

## CAPÍTULO III

---

### **La doctrina contable y los marcos conceptuales para la normativa contable: aportes para un consenso generalizado de conceptos y definiciones clave necesarios para las memorias de sostenibilidad GRI G4 (\*)**

*Norma B. Geba, María Laura Catani,  
Marcela C. Bifaretti y Mónica P. Sebastián.  
Con la colaboración de María Guadalupe Giusio,  
Inés Roellig y Susana B. Terrasanta*

En Argentina el balance social se compone por la memoria de sostenibilidad de GRI y el estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD), según la resolución técnica (RT) N° 36: *Normas contables profesionales: Balance Social*.

Se incluyen resultados de una encuesta que permiten concluir que la mayoría de los encuestados (86%) considera muy buena o buena la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “activo”, “inversión”, “créditos”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización”, y “riesgo”, entre otros. Surge cierto consenso generalizado en cuanto a que el profesional contable puede contribuir con las organizaciones económicas liderando o asesorando para que el Proceso contable logre procesar

(\*) En base a la ponencia presentada y expuesta en el 12° Simposio Regional de Investigación Contable. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, 2016.

datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros.

## Introducción

En la Unión Europea, la nueva directiva 2014/95/UE sobre divulgación de información **no financiera y diversidad**, publicada en el Diario Oficial, expresa que, según Marcio Viegas, (Founder & Managing Director, SUST4IN), su “aplicación será a partir de 2017 en adelante, aún así muchas empresas ya dicen que cumplen con este requisito desde hace años”. Recomiendan a sus “clientes corroborar el cumplimiento de la nueva Directiva y un plan eficaz de un sistema inteligente para recopilar, evaluar y reportar la información requerida, siguiendo no solo la Directiva, sino también directrices internacionales, como el G4 **Global Reporting Initiative**. Por otra parte, el pronto cumplimiento puede ser una ventaja competitiva” (SUST4IN, 2016).

La información **no financiera** y la **diversidad**, también conocida como la **sostenibilidad** o la presentación de informes de **responsabilidad corporativa**, será un requisito en Europa para aproximadamente 6.000 organizaciones grandes, de “interés público”, con más de 500 empleados. Se espera que cada país tenga una lista de las organizaciones afectadas, incluyendo las consideradas de “interés público”: normalmente las empresas listadas en bolsa, bancos, aseguradoras etc. Una filial de cualquiera de esas 6.000 grandes organizaciones no tienen por qué informar por separado, siempre y cuando se incluyan sus datos en el informe corporativo. En cualquier caso, alrededor de 2.500 grandes empresas de la UE ya dan a conocer la **información ambiental y social** con regularidad (SUST4IN, 2016).

Si bien la empresa que no cuenta con un total de 500 empleados no necesita informar, es posible que, por ser proveedor de alguna de

esas empresas, le sea requerido informar o proporcionar información a un cliente para “identificar, prevenir y mitigar los impactos negativos existentes y potenciales. Otras partes interesadas, incluyendo inversores, también pueden hacer uso de la Directiva para realizar preguntas acerca de los temas que cubre” (SUST4IN, 2016). Es un requisito a partir de 2017 en general y la directiva ha de ser incorporada por cada miembro de la UE a la legislación local a más tardar el “6 de diciembre 2016 para que todas las organizaciones empiecen a utilizarlo desde 2017” (SUST4IN, 2016).

Si no se posee, se debe planificar una estructura mínima para recopilar, evaluar y reportar la información. “Algunos países de la UE ya han introducido los requisitos de divulgación en distintos grados de alcance y con aplicación efectiva: Reino Unido (2006, y actualizada en 2013), Suecia (2007), España (2011), Dinamarca (2011) y Francia (2012)” (SUST4IN, 2016). Se expresa que:

Cada una de esas 6.000 organizaciones, o “empresas” que la directiva establezca, deberá elaborar un informe **no financiero**, o “declaración”, que contenga información relativa a, como mínimo:

- asuntos **ambientales** (por ejemplo, **salud y seguridad**, el uso de **energías renovables** y / o **no renovable**, las **emisiones de gases de efecto invernadero**, el uso del **agua** y la **contaminación del aire**);
- asuntos **sociales** y relacionados con los empleados (por ejemplo, la **igualdad de género**, la implementación de las **convenciones fundamentales** en la **Organización Internacional del Trabajo**, las **condiciones de trabajo**, el **diálogo social**, el respeto por el **derecho de los trabajadores** a ser informados y consultados, el respeto de los **derechos sindicales**, la **salud** y la **seguridad** en el trabajo y el **diálogo** con las comunidades locales, y / o las medidas adop-

tadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades);

- respeto de los **derechos humanos** (por ejemplo, información sobre la prevención de abusos a los derechos humanos);
- lucha contra la **corrupción** y asuntos de **soborno** (por ejemplo, información sobre los instrumentos existentes para luchar contra la corrupción y el soborno).

Dicha declaración debe incluir una descripción de las políticas, los resultados y los riesgos relacionados con esos asuntos y debe ser incluido en el informe de gestión de la empresa afectada. La declaración no financiera también debe incluir información sobre los procesos de diligencia debida aplicadas por la empresa, también en relación con sus cadenas de suministro y de subcontratación, con el fin de identificar, prevenir y mitigar los impactos negativos existentes y potenciales (SUST4IN, 2016).

Respecto a las pautas para preparar el informe, la comisión “consultará a las partes interesadas y publicará las directrices el 6 de diciembre de 2016. En cualquier caso no serán vinculantes. Mientras tanto se sugiere el G4 **Global Reporting Initiative** (GRI) como una práctica buena y aceptada internacionalmente” (SUST4IN, 2016). La directiva no hace referencia a los informes integrados, si “hace una referencia histórica al informe Río +20 de la ONU” (SUST4IN, 2016). Se mencionan como referencias internacionales para preparar la declaración:

... el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Principios Rectores sobre Empresas y Derechos humanos de la ONU (“Proteger, respetar y remediar”), las Directrices de la Organización para el Desarrollo y la Cooperación (OCDE) para las empresas multinacionales, la ISO 26000, la De-

claración tripartita de la Organización Internacional del Trabajo de principios sobre las empresas multinacionales y la política social, y el Global Reporting Initiative (GRI). Además, otras referencias nacionales y de la UE, tales como EMAS<sup>3</sup>. A menos que tu empresa sea estrictamente local y no tenga planes para expandirse internacionalmente (SUST4IN, 2016).

