



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Fundamentación teórica de la contabilidad social: con énfasis en las cuestiones micro

García Fronti, Inés Mercedes

2005

Cita APA:

García Fronti, I. (2005). Fundamentación teórica de la contabilidad social, con énfasis en las cuestiones micro.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DE LA
CONTABILIDAD SOCIAL
(CON ÉNFASIS EN LAS CUESTIONES MICRO)**

Tesis Doctoral

2005

Presentada por Inés García Fronti

Dirigida por Juan Carlos Viegas - Universidad de Buenos Aires

Codirigida por José Mariano Moneva - Universidad de Zaragoza, España

CATALOGADO

*Aprobado el 20/3/06 con calificación
9 (muyre) Desfuguelo.*



DE JUAN CARLOS VIEGAS
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I CONTABILIDAD: DEFINICIONES Y MÉTODO CIENTÍFICO

CAPÍTULO II DOMINIO, OBJETO Y UBICACIÓN COMO SEGMENTO CONTABLE DE LA CONTABILIDAD MICROSOCIAL

CAPÍTULO III TEORÍAS RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD MICROSOCIAL

CAPÍTULO IV ELEMENTOS DEL MODELO CONTABLE MICROSOCIAL

CAPÍTULO V USUARIOS DE LOS INFORMES CONTABLES MICROSOCIALES

CAPÍTULO VI INVERSORES ÉTICOS Y MERCADOS FINANCIEROS

CAPÍTULO VII CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

1. PROBLEMÁTICA

Dentro de los nuevos escenarios económicos, la función social de la empresa constituye un paradigma que regula sus acciones; reconocer y demostrar sus efectos va más allá de la rendición de cuentas que periódicamente efectúa sobre los resultados financieros que obtuvo en su gestión.

Una de las formas en la que habitualmente se manifiesta la responsabilidad social empresaria y el impacto social de las empresas se materializa a través de diferentes informes: en diarios o revistas económicas, mediante comunicados de prensa preparados por las entidades, a través de informes contables, balances sociales y otros documentos dirigidos a diferentes usuarios interesados en conocer principalmente el desempeño de las grandes corporaciones y empresas transnacionales.

En nuestro país, el profesor emérito académico de la Universidad de Buenos Aires, WILLIAM CHAPMAN (1982), hace ya más de dos décadas abordó el tema planteando el problema de medir la cuantía del beneficio social neto -utilidades y desutilidades- de la actividad económica de las empresas privadas y públicas, identificando a la población en su conjunto como posible beneficiaria o perjudicada de dicha acción.

Actualmente, los aspectos sociales vinculados con la contabilidad suelen incluirse principalmente dentro la macrocontabilidad en el segmento de la contabilidad nacional, y dentro la microcontabilidad en el segmento de la contabilidad financiera o patrimonial; pero dichos segmentos no son suficientes para abarcar las problemáticas vinculadas con la contabilidad social. En consecuencia, la primera cuestión que surge del estudio de la contabilidad social, es la ubicación de la misma dentro del campo del saber contable.

Argumentamos para fundamentar la existencia del dominio propio para el saber contable con utilización de método científico y planteamos las reflexiones necesarias para demostrar que dentro de ese dominio existe un universo vinculado con la contabilidad social, que abarca cuestiones de orden tanto macrosocial como microsocioal, en nuestro análisis nos concentramos en los elementos que constituyen el marco conceptual de la contabilidad microsocioal.

Por otra parte, al intentar ubicar el dominio de la contabilidad microsocioal, enfatizamos que no se debe pensar únicamente en problemas económicos que encuentran una expresión en la partida doble y en aspectos referidos al patrimonio de la entidad, aunque el desarrollo actual de la contabilidad esté casi íntegramente expresado en forma cuantitativa y monetaria, puede expresarse cualitativamente y en unidades que no sean monetarias.

Al surgir la contabilidad social como campo de aplicación del saber contable con relación a las finalidades u objetivos de los usuarios de la información contable, resulta imprescindible analizar cuáles son los hechos y acontecimientos que están incluidos en su dominio fáctico y cómo se seleccionan, clasifican, miden, relacionan e interpretan.

Asimismo se presenta la necesidad de relacionar la contabilidad microsocioal con determinadas teorías y analizar las cualidades y desarrollar los componentes de los sistemas respectivos para luego establecer los elementos necesarios para una modelización científica.

La tarea ha incluido, entre otras cuestiones, el relevamiento de las investigaciones más significativas realizadas por la comunidad contable internacional en los últimos treinta años sobre contabilidad social, analizando el objeto de estudio y la metodología seguida; con el objetivo de acotar la realidad física y social de la contabilidad microsocioal y los principales problemas que la misma debe resolver.

La investigación realizada, pretende demostrar que existe un dominio para la contabilidad microsocial que permite brindar información social y comunicar cuestiones sociales que involucran a las empresas. A partir de esta creencia, la investigación de la tesis ha perseguido un doble objetivo:

- Aproximarse a las bases teóricas de la contabilidad microsocial – marco conceptual- y a las teorías relacionadas.
- Relacionar las bases teóricas de la contabilidad microsocial con los elementos del modelo contable microsocial, con referencias a empresas del exterior y al caso argentino.

En base a la confrontación de las distintas posiciones adoptadas para reconocer el dominio de contabilidad social desarrolladas en el mundo, se propone encontrar nuevos campos que puedan ser considerados en los análisis y las propuestas doctrinarias.

Los informes contables de muchas empresas en diferentes países -Gran Bretaña, Francia, Noruega, Dinamarca y España, entre otros- incluyen hace ya varios años los resultados de sus interacciones con la sociedad; pero para analizar estos informes contables que incorporan cuestiones sociales resulta imprescindible establecer el alcance y contenido de la contabilidad microsocial.

2. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

Con respecto a los métodos de investigación utilizados, la tarea ha incluido el relevamiento de las investigaciones doctrinarias más significativas realizadas por la comunidad contable internacional en los últimos treinta años sobre contabilidad social, analizando el objeto de estudio y la metodología seguida; con el objetivo de acotar la realidad física y social de la contabilidad microsocial y los principales problemas que la misma debe resolver.

Se han realizado entrevistas semiestructuradas a especialistas contables con el objetivo de determinar el dominio y objeto de la disciplina contable. Asimismo, se han relevado las principales investigaciones empíricas sobre contabilidad microsocia para poder contrastar los resultados obtenidos e intentar determinar regularidades.

3. GUÍA DE LECTURA

A partir de la problemática que motiva nuestra investigación, elaboramos las correspondientes hipótesis de trabajo que se han desarrollado en los capítulos de la tesis.

- **Contabilidad: definiciones y método científico**

Nuestro punto de partida en la investigación, se vincula con la discusión acerca de las definiciones de la contabilidad y de los elementos que las componen. Con respecto a la utilización del método científico para la investigación en contabilidad se reflexiona y argumenta a favor de la afirmación que plantea que la contabilidad posee método científico, y se enfatiza la necesidad del desarrollo de la investigación con método científico en contabilidad.

- **Dominio, objeto y ubicación como segmento contable de la contabilidad microsocia**

La hipótesis sobre la que se reflexiona, se refiere a que la contabilidad social se ubica en el dominio propio del saber contable con método científico y que posee dominio y objetos propios que forman parte del marco conceptual de la contabilidad microsocia.

Esta afirmación nos ha exigido reconocer y demostrar que, al igual que ocurre con la contabilidad destinada a producir los informes financieros, existe un universo vinculado a la contabilidad social, dentro de la que se ubica la contabilidad microsocioal.

- **Teorías relacionadas con la contabilidad microsocioal**

La contabilidad microsocioal como segmento contable utiliza teorías relacionadas con otras disciplinas para su investigación con método científico, por lo que hablamos de una investigación científica multidisciplinar.

Así la contabilidad microsocioal elabora su marco conceptual con objeto y dominio propio pero utilizando de la administración: las teorías de la legitimación y de los stakeholders, de la filosofía: la ética, de la economía: la teoría de las externalidades, de la psicología: la teoría de las motivaciones y de la sociología: teorías vinculadas a las conductas de las organizaciones.

- **Elementos del modelo contable microsocioal**

Reconocer los resultados vinculados con la acción social de la entidad exige el planteo de un modelo contable microsocioal que contemple cómo ordenar y clasificar la información dentro de un sistema de información, los informes a elaborar y que considere a los emisores y usuarios.

Los informes contables microsocioales exigen profundizar el estudio sobre los códigos -unidades monetarias y no monetarias, información cualitativa y cuantitativa- destinados a mejorar la presentación de la información dirigida a los distintos usuarios.

- **Usuarios de los informes contables microsociales**

La información contable microsociales resulta útil para un número importante de usuarios como ser: el gobierno nacional, provincial, regional; los consumidores, los inversores y algunos otros interesados en conocer el comportamiento de la empresa y el impacto que causa en el medio social donde desarrolla su actividad.

Los usuarios manifiestan necesidades y preferencias que constituyen sus motivaciones a la hora de demandar informes contables microsociales; dichas motivaciones son abordadas desde un enfoque multidisciplinar en el que la contabilidad microsociales interactúa principalmente con la psicología y la sociología.

- **Inversores éticos y mercados financieros**

El mercado financiero es el que ha producido el mayor grado de avance en lo que a demanda de informes contables microsociales se refiere, por parte de inversores éticos y a partir de la aparición de fondos de inversión éticos.

- **Conclusiones**

Se reflexiona sobre las conclusiones a las que se ha arribado en la investigación y las perspectivas que se abren para efectuar investigaciones futuras.

CAPÍTULO I
CONTABILIDAD: DEFINICIONES Y MÉTODO
CIENTÍFICO

Índice del capítulo I

1. DEFINICIONES SOBRE EL SABER CONTABLE A PARTIR DEL MÉTODO DE LA ENTREVISTA

1.1 Objetivo de las entrevistas

1.2 Método de la entrevista y entrevistados

1.3 Compilación de las entrevistas

1.4 Conclusiones de las entrevistas

2. CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA CIENTÍFICA

2.1 Teoría científica y metodología científica

2.2 Fundamentos de la contabilidad como disciplina científica

Nuestro punto de partida, se vincula con la discusión acerca de las definiciones de la contabilidad y de la utilización del método científico para la investigación en contabilidad.

El objetivo de la presente sección, es realizar algunas consideraciones sobre los aspectos esenciales que hacen a la definición de la contabilidad. Para ello se presentan definiciones sobre la contabilidad según la visión de autores de prestigio reconocido, centrando el análisis en los aspectos esenciales que cada opinión presenta.

El análisis de las definiciones acerca de la contabilidad, exige previamente determinar su dominio y objeto de estudio, reconociendo la existencia de abundante doctrina que brinda evidencias sobre el uso de métodos propios en el campo de la investigación y que ha permitido llegar a justificar su existencia como disciplina.

En este capítulo se reflexiona y argumenta a favor de la afirmación que plantea que la contabilidad posee método científico.

1. DEFINICIONES SOBRE EL SABER CONTABLE A PARTIR DEL MÉTODO DE LA ENTREVISTA

1.1 Objetivo de las entrevistas

A partir de la utilización de método científico que le asignamos a la contabilidad, resulta necesario analizar los contenidos de las definiciones de la contabilidad, determinando los aspectos esenciales que permiten formalizar su estructura, no de una forma estática e indiscutible; sino para analizar, cuestionar, modificar y contrastar los enunciados, con la realidad económico-social, al igual que se hace en toda disciplina científica como camino natural para construir el conocimiento.

Constituye un aspecto de importancia abordar el análisis de las definiciones de la contabilidad, que se fundamenta en las siguientes cuestiones doctrinarias:

- En el plano más teórico, es necesario determinar en forma precisa el dominio y los principios de la contabilidad para reconocer y construir una teoría general de la contabilidad, opinión sostenida por los investigadores contables ANTONIO LOPES DE SA y CARLOS GARCIA CASELLA.
- En el ámbito de la realidad económico-social, la definición de la contabilidad constituye un marco de referencia para identificar y clasificar los diferentes segmentos y las nuevas tendencias de la contabilidad; las que -a su vez- sirven para poner a prueba la validez de las definiciones que suelen proponerse en estos nuevos campos.
- El análisis de las cuestiones teóricas y los aspectos de la realidad económico-social referidas al estudio de las definiciones de la contabilidad, suelen estar presentes en los marcos conceptuales que la doctrina ha ido reconociendo en el campo de la denominada contabilidad financiera o patrimonial.

Con respecto a los aportes realizados por los especialistas seleccionados en el campo de la contabilidad en el ámbito hispanoamericano, se intenta recopilar sus opiniones más recientes, ya que aportan una visión contemporánea de la contabilidad.

1.2 Método de la entrevista y entrevistados

La metodología de la entrevista permite efectuar la contrastación de nuestras propuestas, y asimismo sirve para recoger opiniones acerca de si los especialistas contables consideran necesario incorporar algún elemento adicional a la definición de la contabilidad; a partir de considerar los segmentos que se visualizan.

Para esta sección del trabajo hemos utilizado la metodología de la entrevista, con el objetivo de consultar a distintos especialistas en relación a su interpretación del saber contable.

Para las entrevistas el cuestionario guía ha sido el siguiente:

- ¿Cuál es su definición sobre la contabilidad?
- ¿Cuáles son los elementos y relaciones incluidos en la definición proporcionada?
- ¿Cuáles son sus perspectivas futuras sobre la contabilidad?

Las entrevistas fueron realizadas en su mayoría en forma personal a diferentes especialistas en las universidades de Alcalá y Autónoma de Madrid, ambas en España, durante diciembre de 1999.

1.3 Compilación de las entrevistas

A continuación presentamos algunas definiciones de los autores entrevistados, caracterizados por haber realizado importantes aportes doctrinarios sobre el tema que abordamos:

- a) LEANDRO CAÑIBANO (Universidad Autónoma de Madrid)
- b) JOSÉ ANTONIO GONZALO (Universidad de Alcalá)
- c) MOISÉS GARCIA GARCIA (Universidad Autónoma de Madrid)
- d) ANTONIO LOPES DE SA (Brasil)
- e) CARLOS GARCIA CASELLA (Universidad de Buenos Aires)
- f) JORGE TUA (Universidad Autónoma de Madrid)

a) LEANDRO CAÑIBANO (Universidad Autónoma de Madrid)

Con respecto a su definición de la contabilidad, CAÑIBANO nos remitió su obra de 1997 en la que manifestaba:

"(...) la Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas." (el subrayado es nuestro) (CAÑIBANO (1997, p.33)

El entrevistado caracterizó a la contabilidad con una naturaleza económica y con términos cuantitativos. En la entrevista personal realizada, CAÑIBANO ha manifestado que sería necesario analizar con más profundidad las cuestiones vinculadas al alcance de los métodos específicos de investigación que se apoyan en bases suficientemente contrastadas mencionados en su definición.

b) JOSÉ ANTONIO GONZALO (Universidad de Alcalá)

En lo que se refiere a su definición de la contabilidad, GONZALO manifestó que mantenía su definición de 1983:

“La Contabilidad, (...) como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a los usuarios una información objetiva, relevante y válida para la toma de sus decisiones.”
GONZALO (1983, p.107)

En la definición destacamos la caracterización que GONZALO efectúa de la contabilidad con una naturaleza económica y con el objeto de efectuar descripciones y predicciones tanto cualitativas como cuantitativas. Asimismo resulta relevante la utilización de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación que menciona el entrevistado.

c) MOISÉS GARCIA GARCIA (Universidad Autónoma de Madrid)

El entrevistado manifestó con respecto a su concepción de la contabilidad:

“(...) la Contabilidad entendida como disciplina científica al servicio del análisis económico básico (análisis de la circulación económica) y como herramienta auxiliar para la organización económica de las sociedades modernas”.

"La NUEVA CONTABILIDAD es hoy una disciplina que tiene por objeto el estudio y conocimiento del SISTEMA DE LA CIRCULACION ECONOMICA, empleando para ello como herramienta metodológica EL ANALISIS CIRCULATORIO."

Destacamos su caracterización de la contabilidad como disciplina científica. Asimismo este autor centraba el campo de la contabilidad en el concepto de la circulación económica que emplea como herramienta metodológica el análisis circulatorio que trata sobre la fisiología económica y sobre la fisiología del valor; en esta concepción se considera que para el estudio de un sistema económico, al igual que en el estudio de los seres vivos, la fisiología tiene una importancia decisiva (GARCÍA GARCIA, 1997).

d) ANTONIO LOPES DE SA (Brasil)

En relación a su definición de la contabilidad, el entrevistado respondió al cuestionario guía citando su obra de 1992:

"(...) una Teoría del Conocimiento Contable, jamás podría ser estructurada a no ser a través del establecimiento de las 'relaciones lógicas' que abarcan el fenómeno de la riqueza." (el subrayado es nuestro)

"La Contabilidad, desde su estado embrionario, como intuición de conocimiento, está siempre ligada a los hechos de la riqueza (considerada como acumulación de medios), suplidora de la falta de alguna cosa o perseguidora de nuevos medios." (1992, pp.13)

En la entrevista realizada, pudimos confirmar que su pensamiento sobre el campo de la contabilidad es exactamente el que desarrolla en su obra, sostiene que la contabilidad es una ciencia que tiene por objeto la riqueza de las células sociales y que tiene la visión de un objeto específico pero observado dentro de un mundo global.

e) CARLOS GARCIA CASELLA (Universidad de Buenos Aires)

La definición del entrevistado sobre la contabilidad remite a su obra del 2000:

"La Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada que 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".

En esta definición GARCIA CASELLA ubica a la contabilidad como una ciencia factual, cultural y aplicada y establece que los sistemas que utiliza se basan en un conjunto de supuestos básicos.

f) JORGE TUA (Universidad Autónoma de Madrid)

El entrevistado TUA (1995, p.182) determina las cuatro notas esenciales que deberían estar presentes para definir la contabilidad:

- Carácter de disciplina científica
- Vinculación con la realidad económica
- Utilidad al servicio de los usuarios en la toma de decisiones
- Contenido financiero y también social como consecuencia de la responsabilidad social de la unidad económica

1.4 Conclusiones de las entrevistas

Sin pretender desarrollar las controversias que las diferentes posiciones doctrinarias han generado a lo largo de la historia más reciente; hemos decidido aceptar las opiniones doctrinarias que se inclinan por considerarla como una disciplina que utiliza para su desarrollo un método científico, que adopta el carácter empírico y que se considera como un cuerpo de conocimientos con sus propios métodos de captación, medida y valoración.

Con respecto a la naturaleza de la contabilidad consideramos que es económico-social, aunque la mayoría de las definiciones la limiten a lo económico; por otra parte cabe destacar que se ocupa del análisis de la circulación económica o fenómeno de la riqueza pero con un sentido que no se limita a lo económico sino que incorpora lo social.

Podemos afirmar que la finalidad de la contabilidad tiene dominio tanto en el campo de los aspectos financieros y económicos como sociales que se refieren a la actividad de los entes.

2. CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA CIENTÍFICA

2.1 Supuestos básicos de la contabilidad

La definición de la contabilidad debe ser complementada con un conjunto de supuestos básicos (GARCIA CASELLA, 2000), basados en términos primitivos y que establecen que:

- *“existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias y para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo;*
- *existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, calidad, número, etc.) son susceptibles de cambio;*
- *existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos;*
- *existe al menos una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se van a describir;*
- *existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad” que está representado por un sistema jerarquizado de clase llamado plan de cuentas;*
- *existe una serie de fenómenos que cambia la estructura y composición de los objetos; existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable; la elección de las reglas contables -hipótesis específicas- depende del propósito o necesidad señalados;*

- *existe un conjunto de reglas alternativas -hipótesis específicas- que determina qué valores deben ser utilizados en cada registración, el sistema de clasificación de las cuentas y los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos.*”

2.2 Teoría científica y metodología científica

Los últimos avances en investigación realizados sobre el saber contable, demuestran que existe una corriente doctrinaria que aplica el método científico en el estudio de la contabilidad y encara los problemas de la misma incluyendo la utilización de hipótesis, leyes y teorías.

El especialista en epistemología BUNGE (1972) plantea que no se puede saber si un dato es relevante si no se es capaz de interpretarlo; y para interpretar datos se requiere el uso de teorías. BUNGE (1972, p.414) define a la teoría científica del siguiente modo:

“Un conjunto de hipótesis científicas es una teoría científica si y sólo si se refiere a un determinado tema factual y cada miembro del conjunto es o bien un supuesto inicial (axioma, supuesto subsidiario o dato) o bien una consecuencia lógica de uno o más supuesto iniciales.”

Con respecto a la metodología de los trabajos de investigación científica, LAKATOS (1970) establece un método que se compone de pruebas y refutaciones, y que considera como su unidad de análisis a los que él denomina programas de investigación.

Asimismo, LAKATOS (1970) considera que existe un conjunto de postulados básicos en el conocimiento –al que denomina núcleo tenaz- que está formado por los presupuestos o las suposiciones que los adherentes al programa de investigación no estarían dispuestos a abandonar, ni aún cuando se produzcan unidades falsadoras; dicho núcleo tenaz puede ser mantenido por la existencia de lo que se denomina cinturón protector.

Con respecto a los cambios, LAKATOS (1970) nunca considera la existencia de revoluciones sino que considera los cambios con un criterio gradualista, y define dos tipos de cambios:

- los cambios que se producen en el mismo programa de investigación, y
- los cambios que se producen entre los distintos programas de investigación.

2.3 Fundamentos de la contabilidad como disciplina científica

Para abordar la consideración de la contabilidad como disciplina científica, encontramos fundamento en las siguientes cuestiones:

- a) Concepción de la ciencia
- b) Progreso científico a través de las revoluciones
- c) Existencia de una comunidad contable con características propias

a) Concepción de la ciencia

El investigador contable RICHARD MATTESSICH (1995, p.125) sintetiza así los principales conceptos de *La estructura de las revoluciones científicas* de KUHN:

- Existen anomalías y vacíos de explicaciones en una teoría específica o área del conocimiento.
- Las anomalías y los vacíos son acompañados por una atmósfera de crisis o incertidumbre respecto al paradigma dominante; por ejemplo, puede tratarse de una creencia del sistema.
- Los potenciales paradigmas rivales se van desarrollando –es lo que se denomina revoluciones científicas- y así comienza el cambio en el paradigma dominante.
- Sigue al inicio de la revolución científica, una mezcla de dominancia entre los paradigmas rivales potenciales, como así también entre cada uno de ellos y el paradigma dominante.

- El paradigma potencial que puede explicar las anomalías –aunque no sean todas las anomalías, al menos una de ellas- mejor que los paradigmas competidores, incluyendo el paradigma previamente dominante, ejerce la última presión y se transforma en el nuevo paradigma dominante.
- El nuevo paradigma se consolida, extiende y desarrolla –es lo que se denomina etapa de ciencia normal- hasta que las nuevas anomalías emergen y así el ciclo comienza nuevamente.

En su tratado sobre el modelo de cambios en el pensamiento científico, KUHN introduce el concepto de paradigma definiéndolo como el marco conceptual e instrumental que *“provee modelos desde los cuales nacen particulares y coherentes tradiciones de investigación científica”*. Podemos decir que, un paradigma constituye una forma de ver el mundo y es el que determina el foco de la investigación.

El paradigma adoptado por un investigador indica las cuestiones que él considera interesantes y de importancia. A partir de esas cuestiones, circunscribe el dominio empírico sobre el cual se aplica sus teorías y sus investigaciones; indica la clase de pruebas o patrones que son utilizados para adjudicar proposiciones teóricas contradictorias.

Luego de un tiempo de investigación y teorización, si un paradigma es compartido por la comunidad de investigadores, dirige el proceso teorizador y la investigación a una única teoría prevaleciente en el área.

b) Progreso científico a través de las revoluciones

Las revoluciones científicas en términos de KUHN que llevan al progreso científico, pueden ser caracterizadas a partir de notas negativas y positivas.

Entre las notas negativas a la concepción kuhniana del progreso científico encontramos:

- No es acumulativo.
- No es continuo.

- No es “hacia”, no es “hacia la verdad”.
- No es aproximación a un mundo paradigático.
- No es ni involucra una sucesión de ontologías que derivan en una determinada ontología.

A continuación destacamos las notas positivas a la concepción kuhniana del progreso científico:

- Es discontinuo.
- Es aumento en la capacidad de resolver enigmas.
- Involucra mayor rigor y precisión.
- Involucra siempre mayor especialización.
- Es análogo al proceso darwiniano de especialización.
- Es un proceso evolutivo darwiniano.
- Es creciente el aislamiento de la comunidad científica respecto de otras comunidades.

c) Existencia de una comunidad contable con características propias

La visión de la ciencia de KUHN es sintetizada por MATTESSICH (1995) a partir de las etapas que ocurren en las revoluciones científicas, pero no incorpora el elemento subjetivo de dichas revoluciones: es decir, la noción del agente social colectivo que produce el conocimiento científico; en el caso de la contabilidad podría hablarse de una comunidad contable constituida por académicos y contadores profesionales.

Cabe advertir que aplicar el concepto de comunidad científica de KUHN a la contabilidad no encuentra fundamentos, ya que, los contadores no son en su tarea usual científicos normales, intentaremos aproximarnos a su caracterización en los siguientes párrafos.

WIRTH (2001, p.142) incluye una interesante definición de la comunidad contable que sigue a BUNGE en lo que respecta la condición para ser ciencia:

“La comunidad de contadores o expertos contables, enfocada como comunidad internacional, es un sistema social que no sólo abarca una comunidad profesional propiamente dicha, sino también una comunidad de investigadores contables. Ambos tienen un entrenamiento especializado, intercambian información, comparten valores, y continúan una tradición de (...) investigación (...).”

