

NORMA GEBA (COMPILADORA)

La contabilidad y el desarrollo sostenible

Enfoque socio-ambiental y organizaciones económicas




EduLP

debates

La contabilidad y el desarrollo sostenible
Enfoque socio-ambiental y organizaciones económicas

La contabilidad y el desarrollo sostenible
Enfoque socio-ambiental y organizaciones económicas

Autoras

NORMA B. GEBÁ
MARCELA C. BIFARETTI
MARÍA LAURA CATANI
MÓNICA P. SEBASTIÁN

Con la colaboración de

MARÍA G. GIUSIO,
INÉS ROELLIG Y SUSANA B. TERRASANTA



La contabilidad y el desarrollo sostenible: enfoque socio-ambiental y organizaciones económicas / Norma Beatriz Geba... [et al.];
compilación de Norma Beatriz Geba. -
1a ed - La Plata: EDULP, 2022.
Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online
ISBN 978-987-8475-72-1

1. Economía. I. Geba, Norma Beatriz, comp.
CDD 330.01

La contabilidad y el desarrollo sostenible **Enfoque socio-ambiental y organizaciones económicas**

NORMA B. GEBÁ, MARCELA C. BIFARETTI, MARÍA LAURA CATANI, MÓNICA P. SEBASTIÁN.



EDITORIAL DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA (EDULP)
48 N° 551-599 4° Piso/ La Plata B1900AMX / Buenos Aires, Argentina
+54 221 44-7150
edulp.editorial@gmail.com
www.editorial.unlp.edu.ar

EduLP integra la Red de Editoriales de las Universidades Nacionales (REUN)

ISBN 978-987-8475-72-1

Queda hecho el depósito que marca la Ley 11.723
© 2022 - EduLP
Impreso en Argentina

Agradecimientos

Agradecemos a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata por el constante apoyo a la investigación, así como a las transferencias de conocimientos.

También agradecemos a los integrantes del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata que, directa e indirectamente, han hecho posible la realización del presente trabajo.

Particularmente, agradecemos a quienes han colaborado con este desarrollo y a nuestras familias y amigos por su permanente aliento y comprensión.

Norma B. Geba
Marcela C. Bifaretti
María Laura Catani
Mónica P. Sebastián

Índice

PRÓLOGO	11
INTRODUCCIÓN	15
CAPÍTULO I	19
Contabilidad socio-ambiental: una especialidad que incorpora el desarrollo sustentable <i>Norma B. Geba, María Laura Catani y Marcela C. Bifaretti</i>	
CAPÍTULO II	39
Contabilidad social y ambiental: los estándares GRI 2016 y los objetivos del desarrollo sustentable <i>Norma B. Geba y María G. Giusio</i>	
CAPÍTULO III	73
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 <i>Norma B. Geba, María Laura Catani, Marcela C. Bifaretti y Mónica P. Sebastián.</i> <i>Con la colaboración de María G. Giusio, Inés Roellig y Susana B. Terrasanta</i>	
CAPÍTULO IV	103
El conocimiento y la comunicación de la dimensión natural dentro de una perspectiva de la especialidad contable socio-ambiental <i>Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti</i> <i>Con la colaboración de Mónica P. Sebastián</i>	
CAPÍTULO V	117
Contabilidad socio-ambiental: conceptos contables relevantes para la dimensión social y los marcos conceptuales normativos <i>Marcela C. Bifaretti y María Laura Catani</i>	
CAPÍTULO VI	151
Contabilidad socio-ambiental: una integración conceptual para la sustentabilidad de las organizaciones económicas <i>Norma B. Geba, María Laura Catani, Marcela C. Bifaretti y Mónica P. Sebastián</i>	

CAPÍTULO VII	173
Contabilidad social y ambiental: reflexiones sobre un capital socio-ambiental a mantener como variable del modelo <i>Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti</i>	
CAPÍTULO VIII	213
Riesgos, activos, pasivos y patrimonio neto sociales y las memorias de sostenibilidad GRI G4: un estudio de caso <i>Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti</i>	
CAPÍTULO IX	253
Contabilidad socio-ambiental: los objetivos del desarrollo sustentable y el alcance del control interno <i>Norma B. Geba y María Laura Catani</i> <i>Con la colaboración de Inés Roelling</i>	
CAPÍTULO X	285
La credibilidad del balance social y el profesional contable <i>Norma B. Geba, Mónica P. Sebastián y Marcela C. Bifaretti</i>	
CAPÍTULO XI	297
Información contable prospectiva para la sustentabilidad: una manera de complementar el conocimiento contable de impactos significativos económico-financieros y socio-ambientales <i>Norma B. Geba</i> <i>Con la colaboración de Susana B. Terrasanta</i>	
CAPÍTULO XII	349
Las redes conceptuales y la enseñanza-aprendizaje de las especialidades contables económico-financiera y socio-ambiental para un desarrollo más sustentable <i>Norma B. Geba y María Laura Catani</i>	
Referencias bibliográficas y bibliografía	383
Las autoras	411