En cuanto a la evaluación o aseguramiento de la información, la directiva exige a los auditores financieros o legales comprobar si la declaración ha sido proporcionada o no.

Sin embargo, la propia Directiva señala que los países de la UE pueden (y muchos lo harán) exigir que la información que se incluye en la cuenta no financiera o en el informe por separado, sea verificada por un proveedor de servicios de aseguramiento independiente (SUST4IN, 2016).

En Argentina, la investigación sobre *¿Qué visión tienen los CEO sobre la sustentabilidad y su importancia estratégica para el país y para los negocios?*, “CEO y sustentabilidad”, impulsada por ComunicaRSE, revela la visión que “tienen los números uno de alguna de las empresas más importantes de Argentina sobre la sustentabilidad y su importancia estratégica para los negocios” (ComunicaRSE, 2015). El trabajo se desarrolla a partir de entrevistas presenciales en profundidad con los ejecutivos y por medio “del análisis de contenido de las cartas de los CEO en los reportes de sustentabilidad de las 100 empresas más grandes del país” (ComunicaRSE, 2015).

---

3 Se conoce como EMAS al Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambientales, entendiéndose al Registro EMAS como una herramienta voluntaria que ha sido diseñada por la Comisión Europea para inscribir y reconocer públicamente a empresas y organizaciones que han implantado un sistema de gestión ambiental, permitiéndoles evaluar, gestionar y mejorar sus impactos ambientales y asegurarles un muy buen comportamiento en este ámbito.

Al presentar el estudio, Alejandro Langlois, director de ComunicaRSE, explica:

Se tiene la percepción que la presencia de temas de la agenda de la sustentabilidad en sus discursos es más bien marginal. Sin embargo, comienza a percibirse la irrupción de un número no desdeñable de CEO que ha abrazado la sustentabilidad como bandera [...] (ComunicaRSE, 2015).

En cuanto “a qué entienden por sustentabilidad, los CEO reconocen la falta de una definición unívoca” (ComunicaRSE, 2015). Aunque, en líneas generales, consideran que la última es un concepto superador de la responsabilidad social empresaria.

Las principales definiciones que brindan aparecen muy vinculadas a la forma de hacer negocios, destacándose la triple línea de resultados, la competitividad, el pensar en el largo plazo, la inclusión de toda la cadena de valor y la cercanía con las comunidades en las que se opera, además del cuidado del medio ambiente. “El tratar de que el entorno en el cual uno hace negocios sea posible en un largo plazo. Y que la búsqueda del fin de una empresa no sea la destrucción de esa posibilidad”, ilustró uno de los entrevistados (ComunicaRSE, 2015).

Los CEO consideran que el aporte en valor que la sustentabilidad agrega es importante tanto en aspectos tangibles como intangibles. Destacan que esta mirada puede incluso ser una oportunidad de negocios a desarrollar siempre y cuando sea una cuestión estratégica sostenida por valores corporativos.

El aporte de valor se traduce principalmente en:

- Dar visión, sentido de pertenencia, y de futuro a una compañía.
- Innovaciones tecnológicas que ayudan a la eficiencia y a la reducción de costos.
- Exceder las expectativas de los clientes y lograr un alto nivel de satisfacción.
- Mejoras en la reputación que dan ventajas competitivas.
- La atracción y retención de talento (ComunicaRSE, 2015).

Se señala “la importancia de sentar pilares de negocio que estén inteligentemente vinculados con el pensar a largo plazo. Allí, la innovación jugaría un rol armonizador, toda vez que sus retornos de inversión son siempre de mediano y largo plazo” (ComunicaRSE, 2015). Además,

ven que los mercados financieros siguen priorizando los resultados de corto plazo, aunque ya no en la misma medida que antes, y que al mismo tiempo las empresas se ven presionadas a responder por los requerimientos de aquellos otros stakeholders que exigen más por la sustentabilidad y menos por los resultados trimestrales (ComunicaRSE, 2015).

Pablo Leidi, responsable de la investigación de ComunicaRSE, analiza que: “Notamos que hoy están más preocupados por las exigencias de una coyuntura local que le deja menos espacio a la posibilidad de poner a la sustentabilidad en su perspectiva global” (ComunicaRSE, 2015). El trabajo de ComunicaRSE indaga acerca de cuáles son los desafíos económicos, sociales, ambientales, energéticos y de transparencia que identifican los CEO como los más prioritarios en Argentina: la “superación de la pobreza, la desigualdad y el abasteci-

miento energético aparecen como los temas más urgentes de la agenda” (ComunicaRSE, 2015).

También en Argentina, desde el ámbito profesional contable, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), aprueba en 2012 la resolución técnica (RT) N°36: *Normas contables profesionales: Balance Social*. El mencionado balance social se compone por la memoria de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI) y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD). En 2015, GRI brinda su más reciente versión G4 que incluye una fe de erratas para corregir algunos problemas terminológicos y ambigüedades textuales, y FACPCE en 2016 aprueba la RT N°44, que actualiza la anterior RT N°36.

Desde el ámbito académico, un equipo de investigadoras de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP), a través de sucesivas investigaciones teóricas y empíricas, trabaja el enfoque contable socio-ambiental y el económico-financiero tradicional como especialidades de la disciplina contable. Así interpretada, la especialidad contable socio-ambiental puede contribuir con su instrumentación para que las organizaciones económicas obtengan y brinden información “no financiera” de aspectos sociales y ambientales, naturales, relevantes, de manera metódica y sistemática, cuantificada y evaluable para una gestión orientada hacia la sustentabilidad.