Con respecto al problema de las personas o sujetos de la actividad contable, GARCÍA CASELLA (2001, p.279) plantea en una de sus conclusiones que *“(...) Existen serios problemas de comunicación entre la teoría y la práctica contable. Los contadores prácticos sostienen que los académicos hablan un idioma distinto y no ven los problemas de los prácticos”*.

Opinamos que en la comunidad contable se debería producir una comunicación más o menos fluida entre los teóricos y los prácticos y que de ese intercambio debería surgir la evolución del conocimiento contable.

CAPÍTULO II
DOMINIO, OBJETO Y UBICACIÓN COMO
SEGMENTO CONTABLE DE LA CONTABILIDAD
MICROSOCIAL

Índice del capítulo II

1. MARCO CONCEPTUAL

1.1 Dominio y objeto

1.2 Definiciones

1.3 Supuestos básicos

2. UBICACIÓN DE LA CONTABILIDAD SOCIAL EN EL CONOCIMIENTO CONTABLE

2.1 Clasificación de la contabilidad

**2.2 Segmentos microcontables y contabilidad
microsocial**

La hipótesis sobre la que se reflexiona en este capítulo, se refiere a que la contabilidad social se ubica en el dominio del conocimiento contable, que utiliza método científico para efectuar su investigación y que, además, posee dominio y objeto propios.

Esta afirmación exige reconocer y demostrar que, al igual que ocurre con otros segmentos contables como la contabilidad destinada a producir los informes financieros o la contabilidad nacional, existe un universo vinculado a la contabilidad social, en el que se ubican tanto la contabilidad macrosocial como la contabilidad microsocia.

Utilizando un razonamiento del tipo “deber ser” y “es” -al estilo de los aconsejados por el prestigioso especialista en administración PEDRO PAVESI-: en el “deber ser” planteamos un dominio con identidad propia y un objeto para la contabilidad social –tanto macrosocial como microsocia-, separado del resto de las contabilidades; mientras que el “es” nos enfrenta con una realidad en la cual los aspectos contables sociales no se consideran como ocurre con los otros fenómenos de carácter económico que rodean al proyecto que la entidad desarrolla como principal actividad.

1. MARCO CONCEPTUAL

Los distintos marcos conceptuales –considerados como contenidos básicos de una disciplina sistematizados- que se han ido construyendo en los diferentes segmentos de la contabilidad –contabilidad financiera, contabilidad nacional, entre otros- propician efectuar un análisis crítico con el objeto de establecer si las problemáticas sociales de las organizaciones pueden ser medidas e informadas adecuadamente a partir de los marcos conceptuales existentes o si requieren la elaboración de un marco conceptual propio.

¿Necesita la contabilidad social un marco conceptual? Nuestra respuesta es un rotundo “Sí”; pero los componentes del marco conceptual de la contabilidad social están surgiendo en forma paulatina como lo hicieron otros marcos conceptuales; completando sus elementos cuando la realidad económico-social pueda ser reflejada por los entes reguladores; como fue el caso de la contabilidad financiera o la contabilidad nacional-.

1.1 Dominio y objeto

Al intentar establecer el dominio de la contabilidad social, no se debe pensar únicamente en el carácter económico o financiero de los hechos que son capturados por el sistema contable y que tienen como finalidad justificar las variaciones que se producen en el patrimonio de la entidad. El problema que abordamos tiene como objetivo demostrar que existe un dominio del discurso contable en relación con la contabilidad social.

Los intentos destinados a reflexionar sobre la contabilidad social se relacionan con nuevos requerimientos que la sociedad demanda a las entidades económicas y que se vinculan con su comportamiento social.

1.2 Definiciones de la contabilidad social

El especialista en doctrina contable MATTESSICH (2002, p.X), en el contexto EE.UU. año 1963, ya menciona la existencia de la contabilidad social:

“La vinculación entre la contabilidad comercial¹ y los sistemas macrocontables similares por un lado, y los sistemas de contabilidad social por otro lado ya se han demostrado anteriormente, pero lo que no se ha hecho aún es una formulación de fundamentos unificados”.

Casi cuarenta años después, MATTESSICH (2002, p.XVI) plantea la posibilidad de que los sistemas contables se desarrollen “quizás en relación con la contabilidad ambiental”. MATTESSICH no ha profundizado en este desarrollo, pero deja claramente establecida la inclusión de los temas sociales y ambientales en la contabilidad.

Consideramos un elemento imprescindible de la contabilidad su contenido social; aunque como segmento independiente la misma no ha alcanzado el grado de desarrollo de algunos de los otros segmentos (MATTESSICH, 2002).

La contabilidad social posee un desarrollo teórico que se inició hace más de treinta años pero, en lo que respecta a desarrollos empíricos, los avances son aún bastante limitados.

El destacado profesor CHAPMAN (1982) propuso reconocer que la contabilidad no es exclusivamente patrimonial o financiera, sino que también incluye a la contabilidad gerencial, la contabilidad gubernamental, la contabilidad económica y la contabilidad social.

LOPES DE SA (1999) reflexiona que de la misma forma que se registran las relaciones jurídicas, es necesario que se registren, estudien y den a conocer las relaciones sociales de las empresas.

En el ámbito académico español, GARCIA GARCIA (1997, pp.25-26) comentaba que:

"la información es hoy una información de interés social y que, al mismo tiempo, debe elaborarse con criterios rigurosamente científicos y técnicos".

Existen posiciones como la de TUA (1995) quien opina que los contenidos sociales, hasta el momento, son únicamente información social. En la práctica, las cuestiones sociales han sido resueltas con bastante consenso, al presente, vinculándolas con la contabilidad nacional y/o la contabilidad de la empresa.

GARCIA CASELLA (1997, p.497) al referirse a la contabilidad social, destaca que para abordar estos saberes contables es necesario partir de objetivos y métodos propios y le asigna como objetivo las propuestas de la teoría micro y macrosociológicas.

Contribuyendo a reforzar esta posición que otorga identidad a la contabilidad social, encontramos a otros destacados estudiosos de la contabilidad: GRAY (2000) y MATHEWS (1997).

¹ Se refiere a contabilidad de la empresa.

Así GRAY (2000B, p.3), como especialista británico en contabilidad social, establece una clara y completa definición para la misma:

“(La Contabilidad social es)... la preparación y la publicación de información sobre las interacciones y actividades de carácter social, medioambiental, vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad, a los clientes, entre otras, de una organización y, cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades. La Contabilidad social puede contener información financiera pero es más deseable que consista en una combinación de información no financiera y cuantificable, por un lado, e información no cuantificable y descriptiva, por el otro.(...)” (traducción propia)²

Por su lado, MATHEWS (1997) define a la contabilidad social como:

“La emisión voluntaria de información, tanto cualitativa como cuantitativa efectuada por las organizaciones para informar o influenciar a distintos grupos de usuarios. La información cuantitativa puede ser tanto en términos financieros como no financieros.” (traducción propia)³

Según GRAY y PERKS (1982), son tres las hipótesis en las que se basa la contabilidad social, en particular refiriéndose a la contabilidad microsocial:

- Las empresas tienen responsabilidad social.
- Las empresas deben emitir informes sociales.
- Dichos informes sociales deben ser elaborados por contadores según principios contables.

1.3 Supuestos básicos

Con respecto a la vinculación entre los diferentes segmentos contables y los supuestos básicos que planteamos en el Capítulo I, MATTESSICH (2002, p.8) postula que:

² *“(Social accounting is)... the preparation and publication of an account about an organization’s social, environmental, employee, community, customer and other stakeholder interactions and activities and, where, possible, the consequences of those interactions and activities. The social account may contain financial information but is more likely to be a combination of quantified non financial information and descriptive, non quantified information.(...)”*

³*“Voluntary disclosures of information, both qualitative and quantitative made by organizations to inform or influence a range of audiences. The quantitative disclosures may be in financial or non-financials terms.”*

“La necesidad de una presentación generalizadora de la Contabilidad se manifiesta de diversas maneras; una de ellas es la aparición de una gran número de sistemas contables en la práctica concreta (...) Estos sistemas contables cumplen diferentes funciones y aún así, están basados en los mismos principios básicos (...)”

En un intento sistemático para definir el dominio de los intereses de la contabilidad social hemos seleccionado cuatro de los supuestos para la contabilidad (MATTESSICH, 1995) adaptándolos a la problemática social:

a) Contabilidad de la entidad

Si mantenemos el supuesto de entidad y limitamos esto a las organizaciones -después de todo necesitamos algo para contabilizar-, significa que hay un universo de todas las cuentas posibles que pueden ser producidas.

La contabilidad financiera es un segmento muy reducido del universo posible de “contabilidades”. La contabilidad microsocia es un término genérico para el que la contabilidad financiera resulta un segmento menor. Si por el supuesto de entidad centramos nuestra atención en la gestión financiera, esto no nos permitiría contemplar un enfoque multidisciplinario; imprescindible en la contabilidad social.

b) Restricción a los hechos económicos que afectan a la entidad

La contabilidad social incluye también la contabilización de hechos con carácter no económicos.

Si sólo centramos nuestra atención en el carácter económico de los hechos que afectan su relación financiera, sólo podríamos analizar los impactos sociales como secundarios.

c) Limitación a hechos económicos medidos en términos financieros

La contabilidad social incluye también la contabilización de hechos en algún lenguaje no monetario, por ejemplo unidades físicas y también en forma cualitativa.

d) Información limitada a la comunidad de las finanzas

La contabilidad social abarca también informes para una comunidad de usuarios que no sea exclusivamente la financiera, es decir no considera que el usuario fundamental al que se brinda la información contable es el inversor.

A partir de los estudios que presentamos y que han constituido verdaderos aportes en el campo del saber contable, la contabilidad social debe encontrar un dominio específico que incluya, sus propios planes de cuentas sociales, nomenclatura adecuada, clasificación apropiada, metodología de adaptación, relación costo-beneficio para determinar los contenidos a incluir en su marco conceptual.

La contabilidad social, como objeto de investigación y estudio debe abordarse aplicando un método científico (BUNGE, 1972), asimismo su estructura orgánica requiere el uso de varios saberes contables, aplicados, con objetos y métodos bien diferenciados.

3. UBICACIÓN DE LA CONTABILIDAD EN EL CONOCIMIENTO CONTABLE

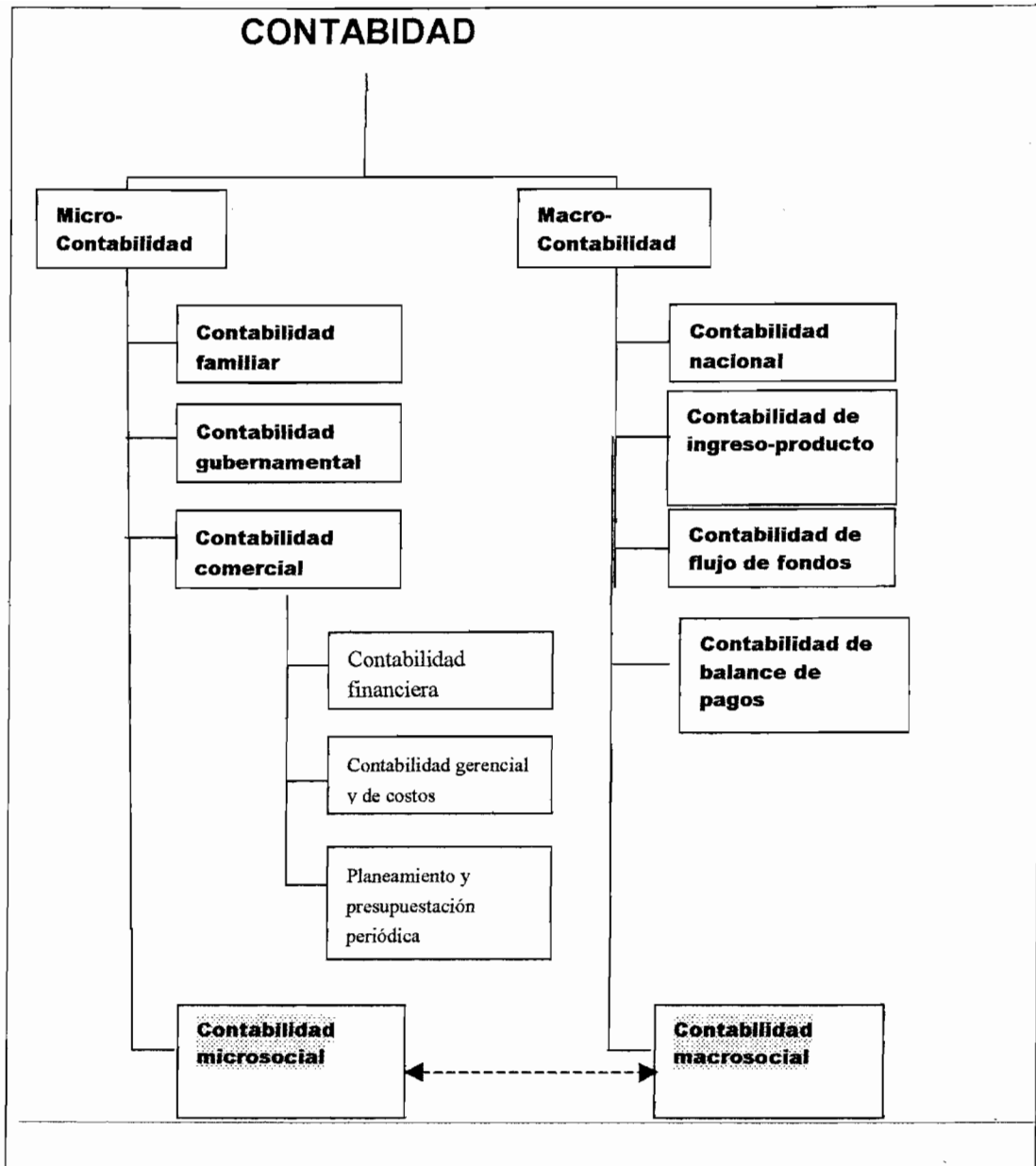
3.1 Clasificación de la contabilidad

Los aspectos sociales relacionados con la contabilidad, abarcan cuestiones tanto de índole microcontable como macrocontable y, al no tener aún una identidad propia, las cuestiones sociales se solapan en la realidad en los segmentos de la contabilidad más asentados; aunque los marcos conceptuales de los diferentes segmentos de la contabilidad no resulten suficientes o adecuados para resolver las cuestiones sociales.

Al intentar caracterizar las cuestiones sociales, recordamos que: no se debe pensar únicamente en problemas económicos y no se debe depender únicamente de la partida doble y de las cuestiones patrimoniales.

La contabilidad posee varios segmentos -sistemas contables en términos de MATTESSICH (2002)- que poseen objetos y métodos bien diferenciados - vinculados a la idea de supuestos básicos de MATTESSICH (2002)-. Dicha división se fundamenta en que la contabilidad debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde y, además, en la consideración de que no existe información contable multipropósito.

No hay divisiones rígidas –segmentos- para la disciplina contable, pero como punto de partida nos ubicamos en una visión amplia y consideramos adecuada la clasificación que efectúa MATTESSICH (2002, p.141), a partir de la misma efectuamos las modificaciones que consideramos pertinentes, considerando que los supuestos básicos complementan la definición de la contabilidad, para incluir como segmento a la contabilidad social.



Cuadro 1. Clasificación de la Contabilidad

(Adaptación propia a partir de MATTESSICH, 2002: p.141)

Tanto en la microcontabilidad como en la macrocontabilidad hemos incluido los segmentos correspondientes: la contabilidad microsocioal y la contabilidad macrosocioal, ambos segmentos comparten problemáticas, lo que se refleja también en el cuadro por la flecha de doble sentido que los vincula.

La disciplina contable abarca cuestiones tanto macrocontables como microcontables, esta situación brinda una alternativa para la inclusión de nuevos saberes, en nuestra propuesta se enfatiza la importancia que están adquiriendo en el mundo globalizado las cuestiones destinadas a revelar la información que constituyen el dominio de la contabilidad social, con contenidos tanto monetarios como no monetarios.

La temática de la división de la contabilidad ha sido también tratada, con grandes influencias de MATTESSICH, por CAÑIBANO (1995) y GONZALO (1982), este último establece su perspectiva de lo que eran las nuevas tendencias en contabilidad en 1982 -ya hace más de 20 años-: los aspectos no monetarios de la contabilidad - contabilidad no monetaria-; dentro de la microcontabilidad, la contabilidad de las organizaciones no lucrativas - públicas y privadas- y dentro de la macrocontabilidad, la contabilidad de la renta nacional.

En esta clasificación de la contabilidad, destacamos los siguientes aspectos:

- La dependencia que MATTESSICH establece de los segmentos contables con respecto a los supuestos básicos y a los términos primitivos.
- La primera gran división entre una contabilidad monetaria y una contabilidad no monetaria, sobre la que MATTESSICH no profundiza el análisis pero deja explicitada su existencia y que resulta fundamental para incorporar la contabilidad social que abarca tanto cuestiones monetarias como no monetarias.

Un aspecto que parece oportuno destacar, en este análisis, es el que se refiere a la contabilidad nacional como segmento de la macrocontabilidad, la misma incluye tanto a la contabilidad del ingreso-producto como a la contabilidad de flujo de fondos y a la contabilidad de balance de pagos.

En lo que respecta a la macrocontabilidad, efectuamos los siguientes comentarios:

- En el contexto de un mundo donde la revolución de las nuevas tecnologías y el avance de las comunicaciones abren nuevas dimensiones a la información que brinda la contabilidad, especialmente a nivel macrocontable, en la cual ésta debe orientarse a la satisfacción de necesidades de los usuarios tanto a nivel nacional como supranacional.
- Corresponde básicamente a una serie de agregados de empresas y sectores, tanto públicos como privados, que desarrollan la vida económico-social de una nación, y su impacto en el contexto internacional.
- Intenta agregar variables macroeconómicas -como las relacionadas con el ahorro, consumo e inversión-, de la nación y también está empezando a considerar las variables macrosociales –tales como la calidad de vida y la conservación de los recursos naturales; incluyendo tanto aspectos monetarios como no monetarios.
- Posibilita agregar dichas variables con los diferentes países y bloques económicos, con el fin de poder determinar o conocer la situación de la economía mundial, orientar hacia la toma de decisiones en materia de endeudamiento y/o monitorear la reducción de los niveles de pobreza, por dar algunos ejemplos.
- La utilidad de la información para los usuarios, radica en la posibilidad de tomar decisiones en el campo de la gestión y el control de la riqueza –considerada como recursos económico-sociales- de una nación o del público en general, especialmente hacia la lucha contra los flagelos que -como la corrupción, la explotación de los trabajadores, el despilfarro y las políticas de desarrollo no sustentable, por ejemplo- atentan contra el desarrollo de la sociedad; desarrollo considerado con un objetivo conjunto de bienestar económico-social con un sustento ético.

- La información debe ser un medio de comunicación entre los diferentes usuarios que conforman el entorno, y a partir de los nuevos estilos de organización y administración, atender al ritmo de las transformaciones económicas y sociales del mundo. Respondiendo a las necesidades de conocer y estimar la riqueza – en término de recursos económico-sociales- generada por una nación y su reparto en el marco del desarrollo de una actividad, que refleje esa circulación económica y distribución de la riqueza, e involucre dentro de sus objetivos, además del de relevancia, la característica y propósito especial de informar no sólo contenidos financieros, sino incorporar aspectos económico-sociales.
- Debe desarrollar aspectos tanto monetarios como no monetarios para poder incluir en toda su dimensión a la contabilidad macrosocial, para superar las limitaciones presentadas por la contabilidad estrictamente presupuestal, patrimonial y/o financiera, permitiendo poner énfasis en la medición de la productividad y rentabilidad social, como expresión que permite ligar aspectos económicos y sociales, y como medidor de la gestión social de las unidades económicas que conforman una nación.
- Debe integrar y combinar las cuestiones monetarias con cuestiones de naturaleza no monetaria de forma tal que permitan considerar aspectos tanto cuantitativos como cualitativos de la gestión de cualquier organización, y que faciliten determinar cuál ha sido el manejo de aquellos recursos que las empresas han recibido de la sociedad. Este análisis ha de extenderse a la capacidad de determinar cuál ha sido su contribución al desarrollo económico y social de la comunidad o sociedad a la que pertenecen.

3.2 Segmentos microcontables y contabilidad microsocial

El subsistema de contabilidad financiera, en el segmento de la contabilidad comercial o de la empresa, es el más utilizado y por lo tanto el que ha logrado un mayor grado de desarrollo, aunque cabe señalar que en los últimos años se ha dado un auge muy importante a la contabilidad vinculada con la gestión, por las implicancias que ésta tiene al brindar información que ayude a la dirección y facilite el control en las organizaciones.

La microcontabilidad debe desarrollar aspectos tanto monetarios como no monetarios para poder incluir en toda su dimensión a la contabilidad microsocial, para así poder superar las limitaciones presentadas por la contabilidad estrictamente destinada al presupuesto como herramienta de gestión, a la contabilidad financiera.

La microcontabilidad integra y combina las cuestiones monetarias con cuestiones de naturaleza no monetaria de forma tal que permitan considerar aspectos tanto cuantitativos como cualitativos de la gestión de cualquier organización, y que faciliten determinar cuál ha sido el manejo de aquellos recursos que las empresas han recibido de la sociedad. Este análisis ha de extenderse a la capacidad de determinar cuál ha sido su contribución al desarrollo económico y social de la comunidad o sociedad a la que pertenecen.

Como establece GRAY (2000), la relación entre la contabilidad microsocial y la contabilidad financiera no carece de interés. Existe una tendencia, que aparece de tanto en tanto, para definir a la contabilidad financiera en relación a la legislación vigente, normas y prácticas y/o en relación a las prácticas contables. Esto, obviamente, no funciona para la contabilidad microsocial porque hay muy pocas normas, prácticas y leyes; entre las cuales podemos citar el balance social en Argentina o el balance ecológico en Francia.

Con respecto a la contabilidad de la empresa –o comercial-, AECA (1990) ha establecido la siguiente división que, con algunas modificaciones terminológicas, tiene bastante consenso en la doctrina contable española:

- Contabilidad financiera o patrimonial
- Contabilidad de costos
- Contabilidad de gestión
- Contabilidad de dirección estratégica

Las cuestiones sociales, en particular las ambientales, han sido incluidas en los segmentos de la contabilidad de la empresa, en particular la contabilidad financiera, posición también adoptada por AECA (1996).

En la actualidad se intenta a través de la contabilidad financiera incluir activos, pasivos y resultados ambientales en los informes contables de las empresas para uso externo. En este sentido algunos organismos internacionales, regionales y nacionales han emitido normas al respecto y ya existen empresas que incorporan cuestiones ambientales en sus informes pero dicha inclusión al tener que restringirse al marco conceptual de la contabilidad resulta insuficiente para las cuestiones sociales y ambientales.

En la contabilidad de costos, se incluye la determinación y medición de los costos ambientales. A nivel de las decisiones tácticas y operativas, la determinación y análisis de la información ambiental es competencia de la contabilidad de gestión. Al respecto, LIZCANO (1995) establece una definición para la contabilidad de la gestión ambiental: *“Es un sistema de información basado, en la cuantificación y valoración de una serie de operaciones, hechos y circunstancias, así como el reflejo de la situación de una unidad económica, en relación y de forma consecuente con dichos hechos.”* Al nivel de las decisiones estratégicas, los temas ambientales serán competencia de la contabilidad de dirección estratégica.

En la práctica, las cuestiones referidas a la responsabilidad social empresaria han sido expuestas en informes que tienen como soporte la contabilidad nacional y/o la contabilidad comercial o de la empresa, en particular la contabilidad financiera pero siempre los respectivos marcos conceptuales han sido insuficientes para plasmar la realidad social.

Los informes financieros que demandan los mercados financieros, considerados como instrumento clave destinado a informar a los inversores, han representado en su momento –fines del siglo XIX^o y principios del XX^o- uno de los avances más notables de la contabilidad financiera. El uso generalizado de normas contables armonizadas en el mundo para la confección de los informes financieros reduce los espacios destinados a la investigación contable, fundamentalmente en aquellos campos que están destinados a encontrar respuestas para los usuarios cuyo objetivo es calcular la posible rentabilidad financiera de su inversión.

Opinamos que el dominio y el objeto de la contabilidad financiera resultan limitados para intentar incluir en ese segmento las cuestiones relacionadas con la contabilidad microsocia.

Ahora, bien, limitar el conocimiento contable a un campo tan acotado como el que proponen las normas contables destinadas a la confección de los informes financieros, nos impediría el desarrollo de nuevos modelos contables que superen las limitaciones enunciadas y que satisfagan a un número de usuarios que planteen objetivos diferentes a los que invierten en el mercado de capitales.

