

Investigación empírica descriptiva de informes socio-ambientales: su comparabilidad

Liliana Fernández Lorenzo¹⁰; Elsa Larramendy¹¹;
Pamela Tellechea¹²; Colaboradores¹³

Argentina

Resumen

La necesidad de emitir información sobre los impactos producidos en el patrimonio socio-ambiental es cada vez mayor, y por distintos motivos las organizaciones lo hacen a través de reportes, informes externos o memorias socio-ambientales, también denominados balances sociales, muchas veces utilizando guías de adopción voluntaria como las del Global Reporting Initiative (GRI). Los mismos son objeto de estudio de la contabilidad socio-ambiental. El presente trabajo se plantea como objetivo averiguar si los informes externos socio-ambientales o denominación similar, emitidos en idioma español, reúnen las características de la buena información contable, especialmente en

¹⁰ Profesora Universidad Nacional de La Plata (Argentina). Email: lfernan@isis.unlp.edu.ar

¹¹ Jefa de Auxiliares Docentes Universidad Nacional de La Plata (Argentina). Email: elarramendy@gmail.com

¹² Docente Universidad Nacional de La Plata (Argentina). Email: pamelatellechea@hotmail.com

¹³ Álvarez María, Arbillá Vilma, Bauer Geraldina, Bonifazi Mariana, Chazarreta Virginia, Coleffi Rubén, Feliciano Andrea, Figarra Florencia, Filippini Doris, Gerometta Luciano, González Luciana, Gutiérrez Nuria, Holmann Patricia, Lapi Juan, Randazzo Jorge, Rodríguez Adrián, Rossi Martín, Roth Andrade, Sabatini Alicia, Schlaps Karenina, Usunoff Nestor, Vargas Haydee y Weimann María. Universidad Nacional del Sur (Argentina)

Recibido: 03/04/2014 - Versión final aceptada: 13/04/2015

cuanto a su comparabilidad porque se considera que incrementa su utilidad para la toma de decisiones.

Palabras clave: Informe, memoria, reporte de sostenibilidad, sustentabilidad; informe de responsabilidad social; balance social; contabilidad socio-ambiental; patrimonio socio-ambiental.

Abstract

The need to generate information about the impacts produced on the socio-environmental heritage is increasing. Thus, for many reasons organizations are making their socio-environmental reports, also called Social Balances, using voluntary guides such as the Global Reporting Initiative (GRI). Socio-environmental accounting studies these reports. The aim of this study is to analyze whether the socio-environmental external reports or similarly named, written in Spanish, have the characteristics of good accounting information, specially as to their comparability, because it is considered that increases their effectiveness in making decisions.

Key-works: Dossier, Memoir, Sustainability Report, Sustainability, Social Responsibility Report, Social Report, Social and Accounting, Social and Environmental Heritage.

Introducción

La presente investigación se realizó en el marco de un proyecto de duración tetra-anual denominado “Información Contable Socio-ambiental” (N° 11/E112), acreditado y financiado por la Universidad Nacional de La Plata. En este proyecto, bajo el paradigma integrador de desarrollo sustentable, se plantea como objetivo general “sistematizar conceptos contables con un enfoque socio-ambiental en un marco conceptual común, precisando las significaciones más relevantes en las que se incorporen las dimensiones ‘natural’ y ‘social’. Esto permitirá desarrollar una propuesta para perfeccionar la emisión de información socio-ambiental externa con las características de la información contable. De ese modo aumentaría su utilidad social al incrementar su homogeneidad y esto posibilitaría su comparación, su acumulación y su evaluación o auditoría”.

Además se propuso como objetivo particular perfeccionar el concepto de patrimonio socio-ambiental (PSA), sus elementos componentes y sus variaciones como objeto de estudio de la contabilidad socio-ambiental y su interrelación con el patrimonio económico-financiero (PEF).

Cabe destacar que la mayoría de la información socio-ambiental publicada actualmente se refiere a impactos o variaciones producidas en el medioambiente, por la acción u omisión de distintos entes. Este medioambiente, en una concepción antropológico-jurídica es considerado como un bien jurídicamente protegido que debe preservarse para generaciones futuras, de ahí la importancia de su estudio. Esta universalidad conforma lo que damos en llamar *patrimonio socio-ambiental* haciendo referencia a las dimensiones social (con intervención del hombre) y natural (sin intervención del hombre) que principalmente lo conforman.

Como teoría y praxis contables se retroalimentan mutuamente, se pretende hacer aportes a partir de investigaciones teóricas y empíricas.

Para contribuir al logro los objetivos generales del proyecto, se parte de suponer que la elaboración de las memorias/reportes/informes de sostenibilidad es una tarea interdisciplinaria la que debiera ser enriquecida por el aporte del contador público por su capacidad para elaborar informes contables y auditarlos.

Cabe destacar que la Federación Internacional de Contadores Públicos, IFAC, a través del Marco de Sustentabilidad propuesto (IFAC de sus siglas en inglés, 2011), reconoce la potencialidad de los contadores, de considerarse como agentes de conocimiento para ayudar a las organizaciones a asumirse como social y ambientalmente responsables, a integrar los aspectos de sustentabilidad en sus negocios e informar a terceras partes interesadas sobre el tema.

En este orden de ideas, se sostiene que para incrementar su utilidad como instrumentos de información y en la toma de decisiones, los informes de sostenibilidad, debieran surgir de un proceso contable en el marco de la contabilidad socio-ambiental. Estos informes externos, por ende, tendrían que reunir las características de toda buena información contable, para ser **útiles** a las distintas partes interesadas. Entre ellas podemos nombrar, teniendo en cuenta las Normas Interna-

cionales de Información Financiera (NIIF) las siguientes: *comparabilidad*, comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, representación fiel, la esencia sobre las formas, neutralidad, prudencia e integridad (Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, 2011: parte B, p. 1690-1693).

Este trabajo se centra principalmente en la comparabilidad, refiriéndose a las demás de modo complementario, debiendo adaptar su enfoque económico-financiero al socio-ambiental. De conformidad, se considera necesario indagar sobre las características que contribuyen directa o indirectamente a la comparabilidad de los denominados informes socio-ambientales publicados en idioma español.

El presente trabajo se plantea como objetivo “averiguar si los informes/memorias/reportes externos de sostenibilidad/de responsabilidad social, o denominación similar, emitidos en idioma español, reúnen las características de la buena información contable, especialmente en cuanto a su comparabilidad, porque se considera que incrementan su utilidad para la toma de decisiones”.

Además si los mencionados informes no son sintéticos, ni están cuantificados en idénticas unidades de medida, no se podría acumular la información de un ente a través del tiempo y ni a nivel macro. Esto también, dificultaría las tareas de evaluación o auditoría de los mencionados informes, teniendo como consecuencia su pérdida de fiabilidad.

En este trabajo también se pretende observar si las mencionadas memorias incluyen impactos tanto en el PSA del ámbito privado (área interna), como en el público (área externa).

Es de desear que los informes socio-ambientales hagan referencia al patrimonio en el que se producen los impactos, pues si ello no ocurre, no es posible tener una idea sobre la importancia relativa (materialidad y relevancia) de los mismos.

Marco conceptual

Dado que “no se investiga desde un vacío de conocimiento, dejando que los hechos simplemente impacten y la experiencia se explique a sí misma” (Mayoral, 2001, p.51), resulta necesario explicitar algunos

conceptos, siempre perfectibles, que transmitan el enfoque que sustenta esta investigación.

La investigación doctrinaria y normativa de los últimos años ha realizado avances importantes en materia de contabilidad socio-ambiental aunque muchas veces se incluye en ella, temas ambientales abordados desde la contabilidad financiera tradicional. Así, se parte de concebir a la contabilidad en un sentido amplio como es la propuesta por C. García Casella (1999: contratapa):

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 diversos de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de metas organizacionales, a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos.

La contabilidad ha venido evolucionando en el tiempo, adaptándose a las circunstancias de los diferentes modelos económicos y a la información que debe brindar para la toma de decisiones de distintas partes interesadas (stakeholders): propietarios, inversores, acreedores, estado, comunidad, etc.

Es precisamente esta presión de los stakeholders, según algunos autores, el motivo para que las empresas divulguen este tipo de información. Hogner (1982) realiza un trabajo donde analiza el cambio producido en los informes anuales de US Steel Coyloration, originado en el cambio de valores de la sociedad y sus demandas de información durante el período 1925 - 1985.

A través de la contabilidad, es posible obtener conocimiento metódico y sistemático, esencialmente cuantificado, de una parte de la realidad de los entes, en un lugar y tiempo determinados. En ella se distinguen un marco teórico conceptual (doctrinario y normativo) y un proceso contable que opera sobre distintos elementos concretos que conforman su discurso. Este proceso permite elaborar informes contables o representaciones de porciones de la realidad de los entes y de su entorno (Geba y otros, 2007).