Más recientemente, en Geba y Bifaretti (2016 b), con el objetivo específico de “propender a brindar pautas para emitir balances sociales más metódicos, como producto del proceso contable, que interactúa en las organizaciones económicas y considera un marco teórico y términos contables homogéneos ya consensuados para determinados términos seleccionados y utilizados en GRI, G4” (p. 5), seleccionan conceptos y definiciones contenidos en las palabras clave y en el glosario e indicadores entendidos pertinentes de la guía GRI, G4, y una sistematización de desarrollos conceptuales preliminares del equipo y, luego utilizando



razonamientos deductivos, inductivos y traspolaciones entre las definiciones seleccionadas del marco contable socio-ambiental y contenidos figurativos de términos incluidos en GRI, G4, (2015, a, b) rescatan definiciones, infieren conclusiones y brindan pautas que, se entiende, contribuyen a elaborar balances sociales más homogéneos y más sintéticos (p. 5).

Consecuentemente:

Del desarrollo realizado y de considerar que las problemáticas terminológicas y ambigüedades textuales pueden perjudicar el diálogo entre los grupos de interés, el proceso de datos y la homogeneidad de los informes resultantes, es posible inferir sobre la importancia de utilizar términos con sentidos y significados consensuados, a nivel nacional e internacional para los términos utilizados para la elaboración de memorias de sostenibilidad GRI, G4, como los términos contables. Entre los indicadores propuestos por GRI, G4, para la categoría economía, medio ambiente y desempeño social se utilizan términos no incluidos en las palabras clave ni en el glosario [y] que conforman el universo contable y son definidos en el marco de la disciplina y la tecnología contable, tales como: “activo”, “bienes”, “inversión”, “créditos”, “instalaciones”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización” y “riesgo”, entre otros, así como el término “Patrimonio” en contenidos básicos generales, G4-9 (obligatorio para la opción esencial), aunque no se detecta el término patrimonio neto.

De considerar que con la contabilidad como disciplina científica, se buscan y brindan conocimientos para com-

prender parte de la realidad social y ambiental, no limitados a lo económico-financiero, y que la especialidad contable socio-ambiental y la económico-financiera deben mantener la especificidad de la disciplina contable, y ser coherentes con un marco teórico común, los procesos y las técnicas, y las tecnologías contables que origine, para precisar el sentido de los términos, es posible proponer:

- Cuando sea pertinente, diferenciar en los términos utilizados para la categoría economía, medioambiente y desempeño social el enfoque o sentido económico-financiero del ambiental y social: ello propendería a precisar y diferenciar términos tales como activo, crédito, inversión, capital, otros, con sentido económico-financiero de sus equivalentes con sentido ambiental y social (p. e. activo financiero del activo social y del activo ambiental, pasivo financiero del pasivo social y del pasivo ambiental, inversión financiera de la inversión social y de la inversión ambiental, capital financiero del social y ambiental, otros);
- Para el sentido económico-financiero de los términos que componen el universo contable, utilizar los sentidos y significados consensuados a nivel nacional e internacional en la doctrina y en la normativa contable (tecnología contable, NIC's), y que conformarían la especialidad contable económico-financiera;
- Para el sentido social y ambiental, utilizar términos que conformarían la especialidad contable socio-ambiental: activo social, activo ambiental, pasivo social, pasivo ambiental, inversión social, inversión ambiental, otros. (Por ejemplo: *indemnizaciones por despido*, representarían “obligaciones sociales” con los empleados; *capacitación* constituirían “activos intangi-

bles sociales” toda vez que el conocimiento puesto a disposición de la organización contribuiría a la formación de su capital intelectual; *contrato de trabajo*: originaría derechos para recibir la prestación de un servicio, otros) (Geba y Bifaretti, 2016 b: 21-22).

De Geba, Catani y Bifaretti (2016) ha emanado que:

Como determinadas expresiones utilizadas pueden tener distintas acepciones, puede recomendarse considerar los conceptos y definiciones contables internacionalmente consensuados de inversiones, bienes de cambio, bienes de uso, intangibles, resultados, reservas, gastos, otros, e implementar un glosario que mantenga dicho nivel de precisión, necesario y útil para comprender y diferenciar los términos clave utilizados. [Así] los sistemas contables de gestión ambiental instrumentados en los entes propiciarían operar y mantener registros de acuerdo a dichos sentidos de los términos, cuantificados en unidades de medida pertinentes, incluida la monetaria, útiles para la sustentabilidad. También es pertinente proponer la profundización de la temática socio-ambiental en los currículos de grado de contadores y administradores (pp. 22-23).

Como una manera de aportar especificidades a los mencionados términos que conforman el universo contable, en Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016), se ha realizado

una integración de entendidos modos u holotipos de investigación (estadios investigativos anteriores) de una selección de avances realizados en conceptos y definiciones básicos para la especialidad contable socio-ambiental, que permita posibles desarrollos futuros (como acción pro-

yectiva), desplegando una forma de ciclo holístico como circuito global, continuo, concatenado e integrado que posibilite complementar la comprensión, transmitirla y perfeccionarla (p. 5).

Se ha inferido “que es posible realizar un corpus teórico para la especialidad contable socio-ambiental con las especificidades de la disciplina contable y útil para la sustentabilidad de las organizaciones económicas y, con ello, para la sociedad en su conjunto” (p. 14).

Las transferencias y debates de los estudios, hallazgos, desarrollos y propuestas de este equipo de investigación de la FCE-UNLP en distintos eventos académicos, así como en publicaciones, nacionales e internacionales, han originado diversos interrogantes. Entre tales interrogantes las propuestas realizadas por este equipo de investigación de la FCE-UNLP sobre la pertinencia de utilizar términos contables base, nacional e internacionalmente consensuados, para la obtención y emisión de información requerida por el modelo G4 de GRI, ¿son compartidas por los profesionales de las ciencias económicas?