Como el lector sabe, desde el Instituto de Investigaciones y Estudios Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata se tiene como objetivo generar proyectos y producir conocimiento y resultados, que contribuyan a gestionar de manera efectiva, eficiente y moderna a las organizaciones, que tengan en cuenta el presente y el futuro de las mismas y de su impacto en la sociedad en general.

La obra “La contabilidad y el desarrollo sostenible” satisface ampliamente este objetivo. ¡Este libro que significa mucho más que un libro! Es uno de los productos finales que más orgullo genera porque es el resultado concreto, visible, observable del proyecto de investigación “Proyecto de Investigación UNLP I+D (2015-2018) denominado “Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas”.

Este libro es el resultado de varios años de trabajo, de estudio sistemático, de análisis de información, de pensar y validar conceptos teóricos-prácticos imprescindibles para la gestión de organizaciones

de hoy y fundamentalmente tiene una mirada imprescindible para gestionar organizaciones pensando en el futuro.

Particularmente este libro tiene algunas aristas a destacar:

- a) **Su temática:** La selección de doce desarrollos es un acierto en el sentido de sostener el interés en la obra por la importancia y diversidad de temas vinculados. Este compilado de trabajos aborda una misma temática, vinculada a la contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad, desde distintos aspectos. Desde lo teórico de los conceptos vinculados, pasando por un relevamiento de la visión de los profesionales, a la puesta en práctica de estos saberes y finalmente capítulos que abren interrogantes, debates y reflexiones.
- b) **Su elaboración:** Es un libro de fácil lectura, moderno, que atrae al lector, además de agregar herramientas de gran utilidad práctica. Es muy lograda la combinación de aportes teóricos y herramientas prácticas de gran utilidad.
- c) **Sus autoras:** de cada una de ellas uno puede describirlas de distintas maneras. Elijo un adjetivo que las representa: el compromiso con la institución. Todas ellas, tienen una vasta experiencia docente y de investigación, siempre buscando nuevos desafíos o temáticas entendiendo la universidad en su concepto amplio en donde la universidad no solo es transmisora de conocimiento, sino también, es protagonista de generar conocimiento. Un gran reconocimiento a cada una de ellas. También quiero destacar el grupo de colaboradoras, jóvenes, que buscan insertarse en nuestra facultad. Estoy convencido de que la universidad es sinónimo de futuro, y es por eso, la importancia de que en todos y cada uno de los proyectos logremos formar equipos (en este caso de investigación) que mezclen los docentes – investigadores formados y/o consolidados con docentes – investigadores en formación que sin dudas muestran que nuestra facultad tiene presente y futuro.

Para culminar, quiero destacar la valentía de escribir una obra de esta envergadura porque han tenido la valentía de dejar testimonio de sus ideas, aceptan el desafío de expresar lo que saben, lo que sienten, y además, lo que buscan transmitir... desde mi rol institucional ¡me llena de orgullo estas aptitudes y actitudes!

¡MUCHAS FELICITACIONES!

Eduardo A. De Giusti
Decano
Facultad de Ciencias Económicas

La Plata, octubre de 2021

INTRODUCCIÓN

La presente edición aúna y transmite una selección de avances realizados en el marco del Proyecto de Investigación UNLP I+D (2015-2018) denominado “Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas”. Incluye contenidos sobre contabilidad social y ambiental y su contribución al desarrollo sostenible.

Para el desarrollo del proyecto, se han interpretado a los términos *sustentabilidad* y *sostenibilidad* como sinónimos, si bien se han analizado sus diferencias. En aras de contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos económico-financieros y socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable tradicional, se considera, y pone a prueba, un marco teórico básico común y se abordan distintos elementos componentes del universo contable tradicional con la perspectiva de la sostenibilidad.

