad General y Ambiental

Maria Laura Acevedo,

1. Introducción

En las últimas décadas, la Economía, a través de la mayor apertura internacional, ha generado la intensificación de la competencia. El conocimiento se ha transformado en un elemento esencial para la supervivencia de las organizaciones, posicionándose como el más importante valor agregado. Adquiere el carácter de recurso básico para la innovación y evolución general de los negocios.

Es muy importante el aspecto de la información interna, la cual debe permitir una adecuada gestión del conocimiento y los intangibles generados.

Los elementos intangibles que posee una organización se encuentran representados por el Capital Intelectual, surgen de la aplicación del conocimiento, y en ocasiones superan el valor del conjunto de los bienes tangibles. Muchas veces, por no cumplir con el concepto de Activo definido en el Marco Conceptual de las Resoluciones Técnicas, no son reflejados en la información contable.

En la Contabilidad, actualmente sólo se reconocen los intangibles identificables y controlables a los que se les puede asignar un valor de manera objetiva. Asimismo se reconoce un concepto que surge de las combinaciones de empresas llamado *Valor Llave* definido como el valor monetario de las ventajas competitivas que poseen las mismas.

Tradicionalmente, los Activos Intangibles se definen como aquellos recursos que tienen una naturaleza inmaterial, y poseen capacidad para generar beneficios económicos futuros que pueden ser controlados por el ente.

Los intangibles más usuales, independientemente de que sean o no considerados por la Contabilidad son: Llave de Negocio; costos de constitución o preoperativos de un ente; costo de publicidad; marcas; concesiones; franquicias; gastos de desarrollo de productos; patente; fórmulas de producción; derechos de autor; etc.

En este capítulo se hará mención a los aspectos de medición de estos activos, sus distintos tratamientos contables, tanto los permitidos por las normas contables argentinas como los abogados por las IFRS (Normas Internacionales de Información Financiera). Asimismo, se analizará la relación existente con la Contabilidad Ambiental, y la forma en que esta captura y expone la información pertinente.

2. Definición y Clasificación de los Activos Intangibles

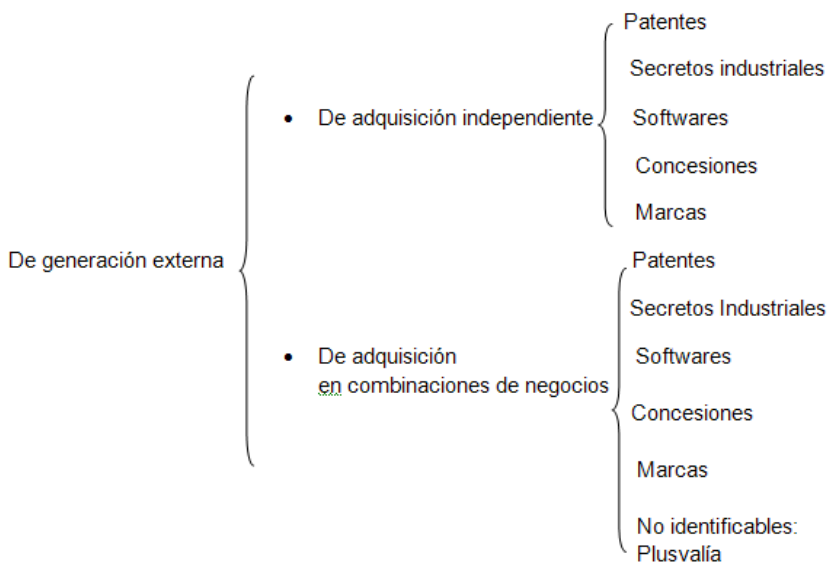
La Resolución Técnica N° 9 define a los Activos Intangibles como “aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.”. El IASC (International Accounting Standards Committee) los define como “aquellos bienes de carácter no monetario y sin apariencia física que pueden ser identificados, controlados y distinguibles del valor llave de la empresa.”

Las *características* de los Activos Intangibles son las siguientes:

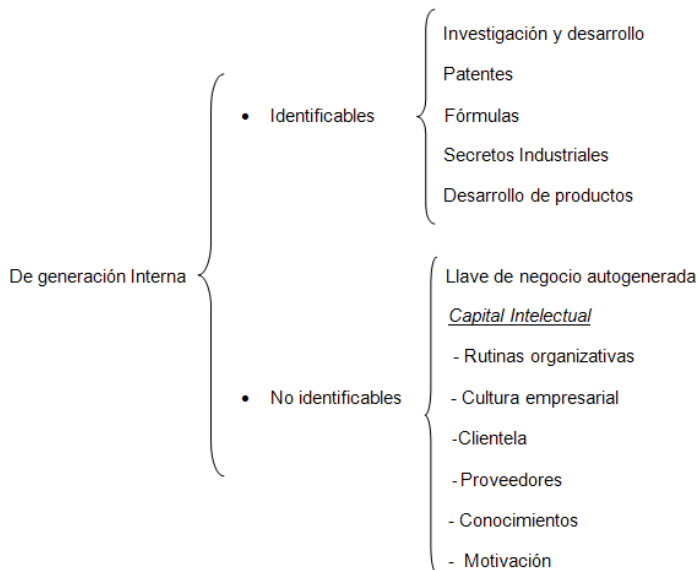
- a) Inmaterialidad: carecen de sustancia física.
- b) No siempre se pueden asignar a un elemento específico.
- c) Existe subjetividad en las mediciones.
- d) Legalidad: sobre los intangibles se puede establecer regulación legal, o pueden estar sujetos a relaciones contractuales.

- e) Permiten simultaneidad en el uso de los mismos, sin que ello implique su agotamiento. Su único límite es el mercado y la acción de los competidores.
- f) A diferencia de los activos tangibles que tienden a depreciarse con su uso, ciertos intangibles pueden incrementar su valor a medida que son empleados en la actividad económica.
- g) Poseen un valor potencial, es decir, un valor que recién se conoce cuando se lleva adelante la utilización económica.

Los Activos Intangibles pueden clasificarse según se detalla a continuación⁷⁴:



⁷⁴ “Los Intangibles y la Información Contable”. Bongianino, C. XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad. Año 2001.



3. Era del Conocimiento: Un nuevo esquema Patrimonial Contable

La economía del conocimiento se caracteriza por la incorporación del conocimiento en el Activo de una organización, que se materializa en un conjunto de intangibles denominado Capital Intelectual.

Este hecho provoca una modificación en la ecuación tradicional $\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio Neto}$, la cual deja de ser suficiente ya que no refleja elementos importantes de la vida de una organización.

La nueva ecuación sería la siguiente:

ACTIVO	PASIVO
CAPITAL HUMANO CAPITAL ESTRUCTURAL CAPITAL RELACIONAL	PATRIMONIO NETO CAPITAL INTELECTUAL

Fuente: Bongianino, C. “Los Intangibles y la Información Contable”

Dentro del Activo se incluirían aquellos Intangibles identificables. Los demás formarían parte de la segunda ecuación.

El Capital Humano está representado por conocimiento, actitudes, y habilidades de los empleados de una organización.

El Capital Estructural está compuesto por los procesos de trabajo, la cultura de la organización, su manejo de la información, sus sistemas de gestión, etc.

El Capital Relacional representa la estructura externa de la organización, es decir, la clientela, las alianzas que ha creado, los recursos del mercado, etc.

Estos activos se caracterizan por ser de difícil cuantificación, como también por ser de lenta generación, y por no existir un mercado activo para ellos. Si la organización deja de existir, no tienen valor de liquidación.⁷⁵

El **Capital Intelectual** representa la diferencia entre el valor de mercado de una empresa y su valor de libros, neto de los efectos especulativos.

⁷⁵ Libro: Cuestiones Contables Profesionales. Autor: Enrique Fowler Newton. ISBN: 950-537-553-0. Editorial Macchi. Año 1998.

4. Reconocimiento y Medición de Activos Intangibles

La Contabilidad tradicional no refleja en los Estados Contables el verdadero valor de la empresa a la cual se refieren, ya que evalúan su capacidad y riesgos considerando principalmente los activos tangibles. No tener en cuenta a ciertos intangibles representa un problema de valuación puesto a en ciertas ocasiones suelen ser los bienes más valiosos de una organización.

Su inclusión en los Estados Contables podría considerarse conveniente en función de los objetivos de los mismos (protección del inversor/acreador, utilidad), y de la importancia que se le otorgue a la verificabilidad.

Si en la confección de los Estados Contables se prima por la protección de los intereses de los inversores, los intangibles no se expondrían (contabilidad tradicional) ya que se debe adoptar una postura prudente y dar suma importancia a la verificabilidad.

Si, en cambio, se prima el ofrecer utilidad, debería informarse todo aquello que incremente la utilidad de la información.

La Resolución Técnica 17 establece que los activos intangibles adquiridos y los producidos solo se reconocerán cuando:

“a) pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros, a través de incremento de ingresos o ahorro de costos.

b) su costo pueda determinarse sobre bases confiables.

c) no se trate de:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- costos de investigación efectuados con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos
- costos erogados en el desarrollo del valor llave, y otros que no puedan ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto.
- costos de publicidad, promoción o reorganización de una empresa.
- costos de entrenamiento.

En tanto se cumplan con las condiciones a) y b), podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que respondan a:

- costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal
- costo que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una actividad (costo preoperativos), siempre que sean directos y atribuibles a la nueva actividad y claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad no se hubiera desarrollado.”

Las partidas que cumplen con las condiciones para ser reconocidas contablemente se medirán al momento de su incorporación al patrimonio, a su costo. Desde el punto de vista teórico y de acuerdo al modelo contable adoptado, la medición de los activos intangibles al cierre será al costo original, neto de las depreciaciones acumuladas, o a su valor corriente. Cabe señalar que el método establecido en las Normas Argentinas es el del costo. Si se miden a su valor corriente, se aplicarían valores de mercado, los cuales no surgen de manera efectiva para todos ellos.

La depreciación de los activos intangibles se basa en función de su vida útil, es decir, el período de tiempo en que se estima acarreará beneficios económicos futuros. Las Normas Contables establecen que si la vida útil de un intangible es indefinida, no se computará depreciación. En este caso, se realizará la comparación con su valor recuperable en cada cierre de ejercicio.

4.1 Llave de negocio: Tratamiento contable

La llave de negocio que surge de una transacción, la adquisición de una empresa, representa un conjunto de características o bienes susceptibles de producir beneficios económicos futuros, cuya composición no se puede identificar.

La llave de negocio positiva es una expectativa futura de ganancias. En cambio, la negativa, compensa las pérdidas que al comienzo sufrirá la empresa adquirente, es decir, el importe ahorrado por comprar una empresa con tendencia deficitaria, se compensará con las pérdidas que le ocasionará hasta que el nuevo manejo gerencial revierta la situación.

La Llave positiva se deprecia a medida que se obtienen las ganancias, y la negativa a medida que se producen las pérdidas esperadas.

Cabe señalar que en el valor llave existe un factor de incertidumbre, este es el mantenimiento de su valor.

La Llave de Negocio se reconocerá solamente cuando surja de las siguientes operaciones⁷⁶:

- Adquisiciones
- Participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa.

Las Resolución Técnica 18 prohíbe el reconocimiento de la llave autogenerada ni los cambios en el valor de la llave adquirida que surja de acciones de la administración del ente.

La medición contable de la llave de negocio, tanto positiva como negativa, se efectuará al costo original menos su depreciación acumulada.

⁷⁶ Resolución Técnica Nº18. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En el caso de la llave negativa, la porción relacionada con las expectativas de pérdidas o gastos futuros, que no hayan sido reconocidas como pasivo a la fecha de la adquisición, se reconocerán en los ejercicios en los que se atribuyan tales pérdidas. El resto de la llave negativa se reconocerá en un período igual al promedio ponderado de la vida útil restante de los activos sujetos a depreciación de la organización. El mismo tratamiento se aplicará en caso de que los quebrantos no se produzcan.

4.2 Normativa Internacional sobre Activos Intangibles: Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 38⁷⁷

A nivel internacional, el tratamiento contable de los intangibles es expuesto por la NIC 38. Se excluyen de la aplicación de esta norma, los activos financieros, y las concesiones sobre minas y yacimientos.

Los criterios de reconocimiento prescriptos en esta norma son asimilables a los de las normas argentinas en cuanto a la medición fiable de su costo o valor razonable, y la probabilidad de generación de beneficios económicos futuros. La norma adiciona a estas condiciones, la identificabilidad del Activo de manera separada al negocio, es decir, el intangible debe ser susceptible de ser escindido de la entidad y transferido. Surgen de derechos contractuales con independencia de que estos derechos sean separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Medición Inicial de los Activos Intangibles

La forma en que se incorpora el activo influirá en su medición:

⁷⁷ Norma Internacional de Contabilidad N°38.