El marco teórico conceptual fundamenta su praxis y tiene dos orígenes:

- Uno doctrinario (opiniones de profesores y profesionales en libros, artículos en revistas científicas, presentaciones en congresos, etc.) y
- Otro normativo que puede ser legal o profesional (los consejos u organismos profesionales internacionales dictan normas contables que regulan el ejercicio profesional, y entre ellas algunas se refieren específicamente al marco conceptual que las sustenta).

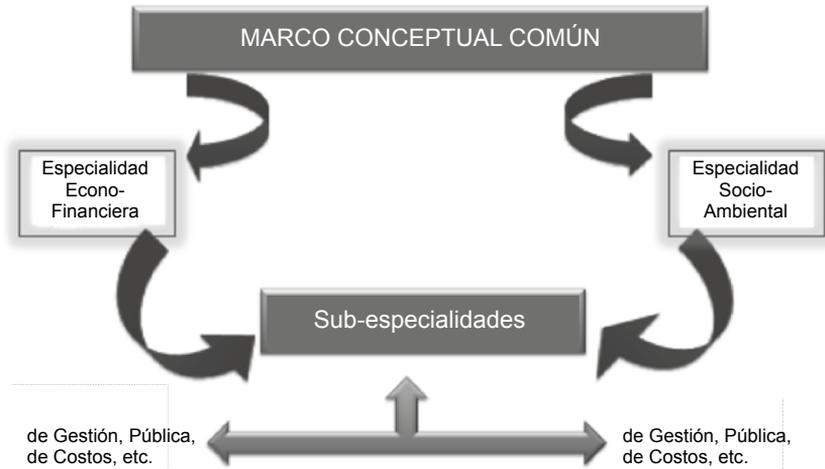
La realidad captada por el proceso contable, esencialmente está compuesta por el patrimonio del ente, concebido en un sentido amplio que puede captarse a través de distintos enfoques, entre los que se destacan el económico-financiero tradicional y el socio-ambiental (Fernández Lorenzo L., 2006 pp. 5-6).

El enfoque económico financiero, se refiere a los impactos sobre el patrimonio de un ente, en su concepto tradicional (recursos económicos y sus fuentes de financiación), que obviamente se aborda bajo una óptica económico-financiera. En este enfoque se cuantifica el valor del patrimonio económico-financiero y sus variaciones empleando como unidad de medida, la moneda de cuenta.

El enfoque socio ambiental, es relativo a las alteraciones que provocan los hechos y actos analizados en el *patrimonio socio-ambiental* (medioambiente) de un ente, considerado en sus dos elementos esenciales: la naturaleza o ambiente (bosques, aire, ríos, etc.) y la sociedad o cultura (educación, vida social, trabajo, monumentos, tradiciones, etc., excluido el patrimonio *económico-financiero* como construcción social). En este caso, las variaciones se cuantifican a través de indicadores expresados en varias unidades de medida (toneladas, metros cúbicos, moneda, etc.).

De estos enfoques se derivan dos tipos principales de especialidades o ramas contables: contabilidad financiera y la socio-ambiental mucho más reciente. De ellas surgen, según el énfasis puesto en alguna de sus variables relevantes, otras sub-especialidades como por ejemplo la económica, la de gestión, la de costos, etc., tal como puede observarse en el siguiente gráfico:

Marco Teórico - Estado actual del tema



Fuente: Fernández Lorenzo L. (2013)

En 1989, William Chapman define a la *contabilidad social*, como:

La rama de la disciplina contable que concierne a la recopilación, al ordenamiento, al análisis, al registro, a la síntesis y a la interpretación de los efectos que tiene la actividad de las empresas y otras entidades de la esfera económica, sobre el todo social.

Al incorporar la otra dimensión, pasa a denominarse contabilidad socio-ambiental, y se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos de la actividad de los entes en el todo socio-ambiental y viceversa (Fernández Lorenzo y Geba, 2009, p.75).

El *objetivo* de esta especialidad contable es obtener y brindar conocimiento metódico y sistemático, esencialmente cuantificado del “todo” o *patrimonio socio-ambiental* y sus variaciones o impactos (Geba N. at al, 2007).

Los integrantes del equipo de investigación han analizado al *patrimonio socio-ambiental* como *objeto de estudio* de esta rama contable,

definiéndolo como una universalidad jurídica conformada por el conjunto de derechos de uso y goce de recursos culturales o sociales y naturales, jurídicamente protegidos y con valor para sus titulares (Fernández Lorenzo et al., 2009, p. 44). Cabe aclarar que el sentido otorgado al término “valor” se está refiriendo al “grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite” (Real Academia Española: Diccionario).

Ahora bien, el patrimonio económico-financiero y sus variaciones se describen cuali y cuantitativamente a través de indicadores expresados en unidades monetarias. Mientras que con respecto al patrimonio socio ambiental y sus variaciones, su descripción cuali-cuantitativa puede realizarse a través de indicadores expresados en variadas unidades de medida como por ejemplo la cantidad de miembros de la organización con nivel de estudios universitarios; o cualitativa como el grado de satisfacción de los usuarios de un servicio público.

Debe distinguirse *el patrimonio socio-ambiental público del privado*. Toda persona puede hacer uso y disfrutar del primero, compartiéndolo con el resto, como en el caso de una calle, un parque público, el mar, etc.

El referirse a estos derechos de uso y goce del *patrimonio socio-ambiental público*, implica la protección de intereses difusos. En el derecho positivo argentino, por imperio constitucional, los derechos difusos adquieren el rango de derechos subjetivos difusos, supraindividuales o colectivos. Estos tienen como correlato obligaciones socio-ambientales.

En el caso del *patrimonio socio-ambiental privado*, el ente titular del mismo, hace uso de esos recursos con cierto grado de exclusividad, según el tipo de bien (cosa y/o derecho) y la normativa vigente referida al mismo. Por ejemplo, el ente puede valerse de la *capacidad de su gerente* durante el horario de trabajo; ...puede permitir que su personal utilice *el parque* del predio de la empresa para estacionar sus vehículos, pero puede no autorizarlo a personas ajenas a la misma; etc. (Fernández Lorenzo y Larramendy, 2010).

Este patrimonio socio-ambiental, público o privado, sufre cambios, varía tanto cuali como cuantitativamente. Estas variaciones pueden aumentar o disminuir dicho patrimonio. La necesidad de emitir información sobre el *patrimonio socio-ambiental*, sobre los impactos que en él

producen las actividades de las organizaciones y sobre las consecuencias de esos impactos, es cada vez mayor.

Se comienza incluyendo información socio-ambiental en los estados financieros y en sus memorias. Los autores Carmona y Carrasco (1988) realizaron una investigación sobre contenido social de los estados contables. Ellos, elaboraron un índice de divulgación de información de carácter social a partir de la información publicada en la memoria de sessenta y una empresas, arribando que era escasa la información divulgada, siendo las empresas públicas las que mayor índice de divulgación presentaban, sin que pudiera establecerse para las privadas, una asociación entre rentabilidad de la firma y divulgación de este tipo de información.

Por distintos motivos actualmente las organizaciones difunden esta información a través de reportes o informes externos, mediante los que comunican aspectos de la responsabilidad socio-ambiental por ellas asumida y ejercida, que va más allá de la obligación de respetar normas legales. Generalmente tienen el formato de memoria narrativa, escasamente cuantificada y asistemática según lo ha comprobado el equipo en anteriores oportunidades (Barbei y Fernández Lorenzo, 2002; Fernández Lorenzo y otros, 2006 y 2012). Los que tienen estas características conforman lo que llamamos genéricamente “*informes socio-ambientales*”. Mientras que reservamos la denominación de “*balances socio-ambientales*” a los informes contables, que reúnen las cualidades de toda buena información contable, y de ese modo se tornan útiles para la toma de decisiones de distintos usuarios o partes interesadas.

Actualmente las organizaciones cuentan con guías o soportes de adopción voluntaria, siendo las más utilizadas las del Global Reporting Initiative (GRI). Este último marco de referencia se actualiza constantemente, siendo la tercera edición la vigente desde el año 2006 (Directrices G3), la versión G3.1 desde el año 2011, y más recientemente se ha desarrollado la versión G4.

En el marco GRI se incluye el contenido básico de la memoria, se definen el alcance y los límites de la información a brindar como también información sobre el perfil, abordaje de la gestión e indicadores de desempeño. Cuenta a su vez con protocolos que orientan la tarea para elaborar los indicadores propuestos, los que deberían ofrecer informa-

ción cualitativa y/o cuantitativa sobre el *desempeño económico, ambiental y social* de la organización, *sobre resultados o efectos que su actividad produce, y mostrar el cambio a través del tiempo*. Los indicadores GRI G3 se clasifican en centrales o principales y adicionales según tengan más o menos relevancia para la mayoría de los grupos de interés y se agrupan en tres dimensiones:

- Económica
- Social. Esta dimensión incluye las siguientes sub-dimensiones:
 - Prácticas laborales y éticas en el trabajo
 - Derechos humanos
 - Sociedad
 - Responsabilidad por los productos
- Ambiental

Las propuestas GRI tienen como objeto promover mejoras sostenidas, *pero no pueden juzgar la veracidad de la información proporcionada bajo sus respectivos marcos*, aunque para paliar este efecto se han desarrollado sistemas que evalúan el nivel de aplicación de los marcos de elaboración de las memorias. La elaboración de las *Memorias de Sostenibilidad* (GRI) son procesos continuos, transformándose en una herramienta de mejora permanente para que la organización sea más sostenible.