CAPÍTULO III
TEORÍAS RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD
MICROSOCIAL

Índice del capítulo III

1. TEORÍA DE LA LEGITIMACIÓN Y TEORÍA DE LOS STAKEHOLDERS

1.1 Definición y antecedentes

1.2 Antecedentes sobre la responsabilidad social empresarial

2. TEORÍAS DE LA FILOSOFÍA, LA ECONOMÍA, LA PSICOLOGÍA Y LA SOCIOLOGÍA

2.1 Sustento ético

2.2 Teoría de las externalidades

2.3 Conducta humana

2.4 Relaciones sociales

3. DESDE LA TEORÍA DE LOS STOCKHOLDERS O LA COEXISTENCIA DE PARADIGMAS

3.1 Teoría de los stockholders Vs. Teoría de los stakeholders

3.2 Coexistencia de paradigmas

3.3 Teorías neoclásicas en contabilidad Vs. contabilidad crítica

3.4 Crítica a la teoría positiva de la contabilidad

1. TEORÍA DE LA LEGITIMACIÓN Y TEORÍA DE LOS STAKEHOLDERS

1.1 Definición y antecedentes

La hipótesis del capítulo plantea que la teoría de la legitimación y la teoría de los stakeholders, con sustento ético son parte del marco teórico de la contabilidad microsocia. A partir de la utilización de diferentes teorías como la de las *motivaciones* o la del *isomorfismo* involucramos a distintas disciplinas con la contabilidad microsocia: administración, economía, sociología, psicología y biología.

Este marco teórico implica que el diseño del marco conceptual de la contabilidad microsocia debe tener en cuenta las necesidades de múltiples reguladores y usuarios; e incorporar las cuestiones éticas como elemento clave que impacta en la actitud de los emisores y usuarios.

Adoptamos una posición que vincula la contabilidad microsocia con la teoría de la legitimación y la teoría de los stakeholders con sustento ético, y con el concepto de responsabilidad social empresaria. A continuación nos aproximaremos a las definiciones de las teorías de la legitimación y de los stakeholders y de la responsabilidad social empresaria, la cuestión del sustento ético y las teorías tomadas de la sociología y la psicología las abordamos en el punto 2 del presente capítulo.

La teoría de la legitimación puede definirse como:

“La teoría de la legitimación es una percepción o suposición generalizada de que las acciones de una entidad son deseables, apropiadas o inapropiadas en relación a un sistema socialmente construido de normas, valores, creencias y definiciones.” (SUCHMAN, 1995, p.574; citado en TILLING, 2004, traducción propia⁴)

Para efectuar modelos utilizando la teoría de la legitimación es necesario incorporar la teoría de los stakeholders que tiene más de 20 años de existencia, desde su primera mención:

⁴ “Legitimacy is a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions.”

"La teoría de los stakeholders involucra el reconocimiento y la identificación de las relaciones entre la conducta de una organización y el impacto en sus stakeholders. Con frecuencia es necesario equilibrar diferentes demandas en conflicto de los stakeholders."(ANSOFF, 1965 en SOLOMON y LEWIS, 2002, p.157, traducción propia⁵)

A mediados de los '70, los investigadores redescubren a los stakeholders y proponen una visión abierta de la organización; RUSSELL ACKOFF (FREEMAN y REED, 1983) argumentan que muchos de los problemas sociales podrían ser resueltos mediante el soporte y la interacción de los stakeholders en el sistema.

En el dominio contable de la contabilidad microsocial, la teoría de la legitimación y la teoría de los stakeholders son adoptadas como teorías relacionadas por escuelas como la de GRAY (1996). La teoría de la legitimación y la teoría de los stakeholders también son utilizadas en administración, recursos humanos, finanzas y comercialización; la colaboración mutua de estas disciplinas y sus investigaciones enriquece a las teorías de la legitimación y a la teoría de los stakeholders (HARRISON y FREEMAN, 1999).

Dentro del campo de la teoría de los stakeholders se considera a los múltiples usuarios interesados en la información proporcionada por las empresas; las organizaciones deben satisfacer de la mejor manera posible las necesidades de esos usuarios y, al mismo tiempo, esos diferentes grupos de usuarios ejercen presión para que las empresas los informen adecuadamente.

⁵ *"Stakeholder theory involves recognizing and identifying the relationship between a company's behaviour and the impact on its stakeholders. It is often necessary to balance the need of different and sometimes conflicting demands of stakeholders".*

1.2 Antecedentes sobre la responsabilidad social empresaria

La responsabilidad social empresaria aparece como concepto con los movimientos sociales de los 60' y los '70 (FREEMAN y REED, 1983) –los derechos civiles, el movimiento antiarmamentista, los derechos de la mujer, el movimiento ambientalista- que generan una reflexión acerca del rol que la empresa debe cumplir en la sociedad. Desde MILTON FRIEDMAN hasta JOHN KENNETH GALBRAITH, existe diversidad de argumentos respecto al rol de la empresa en la sociedad.

En el ámbito español, AECA (2004) brinda una definición de la responsabilidad social empresaria (o corporativa):

“La responsabilidad social corporativa representa el compromiso con la idea de organización como conjunto de personas que interactúan en la sociedad, tanto desde el punto de vista de su propia composición elemental (suma de individuos sociales) como desde la óptica de miembro integrante de un sistema social (empresa ciudadana), caracterizado por su contribución a la sociedad.

La aceptación de dicha composición social y el compromiso con unos valores sociales elementales, induce un comportamiento empresarial coherente con dichos planteamientos, que va más allá del objetivo básico de obtener beneficio económico, necesario para su supervivencia.”

La responsabilidad social empresaria puede ser definida como una actitud de la dirección de la empresa que implica un compromiso de efectuar un cambio cultural generado en la preocupación por el impacto que sus actividades tienen sobre la sociedad y el medio ambiente; pero ese cambio cultural no sólo debe quedar en la organización sino que debe existir un intento por trasladarlo al resto de la sociedad. La responsabilidad social empresaria se vincula al concepto de sustentabilidad:

“Sustentabilidad – en el sentido de un sistema de justicia social arraigada y una ubicación y utilización razonable y responsable de los recursos ecológicos.”
(TINKER y GRAY, 2003, p.727, traducción propia⁶)

⁶” Sustainability – in the sense of a system of deep-rooted social justice and a fair and responsible allocation and use of ecological resources (...)”

2. TEORÍAS DE LA FILOSOFÍA, LA ECONOMÍA, LA PSICOLOGÍA Y LA SOCIOLOGÍA

2.1 Sustento ético

... "necesitamos elaborar una ética, algo así como una moral transcultural, que sea válida para todas las culturas y que nos permita resolver los problemas de la felicidad propia y la de la comunidad." (MARINA, 2001)

El filósofo español MARINA (2001), plantea de una manera muy precisa el estado de desarrollo actual en que se encuentra la ética vista como una moral transcultural válida para todas las culturas y que nos permita resolver los problemas de la felicidad propia y la de la comunidad; estamos en un período ético constituyente, el cual abarca la adopción de tres grandes medidas:

- una constitución ética universal que sirva para prever básicamente el comportamiento político entre las naciones,
- un sistema jurídico penal; y
- una legislación fiscal mínima que permita una distribución más equitativa de la riqueza.

Este período ético constituyente tiene incidencia en múltiples fenómenos de carácter social y/o económico: en el caso de las empresas, éstas interactúan en forma permanente con la sociedad en la que se desenvuelven y asumen un compromiso denominado responsabilidad social empresaria.

La interacción de las empresas con la sociedad se produce de diversas formas y dicha interacción debería ser de alguna manera medida e informada -con carácter cualitativo y cuantitativo y en términos tanto monetarios como no monetarios-; estos aspectos se ubican en el alcance de la contabilidad microsocial, que involucra para una empresa informar sobre sus actividades no solamente en función de su rentabilidad, sino también en términos sociales para lo que necesariamente se debe considerar un sustento ético.

Varios premios Nobel de economía como AMARTYA SEN, GUNNAR MYRDAL, JAMES BUCHANAN, JOSEPH STIGLITZ y JOHN HARSANYI han buscado –y logrado– establecer conexiones entre la economía y la filosofía moral; los fraudes empresarios cometidos por PARMALAT, AHOLD, WORLDCOM y ENRON –entre otros– ponen en evidencia que muchas empresas y los diversos actores involucrados no encuentran –o prefieren no encontrar– ninguna vinculación entre el mundo empresario y la ética.

Las implicancias éticas de las acciones son cada vez más tenidas en cuenta por los individuos y por las organizaciones, en particular en los países desarrollados (HARRISON y FREEMAN, 1999).

Podríamos decir que la ética se compone de una serie de medidas, algunas de las cuales están respaldadas por legislación –es lo que se conoce como ética legislada. Es innegable que existen grados de incumplimiento de las diferentes legislaciones, pero el mayor problema se presenta con la consideración de aquellas cuestiones éticas que aún no han sido legisladas.

El filósofo italiano contemporáneo UMBERTO ECO (1997) habla de lo problemático que resulta establecer si existen universales semánticos, esto es, nociones elementales comunes a toda la especie humana, que pueden ser expresadas por todas las lenguas. Asimismo, UMBERTO ECO (1999) plantea que la aparición de una nueva conciencia moral no se corresponde necesariamente con un nuevo comportamiento moral: hay siempre un desfase entre los valores proclamados y la práctica cotidiana.

Incorporamos a la ética como una de las motivaciones que influye en los grupos de stakeholders a la hora de tomar decisiones o planificar estrategias. La inclusión de la ética nos obliga a trabajar en un marco multidisciplinar que abarca también, entre otras teorías, a la economía, la administración, la sociología, la psicología y la biología.

2.2 Teoría de las externalidades

Los impactos, tanto positivos como negativos, directos e indirectos, que una organización causa en la situación económica y social de las distintas diversas partes interesadas; se relacionan con la teoría de las externalidades. La misma se refiere tanto a la contabilidad microsocial como a la contabilidad macrosocial, en lo que respecta a los impactos en los sistemas económicos locales, nacionales y mundiales.

A partir de la teoría de las externalidades se plantea que hay un conjunto de impactos que las organizaciones provocan en el entorno social y ambiental, pero muy pocos de los mismos son "internalizados" en las organizaciones como podría ser el caso de una multa que la empresa paga por contaminar en los alrededores de la planta donde opera.

El avance y desarrollo del contexto legal tiene mucho que ver con las cuestiones referidas a externalidades sociales y ambientales que se incorporan en las organizaciones.

2.3 Conducta humana

La psicología estudia la conducta humana y dentro de su objeto de estudio se encuentran las cuestiones vinculadas a las causas o motivaciones que tienen los emisores y los usuarios en relación a la información contable microsocial.

Diversos estudios han sido realizados con el objetivo de determinar las motivaciones que tienen los emisores al emitir información y los usuarios al demandar información contable microsocial (O'DWYER, 2002; SOLOMON y LEWIS, 2002, FUNDACIÓN BANCO FRANCÉS, 2004; RANKING CLARIN DE PRESTIGIO, 2004); la clarificación de estas motivaciones que actúan en forma conjunta en los diversos actores involucrados puede ayudar a entender mejor la situación presente e intentar proyectar escenarios futuros para los modelos contables microsociales.

La información contable microsocial la hemos enfocado desde el punto de las demandas de los usuarios porque opinamos que son las necesidades de los distintos usuarios –internos o externos a la organización emisora– las que deben ser satisfechas por la contabilidad en general y en este caso por la contabilidad microsocial. La organización como emisora de información contable microsocial recibirá múltiples presiones que deberá cumplir si se derivan de normativa obligatoria y otras presiones sobre las que en forma voluntaria decidirá si desea o necesita satisfacerlas.

2.4 Relaciones sociales

La sociología estudia las relaciones entre individuos y sus leyes en las sociedades humanas. En el estudio teórico del sociólogo DI MAGGIO (1983), que luego sirvió de base a diversos estudios empíricos en el ámbito de la contabilidad microsocial, se le otorga mucha importancia a la presión que tienen sobre la empresa sus competidoras.

La información contable microsocial emitida por las empresas puede ser analizada por sector y/o grupo empresarial para detectar “isomorfismos” en la publicación de información. DI MAGGIO (1983) establece un marco teórico en lo que respecta a las causas que podrían empujar a las empresas a emitir informes contables con contenidos sociales: habla de la existencia de procesos isomórficos a partir de los cuales se produciría una especie de imitación entre las empresas.

En muchos informes contables se ha observado este tipo de “imitación”, pero el tema de la información contable-social presenta características especiales en lo que a isomorfismo respecta.

En el caso de los sectores empresarios que coexisten en un mercado determinado suelen estar sometidos a un tipo de regulación particular y, al mismo tiempo, cada una de las empresas puede voluntariamente crear un modelo de exposición que a su vez genera presión sobre su competidora. Si una empresa publica información contable-social en sus informes financieros puede inducir a que las empresas del sector la imiten, por más que las empresas se resistan a confesar esto como motivación (SOLOMON y LEWIS, 2002).

3. DESDE LA TEORÍA DE LOS STOCKHOLDERS O LA COEXISTENCIA DE PARADIGMAS

3.1 Teoría de los stockholders Vs. Teoría de los stakeholders

La teoría de los stakeholders considera a los múltiples usuarios interesados en las actividades de las empresas, sin limitarnos al usuario con dinero para invertir o gastar - teoría del accionista o stockholder (TINKER y GRAY, 2003).

Así consideramos los intereses de grupos reguladores y grupos usuarios en general, incluyendo a los empleados, académicos, consumidores, organizaciones no gubernamentales (ONGs), entre otros. Hablamos de una realidad económica y social en la que coexisten ambas teorías: la teoría de los stockholders y la teoría de los stakeholders que amplía la visión de la realidad.

Este marco teórico implica que el diseño del modelo de contabilidad microsociaL debe tener en cuenta las necesidades de múltiples reguladores y usuarios; e incorporar las cuestiones éticas en el diseño de estrategias y en la toma de decisiones.

3.2 Coexistencia de paradigmas

En el desarrollo del conocimiento científico, cada abordaje comienza por considerar los atributos de un paradigma diferente (KUHN, 2000; LAKATOS, 1970); y es muy probable que los seguidores de un paradigma encuentren dificultades para comunicarse con los seguidores de paradigmas que se encuentran en competencia.

Así los paradigmas disímiles empleados por cada uno de los grupos, llevan a percepciones diversas acerca de qué hechos serán observados para resolver el problema.

De esta manera, la aceptación del paradigma es semejante a un cambio en los puntos de vista acerca del mundo. No es posible determinar que un paradigma sea superior a otro, depende del lugar en el que un investigador pueda ver al nuevo paradigma. La perspectiva revolucionaria de la ciencia es aplicable a la contabilidad como una manera posible de interpretar las condiciones actuales del saber contable.

Cada uno de los paradigmas en competencia tiende a especificar un dominio empírico diferente sobre el cual una teoría contable se aplicará. Cada paradigma tiene diferentes premisas y objetivos incluidos, por ende ningún punto de vista puede ser *per se* "correcto o incorrecto".

Los principales problemas que GÓMEZ plantea respecto a las nociones de paradigma y ciencia normal y a la concepción kuhniana del conocimiento científico pueden ser sintetizados del siguiente modo:

- La ciencia normal raramente tiene la hegemonía que KUHN supone.
- Los paradigmas parecen no ser únicos ni monolíticos.
- Las revoluciones científicas no son actualmente tan revolucionarias como KUHN supone.
- No hay en verdad etapas en que todo cambia radicalmente, y otras etapas en que no hay actividad crítica en absoluto.

Dichos problemas, en una adecuación de la concepción kuhniana a las ciencias sociales, se encuentran en nuestra opinión vinculados con la coexistencia de paradigmas que se produce en estas disciplinas. LORENZANO (1999, p.242) plantea así la cuestión:

"(...) la existencia de varias teorías que se disputan la primacía en cada disciplina social, en vez de la tranquila hegemonía de un paradigma, ¿indica un periodo preparadigmático –como lo podría sostener el propio KUHN-, una manera diferente de cursar la historia de las ciencias sociales o simplemente que las ciencias sociales no son aplicaciones de la teoría kuhniana?"

Quienes evalúan que cada una de las teorías sociales tienen la larga maduración de los paradigmas y son sostenidas, como éstos, por comunidades de pensadores –y no la corta improvisación de las incompletas teorías preparadigmáticas-, piensan que se encuentran en presencia de la coexistencia de paradigmas, y que esto habla de una modalidad de evolución científica que no necesariamente exige la hegemonía de un solo marco conceptual. Al admitir múltiples formas de evolución histórica, corrigen a KUHN tal como los científicos corrigen su paradigma."

El especialista en epistemología LORENZANO (1999) describe dos posiciones sobre los paradigmas en ciencias sociales aunque no parece inclinarse por una de ellas en particular; las dos posiciones son:

- considerar que se está pasando por un periodo preparadigmático con una visión claramente kuhniana, ó
- aceptar la coexistencia de paradigmas corrigiendo a KUHN.

En un análisis aplicado a la contabilidad, BELKAOUI (1996) considera que ésta carece de un único paradigma abarcativo y establece que la misma tiene un carácter multiparadigmático, donde cada uno de los paradigmas intenta ser aceptado hasta lograr la dominación de la disciplina; el autor menciona la coexistencia de los siguientes paradigmas que planteaba la American Accounting Association (AAA) en 1977 para la contabilidad financiera:

- Paradigma inductivo antropológico
- Paradigma deductivo del ingreso
- Paradigma del modelo decisorio

- Paradigma de la conducta del mercado agregado para la toma de decisiones
- Paradigma del usuario individual para la toma de decisiones

3.3 Teorías neoclásicas en contabilidad Vs. contabilidad crítica

En el marco de la contabilidad existen enfoques alternativos –que se han dado históricamente en forma paralela o siguiendo a la disciplina economía-, que también se aplican a la contabilidad social, macro y microsocioal. Los más difundidos han sido los abordajes de las *teorías neoclásicas o marginalistas*; tales como la *teoría de la utilidad* y la *teoría positiva de la contabilidad*. También ha surgido en los últimos tiempos un enfoque representado por la *escuela de la contabilidad crítica* que sugiere que la contabilidad social es una forma de defender a la población de los capitalistas (TINKER y GRAY, 2003).

A continuación presentamos la crítica a dos de las *teorías neoclásicas o marginalistas*; la *teoría de la utilidad* y la *teoría positiva de la contabilidad* con el objeto de marcar nuestra coincidencia con las ideas de la *escuela de la contabilidad crítica* por parecernos la mejor manera para abordar la contabilidad social.

3.4 Crítica a la teoría positiva de la contabilidad

La corriente de opinión empírico-positiva (teoría positiva de la contabilidad - positive accounting theory) surge en la década del sesenta en los EE.UU. como una teoría contable basada en la economía y en particular en la Escuela de Chicago de FRIEDMAN, con el objetivo de explicar y predecir la práctica contable -WATTS y ZIMMERMAN como sus máximos exponentes, citados en WIRTH, 2001-.

Esta corriente de opinión empírico-positiva como posición metodológica es planteada y criticada por MATTESSICH (1995) a causa del interés que representa como posición extrema (la teoría positiva de la contabilidad es considerada como un caso extremo de empirismo e instrumentalismo), aunque, como él mismo reconoce, adopte una posición diametralmente opuesta ya que MATTESSICH se ubica en la metodología condicional normativa (MATTESSICH 1995). También incluimos para algunos de los requisitos de la teoría positiva de la contabilidad la crítica de GOMEZ (1995).

Las hipótesis que sustentan la posición metodológica representativa de la ola empírico-positiva en contabilidad pueden ser enunciadas como sigue:

- La contabilidad no es una disciplina normativa sino que es positiva.
- La escuela económica de Chicago es la base más deseable para la contabilidad.
- El logro fundamental de la contabilidad es la predicción.
- Los conflictos metodológicos son infructuosos ya que la teoría positiva de la contabilidad posee la única metodología apropiada para la contabilidad.
- Existe una dependencia predominante de los procedimientos estadísticos para el testeo de hipótesis en contabilidad.
- Se excluyen los juicios de valor como premisas de la contabilidad.

A continuación se critican las hipótesis de la teoría positiva de la contabilidad.

a) Hipótesis de la teoría positiva en contabilidad: “La contabilidad no es una disciplina normativa sino que es positiva”.

Coincidimos con MATTESSICH (1995) cuando establece que las teorías positivas pueden tener -y que de hecho las tienen- implicancias normativas –estamos hablando de normas y prescripciones-, una vez que la función objetivo es especificada.

MATTESSICH (1995) también sostiene que aún las ciencias puras son habitualmente acompañadas de prescripciones y teorías, por lo que resulta sorprendente que el mismo status sea negado a la contabilidad como disciplina aplicada.

En nuestra opinión, la contabilidad tiene un contenido empírico porque se refiere a una realidad muy cercana pero al mismo tiempo posee una metodología normativa e incluye juicios de valor. La contabilidad tiene como uno de sus objetivos utilizar el conocimiento del mundo que le concierne en términos de teorías para seguir investigando.

b) Hipótesis de la teoría positiva en contabilidad: “La escuela económica de Chicago es la base más deseable para la contabilidad”

MATTESSICH (1995) establece que la escuela económica de Chicago es sólo una base parcial para la teoría contable ya que no toma en consideración aspectos tales como los sociales, éticos y ambientales, que es una ilusión considerar que la teoría positiva de la contabilidad pueda ser objetiva y libre de normas y que las bases neoclásicas tienen utilidad, con mucho, en el corto plazo pero no para las consideraciones a largo plazo.

En opinión de GÓMEZ (1995), el supuesto de que la sociedad capitalista neoliberal es insuperable, implicaría que es imposible que las sociedades humanas avancen progresivamente a formas de sociedad estructuralmente distintas a la sociedad capitalista neoliberal.

Opinamos que ni la escuela económica de Chicago ni ninguna otra escuela económica puede considerarse la base más deseable para la teoría contable. La misma debería basarse en diversas escuelas y no necesariamente dichas escuelas deben provenir en forma exclusiva de la economía.

c) Hipótesis de la teoría positiva en contabilidad: “El logro fundamental de la contabilidad es la predicción”⁷

Según MATTESSICH (1995) las predicciones son de naturaleza precaria en las ciencias en general, particularmente en la biología y en las ciencias sociales; la noción de correlación de la explicación y la predicción es particularmente sospechosa en áreas como la contabilidad.

Consideramos que la predicción tiene cabida como objetivo de la contabilidad, pero no necesariamente se transforma en el principal objetivo de la misma. La información contable, como uno de los productos de la contabilidad, se prepara con diversas finalidades.

d) Hipótesis de la teoría positiva en contabilidad: “Los conflictos metodológicos son infructuosos ya que la teoría positiva de la contabilidad posee la única metodología apropiada para la contabilidad”

MATTESSICH (1995) considera que los conflictos metodológicos existen y son necesarios para que no se impongan las metodologías de las ciencias básicas a las aplicadas. Si los conflictos metodológicos son infructuosos los defensores de la teoría positiva de la contabilidad no deberían molestarse en defender su propia metodología.

En opinión de GOMEZ (1995) la propuesta metodológica de FRIEDMAN es una ensalada mal aderezada de ingredientes que, al combinarlos, no pueden saber muy bien -no está elaborada sobre principios claros, consistentes y no está desarrollada con sistematicidad y claridad-.

⁷Según FRIEDMAN la tarea de la economía positiva es darnos un conjunto de generalizaciones que nos permitan hacer predicciones correctas. Es decir que una teoría económica así concebida ha de ser juzgada por el alcance, precisión y acuerdo de tales predicciones con la experiencia. (GÓMEZ, 1995 p.161)

Creemos que la sola negativa de la existencia de conflictos metodológicos que sostiene la teoría positiva de la contabilidad, mueve la discusión que sea fuera del escenario científico; ya que en la concepción de la ciencia correspondiente a diversas corrientes está incluida la idea de conflictos metodológicos.

e) Hipótesis de la teoría positiva en contabilidad: “Existe una dependencia predominante de los procedimientos estadísticos para el testeo de hipótesis en contabilidad”

MATTESSICH (1995) considera que existen otros métodos para el testeo de hipótesis, además de los procedimientos estadísticos –como pueden ser la verificación, la confirmación, la refutación, entre otros-.

Según GÓMEZ (1995) FRIEDMAN siempre acepta apriorísticamente una serie de supuestos económicos muy difíciles de mostrar, como si ellos pudieran ser susceptibles de ser testeados empíricamente.

Consideramos que la contabilidad en su carácter de disciplina fáctica no puede depender en forma predominante o casi exclusiva del procedimiento que sea, ya que el mismo no es más que un instrumento.

La pretendida dependencia de la contabilidad de los procedimientos estadísticos, no hace más que reforzar el instrumentalismo del que se acusa -con razón- a la teoría positiva de la contabilidad.

f) Hipótesis de la teoría positiva en contabilidad: “Se excluyen los juicios de valor como premisas de la contabilidad”

La hipótesis que establece que la corriente de opinión empírico-positiva es valorativamente neutra puede ser clasificada como falsa a partir de los argumentos que se exponen a continuación.

- **El mismo dominio de estudio de la economía está permeado de valores.**

Según GÓMEZ (1995), la economía neoliberal presupone el conjunto de supuestos ontológicos, epistemológicos y éticos, que constituyen el marco normativo de la misma. Tal marco normativo guía la selección de hechos que constituyen el dominio estudiado por la teoría económica.

En consecuencia, dichos hechos están permeados por aquellos valores imbricados en el marco normativo, y por los valores epistémicos y no epistémicos implícitos en los supuestos epistemológicos y éticos, respectivamente.

ARISTÓTELES consideró las cuestiones económicas como formando parte de estudios más amplios de índole ética y moral. De acuerdo con ARISTÓTELES la economía sería una ciencia práctica pues su objeto es un tipo de acción humana y por lo tanto es una ciencia moral.