1. *Adquisición independiente*: El intangible se medirá a su precio de adquisición neto de descuentos comerciales, más todo costo directamente atribuible a su preparación para su uso previsto. Se debe diferenciar el precio de contado del precio a plazo, con la alternativa de reconocerlo como gasto financiero.
2. *Adquisición como parte de una combinación de negocios*: el intangible se medirá a su valor razonable en la fecha de la adquisición, siempre que este se pueda determinar fiablemente. El mejor indicador es el precio de cotización en un mercado activo.

El valor razonable es de imposible determinación cuando el intangible ha sido adquirido en una combinación de negocios, surja de derechos legales o contractuales y además, no sea separable o lo sea pero no exista evidencia de transacciones de intercambio para el mismo o similar activo y la estimación del valor razonable dependa de variables que no se puedan medir.

Ante la inexistencia de un mercado activo para el intangible pero sí de un Valor Razonable, para su determinación se debe considerar las transacciones similares para ese activo. Métodos frecuentes utilizados por las empresas son la aplicación de múltiplos, el descuento de flujos de efectivo futuros que podría originar el activo, etc.

3. *Adquisición por medio de una subvención gubernamental*: El activo puede ser adquirido gratis o por un precio simbólico. En este caso se debe optar tanto para el intangible como para la subvención, entre su valor razonable y precio simbólico. Se ampliará su tratamiento contable en una sección posterior.
4. *Permuta de activos*: se utilizará su valor razonable, a menos que la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o no pueda

determinarse con fiabilidad dicho valor correspondiente tanto al activo recibido como al entregado, en cuyo caso, se optará por el importe en libros del bien entregado ajustado por los montos monetarios.

5. *Adquisición por una subvención oficial:* El activo puede ser adquirido gratis o por un precio simbólico. En este caso se debe optar tanto para el intangible como para la subvención, entre su valor razonable y precio simbólico.
6. *Llave de negocio autogenerada:* no corresponde su reconocimiento por no cumplir con las condiciones establecidas, es decir, su medición no es fiable, no es separable ni surge de derechos contractuales o legales (falta de identificabilidad), y no es controlable por la organización.
7. *Otros activos generados internamente:* Existe dificultad para evaluar si el intangible involucrado cumple con los criterios de reconocimiento de activos en cuanto al momento de generación de beneficios económicos en el futuro, y al establecimiento de su costo en forma objetiva.

Además de los criterios de reconocimiento y medición inicial, se debe considerar si el activo pertenece a la fase de investigación o a la fase de desarrollo.

Durante la fase de investigación no se reconocerán activos intangibles, sino que las erogaciones efectuadas serán consideradas gastos del período. La Norma defiende esta postura, sosteniendo que en esta fase, la entidad no puede demostrar la existencia de un activo intangible que pueda generar beneficios económicos en el futuro.

Durante la fase de desarrollo, un activo intangible se reconocerá si:

- es posible completar la producción del intangible.
- la entidad tiene la intención de completarla y la capacidad para usar o venderlo.
- el intangible generará beneficios económicos en el futuro.

El costo estará representado por la sumatoria de los desembolsos incurridos desde que el elemento cumple con los requisitos para ser reconocidos.

Medición posterior de los activos intangibles⁷⁸

La Norma establece dos modelos de medición:

- *Modelo de Costo*: el valor contable del activo está dado por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de pérdidas por deterioro.
- *Modelo de Revaluación*: el valor contable está dado por su valor razonable del momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de pérdidas por deterioro.

La norma establece que la revaluación se efectuará con la frecuencia necesaria para que el valor libro del intangible represente el valor razonable. Si incrementa la medición contable del activo, se imputará la diferencia a resultado en caso de que haya habido desvalorizaciones anteriormente, de lo contrario se reconocerá como un Superávit de Revaluación en el Patrimonio Neto. Si disminuye dicha medición, la diferencia se debitará del Superávit de Revaluación en caso de que haya habido ganancias por tenencia anteriormente, de lo contrario, se reconocerá como resultado del ejercicio.

⁷⁸ Norma Internacional de Contabilidad N°38.

4.3- Reconocimiento contable de intangibles recibidos a título gratuito mediante subvención del gobierno⁷⁹

Aquí se presenta un dilema: ¿cómo asignar un valor objetivo al intangible si no hubo erogación alguna? No existe contraprestación monetaria que pueda considerarse como *costo de incorporación*. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 38 y 20) establecen tratamientos alternativos.

NIC 38: “El Activo puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención gubernamental.”

NIC 20: “Inicialmente, se puede reconocer tanto el activo intangible como la subvención a su valor razonable o por un valor simbólico, más los gastos incurridos en la preparación del activo para el uso al cual va destinado”.

Las subvenciones del gobierno solo deben ser reconocidas cuando se tenga una prudente seguridad de que:

- 1) la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute.
- 2) Se recibirán las subvenciones.

Estas exigencias deben cumplirse simultáneamente.

⁷⁹ Vázquez, R; Fronti, L; Bongianino, C: “Tratamiento de Activos Intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental”. XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y 1* Jornadas Internacionales de Contabilidad. UBA - FCE.

A) Medición al momento de la incorporación al patrimonio

Alternativas: Reconocer al Intangible a:

- 1) un valor simbólico (Opción no utilizada)
- 2) su valor corriente o razonable.

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor experimentados, en una transacción libre. Un mercado activo es aquél en el que se dan todas las siguientes condiciones: Los bienes o servicios son homogéneos; se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; los precios están disponibles al público.

Contrapartida

El incremento patrimonial que implica la incorporación de un intangible recibido mediante subvenciones no tiene contraprestación monetaria. Existen dos posturas diferentes para el tratamiento de la contrapartida:

- 1) Que sea una cuenta del Patrimonio Neto (Ingreso Diferido), que una vez devengado el ingreso, se traslade directamente a los Resultados Acumulados sin pasar por el Estado de Resultados. (Imputación directa al Patrimonio Neto).
- 2) Que sea cuenta del Patrimonio Neto (Ingreso Diferido), que una vez devengado el ingreso, se impute al Estado de Resultados con una cuenta de ingresos representativa. (Imputación Indirecta al Patrimonio Neto)⁸⁰.

La NIC 20 ha optado por la imputación indirecta al Patrimonio Neto.

⁸⁰ Vázquez, R; Fronti, L; Bongianino, C: Tratamiento de Activos Intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental ". XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y 1* Jornadas Internacionales de Contabilidad. UBA - FCE.

Siguiendo los lineamientos de Newton, F.E., una subvención relacionada con la adquisición de un activo reduce su costo. Asimismo, sostiene que si la medición contable del activo a adquirirse fuese su valor razonable, u otro valor corriente, la subvención debería reconocerse directamente como resultado del ejercicio, ya que no tendría sentido que la medición del activo fuese primero reducida para reconocer la subvención, y luego incrementada para llevarla nuevamente a su valor corriente.

B) Medición con posterioridad al reconocimiento inicial

Existen dos caminos:

Tratamiento por punto de referencia (modelo de costo): El intangible en cuestión es contabilizado a su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que le haya podido afectar.

Tratamiento alternativo permitido: El intangible es contabilizado por su valor revaluado, es decir, es llevado a su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo. El valor razonable debe establecerse en función a un mercado activo.

Las normas de nuestro país contemplan sólo el criterio de “tratamiento por punto de referencia”.

Particularmente, la revaluación del intangible presenta dos alternativas:

- 1) Asignar el importe de la revaluación a una cuenta de Patrimonio Neto (Revalúo).
- 2) Asignarlo a una cuenta de resultados.

4.4- Medición de Activos intangibles. Su relación con la Contabilidad Ambiental

La amenaza del avance del cambio climático ha llevado a que gran parte de las naciones, así como también organismos, comiencen a comprometerse y a iniciar acciones tendientes a mitigarla. La ratificación del Protocolo de Kioto, acuerdo internacional cuyo objetivo es promover el desarrollo sostenible mediante la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), en un ejemplo de dicho compromiso. Asimismo, distintas áreas de estudio han comenzado a abordar esta preocupación, entre ellas la Contabilidad.

Para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto, existen mecanismos de flexibilidad, y son los siguientes: Mercados de Permisos de Emisión, Mecanismo de Desarrollo Limpio, Proyectos de Aplicación Conjunta, y Sumideros y Depósitos de GEI. En el presente acápite nos detendremos en el primer mecanismo.

Los Derechos de Emisión son permisos otorgados por el Gobierno para emitir, a lo largo de un año, una tonelada equivalente de CO₂. Dicho permiso puede cubrir las emisiones de todo o parte de una instalación o conjunto de ellas, ubicadas en un mismo emplazamiento, operado por un mismo titular, que tiene la potestad de cancelar el permiso si lo considera oportuno, en cualquier momento. Están representados a través de certificados transferibles.

Los Mercados de Permisos de Emisión permiten la comercialización de dichos permisos entre países industrializados. La opción es beneficiosa ya que el país o empresas que logra reducir más de lo comprometido vende los certificados excedentes (obtiene ganancias) a aquel que no puede cumplir con su meta, y al mismo tiempo contribuye a la mitigación del cambio climático.

El área de estudio vinculada a la Contabilidad ha considerado la incidencia de este mecanismo en la confección de los Estados Financieros de las empresas involucradas.

A continuación se presenta un tratamiento contable de los Permisos de Emisión, el cual se ha inclinado hacia la corriente de pensamiento de Fronti de García, L, et Altri, con la cual coincido, por tomar como base los criterios de prudencia, transparencia y medición objetiva en el reconocimiento y registro de los permisos de emisión.

4.4.1- Procedimiento contable de los Permisos de Emisión

- Los Derechos de Emisión asignados en forma gratuita por el gobierno asumen la forma de una subvención gubernamental, por ende los mecanismos detallados anteriormente son aplicables en este caso. Constituyen activos intangibles por cumplir con los requisitos de la NIC 38.
- Cuando se produce la emisión de gases, la empresa contrae una obligación (Pasivo), la cual es cancelada con la entrega de certificados o mediante el pago de una multa. Si se ha emitido más de lo permitido, pueden comprarse permisos adicionales en el mercado. Al mismo tiempo, se devenga el ingreso diferido por la cantidad de emisiones efectuadas. Se reconoce el devengamiento trasladando el importe correspondiente del Patrimonio Neto al Estado de Resultados.
- En caso de existir un incremento de valor de los permisos, este se debe reconocer en el Patrimonio Neto mediante la cuenta Revalúo.
- En caso de existir un decremento de valor, el Revalúo contabilizado puede compensarlo, debitándose. Por la diferencia debe reconocerse un resultado negativo.
- El cumplimiento de la obligación se refleja cancelando el pasivo entregando los permisos, a su valor corriente a esa fecha.

- Los derechos y la obligación son independientes entre sí. Los derechos pueden utilizarse para cancelar la obligación o pueden ser vendidos.
- Los derechos pueden mantenerse como activos financieros, sin embargo, estos no encuadrarían con la definición de activos financieros dada las particularidades del mercado activo. Además, las diferencias positivas entre los valores negociados y los registrados deberían ser consideradas resultado positivo, pero esto no es permitido por la NIC 38, que exige que se imputen al Patrimonio Neto.

5. Un caso especial: Los intangibles deportivos y su tratamiento contable⁸¹

El presente acápite se ha basado en el trabajo presentado por los autores Carratalá, J.M., Bursesi, N.H., y Villacorta Hernández, M.A., en las XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad (Año 2004) “Los Intangibles Deportivos y su adaptación normativa frente al crecimiento de la actividad”.

En el mundo del deporte profesional, los jugadores son los principales activos generadores de ingresos para los clubes. Los activos intangibles son gran parte del patrimonio de los mismos, ejemplo de ellos son: derechos de adquisición de jugadores, derechos de transmisión de partidos, inversiones en divisiones inferiores.

El principal problema que se presenta en este ámbito es que el valor de gran parte de los jugadores no se encuentra reflejado correctamente en los estados contables, situación derivada, fundamentalmente, de las diferentes formas de ingreso de los jugadores profesionales al patrimonio del club y su reconocimiento contable.

⁸¹ “Los Intangibles Deportivos y su adaptación normativa frente al crecimiento de la actividad”: Carratalá, J.M., Bursesi, N.H., y Villacorta Hernández, M.A. XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y I Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad (Año 2004).

Cabe señalar que en materia de activos intangibles asociados a entidades deportivas, se destaca el Informe N° 24 sobre Bienes Intangibles de la Comisión de Estudios sobre Contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

Para el reconocimiento de estos activos, los autores antes mencionados han elaborado una propuesta, la cual se detalla a continuación.