Otros autores como Brown y Deegan (1998), establecen una relación entre la comunicación que divulgaron los medios respecto al medio ambiente y su posterior efecto sobre los informes anuales de las empresas.

En Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) se hace eco de estos avances y produce la *Resolución Técnica (RT) N° 36 (2012a) sobre Balance Social*. La misma define al *balance social* como “un instrumento para informar, medir y evaluar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. En dicho documento se recogen los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones

de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento”.

Su estructura debe incluir:

- La Memoria de Sostenibilidad y
- El estado del valor económico generado y distribuido (EVEGyD), (generalmente conocido como Estado del Valor Agregado o Añadido).

La primera se basa en la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del GRI, “ya que constituye el modelo internacional más reconocido”. Se considera que debiera elaborarse en el marco de la contabilidad socio-ambiental.

El segundo, se ofrece como ejemplo de un estado contable socio-ambiental realizado en el marco de la contabilidad financiera. El objetivo de este estado es evidenciar el valor económico generado por la entidad y revelar simultáneamente cómo se distribuye dicho valor entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación (p. e. a los trabajadores a través de los salarios, al Estado a través de los impuestos, etc.). Los datos a considerar para su confección los provee del sistema contable financiero tradicional y cuando se refieren a resultados, en este caso se toman los devengados en el período.

Tal como se expresa en la mencionada norma argentina, *la preparación del Balance Social deberá cubrir los requisitos de la información contenida en los estados contables para que sea de utilidad a los usuarios*. Según la sección 3 de la RT N° 16 de la FACPCE, ellos son:

- Pertinencia (atingencia)
- Confiabilidad (Credibilidad) o Fiabilidad
 - Aproximación a la realidad
 - Verificabilidad
- Sistemática
- Comparabilidad
- Claridad (comprensibilidad)

Cabe recordar que el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (2011:B1681) enuncia las *características cualitativas* de los estados financieros. Ellas comprenden los

atributos que hacen que *la información suministrada sea útil para los usuarios*. Esta norma es la que establece las características cualitativas de la información financiera útil, que por analogía son aplicadas en este trabajo a la información socio-ambiental. Parte de la base que si la información ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar, agregando que la utilidad de la información se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible. (Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, 2011:Parte B p.1690-1693).

El presente trabajo centra la atención en la *comparabilidad* y se la adapta, como ya se expresó, a la información socio-ambiental. De darse esta cualidad, también se facilita la acumulación de información y su verificabilidad o auditoría.

Otra característica que se considera que facilita la comparabilidad de los informes, es la de *“síntesis”* y establece que los estados deben ser presentados en forma sintética para brindar una adecuada visión de conjunto, exponiendo, en carácter de complementaria, la información necesaria no incluida en el cuerpo principal de dichos estados (FACP-CE, Resolución Técnica 8).

En cuanto a su exposición, y según el marco normativo profesional argentino (RT 36), el *Balance Social* se presentará en forma conjunta con los Estados Contables (tradicionales) del ente, o por separado, haciendo referencia a los mismos. Esto es importante debido a que existe una fuerte interrelación entre la información que ambos ofrecen. Así, el no respetar las normas legales ambientales vigentes tiene consecuencias tanto en el patrimonio socio-ambiental como en el económico-financiero. Por ejemplo, la emisión de CO₂ incide en el calentamiento global y en el consecuente cambio climático. Este hecho puede generar multas de tipo pecuniario, a pagar por la empresa que contamina. Por otro lado, la disminución generada en la capa de ozono influye positivamente desde un enfoque económico-financiero en empresas que fabrican bronceadores con filtro solar y negativamente en las que están fuertemente ligadas al cambio climático (agrícolas, centros de sky, etc.), por citar sólo algunos casos.

Metodología

Según el marco antes descrito y con el fin de lograr el objetivo propuesto, se realiza una investigación empírica sobre la forma y contenido de los informes socio-ambientales publicados en idioma español, que comprenden el período 2010.

La investigación propuesta, siguiendo a Sierra Bravo (1998), puede ser caracterizada como: descriptiva (por su profundidad); micro-sociológica (entes individuales); que acude a fuentes primarias de información (los informes socio-ambientales publicados) y de carácter mayormente cualitativo.

Se ha efectuado una búsqueda que contempla la información difundida a través de sitios WEB sobre la temática a través del meta-buscador Google (Ver Anexo II). Teniendo en cuenta la variedad de denominaciones que recibe la información que da cuenta de los impactos producidos por los entes en su ambiente natural y social, se utilizan como motor de búsqueda las siguientes palabras clave: informe, memoria, reporte, o balance caracterizado tanto social, como ambiental, socio-ambiental, de sustentabilidad, de sostenibilidad, de responsabilidad corporativa, o similares.

Sobre cada uno de los cincuenta informes se realizó una lectura crítica y se los clasificó según las variables seleccionadas (Anexo II) que se orientan a determinar principalmente *su comparabilidad*, característica que incrementa su utilidad para las partes interesadas (stakeholders). Para que sean comparables, los informes deben ser homogéneos.

Para definirla se toma como base el concepto dado por las NIIF y por analogía se lo adapta para aplicarlo al enfoque socio-ambiental: Los usuarios deben ser capaces de comparar los *balances socio-ambientales* de una entidad a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación *medioambiental* y del desempeño. También deben ser capaces de comparar los *balances socio-ambientales* de entidades diferentes, con el fin de evaluar su posición *medioambiental*, desempeño y cambios en la posición *medioambiental* en términos relativos... Puesto que los usuarios desean comparar la situación *medioambiental*, desempeño e *impactos producidos por* una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los *balances socio-ambientales* muestren la informa-

ción correspondiente a los períodos precedentes y que se considera dan cuenta de su posibilidad de ser comparados (términos reemplazados en *cursiva*).

Variables de análisis

Las variables se agrupan en cuatro grupos: aquellas que se refieren a aspectos del ente emisor (variable independiente), aquellas relativas a la comparabilidad o que se relacionan directamente con ella, las que lo hacen en forma indirecta y las que se refieren a aspectos formales de los informes, en los términos de las NIIF y en su defecto, de normas contables argentinas. A continuación se detallará la importancia relativa y sustento de cada variable analizada en pos del desarrollo de un índice de comparabilidad.

- **Aspectos del ente emisor (variable independiente)**

Existen antecedentes de trabajos acerca de divulgación de información socio-ambiental, realizados con base en investigaciones empíricas de memorias de sostenibilidad. En el de Archel Domench (2003), por ejemplo, se seleccionan características de ciento setenta y cuatro empresas españolas (tamaño, rentabilidad, actividad, cotización) para vincularlas con la evolución en la información sobre gestión socio-ambiental divulgada por dichas empresas.

En nuestro caso acudimos a tres *características del ente emisor*, para vincularlas con las de la información brindada, siendo éstas las siguientes:

- **Propiedad del patrimonio:** es importante observar si los entes privados y públicos emiten información sobre el impacto que producen por su actividad, y sobre todo en estos últimos, porque la gestión del patrimonio socio-ambiental público está a su cargo.
- **Finalidad:** normalmente emiten estos reportes las entidades lucrativas, algunas por exponer su responsabilidad social asumida y otras para realizar sólo marketing socio-ambiental o “greenwashing”. Las entidades no lucrativas, por su esencia debieran informar sobre los impactos que producen en sus PSA interno y externo, pues esto se relaciona con su esencia, con el cumplimiento de su finalidad de servicio y de contribuir al bien común.

- **País:** conocer el país sede del ente emisor de los informes de sostenibilidad puede resultar interesante, pero debe considerarse que sólo se analizan reportes publicados en idioma español.
- **Características directamente relacionadas con la comparabilidad**
 - **Según brinda información del/de los ejercicio/s anterior/es:** Si ofrecen información de al menos el período inmediato anterior, tal como surge del concepto de comparabilidad, dan cuenta de la posibilidad de ser comparados.
 - **Según el período informado:** Si todos los informes abarcan igual lapso de tiempo, p.e. año calendario, facilita su comparación y se incrementa aún más su utilidad, si el mismo coincide con el período que abarcan los estados contables financieros (ejercicio) debido a su complementariedad.
 - **Según la adhesión a una fórmula o modelo:** Esto contribuye a hacerlos más comparables pues les brinda determinadas pautas y contenidos para su elaboración. Esto además impide que se informen sólo impactos positivos o favorables a determinados fines, no exponiendo los negativos, es decir evita que se influya en la toma de decisiones o en la formación de un juicio al respecto, y la información se torna más neutral.
 - **Grado de síntesis:** La síntesis se evalúa de acuerdo con el modo resumido que presentan o si ofrecen sus datos a través de cuadros. Esta variable se vincula con la cualidad de relevancia que debe tener la buena información, ya que un informe demasiado analítico puede recoger información poco importante de cara a la toma de decisiones. En este último caso, además, se torna muy difícil su comparación.
- **Características relacionadas indirectamente con la comparabilidad o con otros atributos de la información contable**
 - **Según su sistematicidad:** Esta característica, según Fowler Newton (2006, p. 66), no está contemplada explícitamente en los marcos de la FASB y IASB, pero sí en las RT argentinas. Ocurre cuando la información se expone orgánicamente ordenada en función a algún criterio, como ser: la importancia relativa de las áreas sociales, sus

objetivos o principios, etc. y facilita su comparabilidad al menos en el mismo ente. Lo ideal sería que todas las entidades emisoras optaran por el mismo criterio de ordenamiento.