ADAM SMITH, ubicado en el liberalismo clásico, considera la economía como formando parte de un esquema mayor de filosofía moral; asimismo discute en su obra una amplia gama de valores o virtudes y enfatiza la importancia de algunas virtudes en los procesos económicos, apareciendo la benevolencia como la virtud de mayor nivel que debería ayudar a evitar la alienación que se deriva del funcionamiento de la sociedad comercial. Asimismo, en ciertas partes de su obra presenta serias críticas morales al funcionamiento de la economía.

THOMAS MALTHUS, economista de la línea de ADAM SMITH, ubica la economía como una ciencia moral, considerando que las causas de la riqueza y pobreza de las naciones son el principal objetivo de los estudios económicos.

JOHN STUART MILL considera que las ciencias morales están atrasadas respecto de las ciencias físicas, y apoya que se aplique a las primeras el método de las segundas; pero en los hechos no propicia una economía libre de valores y considera que la misma puede ayudar a mejorar la condición humana.

ALFRED MARSHALL pensaba que la economía debía ocuparse de hechos y no de valores o políticas; pero también es cierto que opinaba que la economía debe servir a un propósito moral que sería aliviar el sufrimiento que nos rodea.

AMARTYA SEN, GUNNAR MYRDAL, JAMES BUCHANAN, JOSEPH STIGLITZ, JOHN HARSANYI son varios premios Nobel que han buscado establecer conexiones entre la economía y la filosofía moral; aunque el pensamiento económico predominante en la actualidad sostiene que la ciencia económica debe estar libre de valoraciones.

- **La elección de teorías económicas no se lleva a cabo exclusivamente en términos de evidencia empírica.**

Esto se debe a (GÓMEZ, 2003):

- a) La obvia interpenetración entre hechos y valores; hechos permeados no sólo por supuestos ontológicos sino por valores epistémicos y, especialmente, éticos.
- b) El hecho de que el científico en tanto tal hace juicios de valor. Los economistas, como cualquier otro ser humano, tienen valores que influyen en la forma en que realizan su actividad científica.

CARNAP dejó abierta la posibilidad que el científico quacientífico haga juicios de valor. ADORNO argumenta que afirmar que la ciencia es valorativamente neutra es en sí emitir un juicio de valor y que al hacer ciencias sociales debe haber un valor supremo que sería "una sociedad más justa".

- c) La variedad de razones según las cuales se aceptan o se rechazan las teorías científicas; hay más razones para adoptar o rechazar hipótesis o teorías científicas que las provistas por el interjuego entre buena lógica y evidencia empírica.

d) El carácter peculiar de las predicciones y explicaciones en economía.

HAYEK y FRIEDMAN (neoliberales) hacen evidente en su posición sobre predictibilidad y falsabilidad de las ciencias sociales la presencia de valores en el contexto de justificación.

- **La economía neoliberal involucra procedimientos con características que exhiben la presencia de valores.**

Las principales notas características son (GÓMEZ, 2003):

- a) Endogeneidad de las preferencias; nuestros deseos y preferencias están conformados por las instituciones en que participamos. Los agentes económicos tienen valores que influyen sobre su comportamiento y, asimismo, las instituciones y políticas económicas tienen impacto en forma diferencial sobre las personas.
- b) Preferencias con valores en lugar de preferencias versus valores; debemos distinguir entre diferentes tipos de preferencias.
- c) Posibilidad de establecer comparaciones interpersonales; algunos aspectos de la existencia humana son comparables.
- d) Negación del agnosticismo de las preferencias porque involucraría una falacia de falso dilema.
- e) Consecuencias de la desigualdad de recursos, contra la naturalidad de la desigualdad de distribución.

NAGEL (1968, citado en MONTUSCHI, L. 2003) plantea que el problema de la no neutralidad valorativa no es exclusivo de la economía o de las otras ciencias humanas o sociales.

También en las ciencias biológicas y exactas aparecen estas cuestiones en la elección de los problemas, de los métodos de contrastación y de la forma de someter a prueba las hipótesis.

La opinión de MATTESSICH (1995) incluye las críticas efectuadas al rechazo del normativismo en contabilidad (hipótesis a) y establece que si excluimos los juicios de valor de la teoría contable se pueden provocar diversas situaciones:

- El ocultamiento de los objetivos actuales perseguidos, sustituyéndolos por sus logros pretendidos.
- La ignorancia de las relaciones medios-a-fines.
- La dificultosa tarea de que los que ejercen la contabilidad tengan que crear la conexión entre una teoría positiva y las prescripciones últimas que necesita la contabilidad.

En nuestra opinión, la contabilidad posee teorías normativas o prescriptivas que relacionan medios y fines empleando juicios de valor.

CAPÍTULO IV
ELEMENTOS DEL MODELO CONTABLE
MICROSOCIAL

Índice del capítulo IV

1. MODELOS CONTABLES

2. PASOS PARA LA MODELIZACIÓN Y ELEMENTOS DEL MODELO CONTABLE MICROSOCIAL

3. SISTEMA CONTABLE MICROSOCIAL

3.1 Áreas y funciones de la organización

3.2 Dinámica del sistema contable microsocial

3.3 Información monetaria

3.4 Información no monetaria

3.5 Información cualitativa

4. INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE GOBIERNO CORPORATIVO

4.1 Cuestionario sobre el contenido de la memoria

4.2 Cuestionario sobre el contenido de los informes financieros y su revisión

5. INFORMES CONTABLES MICROSOCIALES

5.1 Antecedentes de informes

1. MODELOS CONTABLES

Reconocer los resultados vinculados con la acción social de la entidad exige el desarrollo de un modelo contable microsocial que contemple cómo ordenar y clasificar la información en un sistema y, por otra parte, establecer el dominio de las cuestiones propias a ese sistema.

Para elaborar informes contables microsociales debemos encontrar un dominio propio dentro del saber contable que incluya sus propios códigos:

- planes de cuentas sociales,
- nomenclatura adecuada,
- manuales de cuentas,
- metodología de interpretación de esta nueva información y
- relación costo-beneficio.

Los informes contables microsociales exigen profundizar el estudio sobre los códigos –hablamos de unidades monetarias, no monetarias, cualitativas y cuantitativas- destinados a mejorar la presentación de la información dirigida a los usuarios, tanto internos como externos.

La presente investigación, pretende demostrar que existe un dominio para la contabilidad microsocial que permite brindar información social y comunicar las cuestiones sociales que involucran a las empresas. El diseño de los informes contables microsociales es el instrumento conceptual de la contabilidad microsocial necesario para revelar la relación del ente con la sociedad.

El modelo de contabilidad microsocial se establece a partir del desarrollo sustentable como objetivo; el mismo implica por parte de la empresa una responsabilidad para con la sociedad –la llamada responsabilidad social empresaria-, que incluye su interacción con el medio ambiente, aún a costa de disminuir la rentabilidad de la empresa.

Nos parece importante destacar que la idea de desarrollo sustentable aquí propuesta considera que en algunas ocasiones puede ser necesario ganar menos para cumplir con este objetivo; que es diferente a plantear el objetivo de desarrollo sustentable siempre que no se reduzca la rentabilidad de la empresa.

Ahora sí, efectuada la aclaración sobre el alcance asignado al desarrollo sustentable, retomamos con su inclusión en el modelo contable microsocioal. En términos generales, un modelo puede ser definido como:

“Representación a escala reducida de una cosa.” (DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA ESPASA, 2001, p.513)

Para efectuar la actividad contable con base científica es imprescindible contar con los modelos contables. Con respecto a los modelos para una teoría general contable GARCIA CASELLA (2001, p.281) propone las siguientes leyes:

- *“La generalización y la abstracción teórica se exteriorizan a través de distintos tipos de modelos contables que pretenden representar distintas realidades sociales en las organizaciones.*
- *Los modelos se estructuran a través de la definición de elementos objetivos y de realidades sociales que pretenden exteriorizar distintas situaciones en función de los objetivos planteados por distintos usuarios de la información contable.*
- *No existe un único modelo capaz de exteriorizar la compleja realidad social de las organizaciones.*
- *Los modelos contables exclusivamente patrimoniales se basan en la cuantificación monetaria.*
- *Los modelos contables se pueden definir a partir de elementos que no necesariamente son susceptibles de cuantificación monetaria.”*

Con respecto a la sistematización de los modelos contables GARCIA CASELLA (2001, p.282) plantea:

- *“Los modelos contables son un elemento que necesita amplio desarrollo pues hasta ahora en todo el mundo se trató de modelos para Contabilidad Patrimonial y, dentro de ella para los Estados Contables Financieros destinados a terceros ajenos al ente emisor.*

- *Se puede aprovechar la experiencia de la Economía y de la Administración para diseñar y presentar nuevos Modelos Contables.*
- *Todos los componentes del dominio o universo del discurso contable necesitan de modelos específicos.*
- *La Modelización del pensamiento de los doctrinarios contables puede ayudar a la actividad contable originando diversas alternativas, con base científico-crítica diferente a las propuestas únicas que pueden pecar de dogmáticas.*
- *Los Modelos Contables permiten emitir normas tecnológicas contables que no tienen carácter de ley jurídica con sanción sino que obran como aporte del pensamiento contable a la gestión contable.”*

2. PASOS PARA LA MODELIZACIÓN Y ELEMENTOS DEL MODELO CONTABLE MICROSOCIAL

Las leyes, normas y prácticas contables que se utilizan como instrumento dentro de los procesos de la contabilidad microsocial, deben surgir como consecuencia de la construcción de un modelo contable microsocial.

Tomando como punto de partida la investigación de GARCIA CASELLA (2002), hemos seleccionado los pasos para el modelo contable microsocial que luego desarrollamos:

- I. Enfatizar los objetivos del elemento del discurso contable para orientar la solución a aplicar o modelizar. El mismo elemento del dominio o universo del discurso contable se modelizará en forma diferenciada por existir situaciones diversas.
- II. Considerar la existencia de objetivos múltiples simultáneos.
- III. Detallar relaciones y dimensiones de los componentes del elemento del discurso contable.
- IV. Seleccionar las variables más significativas entre las variables encontradas.

El modelo contable microsocial se compone de diversos elementos; hemos seleccionado como unidades de análisis el sistema contable microsocial, los informes contables microsociales y los emisores y usuarios. En el presente capítulo se desarrolla el sistema contable microsocial y los informes contables microsociales; en tanto la temática de los emisores y usuarios es abordada en el **Capítulo V**.

3. SISTEMA CONTABLE MICROSOCIAL

3. 1 Áreas y funciones de la organización

El objetivo del presente punto es analizar las cualidades de los componentes y desarrollar los sistemas de contabilidad microsocial en las organizaciones. Las organizaciones poseen un sistema de información, pero el mismo muchas veces resulta inadecuado o insuficiente para contemplar adecuadamente las problemáticas sociales.

El sistema de información contable microsocial, que puede tener interacción en alguno de sus subsistemas con el sistema de información de las organizaciones, surge a partir de las implicancias que la responsabilidad social de la empresa tiene en diferentes áreas de la organización (AECA, 2005, p.47):

- a) Gobierno corporativo
- b) Dirección estratégica
- c) Gestión y control interno
- d) Información corporativa y verificación
- e) Certificación
- f) Inversión socialmente responsable
- g) Comunicación y reconocimiento externo

Para aproximarnos a la idea de un sistema de contabilidad microsocial podemos pensar en la idea de un sistema de anillos concéntricos (BRILOFF, 2002). La gerencia se ubica en el centro de los anillos, ya que concentra el poder de las organizaciones. El primer anillo hacia fuera es la junta directiva, cuya autoridad proviene de los accionistas y que es responsable de determinar las políticas de la organización, revisar su operatoria y asegurar que las políticas son completa y correctamente implementadas.

Siguiendo con la idea del sistema de contabilidad microsocial como un sistema de anillos concéntricos (BRILOFF, 2002), a continuación de la junta directiva se ubica la auditoría independiente que cumple un rol vital en lo que a gobierno corporativo respecta y que ha incorporado nuevas reglamentaciones – ley SARBANES OXLEY- para su funcionamiento a partir de los fraudes empresarios que han tenido como caso más resonante a ENRON (2001).

3.2 Dinámica del sistema contable microsocial

Reconocer a la contabilidad microsocial como segmento separado del resto de las microcontabilidades, en particular de la contabilidad financiera o de la contabilidad de costos, constituye uno de nuestros objetos de investigación.

Al intentar establecer el dominio de la contabilidad microsocial, no se debe pensar únicamente en el carácter económico o financiero de los hechos que son capturados por el sistema contable de una organización y que tienen como finalidad justificar las variaciones que se producen en el patrimonio de la misma; sino considerar también su carácter social; o más aún: considerar algunas cuestiones con un impacto eminentemente social y que se alejan mucho de las cuestiones económicas y/o cuantificables financieramente.

El problema que abordamos tiene como objetivo demostrar que existe un dominio del discurso contable en relación con la contabilidad microsocial y que del mismo se derivan modelos contables microsociales y sistemas contables microsociales.

El especialista británico en contabilidad social ROB GRAY (1996), reflexiona sobre el interés que presenta la relación entre la contabilidad microsocial y la contabilidad financiera, criticando a la contabilidad financiera por estar definida únicamente en relación a la legislación vigente, normas y prácticas contables. Destaca que esto, obviamente, no funciona para la contabilidad microsocial porque para la misma existen actualmente muy pocas leyes, normas y prácticas contables.

A partir de la doctrina y las prácticas del mundo actual, intentamos esbozar el dominio o universo del discurso de la contabilidad microsocial; en particular sus elementos principales:

- los informes contables,
- los emisores,
- los revisores,
- los reguladores,
- los usuarios,
- los sistemas contables microsociales y
- los modelos contables microsociales.

Los sistemas de contabilidad microsocial deberían encargarse de producir informes sobre la responsabilidad social empresarial, abarcando tres subsistemas que podríamos agrupar en las siguientes áreas:

- económica
- social
- ambiental

a) Subsistema económico

En el sistema contable microsocial ubicamos al subsistema económico. El mismo puede tener puntos comunes con la contabilidad financiera o patrimonial, ya que efectúa mediciones monetarias pero además también incluye información de tipo no monetario y no cuantificable, obviamente serán estas cuestiones las que demandarán el mayor esfuerzo en el diseño del sistema.

b) Subsistema ambiental

El sistema ambiental trabaja con información cuantitativa pero no siempre en términos monetarios: diferentes unidades físicas se utilizan para construir sus indicadores; incluye indicadores relacionados con el impacto de los procesos, productos y servicios sobre el aire, agua, tierra, biodiversidad y salud humana.

Los aspectos ambientales de la sustentabilidad están relacionados con los impactos de las organizaciones en los espacios naturales, tanto habitados como no habitados, los ecosistemas, la tierra, el aire y el agua.

Como dentro de los subsistemas de contabilidad microsocial el ambiental es el más desarrollado por las empresas, dedicaremos este apartado a efectuar algunas consideraciones al respecto. Para hablar de las cuestiones ambientales primero es necesario definir el término medio ambiente (AECA, 2004, p.21):

“Medio ambiente: entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.”

Íntimamente vinculado al concepto de medio ambiente, se encuentra el de desarrollo sustentable. El desarrollo sustentable⁸ es una forma de desarrollo que permite suplir las necesidades de las generaciones presentes sin menoscabar la posibilidad de las generaciones futuras de abastecer sus propias necesidades y su propio desarrollo. Algunos factores que amenazan el equilibrio ecológico son:

- **La contaminación del aire.** Las principales causas que la producen son las centrales térmicas y el funcionamiento de plantas que usan en los procesos industriales carbón, provocando la lluvia o nieve ácida -ácido sulfúrico o nítrico diluido-. La combustión de los motores de los coches también produce monóxido de carbono, altamente venenoso, y componente principal del smog. Entre las ciudades más afectadas por este problema ambiental se encuentran México DF, Los Angeles, Tokio y Atenas.
- **La contaminación del agua.** El riesgo principal radica en la destrucción de las formas de vida en el agua, a raíz de los desechos domésticos, fertilizantes -abonos químicos- y productos químicos tóxicos. En algunas industrias se utiliza el agua como refrigerante: cuando ésta es vertida nuevamente a su fuente, produce cambios en la temperatura que altera el hábitat natural.
- **Los insecticidas.** El uso indiscriminado de estos materiales químicos, produce serios problemas que si bien no afecta la calidad de los alimentos que consume el hombre, sí produce efectos en integrantes del ecosistema.

⁸ Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo (1987): "Nuestro Futuro Común" (Informe Brundtland)

- **El efecto invernadero.** La emisión de dióxido de carbono, producido por los combustibles fósiles, se está acumulando en la atmósfera, atrapando el calor que normalmente escaparía al espacio. Como resultado de estos procesos sube la temperatura, las capas polares corren riesgos de fundirse y liberar un mayor volumen de agua, lo cual hará subir el caudal de agua en los océanos, peligrando la existencia de algunas ciudades como Londres, Nueva York o Venecia.
- **La energía nuclear.** La industria nuclear además de los riesgos que representa la exposición a accidentes por falta de funcionamiento de los sistemas de seguridad, enfrenta la dificultad de eliminación de los desechos que produce. Una gran parte de estos desechos es altamente tóxica y radiactiva durante miles de años.

El concepto de desarrollo sustentable ya ha sido adoptado por los gobiernos de los países desarrollados, la Organización de las Naciones Unidas (ONU), los organismos multilaterales de crédito como el Banco de Integración y Desarrollo (BID) y el Banco Mundial, los medios de comunicación de esos países, las empresas y la sociedad en general; y en el mismo pensamos que se encuentra sintetizado el objetivo al que deben apuntar todas las acciones ambientales que se puedan emprender.

La problemática ambiental es compleja, difusa y encierra cuestiones multidisciplinarias; es considerando todas estas características que accedemos a la manera apropiada de abordar la cuestión.

Si se tiene en cuenta la responsabilidad social empresarial, es lógico pensar que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro, a todos los usuarios.

Lo que se requiere de las empresas y organismos es una nueva concepción, una visión diferente porque las prioridades del nuevo milenio no son las mismas que en del pasado: la cuestión consiste en algo más que el tratamiento de los efluentes líquidos o del humo de las fábricas.

Las cuestiones ambientales deben ser consideradas, analizadas e informadas, en primer lugar, por los actores que las originan y supervisadas por los que las regulan y esto sólo resulta factible con el desarrollo de sistemas ambientales por parte de las organizaciones.

La preocupación de la contabilidad en el debate en torno a la sociales y ambientales, la cuestión de que las empresas divulguen más este tipo de información y otros temas similares son cada vez más frecuentes, y revelan que existe una relación que no se puede ignorar entre la contabilidad y el medio ambiente y que ya ha alcanzado un grado considerable de desarrollo.

Los pasos necesarios para presentar alternativas válidas para la prevención y/o solución de los problemas ecológicos producidos por daños causados al medio ambiente, nos señalan un largo proceso que puede comenzar por:

- La transformación de la cultura que amenaza y ataca al medio ambiente los avances en el desarrollo económico que contemplan y privilegien el hábitat del hombre.
- La actitud de los consumidores, induciéndolos a consumir aquellos productos que no dañen el medio ambiente.
- La necesidad de que las industrias conozcan que no es económicamente conveniente ser irresponsable en el uso de los recursos que afectan al medio ambiente.

El sistema contable microsocia, destinado a satisfacer las necesidades de información tanto de los usuarios internos como externos, debe interpretar y exponer claramente las cuestiones vinculadas con el medio ambiente.

Evidentemente, el hecho que ninguna norma profesional contable argentina mencione requerimientos ambientales es una cuestión a tener en cuenta: aún las empresas con mayor conciencia ambiental se mostrarán poco inclinadas a incluir en sus memorias y estados financieros información ambiental no requerida por ninguna normativa. Es más, en muchos casos ni siquiera elaborarán información ambiental.

c) Subsistema social

El sistema social está relacionado con los impactos que una organización causa en los sistemas sociales dentro de los que actúa. En el sistema social la información es predominantemente de carácter cualitativo, ya que las mediciones vinculadas a los temas éticos se tornan dificultosas.

d) Características de la información

Los informes sociales de las empresas incluirían información e indicadores tanto cualitativos como cuantitativos y, estos últimos, pueden ser de carácter tanto financiero como no financiero.

En lo que respecta a la información monetaria, se encuentra principalmente en el subsistema económico. En el subsistema ambiental encontramos principalmente información de carácter no monetario, expresada en diferentes unidades físicas. La información de carácter cualitativo es muy frecuente en el subsistema social, tal es el caso de la empresa vista por la calidad del entorno de trabajo que proporciona.

A continuación se explican y ejemplifican los diferentes tipos de información; indicando en cada caso a qué subsistema pertenecen dentro del sistema contable microsocioal.

3.3 Indicadores monetarios

En general las empresas comienzan por incluir las cuestiones sociales y ambientales en el subsistema económico, exponiendo en forma separada cuestiones sociales sobre las que ya efectuaban mediciones; y luego intentando medir otras cuestiones sociales más complejas a la hora de cuantificar y/o exponer.

Los indicadores monetarios vinculados a cuestiones sociales y ambientales pueden tener puntos comunes con la contabilidad financiera y la contabilidad de costos, y de hecho los tienen, pero además encontramos información -por ejemplo la vinculada a ciertos intangibles- que no se incluye en los estados financieros y en la información de uso interno; y también información de carácter no monetario y cualitativo.

La contabilidad financiera y la contabilidad de costos se centran principalmente en la rentabilidad de una organización, con el objetivo de informar a la dirección y a los accionistas. El subsistema económico estudia el modo en que las organizaciones afectan a las partes interesadas con las que interactúan de manera directa o indirecta; asimismo debe incluir cuestiones que hacen a la transparencia empresarial como manifestación de la responsabilidad social empresarial.

Los impactos directos de la organización están relacionados con la medición de los flujos monetarios entre la organización y sus principales partes interesadas, y cómo dichos flujos se ven afectados por las acciones de la organización.

Los impactos indirectos son causados por externalidades que afectan a las comunidades. Las externalidades son los costos o beneficios derivados de una operación que no se reflejan íntegramente en el valor monetario de la transacción.

Evidentemente a medida que los impactos se tornan más indirectos y nos encontramos frente a externalidades para la empresa; mayor será la reticencia y predisposición de la organización a la hora de informarlos.

El aspecto económico incluye, aunque no se limita sólo a ello, los informes financieros y su información complementaria. No queremos con esto significar que los informes contables convencionales incluyan debidamente la influencia de las organizaciones sobre las economías en las que actúan, pero son los más disponibles en la mayoría de las empresas y en un principio se intenta relevar la información relacionada con la sustentabilidad contenida en ellos como punto de partida para una posterior inclusión y elaboración de información contable microsocial.

Aún considerando las limitaciones del sistema de información contable de la empresa es posible elaborar algunos de los indicadores, y la limitación en la elaboración de los indicadores resulta útil para marcar las deficiencias del sistema de información y poder ejercer acciones correctivas en este camino hacia un sistema de información contable microsocial.

Los indicadores de actuación económica pueden ser agrupados por grupos de interés en los siguientes capítulos:

- Clientes
- Proveedores
- Empleados
- Proveedores de capital
- Sector público
- Otros

Entre los indicadores económicos monetarios se suelen incluir:

- los costos laborales,
- la productividad laboral,
- la creación de empleo,
- los gastos en servicios externos,
- los gastos en investigación y desarrollo,
- las inversiones en formación; y

- otras formas de capital humano.

a) Información a incluir

Con respecto a la seguridad en las instalaciones y procesos es importante que la empresa incluya en una nota concreta y cuantificada del tipo: “Durante el año invertimos en seguridad \$XXX y pensamos invertir en los próximos años \$XXX”.

Las cuestiones vinculadas a la capacitación al personal, pueden informarse también en una nota a los estados contables del tipo: “Durante el año invertimos en capacitación al personal \$XXX y pensamos invertir en los próximos años \$XXX”.

La información sobre los honorarios al directorio es muy valorada luego de los escándalos tipo ENRON para dar mayor transparencia a las empresas, el dato suele estar incluido en el anexo de gastos –donde debería figurar claramente- de los estados contables, pero resultaría más claro aún si también se incluye en la memoria.

En el anexo de gastos resulta muy informativo que se separen los gastos en seguridad y los gastos en calidad y medio ambiente; muchas empresas suelen incluirlos en forma conjunta sin permitir al lector de los estados financieros ningún tipo de identificación.

b) Cuestiones ambientales

Más allá de que se emita una norma contable en Argentina que contemple las cuestiones ambientales, ya es posible esbozar qué información contable ambiental se debería elaborar tal que, aún estando incluida en los informes financieros de la empresa, pudiera ser también expuesta en forma separada y clara en un informe especial.

Sobre dicho estado financiero ambiental algunos países -tales como Francia- han esbozado modelos y lo han dado en llamar el Balance Ecológico. El nombre del mismo refleja claramente la intención perseguida al elaborarlo: reunir todos los conceptos que de una manera u otra se relacionan con la temática ambiental, para poder efectuar un análisis integral de la posición ambiental de la empresa.

Partimos del supuesto de una elaboración previa de un plan de cuentas ambiental, ya que una de las grandes críticas que se hace a los informes financieros elaborados en la actualidad, tanto a nivel mundial como nacional, es la escasa inclusión de los aspectos ambientales acentuada por la inclusión confusa de partidas dentro de otras partidas globales de las cuales resulta imposible separar los valores directamente vinculados con los aspectos ambientales. En el Balance Ecológico se deberían incluir aspectos tales como:

- Llave ambiental: Llave ambiental autogenerada, en la cual activaríamos todos aquellos gastos que por sus características no pueden ser activados en otros rubros -Bienes de cambio, Bienes de uso- y van a beneficiar ejercicios futuros; es decir que no se efectúan para solucionar problemas del pasado. Por ejemplo, la investigación y desarrollo que se realiza para mejorar la calidad ambiental del proceso productivo y del producto terminado: tal es el caso de la nafta sin plomo que producen algunas petroleras.
- Bienes de uso ambientales: Compras de maquinarias o mejoras en las ya existentes con finalidades ambientales; como por ejemplo el tratamiento de residuos peligrosos.
- Pasivos ambientales ciertos: Obligaciones derivadas de incumplimientos ambientales del pasado de las cuales se conoce la cifra exacta.
- Pasivos ambientales contingentes: Obligaciones con alta probabilidad de ocurrencia y cantidad conocida.