Ha sido posible considerar contablemente aspectos sociales y ambientales, además de los económico-financieros tradicionales y, con ello, adaptar y actualizar, precisar y sistematizar conocimientos, pautas, en el marco de un enfoque socio-ambiental. Consecuentemente,

se profundizan, amplían y perfeccionan desarrollos conceptuales de términos tales como los componentes del activo socio-ambiental, del pasivo socio-ambiental y del patrimonio neto socio-ambiental (incluidos el capital socio-ambiental a mantener y riesgos socio-ambientales), y se los compara con los significados reconocidos para equivalentes términos con enfoque contable económico-financiero.

Para este libro se seleccionan doce desarrollos entre más de treinta trabajos presentados y expuestos en distintas jornadas nacionales e internacionales de contabilidad, encuentros nacionales de investigadores universitarios del área contable, simposios regionales de investigación contable y artículos publicados en revistas, entre otras divulgaciones realizadas. Basado en cada trabajo seleccionado, se adicionan adaptaciones y breves consideraciones previas que, en su caso, reemplazan al resumen antes existente, y, en su conjunto, permiten transitar el siguiente recorrido:

1. Comenzar con cuestiones que propician interpretar a la especialidad contable socio-ambiental impregnada de sustentabilidad, o sostenibilidad.
2. Visualizar equivalencias entre los ODS, los estándares GRI y la versión G4 de las memorias de sostenibilidad de GRI.
3. Contar con los resultados de una encuesta realizada para conocer de manera expresa 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 de “activo”, “inversión”, “créditos”, “obligaciones”, “ingresos”, “ventas”, “costo”, “consumo”, “gasto”, “capital” o “capitalización”, y “riesgo”, necesarios y no definidos por GRI G4, entre otros.
4. Comprender aspectos sobre cuestiones ambientales y conocimiento contable tácito y explícito.

5. Obtener inferencias de un análisis crítico y comparativo entre conceptos y definiciones generados en distintas áreas del saber sobre activo social, pasivo social, patrimonio social, capital social, ingreso social, entre otros, y los marcos conceptuales de las normas contables nacionales e internacionales.
6. Observar una integración de conceptos y definiciones base para la especialidad contable socio-ambiental (diferenciando lo ambiental y lo social) comparativo con el enfoque económico-financiero tradicional.
7. Reflexionar sobre un capital socio-ambiental a mantener como variable de la especialidad contable social y ambiental.
8. Considerar un estudio de datos socio-ambientales sobre riesgo, activo, pasivo y patrimonio neto social, en una memoria de sostenibilidad versión G4 de la Global Reporting Initiative (GRI).
9. Pensar en el control interno y su aplicación en el procesamiento contable de datos socio-ambientales, y como elemento componente del subproceso de evaluación y control.
10. Integrar una selección y análisis de conceptos y definiciones sobre balance social y encargos de aseguramiento de las normativas profesionales argentinas.
11. Repensar una manera para que las organizaciones económicas puedan obtener y brindar información contable prospectiva, o proyectada, de relevantes consecuencias socio-ambientales probables.
12. Contar con redes conceptuales para la enseñanza-aprendizaje de las denominadas especialidades contables y con aspectos sobre estadios de las TICE.

Es de esperar que los distintos trabajos permitan al lector comprender una manera de interpretar a la contabilidad social y ambiental como una especialidad contable. También, al proceso contable como un medio concreto para aplicar y generar conocimientos socio-ambientales que pueden plasmarse en informes socio-ambien-

tales internos y/o externos, como balances sociales y similares, de manera metódica, sistemática, cuantificada, evaluable y comparable.

Dichos informes, con las características de toda buena información, se los reconoce como útiles para tomar decisiones, realizar el control en las organizaciones económicas y propender a solucionar o mitigar problemáticas socio-ambientales, además de las económico-financieras tradicionales.

CAPÍTULO I

Contabilidad socio-ambiental: una especialidad que incorpora el desarrollo sustentable (*)

Norma B. Geba, María Laura Catani y Marcela C. Bifaretti

Se interpreta que desde la contabilidad como disciplina científica, los enfoques de estudio económico-financiero y socio-ambiental de parte de la realidad de las organizaciones económicas hacen posible obtener y brindar información económica-financiera-social-ambiental metódica, sistemática, cuantificada y evaluable por medio de un adecuado proceso contable. Así, puede contribuir a elaborar informes internos y externos, como las memorias de sostenibilidad GRI propiciando implementar los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS) y gestionar impactos sociales y ambientales en las organizaciones económicas, además de los económico-financieros, en aras de crear valor a través de su responsabilidad social.