1) Reconocimiento y valuación de jugadores adquiridos

El activo intangible está representado por los derechos de pase de jugadores profesionales adquiridos y su valor se integra por los siguientes conceptos:

- Costo de adquisición
- Demás costos necesarios para poner al activo en condiciones económicas de uso: derechos de inscripción, traslados, sellados, impuestos, comisiones, etc.
- Las sumas abonadas al jugador (primas) al jugador por la suscripción del contrato

2) Reconocimiento y valuación de jugadores propios

“Con relación a los jugadores formados en el club, el intangible “derecho de pase” nace cuando se formaliza la relación jurídica a través de la suscripción del primer contrato profesional

En este caso nos encontramos frente a dos posiciones:

- a.) no considerar estos costos como activables, e imputarlos como Resultado del ejercicio en que se incurren.

b.) activar los costos de formación de jugadores hasta la firma del primer contrato profesional (habilitación), momento a partir del cual se establece la relación jurídica.”

El reconocimiento contable del derecho de pase podrá tener lugar al formalizar el primer contrato con el jugador formado internamente. “El valor de incorporación al Patrimonio estará integrado por la suma abonada por la firma de su primer contrato (es decir la “prima”), más las erogaciones efectuadas por el club en la formación del plantel amateur, durante el período que dure tal formación, de acuerdo con alguno de los siguientes métodos de costeo:

Costo por criterio de éxito: significaría asignar la totalidad de los sacrificios económicos incurridos en formación de jugadores durante el ejercicio, como valor de origen de los jugadores “habilitados o formados” en el mismo. De no producirse esta circunstancia en un período, los costos totales se consideran como resultado negativo de ese ejercicio.

Costo por Ordenes: en este caso la acumulación de los costos de formación se apropia *por Jugador* en fichas individuales de cada uno de ellos, hasta la suscripción del primer contrato profesional -habilitación- o del momento a partir del cual considere que pasa a transformarse en un Activo terminado y transferible: “Derechos de Pase”.

Costo por Grupos / Camadas: se concibe la formación como una actividad conjunta integrada por grupos de jugadores que practican el fútbol amateur. La acumulación de costos se asignará al grupo.”

6. Conclusión

En la Economía del siglo XXI, el conocimiento se ha transformado en el principal elemento generador de valor agregado para las empresas, ya que a través de él es

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

posible la innovación en el negocio y por ende la obtención de ventajas competitivas.

El conocimiento representa un activo intangible para la empresa. Muchas veces, por no cumplir con el concepto de Activo definido en el Marco Conceptual de las Resoluciones Técnicas, no es reflejado en la información contable.

Las mediciones contables se basan en el precio de los bienes para la formación del costo. Se pretende que el costo configure una medición que indique el valor de los bienes en términos monetarios.

La Contabilidad tradicional no refleja en los Estados Contables el verdadero valor de la empresa a la cual se refieren, ya que evalúan su capacidad y riesgos considerando principalmente los activos tangibles. No tener en cuenta a ciertos intangibles representa un problema de valuación puesto a que en ciertas ocasiones suelen ser los bienes más valiosos de una organización.

Sin embargo, muchas empresas, en su esfuerzo por incorporar ciertos intangibles a la medición de su valor, utilizan indicadores no monetarios para medir su eficiencia. La utilización de indicadores de gestión junto con los indicadores financieros permitiría la medición de los intangibles con un sentido más amplio, y por ende la obtención de información sobre las empresas más próxima a la realidad en el contexto de una economía basada en el conocimiento.

Las organizaciones deben contar con sistemas de información que ayuden a identificar los costos ambientales incurridos y los beneficios obtenidos y que faciliten la medición del desempeño económico ambiental.

Teniendo en cuenta la responsabilidad social de las empresas, en la actualidad ninguna empresa u organización debería omitir en la elaboración de sus informes contables el tratamiento de los impactos ambientales que podrían llegar a afectar a sus usuarios, tanto en el presente como en el futuro.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

En nuestro país, cada vez son más las empresas que brindan información medioambiental a través de sus estados contables y/o informes de sostenibilidad. Esto se debe, en parte, a que los usuarios y consumidores exigen que las empresas asuman su responsabilidad social.

BIBLIOGRAFÍA

- Libro: Contabilidad Pasado, Presente y Futuro. Autores: Pahlen Acuña, R., Fronti de García, L., et. Altri. Editorial La Ley. ISBN 978-987-03-1524-7. Año 2009.
- Libro: Contabilidad Superior. Autor: Enrique Fowler Newton. Editorial La Ley. ISBN Tomo I 987-03-0784-1, Tomo II 987-03-0785-X.
- Tratamiento de Activos Intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental. Autores: Vázquez, R; Fronti, L; Bongianino, C: XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y 1* Jornadas Internacionales de Contabilidad. UBA - FCE.
- Libro: Cuestiones Contables Profesionales. Autor: Enrique Fowler Newton. ISBN: 950-537-553-0. Editorial Macchi. Año 1998.

Análisis de la propuesta de la Global Reporting Initiative para la elaboración de informes de sostenibilidad

Daniela Varela

Introducción

Existe una estrecha vinculación entre las organizaciones y el entorno en las cuales se encuentran inmersas, y las decisiones tomadas por las mismas tienen impacto en el escenario social, económico y medioambiental, debiendo asumir esta responsabilidad.

Desde hace algunas épocas atrás, las obligaciones de las organizaciones ya no solo se limitan simplemente a no contaminar el ambiente o a cumplir con las normas vigentes que le son aplicables, sino que la sociedad les reclama que asuman un nuevo rol como integrantes de la misma, o sea que asuman una nueva responsabilidad socio ambiental siendo el eje de la misma el Desarrollo Sustentable.

Actualmente, las empresas se enfrentan con el desafío de brindar información no solo patrimonial, sino también la referida a su desempeño económico, social y ambiental, de utilidad para los grupos de interés o stakeholders.

Atendiendo a este nuevo desafío, en 1997 se crea el GRI (Global Reporting Initiative), una organización creada por la convocatoria de la Coalición de Economías Responsables del Medio Ambiente (CERES) y el Programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas (PNUMA), con el objetivo de brindar

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

orientación y apoyo a cualquier tipo de organizaciones para la realización de informes de sostenibilidad, denominados Memorias de Sostenibilidad.

El presente trabajo realizará un abordaje del tema Memorias de Sostenibilidad, primero determinando un marco teórico, para luego analizar la historia del GRI y las guías que brinda para la elaboración de dichas memorias.

Marco teórico

La contabilidad social

La disciplina contable puede ser dividida en los siguientes 5 segmentos principales:

- Contabilidad Patrimonial
- Contabilidad Gerencial
- Contabilidad Gubernamental
- Contabilidad Macroeconómica
- Contabilidad Social (micro y macro): contiene conceptos o palabras claves como “bienestar humano”, “libertad cultural” y “libertad de participación” que se verán reflejados en informes contables y sistemas contables de empresas, familias, entes sin fines de lucro y gubernamentales y en los informes contables y sistemas contables de ciudades, provincias, regiones, países, comunidades de países, continentes y mundiales. (García Casella, 2006, 9).

La unidad de medida de la contabilidad social no tiene que ser exclusivamente la moneda.

Los objetivos que los buenos emisores buscan con la información contable social son (Seltzer, 2006, 135):

- Cumplir con los objetivos institucionales.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- Cumplir con la normativa legal y societaria en forma, en los casos que corresponda.
- Agregar información para enriquecer la información tradicional.
- Acercar la información a los usuarios de la manera más económica, oportuna y con la tecnología más adecuada.

Los Informes contables sociales pueden ser (Seltzer, 2006, 136):

1- MACRO: país, región, ciudad. Los sistemas de contabilidad social de tipo macro dependen del objetivo o propósito con que se encaren.

2- MICRO: empresa. Es aquel informe que emite una organización, cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática referida a la responsabilidad social asumida y ejercida por ella. Constituye una herramienta para informar, planificar, evaluar y controlar el ejercicio de dicha responsabilidad. Su conocimiento es de utilidad para directivos, trabajadores, sindicatos, estado, universidades y público en general. En él se encuentran temas concretos que permiten reflexionar y elaborar propuestas para ayudar a concebir y perfeccionar cualquier organización. (LORENZO, y GEBA, MONTES y SCHAPOSNIK, 1998, 11). Dentro de esta clasificación encontraremos a las Memorias de Sostenibilidad.

Memorias de sostenibilidad

La Goba Reporting Initiative

La Iniciativa del Reporte Global (GRI) es una organización creada en 1997 por la convocatoria de la Coalición de Economías Responsables del Medio Ambiente (CERES) y el Programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas (PNUMA). Su objetivo es brindar orientación y apoyo a las organizaciones para la realización de informes de sostenibilidad, es por esto, que brinda una guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. El uso de esta guía es voluntario y las directrices en ella están concebidas para poder ser aplicadas por cualquier tipo de empresas, sin importar su tamaño, tipo, sector o localización teniendo en cuenta las diversas consideraciones practicas a las que se enfrentan una amplia gama de organizaciones, desde las pequeñas empresas hasta aquéllas con gran volumen de operaciones que operan en distintas áreas geográficas al mismo tiempo. Para definir el contenido de la memoria y garantizar la calidad de la información contenida en ella, la guía brinda una serie de principios que serán analizados en el siguiente apartado, así como también otorga orientaciones para definir el contenido y la cobertura de la memoria.

El propósito de la GRI es que la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad sirva como marco generalmente aceptado para informar acerca del desempeño económico, ambiental y social. El marco GRI para la elaboración de memorias de sostenibilidad describe el contenido general, así como contenidos

sectoriales específicos, acordados por una amplia gama de grupos de interés en todo el mundo, los cuales se consideran generalmente aplicables para la descripción del desempeño de una organización en materia de sostenibilidad.

La aplicación de la guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad permite:

- Demostrar el compromiso organizacional con el desarrollo sostenible: este punto tiene una amplia importancia en la actualidad para diversos grupos de interés como inversores, auditores, ONGs, entre otros.
- Comparar el desempeño organizacional a lo largo del tiempo: permite comprar tanto el desempeño de una organización durante diferentes periodos a lo largo del tiempo, como la comparación con el desempeño de otras organizaciones.
- Medir el desempeño organizacional con respecto a leyes, normas, estándares e iniciativas voluntarias.

Desde sus comienzos y hasta el momento la GRI ha elaborado tres versiones de la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, siendo la primera en el año 2000, la segunda en el año 2002 y la última en el año 2006.

Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad

Esta guía brinda directrices para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad en base a un eje que se conoce como “triple cuenta de resultados finales” o *triple bottom line* (Fronti de García, 2008, 166): considerando la dimensión económica, social y ambiental de las organizaciones, destacando la importancia de la interrelación de estos elementos. Además de estas tres dimensiones, Cristóbal

(Cristóbal, 2010, 4) señala una cuarta: derechos humanos, haciendo referencia a que se verifique dentro de las prácticas empresariales el cumplimiento de las Convenciones y Declaraciones Internacionales sobre el particular.

La familia de documentos del GRI incluye además de la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad ya mencionada anteriormente, otros elementos técnicos como protocolos de indicadores, suplementos sectoriales, protocolos técnicos, para poder llevar adelante las distintas áreas que debe abarcar la Memoria de Sostenibilidad (Cristóbal, 2010, 3)

Según la versión 2006 de la guía:

“La elaboración de una memoria de sostenibilidad comprende la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a grupos de interés internos y externos en relación con el desempeño de la organización con respecto al objetivo del desarrollo sostenible.”.

De esta definición podemos resaltar la importancia dada no solo a la elaboración de las memorias, sino también a la divulgación de las contribuciones positivas y negativas al desarrollo sostenible por parte de la organización a los interesados, ya sean estos grupos pertenecientes a la organización o grupos fuera de la misma.

La primera guía fue lanzada en el año 2000 para integrar los indicadores de desempeño económico, social y ambiental en los informes financieros, evolucionando en la versión del año 2002, que incorpora una serie de principios para asegurar la confiabilidad de los elementos que se informan en la memoria. Algunos de ellos conformaban el marco de la memoria (transparencia, globalidad, auditabilidad), otros eran los que afectaban a las decisiones sobre qué incluir en la memoria (exhaustividad, relevancia, contexto de sostenibilidad), también los que

pretendían garantizar la calidad y la veracidad (precisión, neutralidad, comparabilidad) y los que afectaban las decisiones sobre el acceso a la memoria (claridad, periodicidad).

En el año 2006 se lanza la versión 3.0 de la guía, denominada G3, tras una etapa de exposición pública para ser objeto de comentarios, dentro de lo que se ha denominado como “proceso de retroalimentación estructurada”. Buscando siempre evolucionar en cada una de sus versiones, el GRI a través del lanzamiento de esta guía pretende ampliar el número de empresas que utilicen estos lineamientos, con independencia de su tamaño.