- Contingencias ambientales negativas: Son contingencias de pérdida que, reuniendo las características que marca la normativa, se originan en multas por incumplimiento de parámetros legales ambientales, desastres ecológicos que la empresa pudiera causar - por ejemplo petroleras que transportan habitualmente crudo en barcos para lo cual existe un riesgo inherente.
- Contingencias ambientales positivas: Se trata de incentivos futuros generados por una buena conducta ambiental presente.
- Multas ambientales: Originadas en incumplimiento de legislación ambiental.
- Gastos ambientales: Son aquellos que incurre la empresa para el cuidado del medio ambiente abarcando entre otros la capacitación al personal e el reciclaje de materiales.

Además, existe otra información que podría ser incluida en las notas a los informes financieros o si es muy extensa también ampliarla en un informe separado:

- Control de aplicación de normas

Se trata de establecer claramente cuáles son las normas que alcanzan a la empresa en lo que respecta a las cuestiones ambientales y cuál es el grado de cumplimiento de las mismas. Para esto es recomendable utilizar gráficos de barras que resultan muy elocuentes a la hora de calificar la conducta ambiental actual de la empresa.

Además, se puede elaborar otra tabla que refleje la capacidad de la empresa de hacer frente a nuevas normativas ambientales vigentes en otros países de referencia.

Creemos que con la implementación de las propuestas ambientales aquí esbozadas se estará produciendo una primera aproximación con vista a incrementar la utilidad de la información que se brinda a los usuarios: los mismos deberían percibir mejoras en la cantidad y calidad de la información recibida, sin perjuicio de que en el futuro, pueda y deba ser mejorada dicha información.

En general, la contaminación ambiental en la Argentina es de un nivel alto: estos problemas son consecuencia principalmente del aumento gradual de la población urbana y del desarrollo industrial, junto con un marco de reglamentación inadecuado y un déficit de décadas en materia de infraestructura sanitaria y de tratamiento de residuos.

Como consecuencia de una fragmentación de responsabilidades institucionales y falta de coordinación, se ha producido un marco institucional y regulatorio confuso para la gestión ambiental. A pesar de los crecientes esfuerzos, el gobierno no cuenta aún con una estrategia bien desarrollada para encarar la contaminación ambiental.

c) Proyecciones ambientales

Con respecto al horizonte temporal de análisis debe ser adoptado un periodo más extenso que el de un año generalmente utilizado; esto con el objeto de que los contadores y gerentes puedan medir apropiadamente la situación financiera y ambiental de las actividades comerciales de las empresas. El mayor costo derivado de la utilización de métodos ambientalmente adecuados en las operaciones se puede analizar y medir mejor en el largo plazo.

Tradicionalmente los informes financieros toman una fotografía de la situación financiera de la empresa en un momento en particular y permiten analizar el comportamiento del último año de la empresa. En el caso particular de las cuestiones ambientales, la fotografía debería ser vista desde múltiples ángulos y en un horizonte temporal de largo plazo.

En el caso de Naciones Unidas, el organismo ha seleccionado para sus primeros casos de estudio la industria forestal porque es un sector con perspectivas de largo plazo por la regeneración que necesita su principal activo que es la forestación. Se plantea la necesidad de utilizar múltiples ángulos de análisis y un horizonte temporal de 40 años – aproximadamente dos generaciones.

3. 4 Indicadores no monetarios

En el caso de los indicadores cuantitativos pero no monetarios, es decir expresados en diferentes unidades físicas, los encontramos principalmente en el subsistema ambiental.

Los indicadores ambientales elaborados por las empresas pueden ser incluidos en un informe especial que los contenga íntegramente, y explique en detalle la forma en que se han obtenido pero además, pueden seleccionarse algunos para incluir en la memoria y luego referenciar al informe especial. También pueden incluirse en alguna sección de la web de la organización para que los interesados obtengan más información específica.

Bajo el título “Calidad y Medio Ambiente”, podría incluirse información en la memoria sobre las Normas ISO que la empresa aplica, por ejemplo. En el caso de las empresas argentinas, para sus estados contables cerrados en 2003, la empresa líder ARCOR ha incluido:

“Durante el año 2003 se continuó con la implementación del S.G.I. (Sistema de Gestión Integral) de acuerdo con lo planificado en las distintas áreas industriales.

El principal objetivo del S.G.I. es lograr la satisfacción de nuestros clientes y fue concebido como una respuesta a las necesidades crecientes de competitividad internacional planteadas durante los últimos años, mediante la realización de controles conjuntos previamente establecidos y la realización de certificaciones bajo las distintas herramientas implementadas para la gestión como ISO 9000, ISO 14001, BPM, IRAM 3800, SCM, TPM, HACCP).

En el marco del S.G.I., en el año 2003, se han superado las auditorias periódicas de monitoreo en todos los establecimientos industriales que tienen certificados sus Sistemas de Gestión de la Calidad (ISO 9001 / HACCP), Sistemas de Gestión Ambiental (ISO 14001) y Sistema de Gestión de Salud y Seguridad Ocupacional (IRAM 3800 / OSAS 18001).

Adicionalmente, ante la aplicación por parte de Estados Unidos de la Ley Antiterrorismo (FDA y C-TPAT), se obtuvo el registro correspondiente de todos los establecimientos elaboradores de alimentos y los depósitos de productos del Grupo, permitiendo asegurar la continuidad de las exportaciones a ese destino.”

3.5 Indicadores cualitativos

En la memoria de las empresas, incluidas las argentinas en particular las que cotizan en la bolsa, se suele incorporar bastante información, en forma clara y concreta, sobre su estrategia social. Un tema fundamental es que las estrategias estén expresadas en un lenguaje claro y sencillo, ya que esto le brinda mucha credibilidad al mensaje de la empresa.

Cuando en la memoria la empresa efectúa consideraciones generales, se podría incluir su compromiso de responsabilidad social empresaria y tratar de especificar qué implica esto para la empresa de la manera más concreta posible.

Asimismo, debería incluir el grado de dependencia de la comunidad donde opera de las actividades de la organización: empleados originarios de la zona, radicación de familias en la zona, capacitación a la comunidad, actividades estéticas en la zona.

El sistema social incluye indicadores relacionados con:

- salud y seguridad en el lugar de trabajo,
- estabilidad de los empleados,
- derechos laborales,
- derechos humanos,
- salarios

- y condiciones laborales en las operaciones externas.

Para que una empresa informe sobre sus impactos sociales debe tener muy en claro cuáles son estos impactos y, al mismo tiempo, llevar un registro adecuado de los mismos. Clarificar los impactos sociales de la empresa es el punto de partida imprescindible y el factor determinante a la hora de diseñar el sistema de información de la empresa con alcance social.

En Argentina, el caso de las empresas de la industria agropecuaria que utilizan el sistema de siembra directa es una aplicación sumamente relevante en el contexto argentino y, a su vez, con características que la vinculan en forma muy directa a lo que es el desarrollo sustentable.

El sistema de siembra directa representa para el productor la preservación de su mayor capital: la tierra. También reduce costos en materia de maquinaria y mejora la gestión de la empresa agropecuaria. En el ámbito regional es el motor de importantes cambios productivos y económicos en las distintas zonas del país. La preservación del ambiente que conlleva la siembra directa es un beneficio que trasciende todas las fronteras.

Las empresas agropecuarias actualmente incluyen cierto tipo de información vinculada con sus impactos sociales: en las memorias es frecuente hallar alguna descripción de carácter cualitativo referida a la capacitación de los empleados y a las certificaciones ISO obtenidas y en los estados financieros auditados los temas sociales suelen limitarse a una desagregación en el cuadro de gastos de un apartado del estilo "Gastos de gestión de la calidad y cuidado del medio ambiente". Pero esto es sólo el inicio de la información a incluir y claramente no se aparta del marco conceptual de la contabilidad financiera.

En el caso particular de las agropecuarias suele producirse un fuerte impacto social por la estrecha vinculación con las poblaciones de la zona y, al mismo tiempo, existe un fuerte impacto ambiental que se ve "atenuado" por la utilización del sistema de siembra directa que mejora en tiempo y calidad la utilización de la tierra.

4. DEMANDAS DE INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE GOBIERNO CORPORATIVO

La responsabilidad social empresarial no se limita exclusivamente a los temas sociales y ambientales. A partir de escándalos empresarios como el de ENRON se puso en notoria evidencia que la información contable suministrada por las empresas es, entre otras cosas, insuficiente y poco clara; los diversos usuarios comenzaron a demandar de las empresas la publicación de información sobre cuestiones vinculadas a su gobierno corporativo y transparencia que incluimos en el alcance de la responsabilidad social empresarial en un sentido amplio.

En la lectura de los informes financieros de las empresas –Memoria, Estados Contables, Notas, Anexos, Informe del auditor e Informe de la Comisión Fiscalizadora- los usuarios efectúan un análisis en relación a la información que incluyen las empresas –cantidad y calidad- que no se limita a las cuestiones económicas y financieras exclusivamente; sino que apunta a evaluar el gobierno corporativo y la transparencia empresarial⁹.

Las principales cuestiones evaluadas por los usuarios en los informes financieros en relación al gobierno corporativo y la transparencia empresarial se encuentran en diversos lugares de los informes: la carta del presidente, el informe del auditor, la memoria y los estados financieros con sus notas y anexos.

En lo que se refiere al informe del auditor sobre los estados financieros y sobre la reseña informativa se evalúa el tipo de opinión que emitió el auditor y si el auditor informa sobre los costos de auditoría.

⁹ Para los temas de gobierno corporativo y transparencia empresarial hemos adaptado al contexto legal y contable argentino el *Ranking de Transparencia Empresarial* realizado en España por la Revista Actualidad Económica (N° 2.320, pp.9-15, diciembre 2002).

4.1 Cuestionario sobre el contenido de la memoria

La Memoria, que elabora la gerencia de la empresa precediendo a los informes financieros y que no es auditada, es evaluada según las siguientes cuestiones:

- Datos históricos: ¿Incluye la Memoria los principales datos del Estado de Situación Patrimonial y del Estado de Resultados del último ejercicio / de los dos últimos ejercicios / de los tres últimos ejercicios?
- Datos básicos: ¿Incluye un resumen de los principales datos del Estado de Situación Patrimonial y del Estado de Resultados, ratios financieros y ratios bursátiles del ejercicio? (Valoración de cantidad y calidad de los datos, existencia de gráficos o cuadros explicativos a lo largo del informe)
- Informe de gestión: ¿Se incluye información sobre la evolución de los negocios y situación de la sociedad, acontecimientos posteriores a la fecha de cierre de ejercicio, evolución previsible de la sociedad, compras de acciones propias, actividades de investigación y desarrollo? (Valoración de la claridad y la cantidad de la información, profundidad del comentario sobre las perspectivas de la sociedad)
- Estado de Resultados analítico: ¿Aparece el Estado de Resultados explicado en cascada y en términos porcentuales sobre ingresos o activos totales medios de las distintas partidas?

4.2 Cuestionario sobre el contenido de los informes financieros y su revisión

En los informes financieros, notas y anexos se evalúan las siguientes cuestiones vinculadas al gobierno corporativo y la transparencia empresarial:

a) Accionistas

- ¿Se informa sobre los accionistas que controlan más de un 10% del capital?
- ¿Se especifica el porcentaje de los accionistas que controlan más de un 10% del capital?
- ¿Existe información adicional?

b) Filiales

- ¿Se incluye información de la actividad, domicilio, participación, fondos propios –capital y reservas- y resultados de las filiales?
- ¿Se incluyen los dividendos que se reciben de las participadas y su valor en libros?
- ¿Se aportan balances, información sobre la cotización, estados de resultados y equipos directivos?

c) Directorio

Acciones de la empresa en poder del directorio

- ¿Se informa sobre las acciones que posee el Directorio?
- ¿Se informa sobre la participación de algunos de los miembros del Directorio sobre las acciones?
- ¿Se informa sobre la participación de cada uno de los miembros del Directorio sobre las acciones?

Remuneraciones del directorio

- ¿Se informa sobre el total de las remuneraciones del directorio de forma global o que los directores no reciben sueldo alguno? ¿Se desglosan las diferentes partidas? (Sueldos y dietas, anticipos y créditos, planes de pensiones y seguros de vida)
- ¿Se incluye la remuneración miembro por miembro del directorio?

Planes de retribución al directorio ligados a la acción

- ¿Se incluye la descripción de los planes, beneficiarios, condiciones de ejercicio, costo para la empresa y demás características o la aclaración de que tiene o no planes de retribución?

- ¿No indica la existencia o no de estos sistemas, o la información que se da es muy reducida?

d) Normas de gobierno corporativo

- ¿Se exponen en forma completa y detallada las normas de transparencia adoptadas por la sociedad? (grado de implementación)

e) Información bursátil

- ¿Se aporta información sobre la evolución de la cotización, volumen de contratación y días de negociación?
- ¿Incluye ratios bursátiles?
- ¿Compara la cotización de la empresa con el índice Merval?
- ¿Figura el índice sectorial?

f) Información por segmentos

- ¿Desglosa las cifras del negocio por categoría de actividades y mercados geográficos?
- ¿Incluye información sobre los riesgos asumidos por mercados o zonas geográficas?
- ¿Incluye la aportación de cada área al Estado de Resultados?

g) Información On-line

- ¿Incluye la Memoria y Estados Contables en la página Web de la empresa?
- ¿Publica en la Web informes trimestrales y otro tipo de información relevante para el accionista?

h) Información ambiental, social y otras

Impacto sobre el medio ambiente y normas de calidad

- ¿Incluye información sobre inversiones relacionadas con la protección / remediación del medio ambiente?
- ¿Incluye información sobre las certificaciones ISO obtenidas por la empresa?

Impactos sociales

- ¿Incluye información relacionada con los impactos sociales de la empresa?

Otras informaciones

- ¿Ofrece información relevante para conocer su situación real? (grado de concentración de ventas y suministradores, cuota de mercado, análisis del mercado en que actúa, volumen de redes de distribución)

i) Orden, claridad y diseño

- ¿La información sigue el orden lógico y esperado por el lector?
- ¿La información es clara, concisa y precisa en el lenguaje?
- ¿Cómo es el tratamiento gráfico de la información, la calidad del diseño o las fotografías?

5. INFORMES CONTABLES MICROSOCIALES

En GRAY et Al. (1996, p.3) se define al *Corporate social reporting* (información social de las organizaciones) 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*”.

Los informes de contabilidad microsocial pueden hacerse tanto en unidades monetarias como no monetarias, asimismo las evaluaciones pueden ser cualitativas.

Es una alternativa que las organizaciones presenten informes contables microsociales en forma separada de los informes con criterios de contabilidad financiera cuando los mismos son de una extensión considerable.

Un informe social pretende constituir una alternativa al compromiso de los entes públicos o privados para rendir cuenta sobre su responsabilidad social. Actualmente esta forma de exposición se basa principalmente en la emisión voluntaria de informes sociales, tanto cualitativos como cuantitativos –y estos últimos pueden ser tanto financieros como no financieros-.

Existe una fuerte corriente de opinión de algunos sectores de la sociedad sobre la necesidad de que los informes sociales debieran tender progresivamente a adquirir un carácter obligatorio.

En el ámbito británico, ROB GRAY (1996) plantea el rol que cumple – positivismo- y el que debería cumplir –normativismo- la información social publicada por las empresas. Se trata de un enfoque crítico que pone de manifiesto la necesidad de mejorar el componente teórico, y de reforzar la relación entre la teoría y la práctica a partir de la discusión y el análisis.

LARRINAGA (2002a) analiza las bases conceptuales de la información ambiental y la normativa internacional en la materia, con especial énfasis en la regulación europea y española.

Las características -cantidad y calidad- de la información social son analizadas en estudios correspondientes a distintos ámbitos geográficos y sectoriales que han arribado a diversos resultados. GRAY (2001a) en Gran Bretaña, MONEVA (2000) en España y FRONTI (1995-2003) en Argentina, entre otros.

La cantidad y calidad de la información social publicada por las empresas de distintas ubicaciones geográficas se ha incrementado y mejorado en los últimos años. Diversos estudios descriptivos se han abocado a recoger esta cuestión en particular, a través de los cuales se puede observar el comportamiento de las entidades cuando están *obligadas a cumplir con regulaciones* específicas, y las formas de emisión que adoptan las entidades que presentan información *en forma voluntaria*.

Los contextos que cuentan con *normas obligatorias* -por ejemplo, España- (LARRINAGA, 2002c) propician el análisis del nivel de cumplimiento de la normativa y, en menor grado, el análisis sobre las motivaciones que llevan a las empresas a publicar dicho tipo de información; ya que la motivación más fuerte resulta ser la normativa misma.

Los contextos en los que la información es publicada *con carácter voluntario* presentan aspectos más propicios para intentar analizar las diversas motivaciones que interactúan en la publicidad de información social por parte de las empresas -por ejemplo, Gran Bretaña-.

En Argentina, en los últimos años, según algunas encuestas se puede concluir que la información proporcionada por las empresas es, en su mayoría, de carácter cualitativo y ha sido incluida generalmente en la Memoria y en las notas y anexos que forman parte de los Estados Contables anuales, los emisores son entidades que operan en el mercado de capitales y sus balances son publicados por la Bolsa de Comercio de Buenos Aires.

La información ambiental se expone en determinados rubros de los estados financieros, tales como: *provisiones, gastos e inversiones*. Además, algunas empresas proporcionan un informe sobre su responsabilidad social referido principalmente a su gestión ambiental.

Con anterioridad (FRONTI, programaciones UBACYT 1995-2003), hemos encuestado a algunas empresas argentinas con el objetivo de detectar y analizar los aspectos ambientales contenidos en sus informes contables.

5.1 Antecedentes de informes

a) Antecedentes generales

Entre los principales antecedentes sobre la responsabilidad social empresaria en el contexto mundial encontramos:

- Global Reporting Initiative (GRI) por iniciativa del Coalition Environmentally Responsible Economies (CERES, ONG) y el programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas (1997)
- Global Compact ONU 1999
- OCDE Guidelines 1976 (revisado en 2000)
- Accountability 1000 (AA 1000) en 1999 del Institute of Social and Ethical Accountability
- Social Accountability 8.000 (SA 8000) del Social Accountability Internacional (SAI)
- Normas ISO 14.000 de la Organization of Standarization de Suiza (1996-2001)

En lo que se refiere a la legislación sobre cuestiones sociales y ambientales, el panorama actual es el siguiente (AECA, 2004b):

“Diferentes organismos nacionales e internacionales han difundido guías para la elaboración de información con contenido social y medioambiental. En lo que se refiere a las disposiciones nacionales, Francia ha legislado sobre la información que las empresas han de revelar sobre cuestiones sociales y medioambientales. Iniciativas similares se han llevado a cabo en países como Noruega o Dinamarca. Por cuanto a las iniciativas privadas internacionales la guía para la elaboración de informes de sostenibilidad, publicada por la Global Reporting Initiative, es probablemente la que ha supuesto un mayor impulso para esta actividad.

La Comisión Europea publicó una recomendación sobre el reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales, con el propósito de fomentar que los países miembros adoptasen medidas para que las empresas incluyesen en sus informes financieros información medioambiental.

Paralelamente, el gobierno español había desarrollado reglamentariamente el requerimiento de que todas las empresas incluyesen información medioambiental en la memoria de sus cuentas anuales. Esta exigencia se ha traducido en la Resolución del ICAC¹⁰ de 25 de marzo de 2002, que explícitamente indica qué información deben incluir las empresas. Otros países europeos han desarrollado o están desarrollando iniciativas similares.”

b) Global Reporting Initiative

En lo que se refiere a las iniciativas privadas internacionales, destacamos a la organización Global Reporting Initiative que ha realizado la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad sobre actuaciones ambientales, económicas y sociales de la empresa, la misma es probablemente la que ha supuesto un mayor impulso para esta actividad, tiene varias fases de implementación y ya está siendo aplicada para la elaboración de informes por algunas empresas, incluyendo empresas argentinas como NOBLEZA PICCARDO y REPSOL- YPF.

GRI es un acuerdo internacional constituido en 1997, creado con una visión a largo plazo en el que han participado múltiples partes interesadas entre las que destacamos se encuentran dos asociaciones nacionales de contadores; la diversidad de organizaciones representadas en el Comité Directivo nos parece una característica esencial para garantizar la legitimidad de los informes que producen, ellas son:

- Association of Chartered Certified Accountants (Reino Unido)
- Canadian Institute of Chartered Accountants
- CECODES (Colombian Business Council for Sustainable Development)
- Centre of Science and Environment (India)
- Coalition for Environmentally Responsible Economies (Estados Unidos)

¹⁰ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, organismo emisor de normas contables en España

- Environmental Auditing Research Group (Japón)
- General Motors Corporation (Estados Unidos)
- Green Reporting Forum (Japón)
- Institute of Social and Ethical Accountability (Reino Unido)
- Investor Responsibility Research Center (Estados Unidos)
- ITT Flygt (Suecia)
- New Economics Foundation (Reino Unido)
- SustainAbility, Ltd. (Reino Unido)
- Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente
- World Business Council for Sustainable Development
- World Resources Institute

La misión del GRI es preparar y difundir una *Sustainability Reporting Guidelines*, aplicable globalmente y de manera voluntaria por organizaciones que deseen informar sobre los aspectos económicos, ambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios.

El GRI intenta reducir la confusión y heterogeneidad de la información que actualmente brindan las empresas para así incrementar su utilidad, tanto para las organizaciones informantes como para los usuarios de esta información, con miras en un objetivo a largo plazo de desarrollar Principios Contables de Sustentabilidad Globalmente Aceptados .

El modelo contable microsocial exige profundizar el estudio sobre los códigos -unidades monetarias, no monetarias, cualitativa, cuantitativa, y otras- destinadas a mejorar presentación de la información dirigida a usuarios externos.

Los indicadores económicos propuestos por la GRI se elaboran en parte basándose en información que es proporcionada por los informes contables de publicación de las empresas, y en este punto queremos señalar algunas cuestiones:

- La propuesta de la GRI está pensada en términos globales por lo que se hace necesario buscar información en memorias y estados contables preparados bajo diferentes normativas contables, aunque la realidad actual muestre una clara tendencia hacia las normas internaciones de contabilidad.
- Los informes contables de publicación se componen de una parte auditada (los estados contables con sus notas y anexos) y una no auditada (la memoria).
- Parte de la información que se necesita para elaborar los indicadores económicos no está contenida ni en la memoria ni en los estados contables y, más aún, en algunos casos parece improbable que algún sector de la organización posea los datos necesarios para elaborarla.

CAPÍTULO V
USUARIOS DE LOS INFORMES CONTABLES
MICROSOCIALES

Índice del capítulo V

1. EMISORES Y USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE MICROSOCIAL

1.1 Análisis del caso EXXON VALDÉZ

1.2 Usuarios de la información contable microsocial

2. OBJETIVOS

3. ACTITUDES Y RELACIONES

4. SELECCIÓN DE LAS VARIABLES MÁS SIGNIFICATIVAS

1. EMISORES Y USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE MICROSOCIAL

El gobierno en sus diferentes niveles, los consumidores (ADEBAYO, 2001), los inversores (PARK, 2003) y otros usuarios son los interesados en conocer el impacto que causa la empresa en el medio social donde desarrolla su actividad; esto se logra a través de la información contable microsocial.

La elaboración y divulgación de información contable microsocial es una alternativa al compromiso para rendir cuenta sobre la responsabilidad social empresaria; se basa principalmente en la elaboración y publicación –obligatoria o voluntaria según los contextos geográficos y los destinatarios de la información- de información tanto cualitativa como cuantitativa -esta última puede ser tanto financiera como no financiera-.

Opinamos que la información contable microsocial debería tender paulatinamente a ser obligatoria (O'DWYER, 2002) y estar acompañada por un proceso educacional hacia las gerencias de las organizaciones (SOLOMON y LEWIS, 2002); para así propiciar mayor cantidad y mejor calidad en la información suministrada por las organizaciones en su rol de emisoras.

1.1 Análisis del caso EXXON VÁLDEZ

En lo que respecta a la responsabilidad social empresaria incluimos a continuación uno de los desastres empresarios más resonantes: el derrame petrolero de EXXON en 1989 para ilustrar la dimensión de los stakeholders involucrados y afectados en las cuestiones sociales y ambientales.

En 1989, el buque petrolero EXXON VALDÉZ perteneciente a EXXON, chocó contra un arrecife en la Bahía del Príncipe Williams, en Alaska, donde derramó más de 40 millones de litros de crudo que se esparcieron por las aguas cristalinas de la zona.

El costo directo para EXXON de este desastre ecológico se estimó en 1.250 millones de dólares, de los cuales sólo una tercera parte estaban cubiertos por seguros. En esa cifra no tuvieron en cuenta las pérdidas ocasionadas para la vida silvestre y los habitantes de las comunidades costeras, que vieron sumamente afectados sus medios de supervivencia.