Si bien se interpreta que la elaboración de las memorias de sostenibilidad GRI G4 es un trabajo multidisciplinario, ante la relevancia del mencionado interrogante, este equipo FCE-UNLP, realiza una encuesta en distintos eventos académicos para conocer la opinión de profesionales de las Ciencias Económicas (referentes nacionales e internacionales y/o docentes-investigadores, investigadores, docentes y profesionales centrados en otras actividades) con el ánimo de obtener respuestas y complementarlo. Constituye la hipótesis central del trabajo que los profesionales de las ciencias económicas, por su incumbencia profesional y expertos en la temática, consideran pertinente o apropiado utilizar términos contables base, nacional e internacionalmente consensuados, para la obtención y emisión de información referida a activo, inversión, ingresos, gastos, capital o capitalización, entre otros, no definidos por GRI G4 y que conforman el universo contable.

## Objetivos

Constituye el objetivo central del presente estudio determinar cómo los profesionales de las ciencias económicas (referentes nacionales e internacionales y/o docentes-investigadores, investigadores, docentes y profesionales centrados en otras actividades) consideran la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “activo”, “inversión”, “créditos”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización”, y “riesgo”, entre otros, necesarios y no definidos por GRI G4.

Son objetivos secundarios, conocer la opinión respecto a:

- si consideran que los administradores necesitan o no información metódica y sistemática de impactos ambientales y sociales relevantes, además de los económicos-financieros tradicionales para una gestión más sustentable;
- si entienden que la información de la memoria de sostenibilidad GRI G4 contribuye, puede contribuir o no contribuye a generar o potenciar una conciencia ambiental a sus usuarios, así como a los que intervienen en el proceso de su elaboración;
- si interpretan que utilizar conceptos y definiciones homogéneos para los indicadores propuestos para elaborar la memoria de sostenibilidad GRI favorece o no el procesamiento de datos, el diálogo interno, la comunicación y la gestión;
- qué grado de importancia le otorgan al hecho de contar con un marco conceptual contable homogéneo, consensuado a nivel nacional o internacional, para lograr informes evaluables y comparables; y

- si entienden que el profesional contable puede contribuir o no con las organizaciones económicas liderando o asesorando para que el proceso contable pueda procesar datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros.

## **Método**

Para recabar las opiniones se realizan encuestas por medio de un formulario preparado al efecto, en el cual el encuestado responde en forma anónima y voluntaria, seleccionando la opción que considere correcta. Dicho formulario (ver Anexo I) incluye, además de la profesión y el rol de docente-investigador, la identificación del sujeto a efectos de control. Contiene preguntas de tipo cerrada y dicotómica, con escala de importancia y de calificación, formuladas de forma positiva, y referidas a los objetivos enunciados. En tres de las seis preguntas se solicitan comentarios y sugerencias.

El formulario de la encuesta se circularizó durante los meses de agosto, octubre y noviembre de 2016, en Argentina, Colombia, Chile y Perú. En este estudio se consideran las encuestas realizadas en Argentina y Colombia a: los integrantes y asistentes presentes en una reunión de la Comisión de Responsabilidad y Balance Social de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, realizada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires entre representantes de diversos consejos profesionales de ciencias económicas de Argentina; los asistentes presentes al 22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, realizado en la ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca, Argentina; los asistentes presentes en las mesas temáticas: “ÉTICA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL” y “CONTABILIDAD” de la XV Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC), realizada en la ciudad de Medellín, Colombia; a los asistentes presentes en el área técnica, “Contabilidad social y ambiental - Contabilidad de gestión y

contabilidad gubernamental”, de las XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad, realizada en la ciudad de Mar del Plata, Argentina; y a los asistentes presentes a la Vº Jornada de Contabilidad realizada en la ciudad de La Plata, Argentina, y que no conforman este equipo de investigación. A partir de las respuestas incluidas por los encuestados en el formulario circularizado, se completan grillas de recolección y análisis de datos, se obtienen resultados y se infieren conclusiones.

Para las preguntas dicotómicas, se interpreta que el mayor grado otorgado se encuentra entre el 100% y el 70% de presencia de respuestas; el grado medio, entre menos del 70% y el 40%; y el menor grado, en menos del 40%, respetando la misma proporción para las preguntas que incluyen alguna escala.

## **Marco teórico**

La guía GRI G4 es un modelo de memoria de sostenibilidad brindado por la *Global Reporting Initiative* en un manual que brinda principios para su elaboración a través de sus dos partes: la primera indica los contenidos básicos y la segunda es un manual que facilita su aplicación a todo tipo de organizaciones, sin importar su tamaño ni complejidad.

El objetivo de la cuarta versión de la guía, la G4, es... ayudar a los redactores de memorias a elaborar memorias de sostenibilidad significativas en las que se recojan datos útiles sobre las cuestiones más importantes para cada organización relacionadas con la sostenibilidad, así como contribuir a que la elaboración de memorias se convierta en una práctica habitual (GRI, 2015 a: 3).

La guía aporta dos alternativas de aplicación, la opción esencial y la exhaustiva que desarrolla la esencial. Cabe agregar que organiza los contenidos básicos específicos en tres categorías: la económica, la ambiental y la social, subdividiéndose esta última en cuatro sub-

categorías. Confeccionar memorias de sostenibilidad permite a las organizaciones “marcarse objetivos, medir el desempeño y gestionar el cambio con el propósito de que sus operaciones sean más sostenibles” (GRI, 2015 a: 3). Como plantea GRI:

Acordar a nivel internacional los contenidos y los sistemas de medida favorece la accesibilidad y la comparabilidad de la información que se incluye en las memorias de sostenibilidad y, por consiguiente, mejora la calidad de la información para que los grupos de interés tomen las decisiones pertinentes. [...] Así pues, la guía G4 constituye un marco aplicable a escala mundial para promover la estandarización de la elaboración de memorias, en aras de la transparencia y la coherencia necesarias para que los mercados y la sociedad reciban información útil y creíble (GRI, 2015 a: 3).