Se indican como novedades principales la inclusión de (Rodríguez de Ramírez, 2007, 194):

- Lineamientos sobre el contenido del informe y el proceso de información.
- Lineamientos sobre cómo determinar la cobertura del informe (establecimiento de límites).
- Conjunto de “auto-tests” para ayudar a aplicar cada principio de información.
- Nueva sección en Ítems a Revelar sobre la Estrategia y el Análisis que destaca los temas principales, los riesgos y las oportunidades.
- Revelaciones sobre Enfoque de Gestión e Indicadores de Desempeño dentro de la sección de Indicadores.
- Conjunto completo de protocolos de indicadores con definiciones más precisas, documentación y medidas específicas.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Fronti de García (2008, 166) propone las siguientes características para la guía 2002, también aplicables a la guía 2006:

- Principios y contenidos orientan la elaboración de Memorias de Sostenibilidad.
- Ayuda a presentar una visión equilibrada con su actuación económica, ambiental y social.
- Promueve la posibilidad de comparación.
- Pretende facilitar la interacción con partes interesadas.

La guía G3 se compone de:

- Principios y orientaciones para la elaboración de las memorias.
- Contenidos básicos.

Principios y orientaciones para la elaboración de Memorias

Principios

Los principios: *“describen los resultados que una memoria debe conseguir y también proporcionan una orientación para la toma de decisiones clave durante el proceso de elaboración de la memoria”*. Los Principios en su conjunto están destinados a ayudar a conseguir la transparencia, es decir, contribuyen a que la información presentada sea completa.

A continuación se presenta un análisis de los principios definidos en la guía del GRI versión 3.0:

Principios para la definición del contenido de la Memoria

Materialidad

“La información contenida en la memoria deberá cubrir aquellos aspectos e Indicadores que reflejen los impactos significativos, sociales, ambientales y económicos de la organización o aquéllos que podrían ejercer una influencia sustancial en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés.”

Este principio se refiere a la relevancia de los aspectos o indicadores que se incorporaran en la memoria para reflejar los impactos sociales, ambientales y económicos de la organización o que ejerzan una influencia sobre las decisiones de los grupos de interés. La materialidad es el umbral a partir del cual un aspecto o un indicador pasa a ser relevante.

Como la información a ser suministrada por una organización es diversa, la guía establece que al momento de evaluar la relevancia de la misma se deben combinar factores internos y externos, estos son los siguientes:

Participación de los grupos de interés

“La organización informante debe identificar a sus grupos de interés y describir en la memoria cómo ha dado respuesta a sus expectativas e intereses razonables.”

Los grupos de interés serán aquellos individuos o entidades que se ven afectados de alguna manera por las actividades, productos y/o servicios de la organización emisora de la memoria, así como también aquellos individuos o entidades que afectan a la organización en la ejecución de sus estrategias y la persecución de los objetivos planteados.

La identificación de los grupos de interés y de sus expectativas es importante a la hora de definir el alcance de la memoria, tomándose en consideración los intereses de una amplia gama de grupos de interés. En cambio, a la hora de tomar decisiones respecto de la claridad de la información presentada en la memoria, se deberán tener en cuenta los intereses de aquellos grupos de interés que se esperan sean los usuarios de la memoria de sostenibilidad.

Contexto de sostenibilidad

“La organización informante debe presentar su desempeño dentro del contexto más amplio de la sostenibilidad.”

Este principio se refiere a que la información a presentarse sobre el desempeño en las dimensiones económica, social y ambiental de una organización no debe limitarse al desempeño individual de la organización, sino debe referirse a las contribuciones locales, regionales o globales.

Exhaustividad

“La cobertura de los Indicadores y aspectos materiales y la definición de la cobertura de la memoria deben ser suficientes para reflejar los impactos sociales, económicos y ambientales significativos y para permitir que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización informante durante el periodo que cubre la memoria.”

La exhaustividad se encuentra vinculada al alcance, es decir que los aspectos o indicadores incluidos en la memoria sean los suficientes para reflejar los aspectos económicos, sociales y ambientales mas importantes; a

la cobertura, entendiéndose como tal al conjunto de entidades cuyo desempeño se presenta en la memoria; y al tiempo o sea, que la información que se presenta sobre un determinado periodo sea completa, incorporando aquellas actividades que si bien en el corto plazo producen un impacto mínimo, pero que tienen un efecto acumulativo significativo y razonablemente previsible, que puede convertirse en inevitable o irreversible a largo plazo.

Principios para definir la calidad de elaboración de memorias

Equilibrio

“La memoria deberá reflejar los aspectos positivos y negativos del desempeño de la organización para permitir una valoración razonable del desempeño general.”

Teniendo en cuenta que la información incluida en la memoria es utilizada por sus usuarios para la toma de decisiones, la misma no debe estar sesgada, esto quiere decir, que no deben realizarse selecciones u omisiones de información que lleven a sus usuarios a tomar una decisión o formar un juicio que no sean los adecuados.

Comparabilidad

“Se deben seleccionar, recopilar divulgar los aspectos y la información de forma consistente. La información divulgada se debe presentar de modo que permita que los grupos de interés analicen los cambios experimentados por la organización con el paso del tiempo, así como con respecto a otras organizaciones.”

La comparabilidad permite a los usuarios de la memoria comparar el desempeño social, económico y ambiental actual de una organización con el desempeño en años anteriores, así como también comprarlo con el desempeño de otras organizaciones. En este ultimo caso, se deberá tener en cuenta factores como el tamaño de las organizaciones, influencias geográficas, entre otras cuestiones, que puedan llegar a afectar la comparabilidad.

Para lograr el principio de comparabilidad es importante que se mantenga una constancia a los largo del tiempo en cuanto al alcance, la cobertura y el periodo de tiempo que abarcan las memorias; en caso de producirse algún cambio, deberán presentarse los datos actuales junto con los históricos para garantizar que la información cronológica y las comparaciones entre organizaciones son fiables y significativas.

Precisión

“La información que contiene la memoria debe ser precisa y suficientemente detallada como para que los diferentes grupos de interés de la organización puedan valorar el desempeño de la organización informante.”

Orientaciones

Las orientaciones: *“describen las acciones que se pueden adoptar, o las opciones que la organización informante puede tener en cuenta a la hora de decidir sobre la información a incluir en la memoria.” “Las Orientaciones se proporcionan para definir el contenido y la cobertura de la memoria.”*

Contenidos básicos

La guía 3.0 define 3 tipos de contenidos básicos, es decir, información relevante y material para la mayoría de las organizaciones y grupos de interés:

- Perfil: información que permite comprender el desempeño de la organización a través de su estrategia, perfil y prácticas de gobierno corporativo. Algunos de los aspectos a incluir son: nombre de la organización, principales marcas productos y servicios, forma jurídica, localización de la sede principal, número de empleados, entre otros.
- Enfoque de la dirección: información sobre el estilo de gestión.
- Indicadores de desempeño: permiten disponer de información comprable respecto al desempeño económico, ambiental y social de la organización.

Esta organización de la información es una sugerencia hacia las organizaciones, pudiendo estas modificarla optando por otros formatos.

Indicadores de desempeño

La GRI trabaja con indicadores de desempeño de acuerdo a una jerarquía de: categoría, aspecto e indicador, y se agrupan según las tres dimensiones del concepto convencional de sostenibilidad: la económica, la ambiental y la social. Al limitarse a solo estas tres categorías, podrían algunos aspectos de la actuación de una organización no reflejarse totalmente (Fronti de García, 2008,174)

Se hace una distinción entre los indicadores centrales (relevantes para la mayoría de las organizaciones y sus públicos) y adicionales (representan una práctica líder en medidas sociales, ambientales y económicas, pero son utilizados por pocas empresas o proveen información relevante para algunos tipos de organización o usuarios que no son mayoría). (Rodríguez de Ramírez, 2007, 191)

Dimensión económica

La guía 3.0 destaca la importancia para los grupos de interés de la información referida a la contribución de la organización a la sostenibilidad de un sistema económico en su sentido más amplio, y que no suele ser presentada en los estados financieros de las mismas.

Los indicadores económicos ilustran:

- El flujo de capital entre los diferentes grupos de interés.
- Los principales impactos económicos de la organización sobre el conjunto de la sociedad.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

ASPECTO: DESEMPEÑO ECONÓMICO

PRINCIPAL	EC1 Valor económico directo generado y distribuido, incluyendo ingresos, costes de explotación, retribución a empleados, donaciones y otras inversiones en la comunidad, beneficios no distribuidos y pagos a proveedores de capital y a gobiernos.
PRIN	EC2 Consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización debido al cambio climático.
PRIN	EC3 Cobertura de las obligaciones de la organización debidas a programas de beneficios sociales.
PRIN	EC4 Ayudas financieras significativas recibidas de gobiernos.

ASPECTO: PRESENCIA EN EL MERCADO

ADICIONAL	EC5 Rango de las relaciones entre el salario inicial estándar y el salario mínimo local en lugares donde se desarrollen operaciones significativas .
PRINCIPAL	EC6 Política, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales en lugares donde se desarrollen operaciones significativas .
PRINCIPAL	EC7 Procedimientos para la contratación local y proporción de altos directivos procedentes de la comunidad local en lugares donde se desarrollen operaciones significativas .

ASPECTO: IMPACTOS ECONÓMICOS INDIRECTOS

PRINCIPAL	EC8 Desarrollo e impacto de las inversiones en infraestructuras y los servicios prestados principalmente para el beneficio público mediante compromisos comerciales, pro bono, o en especie .
ADIC	EC9 Entendimiento y descripción de los impactos económicos indirectos significativos, incluyendo el alcance de dichos impactos.

Dimensión ambiental

“Los indicadores de desempeño ambiental compensan los extensivos datos ambientales en información crítica de manera de permitir el seguimiento de acciones, el establecimiento de objetivos, realizar comparaciones y elaborar informes. Mejorar la eficiencia del material y la gestión de flujos, decretar ahorros de costos potenciales y cuantificar objetivos de desempeño son objetivos primordiales.” (Scavone, 2005,).

En este caso, la dimensión ambiental se refiere a información respecto de los impactos de la organización en los sistemas naturales vivos e inertes, incluidos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua que será volcada en la Memoria de Sostenibilidad.

La información a presentarse en la memoria incluye:

- Enfoque de la dirección en relación con aspectos ambientales como la biodiversidad, el cumplimiento normativo, emisiones, vertidos y residuos, entre otros.
- Objetivos de toda la organización en relación con el desempeño relativo a los aspectos ambientales.
- Políticas que definen el compromiso de la organización con respecto a los aspectos ambientales.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- Procedimientos relacionados con la formación y la sensibilización relativos a los aspectos ambientales.
- Procedimientos de seguimiento y medición y de acción correctiva y preventiva.
- Otra información relevante, como por ejemplo: principales éxitos y deficiencias, principales riesgos y oportunidades vinculados con los aspectos ambientales, entre otros.

Indicadores del desempeño ambiental

ASPECTO: MATERIALES

- | | |
|-------------|--|
| PRIN | EN1 Materiales utilizados, por peso o volumen. |
| PRIN | EN2 Porcentaje de los materiales utilizados que son materiales valorizados. |

ASPECTO: ENERGÍA

- | | |
|------------------|---|
| PRIN | EN3 Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias. |
| PRIN | EN4 Consumo indirecto de energía desglosado por fuentes primarias. |
| ADIC | EN5 Ahorro de energía debido a la conservación y a mejoras en la eficiencia. |
| ADICIONAL | EN6 Iniciativas para proporcionar productos y servicios eficientes en el consumo de energía o basados en energías renovables, y las reducciones en el consumo de energía como resultado de dichas iniciativas. |
| ADIC | EN7 Iniciativas para reducir el consumo indirecto de energía y las reducciones logradas con dichas iniciativas. |

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

ASPECTO: EMISIONES, VERTIDOS Y RESIDUOS

PRIN	EN16 Emisiones totales, directas e indirectas, de gases de efecto invernadero, en peso.
PRIN	EN17 Otras emisiones indirectas de gases de efecto invernadero, en peso.
ADICIONAL	EN18 Iniciativas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y las reducciones logradas.
PRIN	EN19 Emisiones de sustancias destructoras de la capa ozono, en peso.
PRIN	EN20 NO _x , SO _x y otras emisiones significativas al aire por tipo y peso.
PRIN	EN21 Vertimiento total de aguas residuales, según su naturaleza y destino.
PRIN	EN22 Peso total de residuos gestionados, según tipo y método de tratamiento.
PRIN	EN23 Número total y volumen de los derrames accidentales más significativos.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

ASPECTO: AGUA

- | | |
|-------------|--|
| PRIN | EN8 Captación total de agua por fuentes. |
| ADIC | EN9 Fuentes de agua que han sido afectadas significativamente por la captación de agua. |
| ADIC | EN10 Porcentaje y volumen total de agua reciclada y reutilizada. |

ASPECTO: BIODIVERSIDAD

- | | |
|------------------|--|
| PRINCIPAL | EN11 Descripción de terrenos adyacentes o ubicados dentro de espacios naturales protegidos o de áreas de alta biodiversidad no protegidas. Indíquese la localización y el tamaño de terrenos en propiedad, arrendados, o que son gestionados de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a áreas protegidas. |
|------------------|--|

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

ADICIONAL

EN24 Peso de los residuos transportados, importados, exportados o tratados que se consideran peligrosos según la clasificación del Convenio de Basilea, anexos I, II, III y VIII y porcentaje de residuos transportados internacionalmente.