Aunque cada cargamento petrolero implica un enorme riesgo, la empresa no acumulaba reservas para atender casos como el ocurrido, y sus contadores imputaron en un primer momento como pérdidas 850 millones de dólares, en concepto de costos de limpieza, con lo que redujeron las ganancias netas del primer trimestre de 1989 de EXXON a 160 millones de dólares, en comparación con los 1.200 millones de dólares que la empresa había obtenido en el mismo trimestre del año anterior.

Al término del año, la sociedad informó como gastos derivados del derrame 2.000 millones de dólares; pero antes de la sentencia en 1993 EXXON ya había pagado más de 3.000 millones de dólares para limpieza de las aguas.

En 1993, EXXON obtuvo como resultado neto 5.300 millones de dólares, más que cualquier otra empresa estadounidense, sobre un total de 111.200 millones de dólares por ventas. Sus acciones bajaron al momento de conocerse el fallo, pero casi inmediatamente retomaron sus niveles habituales. Por otro lado, los demandantes habían solicitado originariamente 20.000 millones de dólares en concepto de daños y perjuicios y el veredicto se redujo a 5.000 millones de dólares.

Se trató de una de las mayores sanciones impuestas a una empresa, pero la historia de otros fallos similares indica que finalmente estos casos se resuelven por menos dinero que el inicialmente demandado a las empresas, ya que las cifras de los veredictos son utilizadas por los abogados de las empresas para empezar a negociar.

A pesar de las elevadas sanciones, la mayoría de los analistas de la industria petrolera señala que no son suficientes para obligar a las petroleras a modificar sus operaciones, estrategias o incluso su política de dividendos debido a su enorme envergadura y rentabilidad.

EXXON carga con la culpa que la sociedad le ha imputado: entre los demandantes en el caso se encontraban 14.000 pescadores, nativos de Alaska, propietarios y municipalidades costeras afectadas por el derrame de petróleo y un alto directivo de EXXON al momento del desastre expresó que la empresa estaba muy decepcionada por el curso de las resoluciones judiciales *"pues el derramamiento de petróleo fue un grave accidente que nosotros lamentamos muchísimo"*(sic).

El caso de EXXON, resulta ilustrativo de todas las implicancias contables de un problema social y ambiental, especialmente se pone de manifiesto la dificultad de determinar y cuantificar apropiadamente los costos involucrados.

1.2 Usuarios de la información contable microsocial

Consideramos a los usuarios¹¹ de la información contable microsocial en el sentido de los stakeholders (FREEMAN y REED, 1983); es decir que hablamos de un grupo o un individuo que puede afectar o ser afectado por el desarrollo de los objetivos de las organizaciones. En forma consistente con esta definición VOS (2003) habla de usuarios involucrados -como la gerencia de la empresa- y de usuarios afectados -como la comunidad donde opera una empresa- por las acciones de la organización.

¹¹ Los usuarios pueden ser también nombrados como grupos de interés, partes interesadas o stakeholders.

Las bases para la clasificación de los stakeholders están directamente relacionadas con el grado de vinculación que pueden alcanzar respecto a la entidad emisora de los informes contables (SIRGY, 2002), y en este aspecto corresponde mencionar a los usuarios con mayor nivel de acceso a la información, los usuarios con menor nivel de acceso a la información y los usuarios distantes.

a) Usuarios con mayor nivel de acceso a la información

Los usuarios que están involucrados en el desarrollo de los objetivos de las organizaciones son los usuarios con mayor nivel de acceso a la información (SIRGY, 2002); los mismos cumplen diferentes roles en lo que se refiere a la responsabilidad social empresarial: diseño de la estrategia, gestión y comunicación.

Dentro de este grupo de usuarios se encuentran los más vinculados con la confección y emisión de información social, que generalmente es una función reservada para la alta gerencia de las organizaciones.

La gerencia de las organizaciones –compuesta por el CEO y los gerentes de las diferentes áreas en las grandes organizaciones- puede ser considerada como la unidad de análisis que cumple los roles en la planificación de las estrategias, evaluación de la gestión y de la comunicación vinculadas con la presentación de los modelos de contabilidad microsociales en las organizaciones.

A continuación se incluye una lista orientativa de los usuarios con mayor nivel de acceso a la información (SIRGY, 2002, p.146):

- Consejo directivo, dirigido por el presidente o el CEO (Chief Executive Officer),
- Departamento de finanzas,
- Departamento de comercialización,
- Departamento de ingeniería,
- Departamento de producción, manufactura u operaciones,
- Departamento de logística,

- Departamento de personal, recursos humanos o detección de talentos,
- Departamento de relaciones públicas,
- Departamento de contabilidad,
- Departamento de ventas,
- Departamento legal,
- Gerencia de evaluación de riesgos,
- Comité de ética,
- Junta de directores,
- Comité de auditoría.

b) Usuarios con menor nivel de acceso a la información

Estos usuarios son aquellos con los que la organización intercambia recursos (SIRGY, 2002, p.145), tal es el caso de clientes, empleados, accionistas o proveedores.

Con fines ilustrativos se incluye una lista orientativa de los usuarios con menor nivel de acceso a la información (SIRGY, 2002, p.146):

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

c) Usuarios distantes

Llamamos usuarios *distantes* a los que influyen en forma indirecta la supervivencia y crecimiento de las organizaciones (SIRGY, 2002, p.145), como consumidores, organizaciones ambientalistas, dependencias de los gobiernos, sindicatos, auditores y académicos.

Se incluye una lista orientadora de los usuarios *distantes* (SIRGY, 2002, p.146):

- Competidores,
- Organismos emisores de normas o certificaciones,
- Grupos legales,
- Grupos ambientalistas,
- Grupos de consumidores,
- Grupos de salud,
- Grupos de grandes empresas,
- Grupos políticos,
- Aseguradoras,
- Círculos ejecutivos,
- Grupos industriales,
- Asesores de inversión,
- Grupos de proveedores,
- Grupos de transportistas,
- Dependencias del gobierno,
- Comunidad educativa,
- Críticos sociales (filósofos y otros),
- Asociaciones profesionales,
- Asociaciones gremiales.

2. OBJETIVOS

2.1 Objetivos de los emisores

Diversas investigaciones (HARRISON y FREEMAN, 1999; WEIDMAN, 2002) indican que la situación de la gerencia, en su rol de emisora de información contable microsocial, es complicada: por un lado es responsable de desarrollar estrategias que mejoren la competitividad de la organización, es decir, satisfacer principalmente los requerimientos de los inversores proporcionándoles alta rentabilidad y, por otro lado, debe respetar el compromiso de responsabilidad social empresaria de la organización.

En lo que respecta al compromiso de responsabilidad social empresaria, puede hablarse de variables individuales y sociales que afectan a la gerencia en su rol de emisora (WEIDMAN, 2002) y que le generan una disyuntiva por la cual sus decisiones se ven influenciadas tanto por su propia visión de la eficiencia en su puesto de trabajo como por su percepción de las obligaciones morales. Las variables sociales y contextuales también influyen en la gerencia, principalmente las relacionadas con la normativa vigente sobre el tema.

La gerencia de las organizaciones deberá equilibrar el seguimiento de los objetivos estratégicos de la organización, incluyendo su responsabilidad social empresaria, con las demandas de los usuarios (ULLMAN, 1985 en SOLOMON y LEWIS, 2002).

A partir de las teorías de la legitimación y de los stakeholders con sustento ético, el objetivo de los emisores al emitir y publicar información contable microsocial estaría también relacionado con los diversos actores involucrados que forman los grupos de usuarios. El cumplimiento de este objetivo estaría principalmente supeditado a las características de la información a emitir, los recursos disponibles y los usuarios identificados.

2.2 Objetivos de los usuarios

Los usuarios demandan información sobre determinadas cuestiones para que las empresas las incluyan en su información financiera y en parte esta información se relaciona con la responsabilidad social empresarial; hablamos de información sobre impactos sociales y ambientales pero también información referida al gobierno corporativo y a la transparencia empresarial.

Entre esas cuestiones vinculadas a la responsabilidad social empresarial que las empresas tienden a informar encontramos (SNIDER et al., 2003)¹² comunicaciones sobre los valores de la organización, políticas ambientales e información relacionada con los otros actores involucrados y/o afectados: los clientes, los empleados, los inversores, los competidores y la sociedad.

La pregunta que en este punto cabe realizar es: ¿Por qué demandan información contable microsocial los usuarios? Existen diversos estudios realizados con el objetivo de determinar las causas o motivaciones que tienen los usuarios al demandar información contable microsocial (O'DWYER, 2002; SOLOMON y LEWIS, 2002, FUNDACIÓN BANCO FRANCÉS, 2004; RANKING CLARIN DE PRESTIGIO, 2004); la clarificación de estas motivaciones puede ayudar a entender mejor la situación presente e intentar proyectar escenarios futuros para los modelos contables microsociales.

La demanda de información contable microsocial la hemos enfocado desde el punto de vista de los usuarios porque son las necesidades de los distintos usuarios –internos o externos a la organización emisora- las que deben ser satisfechas al proporcionarles la información.

¹² El estudio empírico de SNIDER et al. (2003) elaborado a partir de la información publicada en Internet relacionada con la responsabilidad social empresarial de las 50 empresas más rentables de EE.UU. y las 50 empresas fuera de EE.UU. más rentables establece las principales cuestiones sobre responsabilidad social empresarial que informan las empresas.

La organización como emisora de información contable microsocial recibirá múltiples presiones que deberá cumplir si se derivan de normativa obligatoria y otras presiones sobre las que en forma voluntaria decidirá si desea o necesita satisfacerlas.

Existe información social y ambiental que no es emitida por las propias empresas, muchas veces diversos usuarios interesados –tal es el caso de las organizaciones no gubernamentales y la prensa- preparan informes sobre determinadas cuestiones que son de interés de la sociedad; las demandas que las empresas multinacionales tienen sobre utilización de trabajo infantil en su producción son denunciadas por la prensa y las organizaciones no gubernamentales actúan como recopiladoras de dicha información.

3. ACTITUDES Y RELACIONES

3.1 Actitudes

La interacción entre los diferentes grupos de usuarios produce una variedad de actitudes a la hora de publicar información contable microsocial, como ser:

- Aceptación de un cambio en la ética de la comunidad en general
- Atraer inversiones
- Cumplir con la demanda de información social
- Cumplir con las regulaciones sobre responsabilidad social empresaria
- Ejercer una forma de lobby político
- Mejorar el valor de mercado de la empresa
- Mejorar la imagen de la empresa
- Presión del grado de compromiso social de las empresas competidoras
- Relaciones con los competidores -competencia directa y/o búsqueda de sinergias que potencien los impactos sociales positivos o reduzcan los impactos sociales negativos-.

- Presión de los clientes/consumidores
- Relaciones con los proveedores de recursos materiales, tecnológicos y financieros.
- Reconocer un compromiso derivado de la responsabilidad social empresaria y la ética de la empresa
- Vender los productos y/o servicios de la empresa
- Relación con los trabajadores
- Conocimiento de las preferencias y potencialidades de los trabajadores y de su entorno familiar
- Ausencia de requerimientos legales para las empresas
- Costo de obtener y publicar información social
- Daños posibles a la reputación de la empresa
- Falta de conciencia de la ventaja competitiva para la empresa
- Falta general de conciencia sobre las normas
- Imposibilidad de reunir la información
- Insuficiente respuesta de los usuarios de la información
- Las empresas generalmente creen que no tienen impacto social
- Los usuarios no entienden esa información
- No proporcionar determinada información a los organismos de control
- No proporcionar información a los competidores
- Reticencia a publicar por ser información de alto impacto

3.2 Relaciones

Encontramos varias relaciones vinculadas a la responsabilidad social empresaria, que incluyen a los emisores y usuarios (SIRGY, 2002):

- *Calidad del servicio interno* que vincula a los emisores de una organización entre ellos y que se puede medir en términos de:
 - la efectividad de la comunicación y
 - las actividades de gestión.

- *Calidad del servicio externo* que vincula a los emisores con los usuarios.
- *Imagen de la empresa* que vincula a los emisores con los usuarios en general.

Los usuarios de la información contable microsocial participan de dos tipos de relaciones asociadas a la responsabilidad social empresarial -con relaciones directas e indirectas- (SIRGY, 2002):

- *Calidad del servicio externo*: que vincula a los emisores con los usuarios (con relaciones directas).
- *Imagen de la empresa*: que vincula a los emisores con los usuarios en general (con relaciones más indirectas).

3.3 Vinculación entre actitudes y relaciones

El planteo de las relaciones y actitudes que influyen en los usuarios, permite identificar las necesidades y expectativas de los usuarios; clasificándolas como motivaciones y desmotivaciones- para demandar información contable microsocial.

Uno de los estudios empíricos más completos sobre el tema es el efectuado por SOLOMON y LEWIS (2002)¹³ en Gran Bretaña, que analiza la aparente paradoja entre el supuesto incremento de la responsabilidad social empresarial, en particular en lo que se refiere a cuestiones ambientales –por un lado-, y la escasa cantidad de información ambiental publicada por las empresas –por el otro-. El objetivo de la encuesta realizada fue determinar porqué los emisores y los diversos grupos de usuarios consideran que las empresas publican o no publican información ambiental.

¹³ En la investigación de SOLOMON y LEWIS (2002) se enviaron más de 600 encuestas por correo postal, a individuos y organizaciones; obteniendo un grado de respuesta aproximado del 80%, las respuestas completas que se utilizaron en el estudio representan aproximadamente un 40% del total. Los sujetos encuestados se clasifican en tres grupos: emisores, reguladores y usuarios. El grupo de empresas emisoras representa a las más importantes de las industrias de Gran Bretaña. La traducción propia de las encuestas enviadas se incluye como Anexo I del presente capítulo.

Hemos dividido las actitudes de los usuarios en dos grupos: las vinculadas con las motivaciones por las que ellos consideran que las organizaciones publican y las vinculadas con las motivaciones para no publicar, es decir las desmotivaciones.

3.3 Motivaciones para publicar información contable microsocial

Las organizaciones al elaborar y publicar información contable microsocial, interactúan y reciben presiones de distintos actores, entre ellos: organismos reguladores, organismos supervisores, destinatarios directos principales, destinatarios indirectos, proveedores, competidores y mercado. Ante las diversas presiones que recibe, asume diferentes actitudes que pueden motivar la elaboración y publicación de información contable microsocial

A continuación mencionamos algunas posibles motivaciones consideradas por emisores y usuarios para publicar información contable microsocial:

- Aceptación de un cambio en la ética de la comunidad en general
- Atraer inversiones
- Cumplir con la demanda de información social
- Cumplir con las regulaciones sobre responsabilidad social empresaria
- Ejercer una forma de lobby político
- Mejorar el valor de mercado de la empresa
- Mejorar la imagen de la empresa
- Presión de las empresas competidoras
- Presión de los clientes/consumidores
- Reconocer un compromiso derivado de la responsabilidad social empresaria y la ética de la empresa

- Resultado de la ética de la empresa
- Vender los productos de la empresa

3.4 Desmotivaciones para publicar información contable microsocial

Determinadas situaciones pueden provocar la no publicación de información contable microsocial, a continuación mencionamos algunas de ellas:

- Ausencia de requerimientos legales para las empresas
- Costo de obtener y publicar información social
- Daños posibles a la reputación de la empresa
- Falta de conciencia de la ventaja competitiva para la empresa
- Falta general de conciencia sobre las normas
- Imposibilidad de reunir la información
- Insuficiente respuesta de los usuarios de la información
- Las empresas generalmente creen que no tienen impacto social
- Los usuarios no entienden esa información
- No proporcionar determinada información a los organismos de control
- No proporcionar información a los competidores
- Reticencia a publicar por ser información de alto impacto

4. SELECCIÓN DE LAS VARIABLES MÁS SIGNIFICATIVAS

Algunos estudios (DI MAGGIO, 1983; O'DWYER, 2002; SOLOMON y LEWIS, 2002) plantean las principales causas o motivaciones que llevan a las empresas a publicar información contable microsocial.

Resulta muy difícil establecer en las organizaciones una única motivación que las lleve a publicar este tipo de información, por lo general suele tratarse de un conjunto de motivaciones que interactúan para provocar que la empresa publique información sobre responsabilidad social empresarial.

Siguiendo con el modelo contable microsocial, en función de los requerimientos de los usuarios y las características del sistema de información contable microsocial determinamos cuáles son las variables más significativas:

- Reconocer un compromiso derivado de la responsabilidad social empresarial y la ética de la empresa
- Mejorar la imagen de la empresa
- Cumplir con las regulaciones sobre responsabilidad social empresarial
- Atraer inversiones
- Presión de las empresas competidoras
- Reticencia a publicar por ser información de alto impacto

4.1 Reconocer la ética de la empresa

a) Responsabilidad social empresarial

Según el estudio de SOLOMON y LEWIS (2002), en el contexto británico las empresas emisoras consideran como causa principal al publicar información contable microsocial, el reconocimiento de su compromiso con la sociedad.

En opinión de los distintos grupos de usuarios, reconocer la responsabilidad social empresarial es considerada la causa menos importante; ya que opinan que las organizaciones publican información social sólo para mejorar su imagen. En general, los emisores consideraron sus motivos como mucho más altruistas de lo que los diferentes grupos de usuarios opinan.

Adicionalmente, las organizaciones en su rol de emisoras consideran como motivación muy importante el resultado de la ética de la empresa, causa muy vinculada al reconocimiento de la responsabilidad social empresaria.

Entre las organizaciones más rentables de los mercados internacionales son muchas las que incluyen un marco ético que sirve como guía del cumplimiento de su misión con la sociedad (SNIDER et al., 2003). Este marco cubre un amplio espectro de cuestiones éticas y proporciona un contexto para que la organización defina sus relaciones con los diferentes usuarios; los mensajes sobre responsabilidad social empresaria frecuentemente incluyen una lista de los valores centrales de la organización y su descripción.

En Argentina, los usuarios también demandan que las organizaciones comuniquen sus valores: en una encuesta realizada en diversos centros urbanos del país (VALLE, 1999)¹⁴, casi la totalidad de los encuestados coincidió en que las organizaciones deberían asumir el compromiso de no participar en actos soborno y/o corrupción y que deberían cumplir con todas sus obligaciones legales e impositivas.

Se efectúa desde hace algunos años en Argentina el *Ranking Clarín de Prestigio*, que elige a las 100 empresas más admiradas en el país a través de entrevistas en profundidad efectuadas a casi 400 ejecutivos con cargos jerárquicos y de nivel intermedio (BORAGNI, 2004).

En la edición 2004, el indicador *compromiso de las empresas con la comunidad y el desarrollo del país* se incorporó al conjunto de los más votados por los ejecutivos; a partir de considerar este atributo y otros se ubicó en primer lugar la empresa alimenticia ARCOR, mientras que REPSOL YPF y UNILEVER se ubicaron en el segundo y tercero, respectivamente.

¹⁴ Encuesta realizada por MORI Argentina en diversos centros urbanos del país para determinar qué opinan los argentinos sobre las empresas.

b) Políticas ambientales

Adicionalmente a estas comunicaciones sobre sus valores, tanto en EE.UU. como en otros lugares del mundo, las organizaciones establecen políticas ambientales globales (SNIDER et al., 2003). Este mensaje de responsabilidad social empresarial se desarrolla dirigido a diferentes grupos de usuarios y generalmente se observa una actitud de la organización bastante dirigida hacia las necesidades de sus clientes. Algunas organizaciones informan sobre sus políticas ambientales en forma general y con pocas especificaciones, mientras que otras incluyen datos numéricos y proporcionan detalles operativos.

En Argentina, en una encuesta realizada en diversos centros urbanos del país (VALLE, 1999), casi la totalidad de los encuestados coincidió en que las organizaciones deberían asegurar que sus productos y operaciones no dañaran el medio ambiente.

c) Inversión social empresarial

La encuesta de opinión efectuada por la FUNDACIÓN BANCO FRANCÉS (2004)¹⁵ a empresarios argentinos obtuvo interesantes resultados. De los empresarios argentinos, tres de cada cinco consideran que es altamente importante operar en un ambiente sustentable y por lo tanto están dispuestos a aportar para lograrlo efectuando inversiones en las siguientes prioridades, según el orden de importancia asignado por los empresarios: educación, liderazgo, alimentación, infraestructura y salud.

¹⁵ Encuesta realizada con el propósito de conocer las opiniones de los empresarios argentinos acerca de la responsabilidad social empresarial, fue enviada a 100 empresarios y obtuvo algo más de un 50% de respuesta.

4.2 Mejorar la imagen de la empresa

Por la presión de los usuarios sobre los emisores surge como objetivo la mejora de la imagen empresarial. Según el estudio de SOLOMON y LEWIS (2002), *mejorar la imagen de la empresa* fue considerada la segunda motivación en importancia por los emisores; mientras que los usuarios opinan que las organizaciones publican este tipo de información en primer lugar para *mejorar su imagen*.

La presión de los usuarios sobre las organizaciones en su rol de emisoras, sin lugar a dudas, tiene efecto directo en la mejora de la imagen institucional empresarial; la misma puede ser analizada desde diferentes perspectivas, tales como su compromiso con la comunidad o la calidad del lugar de trabajo para los empleados.

En Argentina se efectúa anualmente la investigación del *Observador de la Responsabilidad Social de las Empresas*¹⁶ (IFOP LATIN AMERICA, 2004) que tiene como objetivos monitorear el conocimiento que la sociedad tiene acerca de la responsabilidad social empresarial, qué es para la población la responsabilidad social empresarial y la imagen global de las empresas y la imagen asociada a la responsabilidad social empresarial. Esta investigación ha determinado que las cinco empresas que tienen una imagen más asociada con la responsabilidad social empresarial son LA SERENISIMA, ARCOR, SANCOR, BAYER y NESTLE.

¹⁶ En Argentina el Observador de la Responsabilidad Social de las Empresas tiene como antecedente al Barómetro de IFOP en Francia que actúa como referencia desde 2001. La investigación 2004 en Argentina ha seguido la metodología de entrevistas telefónicas, con 1200 casos, hombres y mujeres, 18 y más años, de niveles socioeconómicos C1, C2 y C3, ubicados en el gran Buenos Aires, Rosario, Córdoba y Mendoza.

a) Compromiso con la comunidad

Las empresas suelen dividir a este grupo de usuarios en: la comunidad local, el país en el que opera y el resto del mundo (SNIDER et al., 2003). A la comunidad local se le informa principalmente sobre las actividades comunitarias apoyadas y/o financiadas por la empresa. Al país en el que opera se le informa sobre la participación de la empresa en actividades culturales, apoyo a los deportes y ayudas en casos de desastres naturales. A nivel del resto del mundo la información suele ser de carácter más general y tiende a centrarse en los derechos humanos y referencias a declaraciones de las Naciones Unidas.

En Argentina la investigación del *Observador de la Responsabilidad Social de las Empresas* (IFOP LATIN AMERICA, 2004) ha determinado el *compromiso con la comunidad* como una de las percepciones más importantes para la comunidad; la segunda después de la *preocupación por los empleados*.

En el caso particular del apoyo a las obras de beneficencia y proyectos de índole comunitarios, en Argentina el 65% de los usuarios demanda este tipo de información según una encuesta realizada en diversos centros urbanos del país (VALLE, 1999)¹⁷.

b) Preocupación por los empleados

En Argentina la investigación del *Observador de la Responsabilidad Social de las Empresas* (IFOP LATIN AMERICA, 2004) ha determinado que la *preocupación por los empleados* es el concepto que la comunidad percibe como el más importante.

¹⁷ Encuesta realizada por MORI Argentina en diversos centros urbanos del país para determinar qué opinan los argentinos sobre las empresas.

La encuesta *Great Place to Work* (MANAGERS, 2004) tiene como objetivo determinar la percepción de los empleados de su lugar de trabajo y en base a atributos como el buen trato, la justicia y la honestidad para conducir el negocio ha determinado que tres empresas de servicios – FEDERAL EXPRESS, AMERICAN EXPRESS y la cordobesa TARJETA NARANJA- ocuparan los primeros puestos.

Los mensajes de responsabilidad social empresaria para los empleados se concentran en la importancia del desarrollo de los trabajadores, tanto en los beneficios que reciben a nivel personal como en los beneficios que se producen para la organización. Uno de los temas más mencionados por las organizaciones es el tiempo de permanencia de los empleados (SNIDER et al., 2003).

En Argentina, los usuarios también demandan que las organizaciones comuniquen sus valores: en una encuesta realizada en diversos centros urbanos del país (VALLE, 1999), casi la totalidad de los encuestados coincidió en que las organizaciones deberían asumir la responsabilidad de proteger la salud y seguridad de sus trabajadores.

c) Relación con los clientes

Los clientes o consumidores constituyen un grupo de usuarios fundamental para las organizaciones. Muchas veces las comunicaciones sobre los valores de la organización son adaptadas y/o complementadas con códigos de ética que se focalizan especialmente en las relaciones entre la organización y sus clientes y en la mayoría de los casos las organizaciones enfatizan el valor que se agrega a través de sus socios (SNIDER et al., 2003).