Se interpreta que “la ciencia, o disciplina científica, contable y la tecnología contable generan conocimiento, incorporan conocimiento científico y mantienen una relación de complementariedad, la que debe ser ejercida con sentido humano y al servicio de la humanidad” (Geba y Bifaretti, 2014: 3). Además que

mientras que el objetivo de la disciplina científica contable es el conocimiento científico (para conocer y comprender racionalmente parte de la realidad) y permite producir bienes culturales que son bienes públicos, para la tecnología contable el conocimiento orientado a la praxis para solucionar problemas complejos estaría constituido por las normas contables (como reglas o patrones de conducta social y sus conceptualizaciones) orientadas a producir un estado ordenado y regulado de acontecimientos, así como por el consagrado al diseño y puesta a prueba de sistemas contables y procesos contables (y sus relaciones) para la satisfacción de



deseos y necesidades que, dinamizados en las organizaciones económicas, son de dominio privado (p. 3).

En cuanto a los marcos conceptuales de las normativas contables, en el ámbito nacional se consideran conceptos y definiciones de activo, pasivo y capital, entre otros, incluidos en la resolución técnica N°16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. El marco contable conceptual para las normas internacionales de información financiera, según Bifaretti y Catani (2015),

se expresa en un resumen técnico de 2012, o extracto “preparado por el equipo técnico de la Fundación IFRS y no... aprobado por el IASB”, que el marco conceptual del IASB es aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para ser publicado en julio del mismo año, y ser adoptado en abril de 2001 por el IASB. Como parte de un proyecto más amplio de revisión del Marco Conceptual, en septiembre de 2010, el IASB revisa “el objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil. La parte restante del documento de 1989 sigue vigente” (IFRS, 2012) (Bifaretti y Catani, 2015: 14).

Respecto al contenido del *Proyecto de norma marco conceptual para la información financiera*, realizan un cuadro comparativo en el cual se brindan diferencias y similitudes entre conceptos y definiciones de: activo, pasivo, patrimonio e ingresos, que conforman el universo contable.

Para este estudio se considera como variable independiente el modelo de memoria de sostenibilidad G4 brindado por GRI en 2015 (GRI, 2015 a, b) para las organizaciones económicas, independientemente su tamaño, ubicación geográfica y sector de la economía. Se entiende como variable dependiente al grado otorgado a la posible

contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales base para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “activo”, “inversión”, “créditos”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización”, y “riesgo”, entre otros, utilizados en el modelo G4 de las memorias de sostenibilidad y no definidos por GRI, según la opinión de los encuestados.

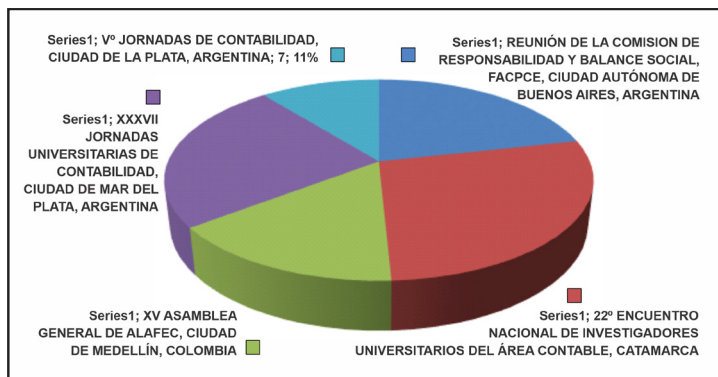
A la variable dependiente mencionada se le adiciona y controla con preguntas referidas a las opiniones respecto a: la necesidad de los administradores de información metódica y sistemática de impactos ambientales y sociales relevantes, además de los económicos-financieros tradicionales, para una gestión más sustentable; la contribución de la información de la memoria de sostenibilidad GRI G4 a generar o potenciar una conciencia ambiental a sus usuarios, así como a los que intervienen en el proceso de su elaboración; a si utilizar conceptos y definiciones homogéneos para los indicadores propuestos para elaborar la memoria de sostenibilidad GRI favorece o no el procesamiento de datos, el diálogo interno, la comunicación y la gestión; al grado de importancia otorgado al hecho de contar con un marco conceptual contable homogéneo, consensuado a nivel nacional o internacional, para lograr informes evaluables y comparables; y a si entienden que el profesional contable puede contribuir con las organizaciones económicas liderando o asesorando para que el proceso contable pueda procesar datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros.

## **Resultados**

Del total de los formularios de encuestas circularizados (a los integrantes y asistentes presentes en una reunión de la Comisión de Responsabilidad y Balance Social de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas realizada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina; los asistentes presentes al 22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Con-

table, realizado en la ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca, Argentina; los asistentes presentes en las mesas temáticas: “ÉTICA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL” y “CONTABILIDAD” de la XV Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC), realizada en la ciudad de Medellín, Colombia; a los asistentes presentes en el Área Técnica, “Contabilidad Social y Ambiental - Contabilidad de Gestión y Contabilidad Gubernamental”, de la XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad realizada en la ciudad de Mar del Plata, Argentina; y a los asistentes presentes a la Vº Jornada de Contabilidad realizada en la ciudad de La Plata, Argentina), se recibieron hasta el presente estudio un total de sesenta y ocho (68) formularios con respuestas. Del control realizado sobre dichos sesenta y ocho (68) formularios con respuestas, se descartan tres (3) formularios por corresponder a personas que no conforman la muestra o bien que responden más de una vez, analizándose la muestra conformada por sesenta y cinco (65) formularios con respuestas de diferentes personas componentes y que no conforman el equipo de investigación.