ADICIONAL

EN25 Identificación, tamaño, estado de protección y valor de biodiversidad de recursos hídricos y hábitats relacionados, afectados significativamente por vertidos de agua y aguas de escorrentía de la organización informante .

ASPECTO: PRODUCTOS Y SERVICIOS

PRIN

EN26 Iniciativas para mitigar los impactos ambientales de los productos y servicios, y grado de reducción de ese impacto.

PRINCIPAL

EN27 Porcentaje de productos vendidos, y sus materiales de embalaje, que son recuperados al final de su vida útil, por categorías de productos.

ASPECTO: CUMPLIMIENTO NORMATIVO

PRINCIPAL

EN28 Coste de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la normativa ambiental.

ASPECTO: TRANSPORTE

ADICIONAL

EN29 Impactos ambientales significativos del transporte de productos y otros bienes y materiales utilizados para las actividades de la organización, así como del transporte de personal.

ASPECTO: GENERAL

ADIC

EN30 Desglose por tipo del total de gastos e inversiones ambientales.

PRINCIPAL	EN12 Descripción de los impactos más significativos en la biodiversidad en espacios naturales protegidos o en áreas de alta biodiversidad no protegidas, derivados de las actividades, productos y servicios en áreas protegidas y en áreas de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a las áreas protegidas.
ADIC	EN13 Hábitats protegidos o restaurados .
ADIC	EN14 Estrategias y acciones implantadas y planificadas para la gestión de impactos sobre la biodiversidad.
ADICIONAL	EN15 Número de especies, desglosadas en función de su peligro de extinción, incluidas en la Lista Roja de la IUCN y en listados nacionales y cuyos hábitats se encuentren en áreas afectadas por las operaciones según el grado de amenaza de la especie.

Dimensión social

La actuación social puede ser valorada mediante un análisis de los impactos que una organización provoca en las partes interesadas dentro de un contexto local, nacional y mundial. En ocasiones, los indicadores sociales influyen en ciertos activos intangibles, como el capital humano y la reputación. (Fronti de García, 2008, 180)

Teniendo en cuenta que los fenómenos a que se refieren estos indicadores pueden ser directamente observables o no, se distinguen dos tipos de indicadores (Fernández Lorenzo, Geba, Montes, Schaposnik, 1998, 12):

- *Indicadores Subjetivos:* Con ellos se mide la concepción que los agentes sociales (tomados individual o colectivamente) tienen de los aspectos a estudiar.

Para poder revelarlos es necesario, entre otras formas, realizar encuestad de opinión, debiendo definir muy claramente la población bajo estudio, determinar una muestra representativa, el contenido de la entrevista o cuestionario a completar, etc.

Estos indicadores se utilizan esencialmente para detectar predisposiciones, ideas, creencias, la imagen, el clima social, etc. que los diferentes partícipes pueden tener acerca de la empresa.

Entre algunas de las críticas a este método, podemos mencionar el elevado costo de realización de encuestas, la posibilidad de que la información sea manipulada, la posibilidad de brindar incentivos económicos, induciendo a algunas respuestas.

- *Indicadores Objetivos:* Se refieren a hechos o elementos medibles o cuantificables. Tienen la ventaja que supone su facilidad de medida y de obtención de los datos muchas veces procesados por el sistema contable de la empresa.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Los indicadores de desempeño social del GRI identifican temas fundamentales vinculados a las prácticas laborales y ética del trabajo, derechos humanos, sociedad, responsabilidad sobre productos.

Ventajas y desventajas de la aplicación de la guía del GRI

Entre las ventajas y desventajas de la aplicación de la guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad se pueden enunciar: (Zanini, Bilbao, Bressan, 2010, 9)

- Es una guía que posibilita su aplicación gradual de tal manera que las organizaciones pueden ir adoptando principios y acciones en forma paulatina en lo que respecta a factores de sostenibilidad, es una herramienta flexible.
- Constituye un documento que permite mostrar el impacto ecológico y humano de una empresa, y al ser un informe pautado permite reducir el esfuerzo que significa para las empresas la difusión de este tipo de información, facilitando la comparación entre ellas sobre los aspectos económicos, sociales y medioambientales.
- Proporciona datos relevantes en forma homogénea adoptando una metodología para poder proporcionar información en forma periódica.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- Las normas o pautas del GRI no se limitan a un sector empresarial o a un área geográfica determinada, puede ser aplicado a cualquier entidad dado la flexibilidad de las pautas.
- El GRI ha participado junto con la iniciativa del Pacto Global de las Naciones Unidas. El Pacto Global brinda principios básicos para la práctica responsable que puede complementar toda organización con la estructura del informe de GRI.
- La elaboración de las memorias es una tarea que lleva tiempo y esfuerzo tanto para las organizaciones grandes y más aún para las medianas y pequeñas y fundamentalmente para aquellas con presupuestos inadecuados.

Conclusiones

Las organizaciones en el contexto actual no solo se ven obligadas a brindar información patrimonial, sino que también deben rendir cuentas a los grupos de interés respecto de su desempeño económico, social y ambiental ya que, la sociedad les reclama que asuman un nuevo rol como integrantes de la misma. Esto implica un desafío para la profesión contable respecto del desarrollo de un sistema de información en lo relativo a la responsabilidad asumida por las empresas sobre su accionar como miembros de la sociedad.

Ante esta situación, la GRI se crea con el propósito de brindar una guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad que sirva como marco generalmente aceptado y que pueda ser aplicada por cualquier tipo de ente.

Las Memorias de Sostenibilidad elaboradas en base a la guía proporcionada por la GRI son un herramienta de control y de evaluación del compromiso de las organizaciones con el desarrollo sostenible de utilidad para los grupos interesados.

Bibliografía

- BIFARETTI, M. C.; SEBASTIÁN, M. P. (2007); “**Contabilidad ambiental. Segmento contable para el siglo XXI**”, Buenos Aires, Ediciones Cooperativas.
- CRISTOBAL, N. N. (2011), “**Sistemas Contables de gestión ambiental ante el cambio climático**” (**Documentos de trabajo de Contabilidad Social, Año 4 N°**), Buenos Aires, Centro de Investigación en Contabilidad social.
- D’ONOFRIO, P. (2005), “**Contabilidad ambiental de gestión y financiera**”, Buenos Aires, Ediciones Cooperativas.
- FERNANDEZ LORENZO, y GEBA N.B, MONTES y SCHAPOSNIK (1998) “Balance Social Cooperativo Integral. Un modelo argentino basado en la identidad cooperativa”, *Serie investigación Instituto Provincial de Acción Cooperativa, Ministerio de la Producción y el Empleo de la Provincia de Buenos Aires*, Cuaderno 5, Pág. 11.
- Fernández Lorenzo, L.; Geba, N.; Montes, V.; Schaposnik, R. (1998), “Tipología del denominado Balance Social”. Archivo en pdf en http://www.econo.unlp.edu.ar/uploads/docs/cooperativas_tipologia.pdf. Consulta 22/11/2011
- FRONTI DE GARCÍA, L. (2008), “**Responsabilidad Ambiental Empresaria**”, Buenos Aires, EDICON.
- GARCÍA CASELLA, C. L. (2006), “**Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial**”, Buenos Aires, Ediciones Cooperativas.

- GARZA ARROLLO, M. A. (2008), “Memorias de sostenibilidad en las empresas latinoamericanas”, *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 2008 N° 33, enero-marzo, Pág. 142-190.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) (2006): Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad”, Global Reporting Initiative, Holanda. Archivo en pdf en www.globalreporting.org.
- RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. C. (2007), “Contabilidad y Responsabilidad Social: desafío y oportunidades para la profesión contable”, *Revista Contabilidad y Auditoria*, año 13 N° 26, Pág. 177-220.
- SCAVONE, G. (2005), “Indicadores para el análisis de la información medioambiental”. Archivo en <http://www.economicas-online.com/facultad/>
- SELTZER, J. C. (2006), “**Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial**”, Buenos Aires, Ediciones Cooperativas.
- ZANINI, BILBAO, BRESSAN, (2010), “Memorias de Sostenibilidad: Un punto de referencia para la auditoria social”, *Foro Virtual de contabilidad ambiental y social*. Centro de Modelos Contables, Buenos Aires, octubre 2010.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Proyecto de elaboración de norma contable argentina para elaboración de un Balance Social: la inclusión del valor agregado

Gabriela Carrizo

Introducción

El 1 de abril de 2011 la FACPCE aprobó el proyecto N° 23 de Resolución Técnica sobre Balance Social presentado por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA). En ella establece que el objetivo es definir los criterios para la preparación y presentación del Balance Social. La norma se basa en las líneas establecidas por el GRI y en el concepto del Estado de Valor Agregado (EVA).

Al principio del cuerpo de este proyecto, se reconoce que la organización debe demostrar cómo contribuye en el futuro, en la mejora de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional o global. Es por ello que el CENCyA indica que el Balance Social es el instrumento que puede contribuir a demostrar la participación del ente en las tres dimensiones tal como lo marca el GRI: económica, social y ambiental.

Además con este proyecto de norma contable se busca lograr la uniformidad en la presentación del Balance Social y reconocer cuantitativamente el impacto de las actividades de las organizaciones sobre la sociedad.

1. Motivos para la elaboración del Proyecto N° 23 de Resolución Técnica sobre Balance Social

Entre los motivos para la aprobación de este proyecto, la FACPCE reconoce principalmente:

- Que ciertos aspectos del comportamiento social y ambiental de los entes no son reflejados en sus estados contables.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- Que cada vez con mayor frecuencia se observa la existencia de balances sociales emitidos por las organizaciones.
- Que dichos balances sociales cuentan con informes de verificación, informes de auditoría y otros.
- Que en las guías existentes para la preparación de balances sociales, gran porcentaje de la información necesaria surge del sistema de información contable.
- Que resulta conveniente contar con normas expresas relativas a la confección de balances sociales que permita uniformar el contenido del mismo, aclarar conceptos y definir términos.
- Que la existencia de normas contables específicas sobre la temática, permite afianzar la incumbencia del contador en distintas actividades relacionadas con el balance social.

Existen diversos modelos metodológicos para elaborar balances sociales (OIT, Eurostat, Ethos-IARSE, GRI, etc.), pero actualmente se registra una tendencia hacia la adopción de la metodología común desarrollada por el Global Reporting Initiative (GRI), cuya misión es desarrollar lineamientos metodológicos comunes para que las empresas, gobiernos y organizaciones no gubernamentales puedan informar sobre su desempeño económico, ambiental y social.

Para la preparación del Balance Social, esta Norma Contable se basa en la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI), versión 3.0 (2.000 – 2.006), ya que constituye el modelo internacional más reconocido.

La preparación de un Balance Social deberá cubrir los requisitos enunciados en la sección 3 (requisitos de la información contenida en los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales), y cumplir con los principios para definir la

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para elaboración de Memorias de Sostenibilidad GRI, versión 3.0.

2. Concepto de Balance Social

El proyecto de norma contable define al Balance social como aquel instrumento para informar, medir y evaluar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política social y ambiental de la organización. En dicho documento se recoge los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento.

Los parámetros de elaboración de un balance social indicados en esta propuesta de norma contable se aplican a cualquier organización, ente (público o privado) con o sin fines de lucro, con objeto industrial, comercial o de servicios, que haya optado por presentarlo a terceros.

La norma señala que el Balance Social se presentará en forma conjunta con los Estados Contables del ente, o por separado, haciendo referencia a dichos Estados Contables. En aquellos entes que posean actividad e inversión social en más de una jurisdicción, se recomienda presentar el Balance Social separando claramente la actividad de cada jurisdicción (provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires)

3. Estructura propuesta

El Balance Social propuesto por esta norma incluye:

- a- La Memoria de Sostenibilidad, según las pautas establecidas por el GRI

b-.El Estado de Valor Agregado (EVA), según las características que se detallan en los puntos siguientes.

4. Concepto de Valor agregado

Valor agregado es el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella. Se mide, en forma general, por la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos adquiridos a terceros devengados en el ejercicio.

El valor agregado se diferencia del beneficio empresario ya que el primero se refiere a la retribución de todos los grupos sociales que intervienen en el proceso de producción, mientras que el beneficio empresario se refiere a la porción que les corresponde a los propietarios cuando se distribuye el valor agregado.

5. Características de la información del EVA

El EVA está fundamentado en conceptos macroeconómicos, buscando presentar la parte en que contribuyen las entidades en la formación del Producto Bruto Interno.

El EVA es un estado económico financiero, histórico, que muestra el valor económico generado por una unidad productiva y simultáneamente revela como se distribuye entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación.