Los consumidores pueden tener una imagen sumamente negativa sobre la responsabilidad social empresaria de determinadas organizaciones que influya en sus decisiones de consumo, tal es el caso de la empresa ESSO que es considerada en forma muy negativa por los consumidores por su influencia en el cambio climático; esta imagen negativa de los consumidores también se extiende al resto de los usuarios (GUETERBOCK, 2004).

d) Capitales nacionales

En Argentina se efectúa desde hace algunos años, el *Ranking Clarín de Prestigio* (BORAGNI, 2004) que elige a las 100 empresas más admiradas en el país a través de entrevistas en profundidad efectuadas a casi 400 ejecutivos con cargos jerárquicos y de nivel intermedio. En la edición 2004, se ha observado la permanencia de empresas con capitales nacionales; cuatro de las empresas que ocupan los primeros puestos son argentinas: ARCOR, TECHINT, MASTELLONE HNOS. (LA SERENISIMA) Y MOLINOS RIO DE LA PLATA.

4.3 Cumplir con las regulaciones sobre responsabilidad social empresaria

La cantidad y calidad de la información contable microsocial publicada por empresas de distintas ubicaciones geográficas, se ha incrementado y mejorado en los últimos años. Diversos estudios descriptivos se han abocado a recoger esta cuestión en particular (MONEVA Y CUELLAR; GRAY y BRITTON, 2001a), a través de los cuales se puede observar el comportamiento de las organizaciones cuando están obligadas a cumplir con regulaciones específicas, y las formas de emisión que adoptan las entidades que presentan información en forma voluntaria.

Los países que cuentan con normas obligatorias (LARRINAGA, 2002c) –como Francia, Noruega, Dinamarca o España- propician el análisis del nivel de cumplimiento de la normativa y, en menor grado, el análisis sobre las motivaciones que llevan a las empresas a publicar dicho tipo de información; ya que la motivación más fuerte resultaría ser la normativa misma.

Mientras tanto, los países en los que la información es publicada con carácter voluntario presentan aspectos atractivos para intentar analizar las motivaciones que interactúan en la publicidad de información social por parte de las empresas –el caso de Gran Bretaña y Argentina-.

Es interesante mencionar que se han detectado casos de corporaciones multinacionales que aplican un doble estándar de responsabilidad social empresaria: uno más exigente para la casa matriz del país de origen –con contextos más regulados- y otro más débil para aplicar en los países menos desarrollados –en los que el contexto suele ser poco regulado-.

En Argentina, los usuarios demandan que las organizaciones apliquen las mismas normas éticas en todos los lugares del mundo en los que operan (VALLE, 1999).

4.4 Atraer inversiones

Los inversores éticos, los fondos de inversión éticos, las entidades de calificación social y los índices sociales, han tenido un amplio grado de desarrollo en los mercados financieros de diferentes lugares del mundo - EE.UU, Gran Bretaña y España; entre otros-; por esta razón se analiza la temática en el *Capítulo VI: Inversores éticos y mercados financieros*.

4.5 Presión de las empresas competidoras

Los emisores reconocen que la presión de la comunidad y diversos grupos de presión, incluyendo la prensa, actúa como una de las motivaciones más fuertes a la hora de tomar decisiones sobre la publicación de la información social en los estados financieros de la empresa (O'DWYER, 2002).

En el estudio teórico del sociólogo DI MAGGIO (1983), que luego sirvió de base a diversos estudios empíricos, se le otorga mucha importancia a la presión que tienen sobre la empresa sus competidoras.

La información contable microsocial emitida por las empresas puede ser analizada por sector y/o grupo empresario para detectar "isomorfismos" en la publicación de información. DI MAGGIO (1983) establece un marco teórico en lo que respecta a las causas que podrían empujar a las empresas a emitir informes contables con contenidos sociales: habla de la existencia de procesos isomórficos a partir de los cuales se produciría una especie de imitación entre las empresas. En muchos informes contables se ha observado este tipo de "imitación", pero el tema de la información contable-social presenta características especiales en lo que a isomorfismo respecta.

En el caso de los sectores empresarios que coexisten en un mercado determinado suelen estar sometidos a un tipo de regulación particular y, al mismo tiempo, cada una de las empresas puede voluntariamente crear un modelo de exposición que a su vez genera presión sobre su competidora. Si una empresa publica información contable-social en sus informes financieros puede inducir a que las empresas del sector la imiten, por más que las empresas se resistan a confesar esto como motivación (SOLOMON y LEWIS, 2002).

Detectamos un interesante caso de isomorfismo en el sector eléctrico español en 1998, periodo previo a la implementación de la regulación que actualmente obliga a todas las empresas españolas a incluir información ambiental en sus estados contables. En los informes financieros de las empresas eléctricas españolas publicados en 1998 se observan menciones -información cualitativa- al impacto de las empresas sobre el medio ambiente, con el detalle adicional de que los párrafos hallados son una casi copia fiel entre unas empresas y otras del sector eléctrico.

En Argentina, se produjo una situación de isomorfismo de información contable microsocial en el contexto argentino en el año 1995: en ese año la petrolera YPF logra incorporarse al mercado bursátil norteamericano y comienza a incluir en sus informes financieros publicados en Argentina información ambiental que resulta ser la traducción textual de los requerimientos que las regulaciones de EE.UU. establecían para sus empresas. Más aún, a partir del año 1995 se observan como algunas empresas que cotizan en la Bolsa de Comercio Buenos Aires, unas del sector petrolero pero otras de diferentes sectores, incluyen en sus informes financieros los mismos párrafos.

Los competidores son el grupo de stakeholders con menor cantidad de mensajes en los informes de responsabilidad social empresarial (SNIDER et al., 2003). Esto puede estar relacionado con la cuestión de mantener confidencialidad en la información de la empresa y protegerla sobre todo de los competidores.

4.6 Reticencia a publicar por ser información de alto impacto

En el caso de las motivaciones para no publicar –desmotivaciones- información social, según el estudio de SOLOMON y LEWIS (2002), los usuarios consideran como principal desmotivación el hecho de que se trate de información que podríamos calificar como de alto impacto, tal sería el caso de información que podría resultar muy beneficiosa para los competidores de la organización.

La forma de intentar vencer o superar paulatinamente esta reticencia propia de los usuarios puede ser abordada desde una doble aproximación: la necesidad de *educar* a la gerencia de la emisora y asimismo convencerla para ser menos reticentes al publicar este tipo de información con la aparición de normativa.

ANEXO: TRADUCCIÓN PROPIA DE LAS ENCUESTAS DEL ESTUDIO DE SOLOMON y LEWIS, 2002

Cuestionario 1:

¿Por qué cree que las empresas publican información medioambiental?

	1	2	3	4	5
Aceptación de un cambio en la ética de la comunidad en general					
Atraer inversiones					
Cumplir con la demanda de información medioambiental					
Cumplir con las regulaciones					
Ejercer una forma de lobby político					
Mejorar el valor de mercado de la empresa					
Mejorar la imagen de la empresa					
Presión de las empresas competidoras					
Presión de los clientes/consumidores					
Reconocer la responsabilidad social empresaria					
Resultado de la ética de la empresa					
Vender los productos de la empresa					
Otra/s:					

1= Considero que es una causa que no influye en absoluto en la inclusión.

2= Considero que es una causa que influye levemente en la inclusión.

3= Considero que es una causa que influye medianamente en la inclusión.

4= Considero que es una causa que influye bastante en la inclusión.

5= Considero que es una causa que influye totalmente en la inclusión.

Cuestionario 2:

¿Por qué cree que las empresas no publican información medioambiental?

	1	2	3	4	5
Ausencia de requerimientos legales para las empresas					
Costo de obtener y publicar información social y medioambiental					
Daños posibles a la reputación de la empresa					
Falta de conciencia de la ventaja competitiva para la empresa					
Falta general de conciencia sobre las normas					
Imposibilidad de reunir la información					
Insuficiente respuesta de los usuarios de la información					
Las empresas generalmente creen que no tienen impacto social y medioambiental					
Los usuarios no entienden esa información					
No proporcionar determinada información a los organismos de control					
No proporcionar información a los competidores					
Reticencia a publicar por ser información de alto impacto					
Otra/s:					

CAPÍTULO VI

INVERSORES ETICOS Y MERCADOS FINANCIEROS

Indice del Capítulo VI

1. PERFIL DEL INVERSOR ÉTICO

2. INVERSORES

3. FONDOS DE INVERSIÓN ÉTICOS Y AMBIENTALES

**4. CRITERIOS DE EXCLUSIÓN Y DE INCLUSIÓN DEL
INVERSOR ÉTICO**

1. PERFIL DEL INVERSOR ÉTICO

Los inversores –actuales y potenciales- de las organizaciones requieren tradicionalmente información contable para evaluar la rentabilidad y el riesgo que presentan las alternativas de inversión. A partir del marco teórico establecido y de algunos estudios realizados (PARK, 2003; BOTIJA y SANMARTÍN, 2001; LEIBOWITZ y NASH, 2001) se observa hace un tiempo la actitud de inversores que analizan la responsabilidad social empresaria de la organización donde piensan invertir.

La mencionada situación ha provocado el consiguiente incremento de fondos de inversión que seleccionan sus carteras en base a atributos sociales y ambientales –los llamados fondos de inversión éticos o verdes, con bastante desarrollo en EE.UU. desde la guerra de Vietnam, en Gran Bretaña y en España hace unos cinco años, entre otros países (en Argentina aún no hay proyectos concretos sobre el tema).

La principal hipótesis subyacente en esta idea es que existen inversores que ponderan de alguna manera en su decisión de elección de portafolio la responsabilidad social y ambiental de las empresas, además de buscar la maximización del beneficio y la minimización de riesgo; la pregunta esencial es: ¿Cuánta rentabilidad estaría dispuesto a perder y/o cuánto riesgo adicional estaría dispuesto a asumir un inversor para respetar sus ideas sobre la responsabilidad social empresaria de las organizaciones en las que invierte? Obviamente la respuesta es compleja y contiene múltiples subjetividades.

2. INVERSORES

La presente investigación se ubica en las teorías de la legitimación y de los stakeholders -que considera a los múltiples usuarios interesados en las actividades de las empresas- pero es innegable el importante papel que juega el usuario con dinero para invertir o gastar; es decir el inversor. Las organizaciones están sumamente interesadas en el Inversor: se ha determinado en un estudio de LANG y LUNDHOM, 1993 (citado por GELB y STRAWSER, 2001) que las empresas incrementan su información sobre responsabilidad social empresaria en los períodos previos a efectuar ofertas en el mercado bursátil.

El estudio de GELB y STRAWSER (2001) indica que existe una relación positiva entre la calidad de los informes contables microsociales, en particular en lo que al inversor se refiere, y las prácticas de responsabilidad social empresaria de la organización informante.

Los informes dirigidos a los inversores suelen presentar dos tipos de estructuras (SNIDER et al., 2003): la primer estructura de informe intenta presentar en forma explícita la honestidad y la integridad de la organización para con sus inversores; la segunda estructura de informe se concentra en destacar el valor de la organización para los inversores.

3 FONDOS DE INVERSIÓN ÉTICOS Y AMBIENTALES

El surgimiento hace más de diez años de los fondos de inversión éticos (BOTIJA y SANMARTÍN, 2001) en países como EE.UU. y Gran Bretaña determina un hito, lo que hasta ese momento se desarrolló en términos puramente teóricos comienza a contar con el apoyo interactivo y enriquecedor de un fenómeno concreto: la aparición de un inversor ético, esto ocurre en la época de la guerra de Vietnam, cuando algunos inversores de los mercados norteamericanos se niegan a efectuar inversiones, destinadas a su seguro de retiro o la universidad de sus hijos, en empresas que se vinculen con la fabricación de armamento.

El inversor ético es un sujeto que a la hora de decidir dónde invertir evalúa tanto los factores tradicionalmente considerados, rendimiento y riesgo, como un factor adicional que podemos denominar factor ético. El inversor ético es exigente con el cumplimiento de su concepción ética, y por esto los fondos éticos recurren cada vez más a los índices de inversión éticos para justificar sus carteras. Vinculada a las cuestiones éticas, podemos considerar la responsabilidad social empresaria.

La responsabilidad social empresaria, puede ser definida como una actitud de la dirección de la empresa que implica un compromiso de efectuar un cambio cultural generado en la preocupación por el impacto que sus actividades tienen sobre la sociedad y el medio ambiente; pero ese cambio cultural no sólo debe quedar en la organización sino que debe existir un intento por trasladarlo al resto de la sociedad.

La responsabilidad ambiental empresaria es apreciada por los llamados fondos de inversión verde o ambiental que consideran el cumplimiento de las normas ambientales en las tareas empresariales de producción, comercialización y distribución de sus productos o servicios.

Actualmente existen varios índices de inversión éticos: el Domini 400 Social Index en EE.UU., por ejemplo, incluye 400 empresas que han sido sometidas a un análisis de impacto ético. Dicho índice presenta dos grandes ventajas: primero, ser internacionalmente uno de los más reconocidos para inversiones sociales y, segundo, que la metodología aplicada para dicho índice toma como punto de partida el conocido índice de inversión Standard & Poors 500.

4. CRITERIOS DE EXCLUSIÓN Y DE INCLUSIÓN DEL INVERSOR ÉTICO

Se puede caracterizar al inversor ético, y así lo hacen los índices de inversión éticos, como aquel que posee criterios éticos tanto de exclusión como de inclusión de empresas al momento de decidir su inversión¹⁸. Basándonos en el Domini 400 Social Index, mencionaremos a modo de ejemplo algunos de tales criterios vinculados a las cuestiones ambientales.

Como caso particular, un inversor con responsabilidad ambiental, tiende a excluir de sus inversiones (criterios de exclusión) empresas con las siguientes características:

- Que no protejan el medio ambiente
- Que hayan recibido multas por daños ambientales

Por otro lado, el inversor con responsabilidad ambiental tiende a incluir en sus inversiones -criterios de inclusión- empresas con las siguientes características:

- Que apliquen tecnologías de reciclaje
- Que posean políticas para el manejo de residuos
- Que publiciten sus logros ambientales
- Que produzcan con ahorro de energía

Las empresas que han pasado este tamiz de exclusión-inclusión, son mantenidas o no en el índice a partir de un seguimiento de diversos aspectos relacionados con el comportamiento ético o social de las mismas.

¹⁸ Se ha incluido como anexo del presente capítulo un *Diseño de un modelo de selección de cartera de inversiones con responsabilidad ambiental* de elaboración propia.

Veamos en el *Cuadro 1* qué ocurre al comparar la rentabilidad entre un índice de inversión tradicional (Standard & Poors 500) y un índice de inversión ético (Domini 400 Social Index).

	Standard & Poors 500	Domini 400 Social Index
Cantidad de empresas (200 son comunes a ambos índices)	500	400
Rentabilidad período 1990-1998	365,6%	442%

Cuadro. Comparación de rentabilidad entre índices de inversión tradicionales y éticos (Fuente: Botija y Sanmartín, 2001)

Observamos que para el periodo 1990-1998, el *Domini* obtuvo una rentabilidad del 442% contra una del 365,6% para el *Standard & Poors*, considerando niveles de riesgo similares.

Hasta el momento, los índices de inversión éticos -como el *Domini*- se presentan sospechosamente atractivos (LEIBOWITZ y NASH, 2001): si con un índice de inversión ético obtenemos mayor rentabilidad que con un índice de inversión tradicional -considerando niveles de riesgo similares-, resulta difícil establecer si los inversores han ponderado la responsabilidad social y ambiental de las empresas o si, simplemente, han efectuado su selección en base a rentabilidad.

ANEXO: Diseño de un modelo de selección de cartera de inversiones con responsabilidad ambiental

Se presenta la primera versión de un modelo de selección de cartera de inversiones, con máximo rendimiento o mínimo riesgo que incluya una “ponderación ambiental de acciones” y pueda ser aplicado al mercado de valores argentino. El modelo de selección de cartera de inversiones con responsabilidad ambiental, se divide en cuatro partes:

- a) Ponderación ambiental de acciones
- b) Maximización de rentabilidad y minimización de riesgo
- c) Resultados

a) Ponderación ambiental de acciones

Para efectuar la ponderación ambiental de acciones debemos intentar responder la siguiente pregunta: *¿Qué información ambiental pondera el inversor?* A partir de esta pregunta, la información ambiental estará conformada por *medidas ambientales* que suponemos pueden ser tenidas en cuenta por el inversor ambiental. Para la elección de dichas medidas hemos tomado como base un estudio español (MONEVA y CUELLAR, 2001).

Con respecto a la metodología, se ha tomado una adaptación de la utilizada por los índices de inversión éticos que funcionan desde hace algunos años en EE.UU. y Gran Bretaña. Se trata de la metodología que ya mencionáramos en el punto Índices de inversión éticos y ambientales: en primer lugar, se aplica el tamiz de exclusión-inclusión, luego se efectúa un seguimiento de diversos aspectos relacionados con el comportamiento ambiental de las empresas, para determinar así su mantenimiento o no en el índice de inversión ambiental.

En el estudio español, se han considerado ocho *medidas ambientales* obtenidas de los informes anuales de empresas que cotizan en la bolsa, en el *Cuadro 2* se incluyen las medidas, clasificadas en no financieras y financieras.

Medidas no financieras	Medidas financieras
- Referencia al medio ambiente en la memoria	- Inversiones en bienes de uso
- Adopción de una política ambiental pública	- Gastos de I&D activados
- Implantación de sistemas de gestión ambiental	- Gastos ambientales
	- Inversiones ambientales
	- Contingencias ambientales

Cuadro. Medidas no financieras y financieras

(Fuente: Moneva y Cuellar, 2001)

En nuestro modelo, las medidas no financieras -de carácter cualitativo y de inclusión voluntaria- funcionan como criterios de exclusión en el tamiz de exclusión e inclusión: si una de las empresas que cotiza en la bolsa no incluye las tres medidas es automáticamente descartada o excluida.

Supongamos que trabajamos a partir de las 30 empresas que tienen movimiento diario en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires. Analizamos para las mismas las medidas no financieras y observamos que 10 de las empresas no tienen por lo menos una de las medidas de exclusión: luego de aplicar el tamiz de exclusión nos quedamos con 20 empresas.

Una vez aplicado el criterio de exclusión, se proceden a evaluar las *medidas financieras* (de carácter cuantitativo y de inclusión obligatoria) que funcionan como referentes del nivel de responsabilidad ambiental de la empresa.

- Inversiones en bienes de uso (BU) % = $\frac{\text{Amortización acumulada BU}}{\text{Bienes de Uso}}$

- Gastos de investigación y desarrollo (I+D) activados % = Gastos de I+D activados / Activo total
- Gastos ambientales \$
- Inversiones ambientales \$
- Contingencias ambientales \$

Las cinco medidas financieras tienen el mismo peso en la ponderación. Siguiendo con el ejemplo, debemos hallar las medidas financieras para las 20 empresas que pasaron el tamiz de exclusión.

Para cada una de las medidas financieras, asignamos 20 puntos (cantidad de empresas que quedan luego de aplicar los criterios de exclusión) a la que tiene el valor más alto, ya sea porcentual o en pesos; y así sucesivamente.

Las empresas que quedaron luego de aplicar los criterios de exclusión, son ordenadas de mayor a menor nivel de cumplimiento de estas medidas financieras. Para nuestro supuesto, una de las 20 empresas obtendrá 100 puntos que es la máxima puntuación de responsabilidad ambiental hasta llegar a la empresa que se ubique en la posición final (la número 20º) con 0 puntos.

Según la cantidad de acciones con la que queramos conformar nuestra cartera, tomaremos las empresas de los primeros puestos de nuestro ordenamiento con ponderación de responsabilidad ambiental.

b) Maximización de rentabilidad y minimización de riesgo

Una vez efectuada la ponderación ambiental de acciones, se procede a la maximización de rentabilidad o minimización de riesgo según la metodología que a continuación se expone. (RODRÍGUEZ y GARCÍA FRONTI, 2002)

- **Porcentaje mínimo de participación en la cartera ambiental**

El inversor ambientalmente responsable, a partir del ordenamiento de empresas puede decidir qué porcentaje mínimo asigna a las empresas “top” en conciencia ambiental, o directamente pasar a la maximización de la rentabilidad o minimización de riesgo con el ordenamiento de las empresas que ha obtenido, sin asignar porcentajes mínimos para su cartera.

- **Cálculo del rendimiento por acción**

Para realizar el cálculo lineal del rendimiento, debemos conocer la cotización de cierre de la acción y la de su día anterior, de la siguiente forma:

$$\text{Rendimiento} = \text{Valor de cierre (t)} - \text{Valor de cierre (t-1)}$$

Es decir, tomamos el valor de cierre al cual le restamos el valor de cierre de su cotización anterior. Este rendimiento estará expresado en valores monetarios.

Para calcular el porcentaje de rendimiento, debemos dividir lo calculado por el valor de cierre de la cotización anterior:

$$\text{Rendimiento lineal} = \frac{\text{Valor de cierre (t)} - \text{Valor de cierre (t-1)}}{\text{Valor de cierre (t-1)}}$$

- **Cálculo del riesgo por acción**

Para la elección de los portafolios óptimos, supondremos que el riesgo es medido por la varianza de los rendimientos históricos.

$$\text{Riesgo} = \text{Var (Rendimiento)}$$

- **Mínimo de participación por acción**

El mismo se establece a partir de la “ponderación ambiental de acciones”.

- **Portafolio de máximo rendimiento**

Para la obtención de un portafolio de máximos rendimientos, se buscará la combinación óptima entre las acciones disponibles, sujeto a un nivel de riesgo tolerado y considerando un mínimo de participación para las mismas a partir de la “ponderación ambiental de acciones”.

$$\text{Máximo Rendimiento} = R_1 * p(1) + R_2 * p(2) + \dots + R_n * p(n)$$

Considerando R_1, R_2 hasta R_n los rendimientos promedio de dichas acciones. Siendo $p(1), p(2)$ hasta $p(n)$ el porcentaje de participación de cada una de las acciones, y $p(1) + p(2) + \dots + p(n) = 1$.

Sujeto a un riesgo tolerado (RT), o máximo riesgo aceptado por el inversor:

$$\text{Var} (1) * p(1) + \text{Var} (2) * p(2) + \dots + \text{Var} (n) * p(n) \leq \text{RT}$$

Ahora incorporamos a nuestros requisitos, un porcentaje de participación mínimo por acción, determinado a partir de la “ponderación ambiental de acciones”.

$$p(1) > p_{\min(1)}, p(2) > p_{\min(2)}, \dots, y p(n) > p_{\min(n)}$$

También podemos establecer un porcentaje máximo de participación por acción, si queremos restringir a alguna acción en particular. Por ejemplo, podemos haber incluido en nuestra cartera de acciones a una empresa que resultó bien ponderada con la información ambiental que determina el porcentaje de participación mínimo pero podemos tener al mismo tiempo una opinión negativa sobre alguna práctica ambiental de la empresa que nos limite la tenencia de acciones de la misma:

$$p(1) \leq p_{\min(1)}, p(2) \leq p_{\min(2)}, \dots, y p(n) \leq p_{\min(n)}$$

Generalizando para un conjunto “n” de acciones, podemos decir que nuestra función objetivo es:

$$\text{Max} = \sum R_i * p(X_i)$$

Sujeto a:

$$\sigma \text{ Var } (X_i) * p(i)^2 \leq RT$$

$$p(X_i) > p_{\min i}$$

$$p(X_i) \leq p_{\max i}$$

Siendo R_i el rendimiento promedio de la acción X_i y donde $\sum p(X_i) = 1$; $p(X_i)$ es el porcentaje de participación de la acción X_i dentro del portafolio; RT el riesgo tolerado; $p_{\min i}$ la participación mínima deseada y $p_{\max i}$ la máxima participación tolerada para una acción.

- **Portafolio de mínimo riesgo**

El modelo consiste en obtener los precios de las acciones para calcular las participaciones de cada una de ellas, que determinen el mínimo riesgo. El modelo no considera acciones en descubierto, por que las ponderaciones deberán ser positivas.

Tomamos como riesgo de los activos la varianza. Luego realizamos la minimización de las varianzas, que determinarán la rentabilidad mínima del portafolio. El modelo considera que las covarianzas de las acciones son cero, es decir, que los riesgos de ellas son independientes entre sí.

Nuestro objetivo es minimizar el riesgo de un portafolio compuesto por una cantidad de acciones:

$\text{Mínimo Riesgo} = \text{Var } (R_1) * p(1)^2 + \text{Var } (R_2) * p(2)^2 + \dots + \text{Var } (R_n) * p(n)^2$

Considerando R_1, R_2 hasta R_n los rendimientos promedio de dichas acciones. Siendo $p(1), p(2)$ hasta $p(n)$ el porcentaje de participación de cada una de las acciones, y $p(1) + p(2) + \dots + p(n) = 1$.

Sujeto a un rendimiento promedio mínimo a conseguir:

$\text{Rendimiento} = \sum R_i * p(X_i) > R_{to. \text{ Mín.}}$

Ahora incorporamos a nuestros requisitos, un porcentaje de participación mínimo por acción, determinado a partir de la "ponderación ambiental de acciones".