**Gráfico N° 1: composición de la muestra según evento**

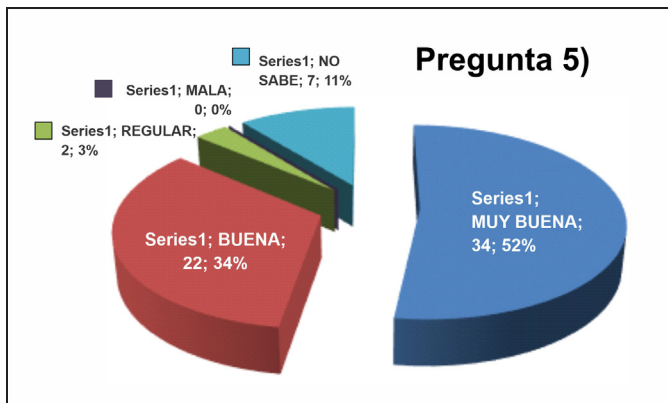


*Fuente: Elaboración propia.*

En el gráfico precedente se observa: 22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, San Fernando del Valle de Catamarca, Catamarca: 28%; XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad, ciudad de Mar del Plata, Argentina: 25%; reunión de la Comisión de Responsabilidad y Balance Social, FACPCE, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: 21%; XV Asamblea General de ALAFEC, ciudad de Medellín, Colombia: 15%; y Vº Jornadas de Contabilidad, ciudad de La Plata, Argentina: 11%. Del total de encuestas analizadas (65), treinta y tres (33) encuestados declaran el título obtenido (51%). Se considera el título máximo alcanzado, correspondiendo a: veintinueve (29) contadores públicos (88%), un licenciado en administración (3%), que también es contador, y cuatro (4) doctores (12%), especificándose dos doctoras en contabilidad y una doctora en ciencias económicas.

En cuanto a cómo se considera la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “activo”, “inversión”, “créditos”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización”, y “riesgo”, entre otros, no definidos por GRI G4, que constan en la pregunta 5), resulta:

**Gráfico N°2: posible contribución de la doctrina contable y los marcos conceptuales normativos para un consenso generalizado de términos necesarios y no definidos por GRI, G4**



*Fuente: Elaboración propia.*

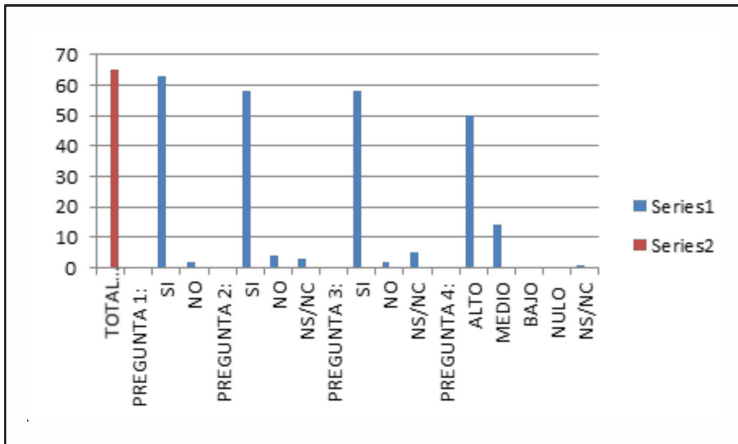
En el gráfico N° 2 puede observarse que el 52% de los encuestados considera muy buena la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “activo”, “inversión”, “créditos”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización”, y “riesgo”, entre otros, no definidos por GRI G4, es decir: un grado medio. En menor grado (el 34%) se considera buena dicha contribución; el 3%, regular; el 0%, mala; y no sabe, el 11%. Entre muy buena y buena se encuentra el 86% de las respuestas (mayor grado), mientras que no hay respuesta para una mala posible contribución.

En comentarios y sugerencias se incluye, entre otros, lo siguiente:

- “No imponer impronta contable, aprender de otras miradas, son mediciones que exceden nuestros M.C.”; “Se puede incorporar este tema en la Comisión de Responsabilidad y Balance Social de FACPCE”; “Instrumento necesario para la integración que viene”; “Entiendo que ‘ingresos y ventas’ refiere al mismo concepto. Ventas refiere por ejemplo a ingresos”; “No considero imprescindible que GRI lo defina. Debería tomar las definiciones de la teoría contable”; “La homogeneidad permite comparabilidad, no obstante el paradigma dominante, genera la imposición al conjunto del colegio invisible”; “De manera de poder relacionar y unificar la información de los EECC con la brindada por las memorias de GRI”; “Considero necesario y fundamental consensuar un glosario de conceptos común”; “La posible contribución debería ser colectiva para construir comunidad y evitar la intervención de intereses creados que definen y conceptúan para favorecer intereses privados”; “Pienso que en relación al riesgo y materialidad hay que profundizar”; y “El trabajo conjunto siempre aporta”.

Del relevamiento y comparación de las respuestas correspondientes a las preguntas: 1, 2, 3 y 4, se obtienen los siguientes resultados:

**Gráfico N°3: resultados del relevamiento y comparación de las respuestas a las preguntas 1, 2, 3 y 4**



*Fuente: Elaboración propia.*

Del análisis de los resultados del gráfico N° 3 puede observarse que:

1. *Para una gestión más sustentable consideran que los administradores SÍ necesitan información metódica y sistemática de impactos ambientales y sociales relevantes, además de los económicos-financieros tradicionales, en mayor grado, un 97%;*
2. *Entienden que la información de la memoria de sostenibilidad GRI G4 SÍ contribuye, o puede contribuir, a generar o potenciar una conciencia ambiental a sus usuarios, así como a los que intervienen en el proceso de su elaboración, en mayor grado, un 89%;*
3. *Interpretan que utilizar conceptos y definiciones homogéneos para los indicadores propuestos para elaborar la memoria de sostenibilidad GRI SÍ favorece el procesamiento de datos, el diálogo interno, la comunicación y la gestión, en mayor grado, un 89%; y*

4. El grado de importancia otorgado al hecho de contar con un marco conceptual contable homogéneo, consensuado a nivel nacional o internacional, para lograr informes evaluables y comparables es: en mayor grado alto, el 77% y en menor grado medio, un 21,5%; el 1,5% restante no sabe o no contesta.