Para los inversores y otros usuarios, esa demostración proporciona el conocimiento de información de naturaleza económica, financiera y social, y ofrece la posibilidad de una mejor evaluación de las actividades de la entidad en la sociedad en la cual está inserta.

El EVA elaborado por segmento (tipo de clientes, actividades, productos, área geográfica y otros) puede representar información aún más valiosa en auxilio de formulación de predicciones y en cuanto no hubiera un pronunciamiento específico sobre segmentos, se incentiva su publicación.

6. Alcance y presentación del EVA

El ente debe preparar el EVA y presentarlo como parte integrante del Balance Social, publicado al cierre de cada ejercicio económico.

Según lo indica esta norma, la presentación del EVA consolidado deberá basarse en los Estados Contables Consolidados.

El EVA deberá proporcionar, a los usuarios, informaciones relativas al valor agregado generado por el ente en determinado período y la forma en que dicho valor fue distribuido.

La distribución del valor agregado generado debe ser detallado, mínimamente, de la siguiente manera:

- a. Remuneraciones al personal.
- b. Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo.
- c. Al estado (impuestos, tasas y contribuciones).
- d. Retribuciones al capital de terceros.
- e. Retribuciones a los propietarios.
- f. Otras.
- g. Ganancias retenidas.

7. Determinación y distribución del valor agregado

En la información que brinda, se pueden distinguir dos partes o sectores del EVA, que se corresponden con dos métodos (a través de los cuales se llega al mismo importe) para calcular el Valor Agregado creado o distribuido por un ente:

- Valor Agregado Generado (o Valor Agregado calculado por sustracción) se determina por la diferencia entre las ventas (o producción según el caso) y los costos externos en que incurrió el ente.
- Valor Agregado Distribuido (o Valor Agregado calculado por adición) en este sector del EVA, se suman las retribuciones a los distintos factores que participan en la creación de valor: empleados, gobierno, propietarios, etc.

Respecto de qué información debe mostrar el EVA, existen distintas corrientes, que difieren según el momento en que consideran que se crea el valor. Las principales son:

A) Modelo basado en la venta

En esta postura se entiende que el valor se crea cuando la producción se vende a terceros, en cuyo caso el cálculo del valor agregado producido se basará en las ventas y los insumos con terceros representan aquellos incluidos en el costo de ventas. En este modelo, las distribuciones del valor agregado, se basan en los importes retribuidos a los distintos factores en la medida en que correspondan a los bienes o servicios que fueron vendidos a terceros.

Asimismo, dentro de esta forma de determinar el valor agregado, se podría considerar una variante representada por medir las distribuciones a favor de los diversos factores en función de los importes devengados en el período, sin distinguir si corresponden o no a bienes o servicios que fueron vendidos. En este caso, los importes distribuidos que aún no crearon valor (según el concepto de creación de valor a partir de las ventas), podrían considerarse como “distribuidos por adelantado” y ajustan el valor retenido por el ente.

B) Modelo basado en la producción

Este esquema considera que el valor se crea en el momento de la producción, de forma tal que a fin de calcular el valor agregado se tiene en cuenta la producción del período. Los insumos adquiridos a terceros y las distribuciones se corresponden con las devengadas durante el período. Cuando se emplea este criterio, se crea la problemática de qué valor asignar a la producción. Existe consenso, entre quienes utilizan este criterio, en medir la producción que fue transferida a terceros a su valor de venta y aquella que permanece en la entidad a su costo de producción. Asimismo, se debe tener en cuenta como valor agregado del período la diferencia entre el precio de venta y el valor de las existencias que fueron producidas en periodos anteriores y vendidas durante el corriente.

Este Proyecto de Resolución Técnica se inclina por el primer modelo, es decir que considera que el valor se crea en el momento en que los bienes y servicios se venden a terceros. Asimismo, los insumos adquiridos y la distribución del valor agregado se refieren también a los correspondientes a bienes y servicios vendidos.

Esta postura se toma en adhesión a la corriente que entiende que el valor agregado aparece con la venta de la producción que además, se corresponde con el criterio utilizado en el indicador del GRI referido a valor económico directo generado y distribuido.

8. Partes del Valor agregado generado

El EVA, en su primera parte, debe presentar en forma detallada el valor agregado generado por la entidad. Los principales componentes del valor agregado generado se detallan a continuación:

I) Ingresos

- a. Venta de mercaderías, productos y servicios (no incluye IVA).
- b. Otros ingresos.
- c. Ingresos relativos a la construcción de activos propios.

La construcción de activos dentro de la empresa para su propio uso (bienes de uso y activos intangibles) es un procedimiento común. En esa construcción diversos factores de la producción son utilizados, incluso la contratación de recursos externos (materia prima, mano de obra de terceros) y la utilización de factores internos, como mano de obra, con los consiguientes costos que esa contratación o utilización generan. Para la elaboración del EVA, esa construcción equivale a producción vendida para la propia empresa y por eso su valor contable debe ser considerado como ingreso. La mano de obra propia utilizada es considerada como distribución de ese valor agregado generado. Los gastos con servicios de terceros y materias primas, son apropiados como insumos.

d. Previsión para desvalorización de créditos, constitución y reversión: incluye los valores relativos a la constitución y reversión de la previsión.

II) Insumos adquiridos a terceros

La norma define a los insumos adquiridos a terceros a:

- a. Insumos, materias primas contenidas en el costo del producto vendido, los servicios y bienes de cambio adquiridos a terceros. No incluye los gastos en personal propio.
- b. Materiales, energía, servicios de terceros y otros: incluye importes correspondientes a las erogaciones originadas en la utilización de esos bienes, y servicios adquiridos a terceros. No incluyen IVA.

III) Pérdida y recuperación de valores de activos

Incluye importes relativos a ajustes por valuación de los bienes de cambio, bienes de uso, inversiones, etc. También deben ser incluidos los valores

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

reconocidos en el resultado del período, tanto por la constitución como por la reversión de las provisiones para pérdidas por desvalorización de activos.

IV) Depreciaciones y amortizaciones

Incluye los importes registrados en el período por tales conceptos.

V) Valor agregado recibido en transferencia

Son considerados los valores agregados obtenidos por transferencia a los:

- a. Resultado por participación en subsidiarias: se corresponde con la participación en el resultado de subsidiarias, si el mismo es negativo opera como reducción o valor negativo.
- b. Ingresos financieros: incluye todos los ingresos financieros, cualquiera sea su origen.
- c. Otros ingresos: incluye los dividendos relativos a inversiones valuadas al costo, alquileres, etc.

9. Partes del valor agregado distribuido

En su segunda parte, el EVA debe presentar en forma detallada como el valor agregado por la entidad, fue distribuido. Los principales componentes de esa distribución son los siguientes:

I) Remuneraciones al personal

Son los importes asignados al costo y al resultado del ejercicio en forma de:

- a. Remuneración directa: representada por los valores de los salarios, sueldo anual complementario, honorarios de administración (incluso los pagos basados en acciones), vacaciones, comisiones, horas extras, participación en resultados, etc.
- b. Beneficios: representados por los valores de asistencia médica, alimentación, transporte, planes de beneficios jubilatorios, etc.

II) Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo

Comprende los honorarios pagados a los directores/propietarios por su función técnica /administrativa y los honorarios correspondientes a su función puramente de Director. Similar definición comprende a entes diferentes a Sociedades Anónimas.

III) Al estado (Impuestos, tasas y contribuciones)

Incluye a los importes de los impuestos a las ganancias, contribuciones sociales, seguros por riesgo de trabajo, que estén a cargo del empleador, como así también los demás impuestos y contribuciones a los que la organización esté obligada.

Opcionalmente el ente podrá discriminar de las cuentas de resultados los impuestos allí contenidos en:

- a. Nacionales: incluyen los tributos correspondientes a la Nación, incluso los que son coparticipados en todo o parte a las provincias.
- b. Provinciales: incluyen los tributos correspondientes a las provincias, incluso los que son coparticipados en todo o en parte a los municipios.
- c. Municipales: incluyen los tributos correspondientes a los municipios.

IV) Retribución al capital de terceros

Comprende los importes devengados a financistas externos de capital.

- a. *Intereses y otros resultados originados por préstamos (incluye comerciales) y pasivos similares:* incluye las erogaciones financieras, inclusive las variaciones cambiarias pasivas, relativas a cualquier tipo de préstamo o financiamiento de instituciones financieras, empresas del grupo (previo analizar cual ha sido su tratamiento desde el punto de vista contable de la matriz y subsidiaria en el balance individual y consolidado) u otras formas de obtención de recursos o fuentes de financiación. Incluye los importes que hayan sido activados en el período.
- b. *Rentas:* incluye los alquileres (incluso las erogaciones con arrendamiento operacional) a terceros.
- c. *Otras:* incluye las remuneraciones que configuran transferencia de valor agregado a terceros, originadas en capital intelectual, tales como royalties, franquicia, derechos de autor, etc.

V) Retribución a los propietarios

Se refiere a los importes relativos a remuneración asignada a socios y accionistas:

- a. *Dividendos:* incluye los valores pagados o acreditados a los socios y accionistas por cuenta del resultado del período.
- b. *Ganancias retenidas*

Incluye las ganancias (superávits) reservadas, capitalizadas o cuya asignación se posterga para ejercicios futuros.

Conclusión

El proyecto de resolución técnica sobre balance social constituye un tema novedoso para la profesión de los contadores públicos.

Entre los beneficios se pueden enumerar los siguientes:

- Generación de un nuevo servicio profesional, al involucrarse en la preparación del Balance Social
- Afianzarlas incumbencias del Contador Público en cuanto a la Auditoría del Balance Social
- Liderar equipos de trabajo multidisciplinarios
- Especialización en información sobre aspectos socio ambientales.

Sin embargo cabe destacar que si bien constituye un antecedente de la participación de la sociedad en pos del desarrollo sostenible, algunos teóricos de la temática indican que aun faltan definir y resolver otras cuestiones, como ser: los momentos de presentación del Balance Social junto con los Estados Contables Básicos, qué pasaría si ambos tipos de balances se publicaran en distintas fechas, el detalle de los costos y beneficios de presentar un EVA ante los usuarios, por qué el proyecto establece que el EVA sea un componente distinto al de las memorias de sostenibilidad y no como parte integrante de la misma como establece el GRI, entre otras cuestiones.

Bibliografía

- Proyecto N°23 de Resolución Técnica: Balance Social, FACPCE, 1 abril 2011.
- Documento Anexo del Proyecto N° 23 de Resolución Técnica de la FACPCE.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

EL ANÁLISIS EMPÍRICO EN LA INVESTIGACIÓN CONTABLE: Empresas de la Cuenca Matanza Riachuelo

Autoras:

Luisa Fronti de García

María Marta Panario Centeno

1. Introducción

En nuestro trabajo nos proponemos: a) ubicar a la Contabilidad dentro de las características que solicita Mario Bunge para las Ciencias basado en García Casella; b) Señalar la importancia de la Teoría General Contable; c) Analizar los supuestos para formular hipótesis y d) Desarrollar un caso concreto: “Empresas de la Cuenca Matanza – Riachuelo”.

Para ello formularemos hipótesis compatibles con el conocimiento relevante del tema y la investigación empírica contable, que nos permitirá convalidar o rechazar total o parcialmente las hipótesis formuladas.

2. Status Epistemológico de la Contabilidad

Según García Casella, C y Rodríguez de Ramirez, M (2001, p. 122 y 123):

- **“La Teoría General Contable”** debería surgir de un proceso de construcción y de un proceso de verificación de la Teoría. El objetivo principal de una Teoría General de la Contabilidad es proveer una base para la predicción y explicación de hechos y comportamientos contables.

- **La Contabilidad** no es una ciencia exacta. Es predominantemente una ciencia social... sus conceptos están, por necesidad, arraigados en el sistema de valores de la sociedad en la que opera y, lo que es más, estos conceptos están socialmente determinados y socialmente expresados. La Contabilidad es una ciencia en tanto y en cuanto, estudia ciertos hechos de la vida real de las empresas en forma independiente de los casos particulares y puede proponer leyes generales que rigen esos fenómenos económicos-sociales.
- “**La Contabilidad** reúne las características de ciencia pedidas por M. Bunge, según García Casella, C.L (2000):
 - Sistema de personas con una educación especializada, fuertes relaciones de información y una continúa tradición de investigación.
 - La sociedad apoya y estimula a ese sistema.
 - Su dominio está compuesto de entes reales certificados o presuntos, abarca documentos, personas, sistemas, modelos y todo otro objeto de conocimiento científico vinculado a su labor.
 - Tiene un trasfondo específico compuesto de una colección de datos, hipótesis y teorías al día de la Economía, la Administración, la Sociología, la Psicología y el Derecho.”⁸²

3. Formulación de hipótesis

⁸² Síntesis realizada de García Casella, C.L (2000, p.36-40).