El perfeccionamiento e instrumentación en las organizaciones económicas de la especialidad contable socio-ambiental contribuiría a elaborar informes socio-ambientales prospectivos, propiciando la

(*) En base al artículo publicado en Revista Enfoques Contabilidad y Auditoría N° 3, 2017: 25-36.

valuación de riesgos, su consecuente gestión y minimización de los resultados generados por impactos negativos.

Introducción

Todos y cada uno de nosotros (independientemente del espacio geográfico, raza, religión, grupo etario e ideología) presenciamos, sufrimos y debemos enfrentar consecuencias de problemáticas socio-ambientales, tales como los desastres naturales que no conocen fronteras (terremotos, aludes, inundaciones, incendios y sequías) e impactan negativamente en la vida presente y futura, tanto en aspectos ambientales, como sociales y económicos-financieros.

Desde el punto de vista económico, observamos destrucción de “recursos” (materias primas, mercaderías, productos en procesos, infraestructuras, otros), con su consecuente baja de stocks y aumentos de erogaciones en reparaciones y sustituciones, generalmente no asociadas a un ingreso. Desde lo ambiental, la desaparición de especies animales y vegetales, la erosión de los suelos, la contaminación del aire y del agua inciden negativamente en el desarrollo natural que, generalmente, no se reproducen ni mejoran en el corto plazo. Ello repercute directamente en lo social, aumento de la pobreza, de la brecha entre ricos y pobres y sus problemáticas asociadas, con el riesgo de generar o agravar una espiral negativa (social, ambiental, económica) causante de pérdidas de ingresos financieros, de educación, de puestos de trabajo, de salud, de seguridad, del orden público, o precarización de los mismos, que no alientan la sostenibilidad.

Las organizaciones económicas, como actores sociales y la ciudadanía en general, necesitan de la interacción socio-ambiental, de retornos generadores de vida, o de mitigaciones de impactos sociales, ambientales y económicos negativos. Desde hace varios años, distintas iniciativas internacionales promueven la inclusión en las organizaciones económicas de una filosofía y objetivos sustentables, incluidos los procesos de transformación de datos sociales-ambientales y económicos-financieros en información útil para la toma de

decisiones, tales como el Pacto Global de Naciones Unidas, a través de sus comunicaciones de progreso (COP), el International Integrated Reporting Council (IIRC) con los reportes integrados, la Global Reporting Initiative (GRI) por medio de sus memorias de sostenibilidad, la Comisión Europea (CSR Europe) y la Directiva de la Unión Europea (UE) sobre divulgación de información no financiera y de la diversidad, sin desconsiderar documentos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), de la Organización Internacional del Trabajo, las normativas de la Organización Internacional de Normalización (ISO) y de la Conferencia sobre el Cambio Climático de París, conocida como la 21ª Conferencia de las Partes (COP), realizada a fines de 2015, entre otras. En Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) por medio de la Resolución Técnica (RT) N° 36 *Normas Contables Profesionales: Balance Social* y las Jornadas Nacionales de Responsabilidad y Balance Social, entre otras, se hace eco de tales iniciativas. En 2016, debido a actualizaciones en los modelos de memorias de sostenibilidad de GRI, FACPCE actualiza dicha RT N° 36 por medio de la RT N° 44.

Si bien la mayoría de tales iniciativas proponen la elaboración y emisión de información externa por parte de las organizaciones económicas a quienes pertenece, y, con ello, la consideración de la importancia de la interacción social para la generación de acuerdos colectivos sustentables, ello no resta importancia a la información interna útil para la gestión de cada ente y de sus particularidades locales. Pero, para contribuir a lograr tales cometidos es necesario reconocer la necesidad de un conocimiento internalizado, comprendido y compartido.