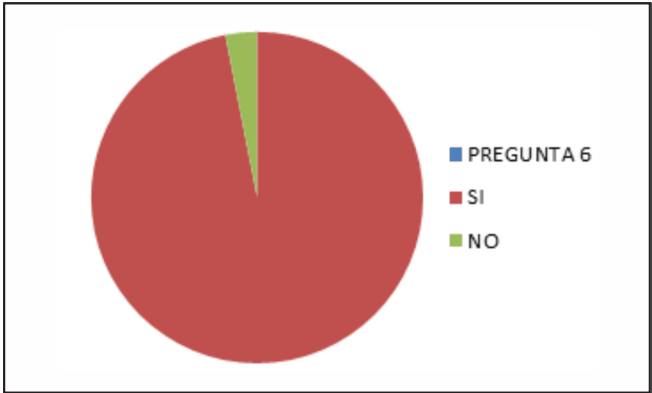
En comentarios y sugerencias a la pregunta 1 se detecta que: “Si las actividades que realiza el ente provoca un impacto socio-ambiental, se entiende que el económico surge EECC”; “Siempre es mejor contar con información sistemáticamente organizada, no obstante se deben atender impactos ambientales esporádicos o eventuales”; “Único medio que concientiza el camino de gestión sustentable”; “Si es necesario conocer o pedir generalización de informes para empezar a conocer que dicen y que sugieren esos informes”; “Para lograr integridad en la información contable, para así analizar tendencias”; “Necesitan de todos los elementos suficientes para gestionar al ente”; “Para la gestión sustentable no es imprescindible un sistema de información, opino que es fundamental un cambio de actitud y el dictado de regulaciones que resguarden los intereses de la sociedad”. “Sí porque deben adelantarse ante la demanda de la sociedad para poder accionar dando respuestas”; “En la actualidad los impactos ambientales y sociales van de la mano con lo económico e influyen significativamente siendo muy importante tener conocimiento de los primeros”; “Completamente de acuerdo ya que la ‘información’ es el recurso más preciado para poder evaluar todos los impactos de una gestión sustentable”; “Se requiere de una formación más cercana a la realidad”; “Es fundamental integrarlo con los temas ambientales (normas) de cada país”; “Con que se informen los resultados, efectos e impactos ambientales y sociales se contribuiría a gestionar y controlar los recursos naturales y el ambiente”; “Para poder mitigar el impacto de las externalidades es necesario conocerlas, cuantificarlas e informarlas”; “Pero ojalá esté estandarizada de alguna manera para facilitar procesos de decisión”; “En primer lugar agregaría información metódica



del marco legal ambiental de la organización”; “El profesional que no está en investigación desconoce el tema”; “Es fundamental incorporar la dimensión socio-ambiental en la gestión de las organizaciones. Que las empresas conozcan y midan el impacto que causan en la naturaleza y en la sociedad”.

Respecto a la pregunta 6 *¿Entiende que el profesional contable puede contribuir con las organizaciones económicas liderando o asesorando para que el proceso contable pueda procesar datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros?:* surge un mayor grado de respuestas positivas (97%).

**Gráfico N°4: respuestas sobre la posible contribución del profesional contable con las organizaciones económicas liderando o asesorando para procesar datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros**



Fuente: Elaboración propia.

En el gráfico N° 4, puede observarse la incidencia del 97% (mayor grado) que entiende que el profesional contable puede contribuir con las organizaciones económicas liderando o asesorando para que el

proceso contable pueda procesar datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros.

Entre los comentarios y sugerencias, se expresa: “Es necesario un grupo interdisciplinario e incorporar a los licenciados en administración y economistas, ya que el profesional contable no está capacitado para procesar toda la información que contiene la GRI”; “Aunque los puntos de conexión entre el SIC y el sistema de información al desarrollar el balance social no son muchos, el contador tiene *expertise* para dirigirlo”; “El rol del profesional en ciencias económicas es clave”; “Es el camino necesario para que la profesión se involucre con el análisis y aplicación”; “Compartiendo armado de plan de cuentas en cuanto a definiciones de las mismas”; “Se requiere transferencia desde los centros de investigación de las universidades hacia la sociedad. El trabajo no es cerrado a profesionales en ciencias económicas, es interdisciplinario”; “Tiene que estar formado el profesional contable para esto”; “Se debe incorporar el tema de la responsabilidad social y luego el balance social en forma urgente en la formación del contador”; “Totalmente, debería ser nuestro campo de acción”; “Pero necesita de la ayuda de otras profesiones”; “Considero que el profesional contable permitirá evaluar y valorar dichos impactos”; “Es urgente que lo haya”; “La contabilidad debe informar aspectos sociales hasta ahora de forma cualitativa (notas de información)”; “El contador es un gestor de la información”; “Puede y debe contribuir a informar y controlar las organizaciones para lograr propósitos sociales y bióticos”; “También puede liderar trabajos de auditoría y es el profesional contable... porque agrega valor”; “La colaboración es fundamental”; “Es de tal magnitud que el Papa Francisco en su encíclica *LAUDATO SÍ* expresa claramente cómo debemos trabajar y, en este sentido, la profesión contable no es ajena a este deber moral y profesional”.

## Conclusiones

De los resultados emanados del presente estudio, es posible reconocer que la mayoría de los encuestados (86%), en los eventos referenciados de Argentina y Colombia, considera muy buena o buena la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “activo”, “inversión”, “créditos”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización”, y “riesgo”, entre otros, necesarios y no definidos por GRI G4. Tal circunstancia permite inferir que los marcos conceptuales doctrinarios y normativos contables son una contribución positiva y necesaria para realizar los informes de sostenibilidad, a su vez, esta homogeneización de conceptos y definiciones contribuye a una mejor evaluación y comparabilidad con otras memorias. Además, como dichos conceptos y definiciones contables forman parte del lenguaje cotidiano de diversos destinatarios (accionistas, proveedores, inversores, administradores, otros), también favorecen su interpretación y diálogo para elaborar los indicadores del modelo G4 de memoria de sostenibilidad.