En este apartado nos proponemos, siguiendo los lineamientos del epistemólogo Mario Bunge (1989 p.248-333), realizar un pequeño bosquejo de los aspectos teóricos a tener en cuenta a la hora de formular hipótesis.

La investigación científica adopta el método científico, el cual puede definirse como “el conjunto de reglas que señalan el procedimiento para llevar a cabo una investigación, cuyos resultados son aceptados como válidos por la comunidad científica”. Se basa en los siguientes pasos ordenados:

- I. Formular problemas
- II. Proponer conjeturas o hipótesis
- III. Someter las hipótesis a contrastación
- IV. Establecer leyes o teorías

Bunge plantea una definición de Hipótesis tanto desde el punto de vista epistemológico y metodológico como desde el punto de vista lógico.

Desde el punto de vista *epistemológico y metodológico*, define a la Hipótesis factual como (Bunge, M 1989, p. 249-253).

“Formulas que se refieren, inmediata o mediatamente, a hechos no sujetos hasta ahora a experiencia o, en general, no sometibles a la misma y que es corregible a la vista de nuevo conocimiento.”

La diferencia de los datos, ya que éstos se refieren a experiencias efectuadas mientras que las hipótesis van más allá de la evidencia (datos)

que intenta explicar, no expresan experiencias simples como puede suceder con los datos, ni se refieren directamente a experiencias.

Desde un punto de *vista lógico*, la palabra hipótesis:

“Es Supuesto, premisa o punto de partida de una argumentación, previamente aceptada o introducida a modo de ensayo con el fin de posibilitar alguna deducción”. En la teoría formal, los axiomas o supuestos, son hipótesis en sentido lógico, mientras que los axiomas de una teoría factual, son hipótesis en los dos sentidos: el lógico y el epistemológico - metodológico: van más allá de la experiencia y son además rectificables.

Las hipótesis formuladas, por un lado tienen que ser científicas y por otra verdadera. En este sentido, Bunge, M (1989, p .255) dice que en la ciencia se imponen tres requisitos principales a la formulación de la hipótesis⁸³:

- La hipótesis tiene que ser bien formada (formalmente correcta) y significativa (no vacía semánticamente);

⁸³ Estos requisitos, según Bunge, son necesarios y suficientes para considerar que una hipótesis es científica, independientemente de que la conjetura sea realmente verdadera o no.

- La hipótesis tiene que estar fundada en conocimiento previo; y si es completamente nueva, tiene que ser compatible con el cuerpo del conocimiento científico;
- La hipótesis tiene que ser empíricamente contrastables mediante los procedimientos objetivos de la ciencia, o sea, mediante su comparación con los datos empíricos controlados a su vez por técnicas y teorías científicas.

Las hipótesis científicas deben y están basadas o fundamentadas en conocimiento previo, o sea, que se proponen, se investigan y se sostienen sobre la base de determinados fundamentos que no son sólo los datos que se recogen (Bunge, M 1989, p.280).

Independientemente de que la hipótesis sea nueva o vieja, esta tiene que respetar el cuerpo del conocimiento y la tradición de la ciencia, no tanto en cuanto a sus resultados, sino también, al espíritu de la ciencia, (esto es, sus métodos, sus fines y sus grandes ideas), que a su vez, dependen del estado del conocimiento, y, hasta de la moda científica. (Bunge, M 1989, p. 281).

En lo que hace a la conjetura de las hipótesis se pueden distinguir los siguientes niveles (Bunge, M 1989, p.283 y 284):

✓ **Ocurrencias:** son hipótesis sin fundar ni contrastar. Son sugeridas oscuramente por conocimiento anterior y por nueva experiencia, quedan colgadas en el aire.

✓ **Hipótesis empíricas:** son conjeturas sin fundamentar, pero empíricamente convalidadas. Carece de convalidación teórica.

✓ **Hipótesis plausibles:** son hipótesis fundamentadas, pero sin contrastar. Es una conjetura razonable que no ha pasado la prueba de la experiencia, pero que, en cambio, puede sugerir las observaciones o los experimentos que servirán para someterla a contrastación; carece de contrastación empírica, pero es contrastable.

✓ **Hipótesis convalidadas:** son hipótesis bien fundadas y empíricamente confirmadas. Son llamadas ley si además son general y sistémica, en cambio, son llamadas principios si su estatuto lógico es un supuesto inicial o axioma.

Sin embargo, antes de que una conjetura reciba el título de hipótesis verdadera, tiene que mostrar que es una conjetura científica.

La hipótesis científica confirmada se constituye en ley científica, que afirma una relación constante entre dos o más variables, cada una de las cuales representa una propiedad de sistemas concretos. Las leyes condensan nuestro conocimiento de lo actual y lo posible. Las Teorías unifican leyes, y por medio de las teorías (que son tejidos de leyes) entendemos y prevemos los conocimientos.

4. Antecedentes y descripción de la Cuenca Matanza Riachuelo y su problemática⁸⁴

La Matanza – Riachuelo es el sistema hídrico de mayor relevancia regional en el Área Metropolitana de Buenos Aires, ocupa una superficie de 2.240 km², con una longitud media de 75 Km y atraviesa, antes de desembocar en el Río de la Plata, 14 municipios del conurbano bonaerense y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Habitan en ella, según el último Censo de Población del año 2001 más de tres millones y medio de habitantes, y se estima y proyecta que para el año 2013, residirán en la cuenca aproximadamente el 14% de la población total de la República Argentina.

La cuenca presenta un alto grado de contaminación y deterioro ambiental, especialmente del agua, tal es así que la misma cuenta con el curso de agua más contaminado de la Argentina y ha sido calificado como uno de los 30 sitios más contaminados del mundo por el Instituto Black Smith de Estados Unidos, en su informe del 2007 denominado “*The world’s worst polluted places - The Top Ten (of The Dirty Thirty)*” “*Los lugares más contaminados del mundo – el top ten de los 30 contaminados*”; en el cual se mencionan los 30 sitios más contaminados del mundo y se realiza un top ten.

Entre los rasgos que diagnostican la situación de la Cuenca se mencionan:

⁸⁴ Basado en Panario Centeno, M.M (2010, p17-36).

- **En lo AMBIENTAL:** se destaca por la ausencia histórica de políticas de minimización de impacto ambiental o recuperación. Tiene su fisonomía ambiental originaria completamente alterada. Las fuentes de contaminación de agua superficiales más importante son las aguas domiciliarias cloacales, las aguas pluviales contaminadas con la suciedad de las zonas urbanas, los efluentes industriales y los residuos sólidos. Falta de control de la aplicación de las leyes ambientales, lo que se manifiesta en un incumplimiento generalizado de las normas de protección ambiental, entre otros.
- **En lo SOCIAL y ECONOMICO:** se caracteriza por su alto porcentaje de población sin servicio de saneamiento, agravado por un importante porcentaje de la población que se encuentra con necesidades básicas insatisfechas. La población radicada en la Cuenca tiene niveles de ingresos mucho menor que los niveles medio del Gran Buenos Aires.
- **En lo PRODUCTIVO:** se caracteriza de una alta densidad industrial agravado por la ausencia de prácticas y tecnologías que minimicen el impacto de industrias altamente contaminantes.
- **En lo POLÍTICO/ INSTITUCIONAL:** Se caracteriza por la existencia de varias jurisdicciones y competencias, cada una con sus propias normas, coexisten 17 jurisdicciones y 29 organismos competentes. Todos ellos con jurisdicción y/o competencia sobre el recurso hídrico y/o su área de influencia, no habiendo coordinación ninguna.

Entre las principales fuentes de contaminación en la Cuenca Matanza – Riachuelo se mencionan:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- A. El vertido de efluentes industriales** (la mayor parte de los cuales carece de tratamiento adecuado) y la ausencia de tecnologías limpias y buenas prácticas en los procesos productivos de los establecimientos industriales en la cuenca;
- B. Los vertidos de origen cloacal;**
- C. Los basurales** a cielo abierto y la disposición de residuos no controlados sanitariamente; y,
- D. El Polo Petroquímico de Dock Sud**

5. Sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

A lo largo de los años ha habido varios anuncios e intentos de emprender una limpieza de la Cuenca Matanza Riachuelo y de revertir su situación.

La causa se inició en julio de 2004, cuando un grupo de vecinos, encabezados por Beatriz Silvia Mendoza y otras 16 personas, presentaron una demanda reclamando la recomposición del medio ambiente y la creación de un fondo para financiar el saneamiento de la cuenca, responsabilizando de daños y perjuicios a los siguientes actores: al Estado Nacional, la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a 44 empresas aledañas por volcar directamente al río los residuos peligrosos, por no construir plantas de tratamiento,

por no adoptar nuevas tecnologías y por no minimizar los riesgos de su actividad productiva.

El 20 de junio de 2006, la Corte Suprema de Justicia de la Nación intimó a los demandados a que presenten un plan de saneamiento de la cuenca, y a las empresas a que informen sobre los recaudos que se toman para detener y revertir la contaminación de la zona. (Fallo de la CSJN, (2006), y (2008)).

El 08 de julio de 2008 la Corte dictó un fallo histórico en la causa "MENDOZA BEATRIZ SILVIA Y OTROS C/ESTADO NACIONAL Y OTROS S/DAÑOS Y PERJUICIOS (Daños derivados de la contaminación ambiental del Río Matanza-Riachuelo)", donde se determinó quiénes son los responsables de llevar adelante las acciones y las obras de saneamiento, el plazo en que deben ser ejecutadas, dejando abierta la posibilidad de imponer multas para el caso de incumplimiento (Fallo de la CSJN, (2006), y (2008)).

6. Formulación de las hipótesis

Las hipótesis formuladas se refieren a:

- a. La mayoría de las empresas intimadas por la CSJN no informarían en sus Estados Financieros sobre la INTIMACIÓN DE LA CSJN.
- b. Las empresas que informarían sobre la intimación, no efectuarían cálculos de egresos económicos.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

- c. Algunas de las empresas señalan en sus Estados Financieros progresos desde el punto de vista ambiental que no coincidiría con los resultados del seguimiento de la Cuenca Matanza Riachuelo.

Consideramos que hemos cumplido con los requisitos exigidos por Bunge “la hipótesis tiene que ser significativa” y “tiene que estar fundada en alguna medida en conocimiento previo”.

7. Relevamiento e investigación empírica y contable para validar las hipótesis.

En este apartado se plantean de manera sintética las principales conclusiones del relevamiento realizado en el documento de trabajo de Contabilidad Social Año 3 N°1: “*Información contable ambiental de las empresas demandadas en la causa Matanza- Riachuelo*”, dentro del Proyecto UBACyT E010. (Panario Centeno, M.M 2010, p.59-122).

Dicho relevamiento será tomado como base y punto de partida para validar y verificar las hipótesis propuestas en el punto anterior y como ejemplo de los distintos análisis empíricos que se pueden realizar en el campo de la investigación contable.

Se relevó información de 37 empresas⁸⁵, analizando:

- Aspectos generales (rubro de las empresas, si cotiza o no sus acciones en la Bolsa de Comercio, si se encuentra inscripta o no en la IGJ, qué informes presentan (EE.CC, IRSE y/o COP)
- Y en particular los estados contables encontrados, dividiendo el análisis en información contable ambiental referida al medio ambiente en general y a la Cuenca Matanza Riachuelo en particular, es decir su reconocimiento y valuación en los informes anuales.

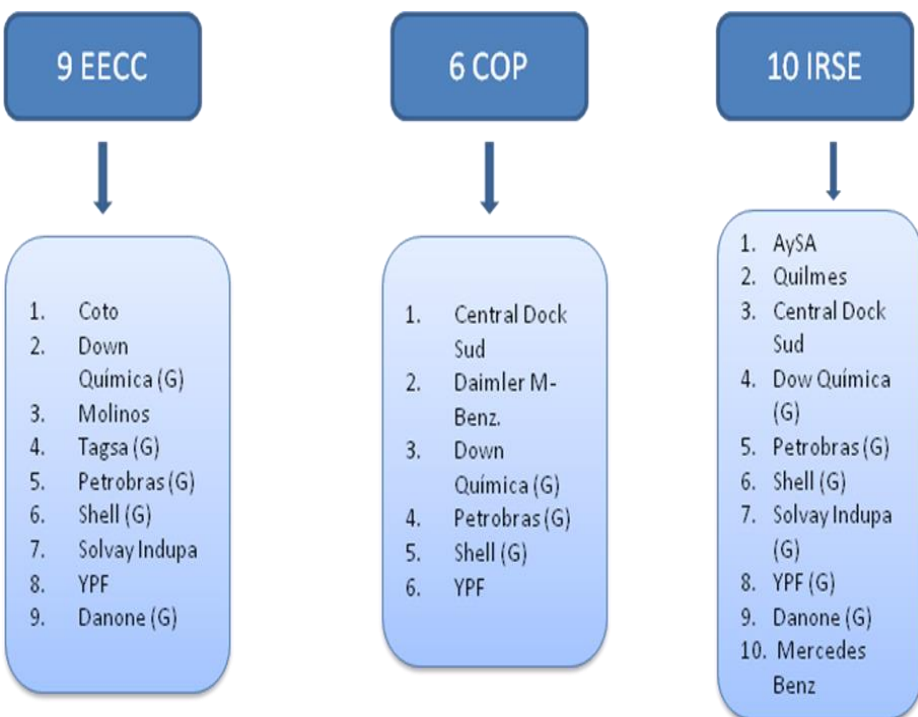
Del relevamiento anterior, hemos llegado a los siguientes datos generales:

- 5 empresas cotizan sus acciones en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires;
- 32 empresas se encuentran inscriptas en la Inspección General de Justicia, de las cuales 14 presentaron balances después del 2006, las restantes no se analizaron por no presentar Estados financieros⁸⁶.
- En total se analizaron 19 informes financieros (5 informes financieros de empresas que cotizan en la Bolsa de comercio de Buenos Aires y 14 informes de empresas que los presentan en la IGJ)

⁸⁵ De las 44 empresas demandadas, se ha podido corroborar, en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de julio de 2008 el nombre de 37 empresas solamente, los nombres de las restantes 7 si bien surgen de la web, los mismos son considerados como información extraoficial, debido a que la misma no ha podido ser corroborada con el fallo antes mencionado.