- **Según el grado de cuantificación:** El expresar numéricamente las magnitudes informadas facilita la comparación de las mismas y da idea de su importancia relativa. Se considera altamente cuantificado cuando así se ofrece en la totalidad de los indicadores informados. A la inversa, es no cuantificada si no lo hace en ninguno de ellos. Poco cuantificada es aquella memoria mayormente narrativa que presenta escasos indicadores numéricos de desempeño. Esto está en estrecha relación con la unidad de medida utilizada, pues si no son homogéneas en ese aspecto, es más difícil compararlas.
- **Según la unidad de medida utilizada:** Según nuestras premisas, las memorias o reportes de sostenibilidad debieran cuantificarse en variadas unidades de medida, de acuerdo con el impacto informado, dado que se considera limitado utilizar sólo una unidad a los fines de medir las diversas variaciones del patrimonio socio-ambiental. Obviamente serán comparables si se siguen las mismas pautas a lo largo del tiempo en el mismo ente, y en el caso de entes distintos, si los indicadores reportados son los mismos y se encuentran cuantificados en iguales unidades de medida.
- **Según las áreas informadas:** Con miras a medir la integridad de la información presentada en las memorias es importante que las mismas brinden información sobre impactos producidos en ambas áreas: interna y externa. La primera se refiere al patrimonio socio-ambiental privado y a sus variaciones: en sus trabajadores, en el ambiente propio, etc. Por ejemplo: cantidad de trabajadores capacitados, mejoras en seguridad e higiene del lugar de trabajo, cantidad de hectáreas propias reforestadas, etc. El área externa hace referencia a impactos en el patrimonio socio-ambiental público y a las externalidades culturales y naturales con efecto en proveedores, clientes, comunidad, medio ambiente externo, asociados y similares. Por ejemplo: cantidad de libros donados a una escuela, árboles plantados en una plaza, etc. Cabe destacar que la información debe ser completa, teniendo en cuenta los costos y su relevancia relativa.

- **Según las dimensiones informadas:** Como más de mil entidades de casi sesenta países han declarado formalmente que usan las directrices de la Global Reporting Initiative (GRI) para la elaboración de sus memorias de sostenibilidad, se toman a los fines de este trabajo, las dimensiones que agrupan los indicadores propuestos por GRI. Es de desear que todos los informes brinden información sobre los impactos en, al menos, las tres áreas principales de GRI para poder ser comparados.
- **Según cantidad de páginas del informe:** Las memorias se ordenaron según cuatro posibles intervalos de extensión. Este dato también da cuenta de su grado de síntesis, que tal como antes se comentó, se considera una cualidad deseable a los fines de su comparación (a mayor cantidad de páginas, menor síntesis).
- **Según el momento al que se refiere la información:** De acuerdo con las NIIF, para ser útil, la información debe ser relevante de cara a las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La información posee la cualidad de relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien confirmar o corregir evaluaciones. La referencia temporal permite determinar con qué tipo de información se cuenta, considerando el momento de la vida del ente sobre el cual se informa y sobre todo si explicitan sus planes para asumir nuevas responsabilidades para con el medioambiente. Si todos los informes incluyen información sobre lo ya ocurrido y sus proyecciones, serían más homogéneos y por ende más comparables y existe la posibilidad de verificar si se cumplió lo proyectado en el ejercicio siguiente.
- **Según se expongan junto a los estados contables económico-financieros:** El hecho de que las memorias de sostenibilidad se expongan conjuntamente con los estados financieros o haciendo referencia a los mismos, brinda al usuario una información más acabada de la realidad y situación del ente emisor. Esto le permite realizar una mejor comparación entre diferentes entes. Esta característica de complementariedad entre ambos estados es una cuestión a observar de cara a determinar la utilidad de dicha información, ya

que de no cumplirse, sólo se estaría viendo una parte de la vida del ente. Ambos enfoques son interdependientes, un mismo impacto puede incidir tanto en el PEF como en el PSA, tal como se comentó anteriormente.

- **Según mención expresa de sus partes interesadas, grupos de interés o stakeholders:** La información para ser fiable debe ser neutral. Por tanto debería poder determinarse si el ente reconoce a los grupos a los que va dirigida la información que emite. El hecho de identificarlos hace posible un análisis comparativo más riguroso.
- **Aspectos de los informes socio-ambientales**
 - **Según su nombre o denominación:** Tiene por finalidad corroborar si los que se denominan balances sociales o socio-ambientales, son elaborados en el marco de la contabilidad socio-ambiental y reúnen las características de toda buena información contable.
 - **Según el enfoque de captación de la realidad:** Se plantea indagar si presentan un enfoque económico-financiero como en el caso del *estado del valor agregado* y se realizan en el marco de la contabilidad financiera o si por el contrario su enfoque es socio-ambiental, si hacen referencia a impactos en el patrimonio socio-ambiental del ente emisor.

Luego de la detección de las variables antes enunciadas en los informes bajo análisis, los datos obtenidos y clasificados, se almacenaron en el programa Access para luego ser exportados al programa Excel; así se confeccionaron matrices de análisis, que permitieron obtener resultados.

Determinación del nivel de comparabilidad

En este trabajo y a partir de las cuatro variables que se consideran directamente vinculadas con la comparabilidad se propone confeccionar un índice de referencia. Cada variable aportará 0.25 al total, respecto de los valores que puede tomar por convención, considerado más comparable aquella memoria que tienda a un valor uno, y menos comparable aquella memoria que se acerque al cero.

El valor total del índice de una empresa que emite información totalmente comparable en el mismo ente a través del tiempo y con otras entidades, es uno.

Si las variables asumen dos valores, se le asigna 0.25 al que se considera que más contribuye a la comparabilidad y cero al restante.

Si son tres los valores de las variables se otorga: 0.25 al que más contribuye a la comparabilidad, 0.125 al intermedio y cero al restante.

Esto se explicita en el Anexo I para cada una de las variables seleccionadas (V).

Siendo:

$$V1 = \{0.25; 0.125; 0\}, V2 = \{0.25; 0.125; 0\}, V3 = \{0.25; 0\}, V4 = \{0.25; 0.125; 0\}$$

Comparabilidad [0,1]

Se considera que tendrán un *nivel de comparabilidad* bajo los reportes cuyo índice se encuentre entre 0 y 0,499; medio entre 0,50 y 0,749 y alto entre 0,75 y 1.

Posteriormente se comentan los resultados obtenidos y los que surgen de la correlación de algunas variables, y se ofrecen conclusiones.

Resultados

Considerando el mismo orden de las variables clasificatorias expuesto en la metodología, los resultados obtenidos, a partir del análisis de los cincuenta informes correspondientes al año 2010 son los siguientes:

Aspectos del ente emisor

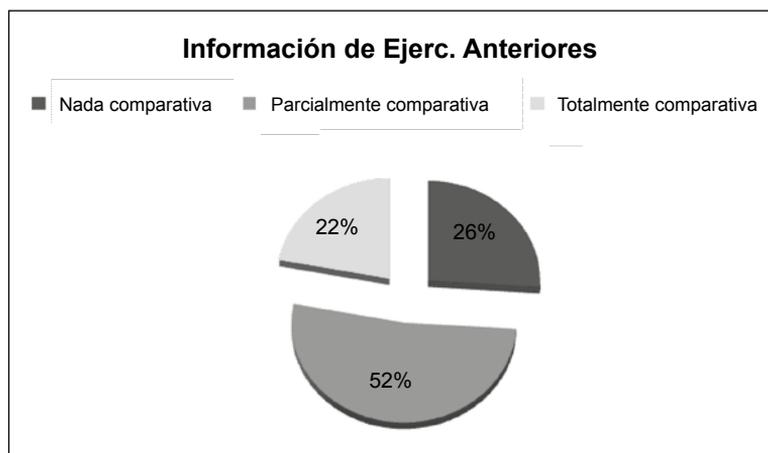
De los casos bajo análisis el 90% son entes con fines de lucro (cuarenta y cinco) mientras que el 10% restante no lo es. Se observa un incremento de la emisión en entes lucrativos muy importante respecto de mediciones realizadas en 2002 por Barbei y Fernández Lorenzo. En el 94% de los casos la propiedad del patrimonio es privada (cuarenta y siete), mientras que el 4% esta propiedad es pública y el 2% restante

mixta. Se observa un cambio respecto de lo comprobado por Carmona y Carrasco (1988) donde prevalecían los públicos.