Si bien se considera que la elaboración de las memorias de sostenibilidad GRI G4 es un trabajo multidisciplinario, dichos resultados permitirían inferir (ante problemáticas terminológicas y ambigüedades textuales que pueden perjudicar el diálogo entre los grupos de interés, el proceso de datos y la homogeneidad de los informes resultantes), como apropiadas, o adecuadas, las propuestas realizadas por este equipo de investigación de la FCE-UNLP sobre la pertinencia de utilizar términos contables base, nacional e internacionalmente consensuados, para la obtención y emisión de información requerida por el modelo G4 de GRI y que conforman el universo contable, confirmándose la hipótesis central del trabajo.

Del análisis y comparación de los resultados de las respuestas a las preguntas 1, 2, 3 y 4 no se detectan contradicciones, observándose un

mayor grado de opiniones positivas sobre: la necesidad de los administradores de información metódica y sistemática de impactos ambientales y sociales relevantes, además de los económicos-financieros tradicionales, para una gestión más sustentable; que la información de la memoria de sostenibilidad GRI G4 contribuye, o puede contribuir, a generar o potenciar una conciencia ambiental a sus usuarios, así como a los que intervienen en el proceso de su elaboración; que utilizar conceptos y definiciones homogéneos para los indicadores propuestos para elaborar la memoria de sostenibilidad GRI favorece el procesamiento de datos, el diálogo interno, la comunicación y la gestión; y la importancia otorgada al hecho de contar con un marco conceptual contable homogéneo, consensuado a nivel nacional o internacional, para lograr informes evaluables y comparables.

Las organizaciones se encuentran en constante intercambio con el ambiente natural y cultural y, si bien el profesional contable debe interactuar con otras profesiones, existe cierto consenso generalizado, casi la totalidad de los encuestados (97%), respecto de que el profesional contable puede contribuir con las organizaciones económicas liderando o asesorando para que el proceso contable logre procesar datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros.

## Anexo I: Cuestionario de la encuesta

### ENCUESTA: LOS PROFESIONALES CONTABLES Y LA ELABORACION DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD GRI, G4

Los integrantes del Proyecto *Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas (FCE-UNLP)*, tienen el agrado de dirigirse a Usted con el ánimo de solicitarle cooperación, respondiendo en forma anónima a las preguntas que forman parte del presente y marcando la consigna que considere pertinente. Las mismas serán utilizadas con fines de investigación.

Desde ya, muchas gracias.

#### A modo de contextualización:

Ante diversas problemáticas socio-ambientales que afectan un desarrollo sustentable, la Memoria de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI) brinda información cuantificada, por medio de indicadores, de aspectos materiales económicos, ambientales y sociales de la organización económica a quien pertenece. El modelo de GRI es uno de los más utilizados a nivel internacional, siendo G4 la versión más reciente.

Para describir y explicar indicadores de las Categorías Economía, Medio Ambiente y Desempeño social, se consideran términos tales como: "Activo", "Bienes", "Inversión", "Créditos", "Derechos" que pueden ser cuentas por cobrar, "Clientes", "Materiales", que pueden ser bienes de cambio, "Productos", "Instalaciones", "Obligaciones", "Proveedores", "Compromisos", "Reclamaciones", "Ingresos", "Ventas", "Costo", "Consumo", "Gasto", "Capital" o "Capitalización", "Compra" y "Riesgo", entre otros.

Como Fuente de Información para elaborar e informar dichos indicadores en las tres Categorías mencionadas se encuentran los Estados Contables Auditados, el sector Contaduría y varios de los comprobantes, o documentación respaldatoria, que forman parte del Sistema de Información Contable (SIC), y son utilizados por el Proceso Contable económico-financiero tradicional.

- 1) Para una gestión más sustentable: ¿Considera que los administradores necesitan información metódica y sistemática de impactos ambientales y sociales relevantes, además de los económicos-financieros tradicionales?

SI  NO  NS/NC

Comentarios y

Sugerencias: .....

.....

.....

.....

- 2) ¿Entiende que la información de la Memoria de Sostenibilidad GRI G4 contribuye, o puede contribuir, a generar o potenciar una conciencia ambiental a sus usuarios, así como a los que intervienen en el proceso de su elaboración?

SI  NO  NS/NC

- 3) ¿Interpreta que utilizar conceptos y definiciones homogéneos para los indicadores propuestos para elaborar la Memoria de Sostenibilidad GRI favorece el procesamiento de datos, el diálogo interno, la comunicación y la gestión?

SI  NO  NS/NC

4) ¿Qué grado de importancia le otorga al hecho de contar con un marco conceptual contable homogéneo, consensuado a nivel nacional o internacional, para lograr informes evaluables y comparables?

Alto	<input type="checkbox"/>
Medio	<input type="checkbox"/>
Bajo	<input type="checkbox"/>
Nulo	<input type="checkbox"/>
No sabe	<input type="checkbox"/>

5) ¿Cómo considera la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre "Activo", "Inversión", "Créditos", "Obligaciones", "Ingresos", "Ventas", "Costo", "Consumo", "Gasto", "Capital" o "Capitalización", y "Riesgo", entre otros, no definidos por GRI G4?

Muy buena	<input type="checkbox"/>
Buena	<input type="checkbox"/>
Regular	<input type="checkbox"/>
Mala	<input type="checkbox"/>
No sabe	<input type="checkbox"/>

Comentarios y

Sugerencias:.....  
.....  
.....

6) ¿Entiende que el Profesional Contable puede contribuir con las organizaciones económicas liderando o asesorando para que el Proceso Contable pueda procesar datos sociales y ambientales, además de los tradicionales económico-financieros?

SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input type="checkbox"/>	NS/NC	<input type="checkbox"/>
----	--------------------------	----	--------------------------	-------	--------------------------

Comentarios y

Sugerencias:.....  
.....  
.....

Lugar y Fecha:

Nombre, Apellido y Profesión:

Correo electrónico:

Docente-Investigador en la disciplina:.....