⁸⁶ La Inspección General de Justicia (IGJ) de Argentina a las sociedades que no están comprendidas en el art.299 de la Ley de Sociedades no intima la presentación de los Estados Financieros y se le da de baja después de varios años de incumplimiento.

En cuanto a los informes encontrados en internet a continuación se transcribe un gráfico que ilustra la cantidad de empresas que ponen a disposición del público en general sus informes ya sean: estados contables, Comunicaciones de Progreso (COP) y/o Informes de Responsabilidad Social Empresaria (IRSE).



A fin de visualizar la información contable ambiental que pueden llegar a presentar las empresas, el análisis se circunscribió a contestar con datos de los respectivos Estados Contables individuales presentados ante la C.N.V y la I.G.J, los siguientes interrogantes:

- ¿Mencionan que son parte demandada en la causa Matanza-Riachuelo?, ¿dónde y qué informan?
- ¿En la memoria incluyen datos y cuestiones ambientales?
- ¿Han instrumentado ISO 14000 y 9000?
- ¿Registran activos, costos y gastos ambientales, cómo y dónde los registran?
- ¿Registran pasivos ambientales, cómo y dónde los registran?
- ¿La empresa ha contratado un Seguro Ambiental?
- ¿Revela datos y cuestiones Sociales en la memoria?.

En cuanto a la información de la situación de la Cuenca Matanza Riachuelo se relevó los siguientes datos:

- ubicación de la información,
- su reconocimiento y exposición contable y,
- el tipo información que las empresas están suministrando.

En lo que respecta a la información contable del medio ambiente en general se analizó:

- El carácter de la información (voluntaria u obligatoria);
- El tipo de información contable ambiental;
- Información financiera Ambiental:

- De dónde surge y
- Como se registra y exponen las cuestiones ambientales (cuenta específica o general).

Periodo 2007-2008: Cotizadas

EMPR ESAS	¿MENC IONA QUE ES PARTE DEL LITIGI O. DONDE ?	¿EN LA MEMORI A INCLUY E CUESTIO NES AMBIEN TALES?	¿HA INSTRUM ENTADO NORMAS ISO 14000?	¿REGISTRA ACTIVOS, COSTOS Y GASTOS AMBIENTA LES?	¿REGIST RA PASIVOS AMBIEN TALES?
EMPR ESA Nº1	NO	SI	SI, SURGE DE SU PAGINA WEB	SI: REMEDIACI ÓN AMBIENTA L-GASTO AMBIENTA L DENTRO DE OTROS RESULTAD OS OPERATIVO	PROVISI ON PARA GASTOS- REMEDI ACION AMBIEN TAL (OTROS PASIVOS)

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

				S	
EMPR ESA N° 2	SI, EN NOTA A LOS EECC DENTR O DE LAS PREVIS IONES	SI	SI, SURGE DE SU PAGINA WEB	GASTO DE CONSERVA CION, MANTENIM IENTO Y REPARACIO N	SI: PASIVOS AMBIEN TALES (CUENTA S POR PAGAR) Y PREVISIO N EN GENERA L
EMPR ESA N°3	NO	SI	SI	NO	NO
EMPR ESA N°4	NO	SI	SI	SI: TRABAJOS DE MEJORAMI ENTO AMBIENTA L Y GASTOS DE MEDIOAMB IENTE	SI: PROVISI ON PARA MEJORA MIENTO AMBIEN TAL (CUENTA S POR PAGAR)
EMPR ESA	SI, EN LA	SI	SI	SI: EN GASTOS DE	SI: UNA PREVISIO

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Nº5	MEMORIA Y EN NOTAS A EECC			COMERCIALIZACIÓN	N GENERAL EN EL PASIVO
-----	---------------------------	--	--	------------------	------------------------

Periodo 2007-2008: Empresas IGJ

EMPRE SAS	TIP O SOC IET ARI O	¿MEN CION A QUE ES PART E DEL LITIG IO. DON DE?	¿EN LA MEMO RIA INCLU YE CUEST IONES AMBI ENTALE S?	¿HA INSTRU MENTA DO NORMA S ISO 9000 Y 14000?	¿REGISTR A ACTIVOS, COSTOS Y GASTOS AMBIENT ALES?	¿REGIS TRA PASIV OS AMBI ENTALE S?	¿R EV EL A DA TO S SO CI AL ES?
EMPRE SA 1	S.A.	NO	SI	ISO 9000	NO	NO	SI
EMPRE SA	S.A.	SI, EN NOTA	SI, POCAS	ISO 9000, 14001, IRAM	NO	NO	NO

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

2				3800 Y OHSAS 18001			
EM PRE SA 3	S.A.	SI, EN NOTA	NO	NO	ENCUENT A GRAL.: OTROS INGRESO S Y EGRESOS Y GASTOS POR JUICIOS Y CONTING ENCIAS	SI, PREVI SION GRAL.	NO
EM PRE SA 4	S.A.	NO	NO	NO	NO	NO	NO
EM PRE SA 5	S.A.	NO	NO	NO	NO	NO	SI
EM PRE SA 6	S.A.	NO	NO	NO	NO	NO	NO

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

EM PRE SA 7	S.A.	NO	NO	NO	SI, ACTIVO	NO	NO
EM PRE SA 8	S.A.	SI EN LA MEM ORIA Y EN NOTA	SI	NO	NO	NO	NO
EM PRE SA 9	S.ACI	EN NOTA	SI, MUY POCAS	NO	GAS TO DE TRA TAM IENT O DE AGU A (COS TO)	NO	NO
EM PRE SA 10	S.A.	SI, EN MEM ORIA, NOTA S, INFO RME DE	NO	NO	NO	NO	NO

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

		SINDI CO E INFO RME AUDI TOR					
EM PRE SA 11	S.AIC	NO	NO	NO	NO	NO	NO
EM PRE SA 12	S.A.	NO	NO	NO	SEG URID AD Y MED IO AMB IENT E. COS TO	NO	NO
EM PRE SA 13	S.A.	NO	NO	NO	NO	NO	NO
EM PRE SA 14	S.A.	EN NOTA	SI	NO	SI. ACTI VO AMB	PREVI SION PARA JUICIO	NO

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

					IENT AL	S EN GENER AL	
Tota l	-	6	5	2	5	2	2

Cuadro Resumen

Con respecto al total de los estados financieros analizados (19) se presentan los siguientes porcentajes:

- 8 mencionan el litigio por la causa Matanza –Riachuelo,
- 10 incluyen en la memoria alguna que otra cuestión ambiental,
- 5 mencionan en el cuerpo de sus informes anuales haber instrumentado normas ISO 14000 e ISO 9000,
- 9 empresas registran activos, costos y gastos ambientales,
- 6 registran pasivos ambientales, y,
- 2 mencionan tener seguros que cubren la contaminación ambiental.

EMPRE SAS	TOT AL	MENCIO NAN QUE SON PARTE	INCLUYE N EN LA MEMORI A CUESTIO	REGISTR AN ACTIVOS, COSTOS Y	REGISTR AN PASIVOS AMBIENT
--------------	-----------	--------------------------------------	--	--	-------------------------------------

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

		DEL LITIGIO	NES AMBIENT ALES	GASTOS AMBIENT ALES	ALES
COTIZA DAS	5	2	5	4	4
INSCRI PTAS IGJ	14	6	5	5	2
TOTAL EN CANTID AD	19	8	10	9	6
TOTAL EN %	100 %	42,1%	52,63%	47,36%	31,58%

8. Conclusiones

8.1 Relación Teoría Contable con investigación empírica

La fundamentación o convalidación, a los ojos de Bunge M, (1989) requiere dos exigencias; por un lado una exigencia teórica y por el otro una exigencia empírica. Estas exigencias que se plantean, tienen su razón de ser en que por un lado, con la fundamentación teórica no sólo nos protegemos contra ideas

extravagantes, sino que también evitamos la exageración limitándonos a un número de verdades. Mientras que con la convalidación empírica, por un lado buscamos la verdad y una protección contra la especulación y por el otro la consagración de hipótesis infundadas y falsas.

8.2 Verificación de hipótesis

De las 19 empresas que se analizaron sus Estados Financieros 8 mencionan la intimación de la Cuenca en sus informes anuales, **vemos que todas exponen tal situación en nota a los estados contables referida a Previsiones y Contingencias Futuras**, sin embargo, **ninguna realiza una estimación de los futuros costos y costas judiciales asociadas**. En general, encontramos frases que avalan tal situación, como las siguientes:

- La demanda es por un monto indeterminado y que está siendo analizada por los abogados de la Sociedad sin que exista a la fecha de los estados contables una estimación razonable.
- La sociedad afirma que por el momento no es posible cuantificarlos de una manera adecuada, como así tampoco de corresponder, estimar las costas judiciales asociadas.

Hipótesis consideradas:

- a. La mayoría de las empresas intimadas por la CSJN no informarían en sus Estados Financieros sobre la INTIMACIÓN DE LA CSJN.
- b. Las empresas que informarían sobre la intimación, no efectuarían cálculos de egresos económicos.

9. **Bibliografía**

Bunge, M. (1989) “**La investigación Científica**” Ed. Ariel methodos – Barcelona, España.

Cañibano, L. (1975) “**Teoría actual de la Contabilidad**”. Ediciones ICE. ISBN: 84-7085-086-5. Madrid, España.

Fallo de la Corte Suprema de Justicia (2006), y (2008): M. 1569. XL. Mendoza, Beatriz Silvia y otros c/ Estado Nacional y otros s/ daños y perjuicios (daños derivados de la contaminación ambiental del Río Matanza - Riachuelo), archivos pdf disponibles en www.acumar.gov.ar/causamendoza

Fronti de Carcía, L. y García Casella, C. L. (2009) “**El Sistema Contable de Gestión Ambiental Ante el Cambio Climático**”, Documento de Trabajo de Contabilidad Social Año 2 N° 1: Centro de Investigación en Contabilidad Social-FCE-UBA ISSN: 1851-9296. Buenos Aires, Argentina.

Fronti de García, L. (2009) “**Responsabilidad Ambiental Empresarial, Informes Contables**”, ISBN: 978-987-1281-87-9. Buenos Aires, Argentina. EDICON.

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Fronti de García, L. y García Casella, C. L. (2010) **“Aspectos particulares de Gestión Ambiental – las Empresas y sus Informes (énfasis en la Cuenca Río Matanza – Riachuelo)”**. Documento de Trabajo de Contabilidad Social Año 2 N° 2: Centro de Investigación en Contabilidad Social- FCE-UBA ISSN: 1851-9296. Buenos Aires, Argentina.

García Casella, C.L (2000). **Curso universitario de Introducción a la Teoría Contable. Primera parte**. Buenos Aires, Argentina, Economizarte. ISBN: 987-9372-27-1.

García Casella, C. L., y Rodriguez de Ramirez, M. d. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. Buenos Aires, Argentina: La Ley. ISBN: 950-527-480-7

Panario Centeno, M. M. (2010). **“Información contable ambiental de las empresas demandadas en la causa Matanza Riachuelo”**, Documento de Trabajo de Contabilidad Social Año 3 N° 1: Centro de Investigación en Contabilidad Social- FCE-UBA. ISSN: 1851-9296, Buenos Aires, Argentina:

Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable.
Primer informe de avance.

Este Libro se terminó de imprimir en el mes de Septiembre de 2012 en los
Talleres Gráficos Yael.
Av. Córdoba 2210 – 11 piso.
C.A.B.A