Los entes emisores tienen su origen en distintos países. La mayoría se concentra en entes argentinos (34%), seguida por los españoles (32%) y colombianos (12%). Con mucha menor proporción figuran los emitidos por entes de Brasil, Chile y México en un 4% cada uno y un 2% cada uno de Angola, Estados Unidos, Países Bajos, Perú y Portugal, lo que hace una nutrida variedad del origen de la información.

Características directamente relacionadas con la comparabilidad

- **Según brinda información del/de ejercicio/s anterior/es:** En cuanto a la comparabilidad, tema importantísimo en el área contable, es dable destacar que casi las tres cuartas partes de la información relevada no se presenta en forma totalmente comparativa con al menos, la del ejercicio inmediato anterior, tal como puede observarse en el gráfico siguiente. Esto disminuye la utilidad de la información en ellas contenida.



Fuente: Elaboración Propia

- **Según el período informado:** De los cincuenta informes analizados casi la totalidad brinda información en forma sólo anual, exactamente el 94% de ellos, lo que las hace homogéneas en este aspecto, mientras que el resto lo hace en forma bianual o sea el 6%. Dado que los estados contables tradicionales se presentan mayoritariamente abarcando períodos anuales, se podría decir que la presentación anual de las memorias permitirá una mejor complementariedad de las memorias con estos estados.
- **Según la adhesión a una fórmula o modelo:** Vemos en este punto que el 78% de los informes relevados adhieren a una normativa, mientras que no lo hacen el 22%, tal como puede observarse en el cuadro.

Cabe aclarar que de aquellos que sí adhieren a una normativa, el 87% lo hacen a GRI.

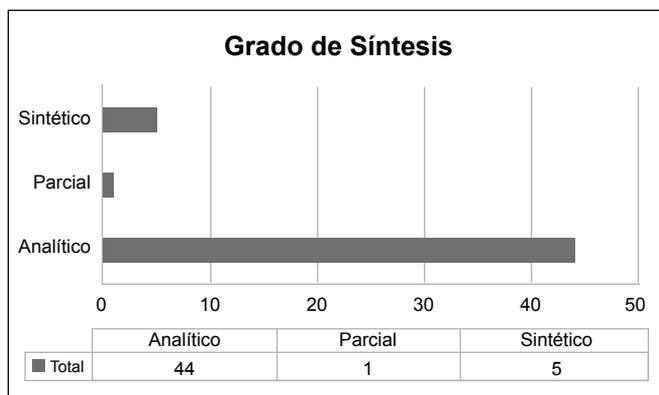
Adhesión de los informes a alguna fórmula o modelo

Adhieren a Normativa	Cantidad	Porcentaje s/50	Porcentaje s/39
GRI	19	38%	49%
GRI-PM	15	30%	38%
PM	3	6%	8%
Otra	2	4%	5%
Sub-total	39	78%	100%
No adhesión	11	22%	
Total	50	100%	

Fuente: Elaboración propia

Adherir a una fórmula o modelo de exposición, permite que las memorias ofrezcan una estructura y/o contenido común, que ayuda a su comparación tanto con información del mismo ente como con otros entes, por lo que los resultados de esta variable son altamente positivos de cara a la búsqueda de información comparable en las memorias de sostenibilidad.

- **Según grado de síntesis:** Hablar de síntesis es otro punto crucial en materia contable. Esta cualidad no se verifica en la casi totalidad de los informes analizados, tal como surge de la siguiente figura.



Fuente: Elaboración Propia

La presentación de información analítica va en detrimento de la posibilidad de comparación de las memorias, dado que así pierden la posibilidad de brindar información relevante sobre la gestión socio-ambiental del ente ahondando en detalles o cuestiones que restan más que suman, a la hora de evaluar su contenido.

Características relacionadas indirectamente con la comparabilidad o con otros atributos de la información contable

- **Según su sistematicidad:** Analizados los cincuenta informes antes mencionados vemos que el 46% lo hace en forma sistemática (veintitrés casos), es decir que la información brindada se encuentra expuesta en forma ordenada con base en algún criterio de exposición, mientras que el 54% restante no cumple con esas características o sea son informes sin un orden específico.
- **Según el grado de cuantificación:** En cuanto a cuantificación, característica esencial de la buena información contable y que incide directamente en la comparabilidad, observamos que en este tipo de

informes es muy escasa. Los guarismos registrados en el presente análisis son los siguientes:

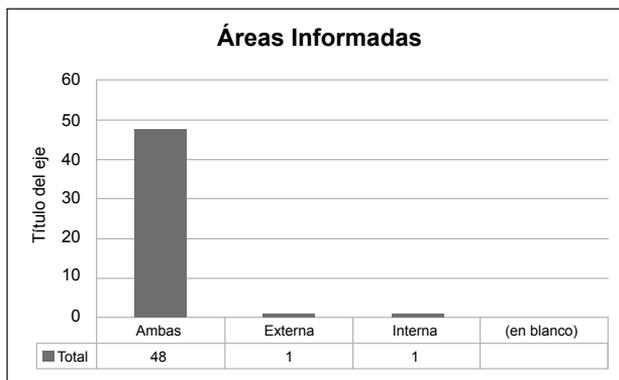
- 42% escasamente cuantificados
 - 42% medianamente cuantificados
 - 16 % mayoritariamente cuantificados
- **Según la unidad de medida utilizada:** Dentro de la escasa cuantificación observada, también hemos analizado la unidad de medida, tal como puede observarse en el cuadro siguiente:

Unidad de medida	Cantidad de informes	Porcentajes
Ambas	46	92,00%
Unidad de Medida Monetaria	2	4,00%
Unidad de Medida No Monetaria	2	4,00%
Total	50	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Surge a simple vista que la mayoría de los casos utiliza variadas unidades de medidas, incluyendo la monetaria. Esta observación nos permite confirmar que la tarea de elaboración de las memorias de sostenibilidad debe ser multidisciplinaria, porque al enfrentar la captación de la realidad compleja del ente debe servirse de variadas unidades de medida que permitan precisar mejor las variaciones del patrimonio socio-ambiental del ente emisor.

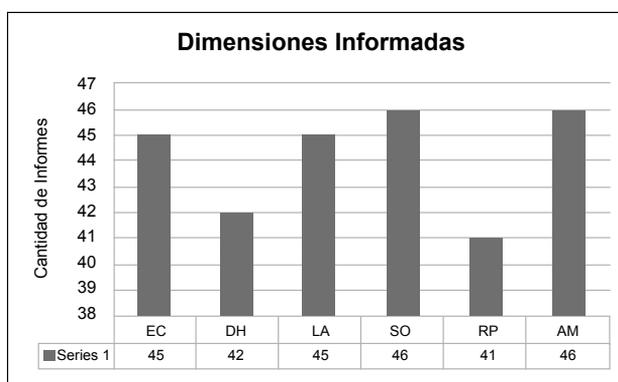
- **Según las áreas informadas:** Casi la totalidad de las entidades informan tanto respecto de su área interna como externa. Las mismas pueden observarse en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración Propia

De esta forma se puede observar cómo los entes tienden a brindar información sobre los impactos que producen tanto en su patrimonio socio-ambiental privado como en el público. Se destaca el incremento de información del área interna dado que en Barbei y Fernández Lorenzo (2002), era reportada en menor proporción. Dicha tendencia es altamente positiva ya que permite tener una visión más acabada de la realidad del ente al contar de esta forma con información integrada.

- **Según las dimensiones informadas:** Clasificando la información analizada con base en las dimensiones GRI (guía que adopta un 87% de total) obtenemos el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración Propia

Se destaca que la gran mayoría informa sobre todas las dimensiones consideradas (82%). Al desagregar la social en sub-dimensiones, se observa menor información sobre derechos humanos y responsabilidad por el producto.

Dado que era deseable en nuestros supuestos, que las memorias presentaran al menos las tres dimensiones principales de GRI, estos resultados son a todas luces positivos. Cabe destacar la importancia que ha adquirido la dimensión ambiental, dado que en Barbei y Fernández Lorenzo (2002), era reportada en menor proporción que el resto.

- **Según cantidad de hojas del informe:** Los datos relevados se muestran en la siguiente tabla:

Intervalos de páginas	Cantidad de informes	Porcentajes
De 1 a 30	4	8,00%
De 31 a 60	9	18,00%
De 61 a 90	12	24,00%
Más de 90	25	50,00%
Total general	50	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Cabe destacar que las tres cuartas partes del total de informes analizados constan de más de sesenta y una páginas. Y que la mitad de los mismos supera las noventa páginas. Un caso extremo y diferenciado a comentar es el de Ultrabursátiles S.A. comisionista de bolsa, empresa española que refleja el ejercicio de su responsabilidad social en un informe de sólo una página.