$p(1) > p_{\min(1)}, p(2) > p_{\min(2)}, \dots, y p(n) > p_{\min(n)}$

También podemos establecer un porcentaje máximo de participación por acción, si queremos restringir a alguna acción en particular. Por ejemplo, podemos haber incluido en nuestra cartera de acciones a una empresa que resultó bien ponderada con la información ambiental que determina el porcentaje de participación mínimo pero podemos tener al mismo tiempo una opinión negativa sobre alguna práctica ambiental de la empresa que nos limite la tenencia de acciones de la misma:

$$p(1) \geq p_{\min(1)}, p(2) \geq p_{\min(2)}, \dots, y p(n) \geq p_{\min(n)}$$

Generalizando para un conjunto "n" de acciones, podemos decir que nuestra función objetivo es:

$$\text{Min} = \sum \text{Var} (R_i) * p(X_i)^2$$

Sujeto a:

$$p(X_i) > p_{\min i}$$

$$p(X_i) \leq p_{\max i}$$

Siendo R_i el rendimiento promedio de la acción X_i y donde $\sum p(X_i) = 1$; $p(X_i)$ es el porcentaje de participación de la acción X_i dentro del portafolio; $p_{\min i}$ la participación mínima deseada y $p_{\max i}$ la máxima participación tolerada para una acción.

c) Resultados

- **Aplicación del modelo al mercado argentino**

Las medidas ambientales que se han incluido en el modelo, pueden ser obtenidas en su totalidad en las empresas que cotizan en el mercado de valores español en el contexto actual. En lo que respecta al mercado argentino, sólo podrán obtenerse la totalidad de las medidas para las empresas con mayor responsabilidad ambiental que coticen en la bolsa, ya que las normas contables argentinas no obligan actualmente a la presentación de información de carácter ambiental (se presentan dificultades para hallar las medidas financieras que no son obligatorias en el contexto argentino).

- **Costo de oportunidad ambiental**

Una vez que el inversor ha determinado su cartera de máxima rentabilidad o mínimo riesgo, con las restricciones que incluye al considerar la ponderación ambiental, puede efectuar el mismo cálculo sin las consideraciones ambientales.

Como en esta primera versión del modelo estamos trabajando con el mismo universo de empresas, obtendrá una cartera de mayor rentabilidad o menor riesgo. Las diferencias entre rentabilidades o riesgos pueden ser tomadas como medidas del costo de oportunidad que el inversor está dispuesto a asumir por su conciencia ambiental.

CAPÍTULO VII
CONCLUSIONES

- **Contabilidad: definiciones y método científico**

Las reflexiones y argumentaciones volcadas para verificar la hipótesis que sustenta la necesidad de utilización del método científico para la investigación en contabilidad, nos conducen a la concepción de la contabilidad con método científico como camino válido para la producción de conocimiento en el futuro.

Las diferentes definiciones de la contabilidad; permiten sostener que la contabilidad posee un sustento científico, adoptando el carácter de aplicada y considerándose como un cuerpo de conocimientos; su naturaleza es económica y social y se ocupa del análisis económico-social -circulación económica, fenómeno de la riqueza-; asimismo tiene sus métodos propios de captación, medida y valoración y, con respecto a su finalidad, es tanto del tipo financiera, como económica y social.

- **Dominio, objeto y ubicación como segmento contable de la contabilidad microsocioal**

La contabilidad, bajo su consideración como disciplina de naturaleza económica y social cuyo objeto de estudio es precisamente la realidad económico-social de los entes, en todos sus niveles, debe reflejar cómo es la actividad de intercambio, y cómo se puede apreciar la circulación de la renta, la generación y distribución de una riqueza.

La contabilidad social se ha ubicado en el dominio propio del saber contable con método científico y se ha argumentado acerca de su dominio y objetos propios; los que forman parte del marco conceptual de la contabilidad microsocioal.

Esta afirmación nos ha exigido reconocer y demostrar que existe un universo vinculado a la contabilidad social, dentro de la que se ubica la contabilidad microsocioal; consideramos que para investigaciones futuras en torno a la contabilidad microsocioal estas afirmaciones y concepciones resultan fundamentales.

La contabilidad microsocioal es un segmento de la disciplina contable que está iniciando la elaboración de su marco conceptual, a partir de un dominio y un objeto propios y que produce y producirá conocimiento en sus investigaciones con método científico.

Los aspectos sociales involucrados en la contabilidad, incluyen cuestiones tanto de índole microsocioal como macrosocioal y, al no tener aún una identidad propia, las cuestiones sociales se intentan ubicar en otros segmentos contables.

Sin intentar sostener una clasificación inmutable dentro de la contabilidad; se señala la amplia división que posee –abarcando cuestiones tanto no monetarias como monetarias- y los segmentos que se han ido incorporando a través de los años, dejando alternativa para la inclusión de nuevas tendencias.

Tanto la macrosocioal como la microsocioal deben continuar su desarrollo para permitir incorporar contenidos sociales, para así superar las limitaciones presentadas por la contabilidad estrictamente presupuestal, patrimonial y/o financiera, permitiendo enfatizar la medición de la productividad y rentabilidad social, como expresión que permite ligar aspectos económicos y sociales, y como medidor de la gestión social de las unidades.

- **Teorías relacionadas con la contabilidad microsocial**

La contabilidad microsocial como segmento contable utiliza teorías relacionadas con otras disciplinas para su investigación con método científico, por lo que hablamos de una investigación científica multidisciplinar.

Así la contabilidad microsocial elabora su marco conceptual con objeto y dominio propio pero utilizando de la administración: las teorías de la legitimación y de los stakeholders, de la filosofía: la ética, de la economía: la teoría de las externalidades, de la psicología: la teoría de las motivaciones y de la sociología: teorías vinculadas a las conductas de las organizaciones.

Este análisis ha de extenderse a la capacidad de determinar cuál ha sido su contribución al desarrollo económico y social de la comunidad o sociedad a la que pertenecen.

Quedan planteadas estas relaciones multidisciplinarias de la contabilidad microsocial y queda abierto el camino para otras vinculaciones con distintas disciplinas que enriquecen y refuerzan las investigaciones.

- **Elementos del modelo contable microsocial**

Dada la realidad económico-social del mundo con el avance de la tecnología y el desarrollo de la comunicación, la contabilidad debe ser flexible, con capacidad para responder de forma rápida a los cambios del entorno económico-social y con las cualidades necesarias para informar objetivamente a todos los interesados.

Además, cumpliendo con la finalidad de la disciplina, debe elaborar información que cubra las múltiples necesidades de los usuarios e informe no sólo las interrelaciones financieras, sino también las económicas y sociales que se dan entre las diferentes unidades.

Además deben permitir integrar y combinar los aspectos monetarios con aspectos de naturaleza no monetaria que reflejen con suficiencia, aspectos tanto cuantitativos como cualitativos de la gestión de cualquier organización, y que permita apreciar cuál ha sido el manejo de aquellos recursos que las empresas han recibido de la sociedad.

Reconocer los resultados vinculados con la acción social de la entidad, ha exigido el planteo de un modelo contable microsocioal que contempla cómo ordenar y clasificar la información dentro de un sistema de información, los informes a elaborar y que considera a los distintos emisores y usuarios, junto con sus características y motivaciones.

El modelo contable microsocioal funciona a partir de la interrelación de sus elementos –emisores y usuarios, sistema e informes- y trabaja tanto en unidades monetarias como no monetarias y utiliza indicadores tanto financieros como no financieros.

Los informes contables microsocioales exigen completar en el futuro el estudio sobre los códigos -unidades monetarias y no monetarias, información cualitativa y cuantitativa- destinados a mejorar la presentación de la información dirigida a los distintos usuarios.

- **Usuarios de los informes contables microsocioales**

Los usuarios en el modelo contable microsocioal poseen un conjunto de necesidades y preferencias con respecto a los informes contables microsocioales, algunas de las mismas han sido abordadas desde una perspectiva multidisciplinar en la que influyen la psicología y la sociología, queda abierto el camino a futuros estudios sobre las motivaciones.

La información contable microsocial cubre los requerimientos de usuarios tales como el gobierno, los consumidores, los inversores y demás interesados en enterarse del comportamiento de las organizaciones y el impacto que causan en el medio social donde se desenvuelven.

Estos usuarios manifiestan necesidades y preferencias que constituyen sus motivaciones a la hora de demandar informes contables microsociales; dichas motivaciones son abordadas desde un enfoque multidisciplinar en el que la contabilidad microsocial interactúa con la psicología y la sociología.

- **Inversores éticos y mercados financieros**

El inversor ético es un usuario de información contable microsocial que en sus necesidades y preferencias incluye la motivación social y ética, además de evaluar el riesgo y la rentabilidad.

El mercado financiero es el que ha producido el mayor grado de avance en lo que a demanda de informes contables microsociales se refiere, por parte de inversores éticos y a partir de la aparición de fondos de inversión éticos.

BIBLIOGRAFÍA

1. ADEBAYO, E. (2000): *Corporate social responsibility, corporate financial y social performance: An empirical analysis*; Tesis Doctoral, Nova Southeastern University.
2. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA (2004): *Documento N°1 - Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*, Responsabilidad Social Corporativa, AECA, Madrid
3. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – AECA (1996): *Documento N°13 - Contabilidad de Gestión Medioambiental*, AECA, Madrid
4. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA (1990): *Principios de Contabilidad de Gestión: Documento N°1 - El marco de la Contabilidad de gestión*, AECA, Madrid
5. AICPA (1996): *Statement of Position 96-1 - Environmental Remediation Liabilities*
6. AZQUETA OYARZUN, D. (1994): *Valoración Económica de la Calidad Ambiental*, Ed. Mc Graw Hill, España
7. BELKAOUI, A. (1980): "Contabilidad una Ciencia Paradigmática". Traducción Serie de Teoría Contable. Universidad Nacional. Facultad de Ciencias Económicas. Santafé de Bogotá. 1991
8. BELKAOUI, A.R. (1996): *Accounting, a multiparadigmatic science*, Quorum Books, London
9. BELKAOUI, A.R. (1993): *Accounting Theory*, Dryden HBJ, Third Edition, London
10. BENNETT, M. y JAMES, P. (1998): "The green bottom line: Management accounting for environmental improvement and business benefit", *Management Accounting*, November, London

11. BOLSA DE COMERCIO DE BUENOS AIRES (1995-2004):
Boletines Semanales, Buenos Aires
12. BOTIJA, M. y SANMARTIN, S. (2001): "Fondos de inversión éticos: experiencias internacionales y situación en España", *Boletín AECA*, España, N°51
13. BRILOFF, A. (2002): "Accountancy and society: A covenant desecrated", *The CPA Journal*, December, N°72, pp.11-12
14. BUNGE, M. (1972): *La investigación científica*, Ed. Ariel, 2ª Edición, Barcelona
15. CAÑIBANO, L. (1995): *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*, Ed. Pirámide, Madrid
16. CAÑIBANO, L. (1997) *Teoría actual de la Contabilidad (Técnicas analíticas y problemas metodológicos)*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2ª Ed., Madrid
17. CARRASCO FENECH, F.; CORREA RUIZ, M.C.; LARRINAGA GONZALEZ, C. y PAEZ SANDUBETE, J.M. (1998): "Sostenibilidad y cambio contable, una aproximación a la actitud de las empresas andaluzas", *IVº Congreso Nacional de Medio Ambiente*, Consejo General de Colegios de Economistas de España, Madrid, pp. 38-49
18. CHAPMAN W.L. (1981): "Dificultades para medir la cuantía del beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas", *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Vol.XXVI, Buenos Aires, pp.57-78
19. CHAPMAN, W.L. (1981): "Dificultades para medir la cuantía del beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas", *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Vol. XXVI, pp.57-78
20. CHAPMAN, W.L. (1982): "El consumidor como beneficiario social de la actividad empresarial", *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Vol. XXVII, pp.39-64

21. CHAPMAN, W.L. (1983): "La política laboral de la empresa y su costo-beneficio social", *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Vol. XXVIII, pp.113-144
22. CHAPMAN, W.L. (1986): "El principio de la fraternidad en la actividad económica", *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Vol. XXXI, pp.291-323
23. CIMA (1998): FRS 12 - "Provision, contingent liabilities and contingent assets", *Management Accounting*, Noviembre 1998, United Kingdom
24. CLARIN (2003): "Las 100 empresas más admiradas de la Argentina", 2/11/03
25. CONESA, E. (1996): *Desempleo, Precios Relativos y Crecimiento Económico*, Ed. Depalma, Buenos Aires
26. CONFEDERACION ESPAÑOLA DE CAJAS DE AHORRO. "Modelo provisionales de Balance Social para las Cajas de Ahorro". Madrid-España
27. DI MAGGIO, P.; POWELL, W. (1983): "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*
28. ECO, U. (1998): *Cinco escritos morales*, Lumen
29. ECO, U. et Altri (1999): *El fin de los tiempos*, Anagrama
30. ELORRIAGA ANCIN, J.F. (1995): "El coste de la operatividad de la gestión medioambiental en la empresa", *La gestión eficaz de los costes. Libro 5: Nuevas orientaciones de la Contabilidad de gestión*, Madrid, Ed. Cinco Días, pp.41-56

31. España - Ministerio de Economía y Hacienda (1998a): Orden de 10 diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles puentes y otras vías de peaje, *Boletín Oficial del Estado* del 23 de diciembre de 1998, Madrid, pp.43311-43351
32. España - Ministerio de Economía y Hacienda (1998b): Orden de 10 diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, *Boletín Oficial del Estado* del 24 de diciembre de 1998, Madrid, pp.43557-43601
33. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1999): Report, International Accounting Standard Setting: A vision for the future. USA
34. FOWLER, M.; HART, C. y CRAIG, P. (1999): "Social and environmental reporting: A snapshot of Nueva Zelanda", Australian CPA Vol.69, Melbourne, Diciembre, pp.30-32
35. FREEMAN, R. (2002): "Toward a new vision for management research"
36. FREEMAN, R. (1999): "Divergent stakeholder theory"
37. FREEMAN, R. y REED, D. (1983): "Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance", California Management Review, Vol.XXV, N°3, Spring, The Regents of the University of California, pp.88-106
38. FRONTI DE GARCIA, L. y GARCIA FRONTI, I. (1998): La doctrina contable y su influencia en la normativa de la contabilidad medioambiental (Programación científica 1995-1997, UBACYT EC028), Contabilidad y Auditoría, N° Extraordinario V, Universidad de Buenos Aires, Argentina

39. FRONTI, L.; PAHLEN, R. Et Al. (1995-2003): Informes Proyectos UBACYT
40. GAMBLE, G.; HSU, K.; KITE, D.; RADTKE, R. (1995): "Environmental Disclosures in Annual Reports and 10Ks: An Examination", Accounting Horizons, American Accounting Association, September
41. GARCÍA CASELLA, C.; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. (2001): *Elementos para una teoría general de la contabilidad*, Ed. La Ley
42. GARCÍA CASELLA, C.; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. (2004): *Modelos Contables con Método Científico*, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas
43. GARCIA CASELLA, C. (1997) Enfoque Multiparadigmático de la Contabilidad: Modelos, Sistemas y Prácticas deducibles para diversos contextos, Argentina, CONICET (2 tomos)
44. GARCIA DIEZ, J. y ROBLES LORENZANA, C. (1998): "Estudio de la información medioambiental publicada por las empresas químicas", *IVº Congreso Nacional de Medio Ambiente*, Consejo General de Colegios de Economistas de España, pp.79-88
45. GARCIA GARCIA, M. (1997): Ensayos sobre Teoría de la Contabilidad (origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio), Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
46. GARCIA GARCIA, M. (1980): Contabilidad Social. Del sistema de la circulación económica a los modelos de circulación nacionales, Instituto de Planificación Contable-Ministerio de Hacienda
47. GELB, D. y STRAWSER, J. (2001): "Corporate Social Responsibility" (...)
48. GLOBAL REPORTING INITIATIVE, GRI (2002): Sustainability Reporting Guidelines, GRI, Boston

49. GÓMEZ, R. (1995): *Neoliberalismo y Seudociencia*, Lugar Editorial
50. GÓMEZ, R. (2001): Syllabus Curso Doctorado Facultad de Ciencias Económicas de la UBA
51. GONZALO ANGULO, J.A. (1981) "Tendencias de la Información Financiera Empresarial". Revista Técnica Contable No.4. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Diciembre
52. GONZALO ANGULO, J.A. (1983) Memoria de la Teoría de la Contabilidad (Concepto, Método, Fuentes y Programa), Madrid
53. GRAY, R. (2000): "Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting & attestation: a personal perspective" (Draft 2B), University of Glasgow, United Kingdom
54. GRAY, R. (2001A): "Social and environmental responsibility, sustainability and accountability: Can the corporate sector deliver?", University of Glasgow, Working Papers Series
55. GRAY, R. (2002): "Of messiness, systems and sustainability: towards a more social and environmental finance and accounting", University of Glasgow, Working Papers Series
56. GRAY, R. et Al. (1996): Accounting and Accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting", Prentice Hall Europe
57. GRAY, R.; LAUGHLIN R. y BEBBINGTON, J. (1996): *Financial Accounting: Method & Meaning*, 2º Edition, London, International Thompson Business Press.
58. GRAY, R.; PERKS B. (1982): "How desirable is social accounting?", Accountancy, London, Abril, p.101
59. GRAY, R.; BEBBINGTON, J. (1999): "Environmental accounting, managerialism and sustainability: Is the planet safe in the hands of business and accounting?", University of Glasgow, Working Papers Series

60. GRAY, R.; COLLISON, D.; BEBBINGTON, J. (1998): "Environmental and Social Accounting and Reporting", University of Dundee
61. GRAY, R.; KREANDER, N.; SINCLAIR, D. (2000A): "Evaluating the performance of ethical and non-ethical funds: a matched pair analysis", University of Glasgow, Working Papers Series
62. GRAY, R.; LAUGHLIN R. y BEBBINGTON, J. (1996): *Financial Accounting: Method & Meaning*, 2º Edition, London, International Thompson Business Press
63. GRAY, R.; BRITTON, J. (2001B): "Environmental performance, Profit, Size and Industry in UK Companies: A brief exploration", CSEAR, University of Glasgow, Working Papers Series
64. GRAY, R.; MURRAY, A.; SINCLAIR, D.; POWER, D. (2001C): "Do financial markets care about social and environmental disclosure? Further evidence and exploration from the UK", University of Glasgow, Working Papers Series
65. GUTMAN, P. (1997): *Una nueva economía*, artículo publicado en *Tierramerica* - Página 12
66. HARRISON y FREEMAN (1999): "Stakeholders, social responsibility, and performance: Empirical evidence and theoretical perspectives"
67. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España - ICAC (2002): *Resolución del 25 de marzo de 2002*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda
68. IFAC (1998a): *AU Section 10, 100 - The consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements*
69. IFAC (1998b): Financial of Management Accounting Committee, *Study 6 - Environmental Management in Organizations - The Role of Management Accounting*

70. INSTITUTO ARGENTINO DEL PETROLEO (1994): Dirección de Capacitación y Comunicaciones, *Seminario Derecho Ambiental para la industria petrolera*
71. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2003)
72. KUHN, T. (2000): *La estructura de las revoluciones científicas*, Fondo de Cultura Económica
73. LAKATOS, I. (1970): "Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes", en *Criticism and the Growth of Knowledge*, Lákatos, I. y Musgrave A. (ed.), Cambridge University Press, Cambridge
74. LARRINAGA, C. (1997): "Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVI, N° 93, pp.957-991
75. LARRINAGA, C. et Al. (2002a): *Regulación Contable de la Información Medioambiental. Normativa Española e Internacional*, AECA
76. LARRINAGA, C. et Al. (2002B): "Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard", EAR
77. LARRINAGA, C. y GARCIA-AYUSO, M (2002C): "Environmental disclosure in Spain: Corporate characteristics and media exposure"; REFC N°115
78. LARRINAGA, C., MONEVA ABADIA, J. M. Et Al. (2002C): "Accountability and accounting regulation: The case of the Spanish environmental disclosure standard", *European Accounting Review* vol. 11 n°4 ROUTLEDGE LONDON
79. LEIBOWITZ, E y NASH, J. (2001): "Tales of a sinful investor", *Money*, New York, Febrero, pp.128-133

80. LEWIS, L. ; UNERMAN, J. (1999): "Ethical relativism: a reason for differences in corporate social reporting?", *Critical Perspectives on Accounting*, pp.521-547
81. LIZCANO ALVAREZ, J. (1995): "La apuesta estratégica de la gestión medioambiental", *Cinco Días*, Madrid, 29 de junio, p.14
82. LLENA, F (2001): www.ciberconta.unizar.es
83. LOPES DE SA, A. (1992): *Teoría General del Conocimiento Contable*, Brasil, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
84. LOPES DE SA, A. (1999) "Recursos naturais e empresa", *Jornal de Contabilidade*, Lisboa, Enero, Nº262, p.2
85. LORENZANO, C. (1999): "La concepción de la ciencia de Thomas Kuhn", Capítulo en *Metodología de las ciencias sociales*, Coord. Eduardo Scarano, Ed. Macchi (pp.221-244)
86. MATHEWS, M.R. (1995): "Social and environmental accounting: A practical demonstration of ethical concern?", *Journal of Business Ethics*
87. MATHEWS, M.R. (1997): "Twenty-five years of social and environmental accounting research Is there a silver jubilee to celebrate?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, Vol. 10, Nº4, p.481
88. MATTESSICH (1995): *Critique of accounting – examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*, Quorum Books, Greenwood Publishing Group
89. MATTESSICH, R. (2002): *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y macroeconomía*, Ed. La Ley, Buenos Aires

90. MONEVA y CUELLAR (2001): "La relevancia del comportamiento ambiental de las compañías sobre el valor de mercado: una evaluación del mercado español", III Reunión sobre investigación en contabilidad social y ambiental, España
91. MONEVA, J.M. y LLENA, F. (1998): "Evaluación de las prácticas informativas sobre medio ambiente en España", *IVº Congreso Nacional de Medio Ambiente*, Consejo General de Colegios de Economistas de España, pp. 60-78
92. MONEVA, J.M. y LLENA, F. (2000): "Environmental disclosures in the annual reports of large companies in Spain", *The European Accounting Review*, 7-29
93. MONEVA; FUERTES, Y. y PASCUAL, E. (1998): "Información financiera medioambiental en el sector eléctrico", *Revista Actualidad Financiera*, Año III Nº Monográfico 4º trimestre, Madrid, pp. 9-22
94. MONTUSCHI, L. (2003): "Ética, economía y negocios. Consideraciones respecto de la responsabilidad social de las empresas", Serie de Documentos de Trabajo de la Universidad del CEMA
95. NELLOR, D. (1995): *Taxation of Mineral and Petroleum Resources*, en *Tax Policy Handbook*, Fiscal Affairs Department International Monetary Fund, Washington DC
96. OCDE (1997): *Environmental Policies & Employment*, France
97. OCDE (1996): *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, Paris-France
98. OCDE (1994): *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Madrid
99. PARK, H. (2003): "Uncertainty and irreversible environmental investment", Tesis doctoral UNIVERSITY OF MARYLAND COLLEGE PARK

100. POST, F. (2003): "The social responsibility of Management: A Critique of the Shareholder Paradigm and Defense of Stakeholder Primacy", *American Journal of Business*, Fall 2003, 18.2, pp.57-61
101. ROBLEDA CABEZAS, H.: "Implantación de sistemas de control de gestión medioambiental", *La gestión eficaz de los costes. Libro 5: Nuevas orientaciones de la Contabilidad de gestión*, Madrid, Ed. Cinco Días, pp. 57-74
102. RODRIGUEZ, M. y GARCIA FRONTI, I (2002): *ABC de Acciones y Bonos con Excel*, Ed. Omicron System, Buenos Aires
103. SNIDER, J.; HILL, R. y MARTIN, D. (2003): "Corporate Social Responsibility in the 21st Century: A View from the World's Most Successful Firms"
104. Sol Petróleo S.A.: *75 Años: 1920-1985* (1995): Manrique Zago ediciones
105. SOLOMON, A. y LEWIS, L. (2002): "Incentives and disincentives for corporate environmental disclosure", *Business Strategy and the Environment*, May/Jun, 154-169
106. STURZENEGGER, A.; FLORES VIDAL, M. y STURZENEGGER, G. (2003): "Hacia una cultura de la Responsabilidad Social Empresaria en Argentina" , Foro Ecuménico Social
107. TILLING, M. (2004): "Some thoughts on Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting", *Social and Environmental Accounting Journal*, September, The Journal of The Centre for Social and Environmental and Accounting Research
108. TINKER, T. y GRAY, R. (2003): "Beyond a critique of pure reason. From policy to politics to praxis in environmental and social research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.16, N°5, pp.727-761

109. THUROW, L. (1996) "The Future of Capitalism: How today's economic forces will shape tomorrow's world". Nicholas Brealey Publishing. London
110. TUA PEREDA, J. (1995) *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*, Colombia, Centro Interamericano Jurídico – Financiero
111. TUA PEREDA, J. (1998): "Como decíamos ayer...Algunas reflexiones en torno al Derecho Contable, diez años después", *Volumen Extraordinario de la Revista Técnica Contable*, con ocasión de su L Aniversario, Madrid, pp.199-238
112. TUA PEREDA, J; GONZALO ANGULO, J.A. (1986): "La responsabilidad social del auditor". Ponencia presentada al III Congreso Latinoamericano de investigación Contable. Universidad Central. Santafé de Bogotá, Colombia
113. UNION EUROPEA, Comité de Contacto sobre directiva de cuentas (1998): "Desarrollos de la cuarta y séptima directiva sobre cuentas anuales", *Partida Doble* N° 94, noviembre, Madrid, pp.85-89
114. UNITED NATIONS (1994): *Accounting of Sustainable Forestry Management. A case study*, United Nations, E.94.II.A.17, New York - Geneva
115. WEIDMAN, S. (2002): *A behavioral model of decisions to accrue and disclose environmental liabilities*, Drexel University, Tesis Doctoral
116. WIRTH, C. (2001): *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*, Ed. La Ley
117. WOOD, D. (1998): "Environmental liabilities: is standard needed?", *Australian CPA* N° 11, Melbourne, pp.53-55