Si bien la síntesis se ha medido a través de otra variable, la presente se presenta positivamente correlacionada con ésta, ya que la mayoría de las memorias que han sido caracterizadas como analíticas también presentan un gran cantidad de páginas de contenido.

- **Según el momento al que se refiere la información (referencia temporal):** Se ha detectado que del total de estos informes, los que se refieren únicamente a lo acontecido en el pasado representan un 38%. Es decir corresponden a circunstancias acaecidas hasta la fecha de emisión del informe.

El resto (62%) brinda, información del pasado más lo planificado para ejercicios futuros, aunque muchas veces hagan esto último en forma muy genérica. La inclusión de información proyectada en la presentación de las memorias, como ya se expuso les agrega calidad, ya que es posible saber sobre qué objetivos se realiza la gestión y poder verificar su cumplimiento en el ejercicio siguiente.

Comparativamente con investigaciones anteriores (Barbei y Fernández Lorenzo, 2002 y Fernández Lorenzo y otros, 2006), se observa una tendencia paulatina hacia la incorporación de proyecciones.

- **Según se expongan junto a los estados contables económico-financieros:** El 86% de los informes analizados, no se muestran conjuntamente con los estados financieros. Sólo el 14% contiene en forma extractada estos estados.
- **Según mención expresa de sus partes interesadas, grupos de interés o stakeholders:** El 92% de los informes hacen mención expresa acerca de sus partes interesadas (cuarenta y seis casos).

Aspectos de los informes socio-ambientales

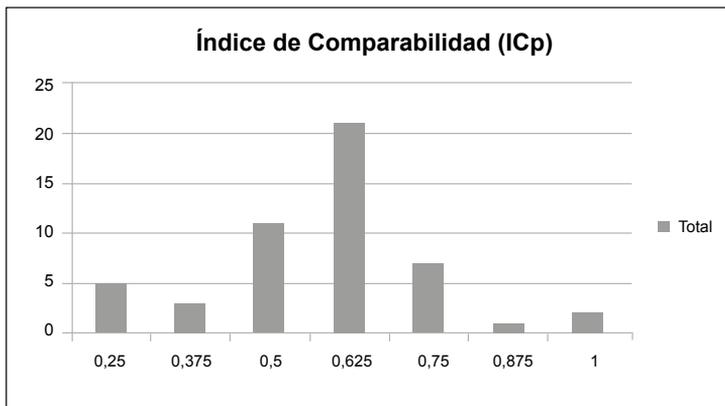
- **Según su nombre o denominación:** Cuando nos referimos a la información económico-financiera, hablamos de estados contables o estados financieros, vale decir que se sobreentiende su contenido y homogeneidad de exposición a través de sus títulos y cuadros. Los aquí analizados responden a diferentes títulos para brindar similar información. Así llegamos a observar que lo llaman Informe de sostenibilidad o sustentabilidad un 24% y otro 24% lo titula *memoria de sostenibilidad o sustentabilidad*. Lo denominan *reporte de sostenibilidad o de sustentabilidad*, un 16%; informe de responsabilidad social, un 14%; mientras que un 2% de los *analizados* lo denomina *balance social*; otro 2% lo titula *memoria de responsabilidad social*; y el 18% restante le da distintas denominaciones.
- **Según el enfoque de captación de la realidad:** Si nos centramos en esta característica vemos que el 44% del total analizado lo hace desde el punto de vista socio-ambiental (veintidós casos), mientras que información con ambos enfoques es brindada en el 54% de los casos (veintisiete).

Sólo el 2% lo hace exclusivamente desde el enfoque económico-financiero (uno) brindando información que tiene incidencia en el patrimonio captado desde esa óptica.

El 4% incluye el *estado de valor agregado* (o añadido) mientras que el resto (96%) no lo contiene, siendo una temática de mucho interés por ser complementaria.

Nivel de comparabilidad

De acuerdo a los datos recabados, sólo un 16% de los cincuenta reportes presentan un nivel de comparabilidad baja. Mientras que es de destacar que un 64% ostenta un nivel medio y el resto alto. Estos datos representan un importante avance respecto de mediciones anteriores en las que si bien no se determinó un índice, se observó una importante heterogeneidad en la información brindada (Barbei y Fernández Lorenzo, 2002; Fernández Lorenzo y otros, 2006 y 2012).

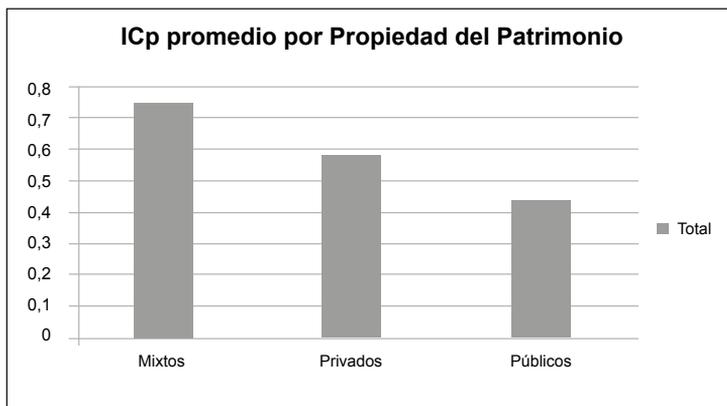


Fuente: Elaboración Propia

El valor promedio general de los índices es de 0,582 que corresponde a un nivel medio de comparabilidad.

Correlación de variables

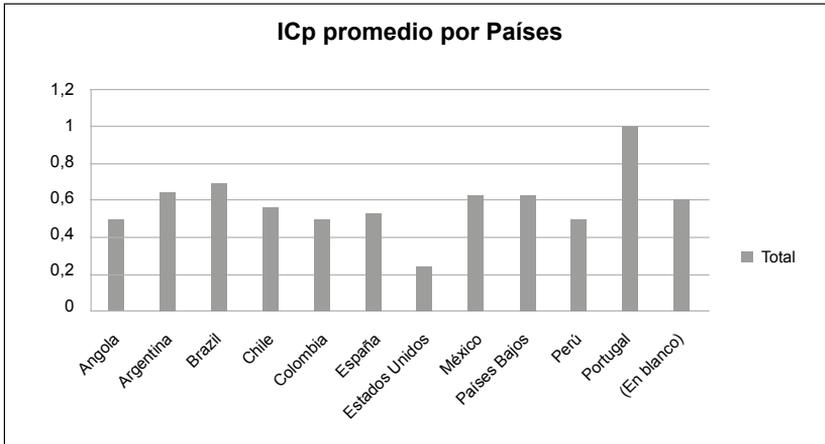
Si se relaciona la **propiedad del patrimonio** de los entes emisores con el nivel de comparabilidad, surge que los mayores niveles corresponden a empresas de patrimonio mixto (privado y público) cuyo índice comparabilidad es de 0,75. Le siguen en importancia las de patrimonio privado y en tercer lugar los entes públicos.



Fuente: Elaboración Propia

Según se desprende del gráfico que se ofrece más abajo, los informes de las organizaciones de los **países** que presentan mayor índice de comparabilidad promedio (mayores a 0,60) son Portugal, Brasil y Argentina, seguidos por Países Bajos y México. La información con menor grado de comparabilidad corresponde a Estados Unidos, que alcanzó sólo un 0.25.

Los de los países que se destacan por su **cantidad de informes publicados** (Argentina y España) presentan un nivel medio de comparabilidad.



Fuente: Elaboración Propia

Si se observa el índice de comparabilidad según la **finalidad del ente emisor**, tanto las organizaciones con o sin fines de lucro, presentan valores cercanos al promedio general con una leve diferencia respecto de las primeras (entes lucrativos 0,583 y no lucrativos 0,575).

Conclusiones

La emisión de información sobre la responsabilidad asumida y ejercida por las organizaciones informa sobre impactos en el medioambiente natural y social, el que conforma lo que en el presente trabajo se denomina patrimonio socio-ambiental. Esta información generalmente se publica a través de informes externos, reportes o memorias. Como los mismos son objeto de estudio de la especialidad o rama contable socio-ambiental, debieran reunir los atributos de una buena información contable. Esto incrementa su utilidad para la toma de decisiones de las distintas partes interesadas (stakeholders). A los que reúnen estas características se los denomina “balances socio-ambientales”.

Los cincuenta informes socio-ambientales correspondientes al año 2010 analizados, generalmente no reúnen las cualidades de una buena información contable, en especial porque los impactos informados

están poco cuantificados y, en caso de estarlo, lo hacen en diferentes unidades de medida. Esto dificulta su acumulación y las tareas de auditoría. Además casi la totalidad no identifica a las partes interesadas, lo que les resta neutralidad. Una característica de la información contable considerada importante es la de ser homogénea y así facilitar su comparabilidad en el propio ente y con entidades diferentes.

El promedio general de índices de comparabilidad de los reportes analizados es de 0,582 con un valor máximo de uno, ubicándose en un nivel medio según los parámetros definidos. Se supone que se logró un valor medio por la influencia de las características seleccionadas para determinarlo que lograron valores dispares. Al respecto debe considerarse que inciden positivamente en el mismo, el hecho de que la gran mayoría de los reportes se refieren a un período anual y que adhieren a una fórmula o modelo de exposición. Pero en cuanto a este último aspecto, debe considerarse que la Guía GRI que es la de mayor adhesión, no ofrece pautas definidas en cuanto a formato de exposición, a diferencia con lo ocurre con las normas referidas a estados financieros. Ello incide negativamente en la comparabilidad de la información brindada. Tienen incidencia negativa en el índice, el hecho de que la mayoría de los informes no presenta información comparativa con el ejercicio inmediato anterior y que es escasa su cualidad de síntesis.

Comparativamente, se observa una leve evolución hacia la incorporación de proyecciones, hacia la inclusión de mayor cantidad de información referida a la dimensión ambiental o natural, y la del área interna al ente (impactos en el patrimonio socio-ambiental propio).

Llama la atención el aumento de emisión por parte de entes privados lucrativos que prevalecían en los datos obtenidos en Barbei y Fernández Lorenzo, 2002. Relacionado con esta última investigación, se observa una mayor apertura de empresas latinoamericanas a brindar este tipo de información haciéndola pública para sus usuarios.

En general la información analizada generalmente versa sobre las variaciones patrimoniales socio-ambientales producidas por el ente emisor, pero muy rara vez se observan datos sobre el patrimonio socio-ambiental en el que impactan, por ende no es posible tener una idea de la importancia relativa o materialidad de las mismas.

Lo antes dicho reafirma la necesidad de incrementar la utilidad de la información *contable* socio-ambiental externa y de ese modo poder catalogar a los informes, reportes o memorias como “balances socio-ambientales”. Un camino puede ser *elaborando modelos de aplicación generalizada*, que surjan de un debido proceso en el marco de la contabilidad socio-ambiental, como especialidad contable.

Como muchos inversores deciden aplicar sus fondos en empresas gestionadas de forma amigable con el medioambiente, a fin de preservarlo para generaciones futuras, si se da lo antes dicho, la profesión contable les brindará mejores herramientas para decidir y realizará un pequeño aporte en el camino de lograr un desarrollo más sustentable.

Referencias

- ARCHEL DOMENCH P. (2003): la Divulgación de la Información Social y Medioambiental de la Gran Empresa Española en el Período 1994-1998: Situación Actual y Perspectivas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXXII, N° 117, pp.571-601.
- BARBEI A. y Fernández Lorenzo L. (2002): Investigación Empírica Cuantitativa en Balances Sociales Publicados. *XXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Administración, Economía y Negocios*, (pp. 1-18) Formosa, Argentina: Universidad Nacional de Formosa.
- BROWN N. y Deegan C. (1998): The public disclosure of environmental performance information. A dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory, *Accounting and Business Research*, vol. 29, n° 1, pp. 21-41.
- CARMONA S. y Carrasco F. (1988): Información de contenido social y estados contables: Una aproximación empírica y algunas consideraciones teóricas, *Actualidad Financiera*, noviembre, pp. 2 175-2 192.
- CHAPMAN W. (1989): “El desarrollo de la contabilidad social en América Latina”. V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina. IV Congreso Latinoamericano de Investigación Contable. Argentina: Fundación Banco de Boston.
- CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (CNIIF-IASB de sus siglas en inglés) (2011): Normas Internacionales de Información Financiera. Marco Conceptual. Ed. Osmar D. Buyatti, Avellaneda, Argentina.

- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE): RT N°16, Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales, Sección 3.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2012, a): Resolución Técnica N° 36. Normas Contables Profesionales: Balance Social. Disponible en: http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf. Consulta: Abril 2014
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2012, b): Interpretación N° 6 de Normas de Contabilidad y Auditoría: Auditoría del Balance Social. Disponible en: http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/interpretacion_6.pdf. Consulta: Abril 2014
- FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS (IFAC International Federation of Accountants) (2011): "Sustainability Framework 6.0" Professional Accountants as Integrators. ISBN 978-1-60815-048-9.
- FERNÁNDEZ LORENZO L. (2006): "El universo del discurso contable y la realidad subyacente", XII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 6 de Octubre de 2006. Resumen Págs. 1-8. CIECE. Publicado en Selección de Trabajos de las XII Jornadas de epistemología de las Ciencias Económicas (compiladores: A. Mioli y H. Riggieri) Págs. 125-130. ISBN 978-950-29-1019-2.
- FERNÁNDEZ LORENZO L., Carrara C. y Larramendy E. (2009): Una Aproximación Jurídico-Contable hacia el Concepto de Patrimonio Ambiental. *RevistaProyecciones*, Publicación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas. La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata. Año IV, N° 4, 35-56. ISSN 1850-6542.
- FERNÁNDEZ LORENZO L., Geba N., Carrara C., Bifaretti M. y Sebastián P. (2006). Investigación Exploratoria de la Información Ambiental en los Denominados Balances Sociales. Trabajo presentado y galardonado con el Premio 2° Simposio Regional de Investigación Contable, (pp. 1-20), La Plata, Argentina: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata.
- FERNÁNDEZ LORENZO L., Geba N., Bifaretti M., Carrara C., Larramendy E., Sebastián P. y Tellechea P. Colaborador: Pedrini, J. (2011): Bases para

una Investigación Empírica Descriptiva de Informes Socio-ambientales. *7mo Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-20). La Plata, Argentina: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata.

FERNÁNDEZ LORENZO L. y Larramendy E. (2010): El Ente y su Patrimonio. Material de Cátedra "C" de Contabilidad Superior I. La Plata, Argentina: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata.

FERNÁNDEZ LORENZO L., Larramendy E. con colaboración de Tellechea P. (2011): Desafíos de la Contaduría Pública frente al Desarrollo Sustentable. Un análisis de memorias de sostenibilidad. *Anales de las XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad* (pp. 1-29). S. J. de Puerto Rico, Puerto Rico: Asociación Interamericana de Contabilidad y Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico.

FERNÁNDEZ LORENZO L., Larramendy E. y Tellechea P. (2012): Avances en la Exposición Contable de CoPs y Memorias GRI. *Revista Pecunia*, Universidad de León, España. ISSN 1699-9495. Depósito Legal LE-1514-2005. Revista referida en el índice Latinindex, Dice, Isoc, Dialnet, entre otros. Publicado en N° 15, junio-diciembre de 2012. Págs.109-128.

FOWLER NEWTON E. (2006): Cuestiones Contables Fundamentales, Ed. La Ley. ISBN 978-987-03-0537-8.

GARCÍA CASELLA C. (1999): Cuestiones Vinculadas a Problemas Contables, EconomiZarte. Buenos Aires, Argentina.

GEBA N., Fernández Lorenzo L. y Bifaretti M. (2007). Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio Ambiental. XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, (pp. 1-17). Mar del Plata, Argentina: Universidad Nacional de Mar del Plata.

HOGNER. R (1982): Corporate Social Reporting: Eight decades of development at U.S Steel, *Research in Corporate Social Performance and Policy*, vol. 4, pp. 243-250.

IASB: Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros <http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/M%20Conceptual.pdf> -Este documento fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el IASB en abril de 2001.

MAYORAL L. (2001). *Metodología del Trabajo de Tesis*. Centro de estudios en Administración y Economía. Tandil: Ed. CEAE. ISBN 950658-099-5.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario. Obtenida el 01/06/2012, en: <http://lema.rae.es/drae/>

SIERRA BRAVO (2001). *Técnicas de Investigación Social: teoría y ejercicios*. Paraninfo, Madrid, España. ISBN: 9788428324298

ANEXO UNO

VARIABLES DE ANÁLISIS

A. Aspectos del ente emisor (variable independiente)

Según la propiedad del patrimonio

1. Públicos
2. Privados
3. Mixtos

Según la finalidad o ánimo perseguido

1. Sí lucrativos
2. No lucrativos (sin ánimo de lucro)

Según país del ente emisor

1. Argentina
2. Otros (indicar)

B. Características directamente relacionadas con la comparabilidad

1. Según períodos informados (comparabilidad en el mismo ente)
 - a. Totalmente o en su gran mayoría comparativa. Valor: 0.25
 - b. Parcialmente comparativa. Valor: 0.125
 - c. Nada comparativa (sólo información del ejercicio). Valor: 0
2. Según el período informado:
 - a. Anual. Valor:0.25
 - b. Bianual. Valor: 0.125
 - c. Otros. Valor 0
3. Según la adhesión a una fórmula o modelo
 - a) Si adhiere a una fórmula o modelo (indicar). Valor: 0.25
 - b) No adhiere a una fórmula o modelo. Valor: 0
4. Grado de síntesis
 - a) Sintético. Valor: 0.25
 - b) Analítico. Valor: 0

C. Características relacionadas indirectamente con la comparabilidad o con otros atributos de la información contable

Según su sistematicidad

- a) Sistemática
- b) No sistemática

Según la grado de cuantificación:

- a) No cuantificado
- b) Poco cuantificado
- c) Medianamente cuantificado
- d) Altamente cuantificado

Según la unidad de medida utilizada:

- a) Unidad de medida monetaria
- b) Unidad de medida no monetaria
- c) Ambas

Según las áreas informadas:

- a) Interna
- b) Externa
- c) Ambas

Según las dimensiones informadas

- a) Económica (EC)
- b) Ambiental (EN/AM)
- c) Social. Esta dimensión incluye:
 - Prácticas laborales y ética en el trabajo (LA)
 - Derechos humanos (HR/DH)
 - Sociedad (S/SO) y
 - Responsabilidad por los productos (PR/RP)
- d) Otras: no incluidas en las dimensiones antes citadas

Según cantidad de hojas del informe

- a) De 1 a 30
- b) De 31 a 60
- c) De 61 a 90
- d) Más de 90

Según el momento al que se refiere la información (Referencia temporal):

- a) Pasada
- b) Futura
- c) Ambas

Según se expongan junto a los estados contables económico-financieros (EE.CC. E-F)

- a) Si se exponen junto a los EE.CC. E-F
- b) No se exponen junto a los EE.CC. E-F

Según mención expresa de sus partes interesadas, grupos de interés o stakeholders

- a) Si menciona expresamente sus partes interesadas (indicar)
- b) No menciona expresamente sus partes interesadas

D. Aspectos de los informes socio-ambientales

Según su nombre o denominación:

- a) Informe social
- b) Informe socio-ambiental
- c) Memoria de sostenibilidad o sustentabilidad
- d) Informe de sostenibilidad o sustentabilidad
- e) Reporte de sostenibilidad o sustentabilidad
- f) Memoria de Responsabilidad Social (corporativa o no)
- g) Informe de Responsabilidad Social
- h) Reporte de Responsabilidad Social
- i) Balance Social, Balance socio-ambiental
- j) Otras (indicar)

Según el enfoque de captación de la realidad

- a) Económico-financiero
 - Si incluye el Estado de Valor Agregado (EVEGyD según RT 36)
 - No incluye el Estado de Valor Agregado
- b) Socio-ambiental (incluye información económica, social y ambiental)
- c) Ambos
 - Si incluye el estado de valor agregado
 - No incluye el estado de valor agregado

ANEXO DOS
INFORMES SOCIO-AMBIENTALES 2010 ANALIZADOS Y SU SITIO EN LA WEB (OCTUBRE DE 2013)

	Ente	Link
1	HSBC	http://comunicarseweb.com.ar/download.php?tipo=acrobat&view=1&dato=1306500743_HSBC_sustainability_report_2010.pdf
2	Pemex	http://www.pemex.com/informes/responsabilidad_social/index.html
3	YPF	http://comunicarseweb.com.ar/?YPF+Informe+de+Responsabilidad+Social+Empresaria+2010&page=ampliada&id=2676
4	General Mills	http://www.generalmills.com/Media/NewsReleases/Library/2010/April/responsabilidad_social_corporativa.aspx
5	Ultrabursatil	http://www.ultrabursatiles.com/Ultrabursatiles/Repositorio/archivos/INFORME%20DE%20RESPONSABILIDAD%20SOCIAL.pdf
6	Correos	http://comunicarseweb.com.ar/?Correos+de+Espa%F1a+Informe+de+Responsabilidad+Social+Corporativa+2010&page=ampliada&id=2895
7	Coca-cola Femsa	http://www.femsa.com/es/social/
8	Corficolombiana	http://www.corficolombiana.com.co/webcorficolombiana/Repositorio/archivos/archivo839.pdf
9	Minera Alumbrera	http://www.alumbrera.com.ar/download/articulos/informe-sostenibilidad-2010.pdf
10	Mapfre SA	http://www.mapfre.com.ar/institucional/responsabilidad-social/memorias.html
11	Walmart de México y Centroamérica	http://www.walmartmexico.com.mx/informe_responsabilidad_social.html
12	GRUPO MOTTA	http://www.grupomotta.com/d.php?id=401&cat=131
13	Lan	http://www.lan.com/es_un/sitio_personas/reporte_sostenibilidad_2010/2presentacion.html
14	Petrobras	http://comunicarseweb.com.ar/?Petrobras_Relatorio_de_Sustentabilidad_2010_en_portugues_&page=ampliada&id=3431&s=8_page=reportes_de_sustentabilidad
15	Fundación Tierra	http://www.ecoterra.org/subcat.php?cat=1&subcat=14&lang=es
16	Vale S.A.	http://www.vale.com/en-us/sustentabilidade/Documents/Sustainability_Report_Summarized_Esp_2010.pdf

ANEXO DOS (continuación)
INFORMES SOCIO-AMBIENTALES 2010 ANALIZADOS Y SU SITIO EN LA WEB (OCTUBRE DE 2013)

	Ente	Link
17	RENAULT ARGENTINA	http://comunicarseweb.com.ar/?Primer+Reporte+de+Sustentabilidad+de+Renault+Argentina+2010&page=ampliada&tid=4576
18	Manpower	http://www.manpower.com.ar/responsabilidad_social_corporativa.asp
19	Hospital Tobón Uribe	http://www.hptu.org.co/hptu/es/responsabilidad-social
20	Smurfit Kappa Cartón de Colombia S.A.	http://www.smurfitkappa.com/Resources/Documents/InformeRSEWEB.pdf
21	Grupo Luis Simões Logística Integrada S.A.	http://www.luis-simoes.com/uploads/Relat%C3%B3rio%20LS%202010%20ES.pdf
22	Pluspetrol	http://www.pluspetrol.net/infosostamboc2010.pdf
23	FUNDACIÓN MINETTI	http://www.fundacionminetti.org.ar/download/pdf/memoria_2010.pdf
24	Mastellone Hnos. S.A.	www.laserenisima.com.ar
25	Le desma	http://www.ledesma.com.ar/index.php?pagina=126
26	Cooperativa Agropecuaria UNION	http://www.coopunion.com.ar/uploaded/Balance_Social_2010_2011.pdf
27	Solmelia	http://sostenibilidad.solmelia.com/2010/es/solmelia_sostenibilidad_2010_esp.pdf
28	Rockwool	http://www.rockwool.com/files/rockwool.com/Publications/Environment-Reports/2010/SR-2010_ES.pdf
29	Altran	http://www.altran.es/sobre-nosotros/rsc/documentos/memoria-de-sostenibilidad-2011/ediciones-anteriores.html
30	Triodo	http://informe.triodo.es/es/2010/informedegestion.html?cat=m
31	Iberdrola	https://www.iberdrola.es/webibd/gc/prod/es/doc/IA_InformeSostenibilidad10.pdf
32	Endesa	http://www.endesa.cl/Endesa_Chile/gobierno_corporativo/Sostenibilidad_2010.pdf
33	Yanacocha	http://www.yanacocha.com.pe/wp-content/uploads/Memoria-de-Sostenibilidad-de-Yanacocha-2010.pdf
34	Sistemas Tecnicos de Loterías del Estado	http://www.stl.es/web/docs/MemoriaSostenibilidad20092010.pdf

ANEXO DOS (continuación)
INFORMES SOCIO-AMBIENTALES 2010 ANALIZADOS Y SU SITIO EN LA WEB (OCTUBRE DE 2013)

	Ente	Link
35	Santander	http://www.santander.com/csgs/Static/BS?sbinary=true&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&SSURIscontext=Satellite+Server&blobcol=urldata&SSURContainer=Default&SSURIsession=false&blobwhere=1278680593806&blobheader=application%2Fpdf&SSURIsapptype=BlobServer
36	Intercoo	http://www.intercoop.es/microsites/memoria-2010/index.htm
37	Consum	http://www.consum.es/sostenible-rse
38	Cespa	http://www.cespa.es/pdf/memoria_2010.pdf
39	Agua de Mondariz	http://www.aguademondariz.com/memoria-de-sostenibilidad
40	Riopaila sólo	http://www.riopaila-castilla.com/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=28
41	Cerrejon	http://www.cerrejon.com/site/desarrollo-sostenible-%E2%80%A2-responsabilidad-social-rse/desempeno/informes-de-sostenibilidad.aspx
42	Shell	http://www.shell.com/home/content/environment_society/reporting/
43	Mango	http://www.mango.com/web/oi/servicios/company/ES/empresa/rsc/memoria2010.pdf
44	Tragsa	http://www.tragsa.es/sala-de-prensa/Paginas/memorias-de-sostenibilidad.aspx
45	Kimberly-Klark	http://www.kimberly-clark.com.ar/rse.asp?act=8
46	Arcor	http://www.arcor.com/downloads/Reporte%20de%20Sustentabilidad%202010.pdf
47	Cooperativa obrera	http://www.cooperativaobrera.coop/la-coope-hoy/memoria-ejercicio-100
48	Dow Chemical	http://www.dow.com/sustainability/pbreports/annual.htm
49	Edesur S.A.	http://www.edesur.com.ar/documentos/responsabilidad10.pdf
50	Grupo Galicia	http://www.galiciasustentable.com/portal/site/galiciasustentable/menuitem.c6c7ffc78e62b0e025124405122011ca/