La comprensión teórica contribuye a su inclusión en los procesos colectivos y en las prácticas cotidianas individuales y viceversa. Cuevas Moreno (2011) interpreta que: “En la actualidad, la empresa trata de cumplir además de sus objetivos económicos, los objetivos sociales y del cuidado al medio ambiente” (p.11) y, para cumplir esas fina-

lidades, “moviliza todos los conocimientos, el saber y la experiencia acumulada de las fuerzas productivas de la humanidad, incluyendo en éstas a la naturaleza” (p.11). Por tal razón, la Ética de los Negocios (EN) y la responsabilidad social de la empresa (RSE) “se convierten en un útil de la administración; la ética aplicada a la empresa es utilizada como un objeto para la creación de valor como cualquier otro conocimiento” (p. 11). Por ende, entre otros fundamentos, para contribuir a la comprensión de ventajas, desventajas, potencialidades, minimizar errores y opacidades, la investigación, transferencia de conocimientos y educación, desde los primeros niveles hasta los universitarios de grado y posgrados, sobre responsabilidad social, desarrollo sustentable, información y comunicación se han tornado imprescindibles.

Responsabilidad Social

La temática referida a Responsabilidad Social tiene un vasto recorrido. Gilli (2012) sostiene, en una entrevista por Ángeles Bellomo, que si bien las empresas consideran que algo deben decir o mostrar en cuanto a su Responsabilidad Social Empresarial (RSE), “el concepto amplio de responsabilidad por las consecuencias sociales de su actividad en el medio, no está totalmente asumido”. Menciona distintas iniciativas internacionales que a nivel global impulsan la RSE, aportando guías para la elaboración de información social y ambiental, como la Global Reporting Initiative (GRI), la norma ISO 14000, el Libro Verde de la Comunidad Europea.

Volpentesta (2016) expresa que, en los comienzos de la formación de empresas en Estados Unidos, el paternalismo se constituye implícitamente en la manera de entender la RSE, “... y esta en la manera de contrarrestar las críticas por el gran tamaño que las empresas estaban logrando, su enorme poder, sus prácticas contrarias a la libre competencia y sus condiciones laborales cercanas a la explotación” (p. 44). La RSE inicia su desarrollo pragmático en el marco de una impronta fuertemente orientada hacia la filantropía, pero impulsa-

da por los propietarios de las empresas, quienes la entendían como “la consideración voluntaria de objetivos sociales públicos junto con los económicos privados (Bowen, 1953)” (p. 45). En la década de los años ochenta del siglo pasado, se conforma un nuevo paradigma que impulsa el sentido y significado de responsabilidad social empresarial (RSE)

... como gestión empresarial para enfrentar al entramado de cuestiones relacionadas con los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización, la internacionalización de la economía y, especialmente, los desastres ambientales producidos por accidentes que protagonizan grandes empresas además de los escandalosos fraudes empresariales de esos años (p. 45).

En la mayoría de las definiciones más recientes “(Baumann, 2016; Dempsey, 2015; Argandoña, 2015), explícita o implícitamente, consideran la dimensión ética como integrante del concepto así como también que las empresas están vinculadas —intencionalmente o no— con sus stakeholders no accionariales” (p. 45). De ello, la

RSE es el resultado implícito o explícito de la reflexión de la naturaleza de la empresa, de su forma de “ser”, de su rol social y sus relaciones con sus stakeholders, internos como externos, de manera que en su accionar debe considerar tanto a aquellos que influyen como a los que son influidos por ella, y a la sociedad en general: local, regional, nacional, universal, presente y futura (p. 45).

En la actualidad el tema de la RSE se nutre de aportes doctrinarios y de iniciativas de organismos e instituciones preocupadas por esta temática. Y,

la incorporación gradual a sus contenidos fundamentales de los conceptos de la Teoría de los Stakeholders y del Desarrollo Sostenible, los que a partir de su combinación incrementaron su complejidad así como su interés, al punto que hoy la conjunción de estos constructos constituye uno de los temas a los que más atención se le brinda en los ámbitos académicos, representando uno de los últimos conceptos de gestión que las empresas aún están incorporando (p. 44).

También se ha definido a la Responsabilidad Social Corporativa (RSC) "como **la integración voluntaria por parte de cualquier tipo de organización de temas sociales y ambientales** tanto en sus operaciones comerciales, como en los procesos productivos y en las relaciones con los grupos de interés: clientes, proveedores, trabajadores, sindicatos, etc." (ISOTools, s. f.: 3). Se entiende que "ser socialmente responsable no solo significa cumplir plenamente con las obligaciones jurídicas establecidas en estos ámbitos, sino ir más allá, invirtiendo en el capital humano y en las relaciones con el entorno y la sociedad en la que se opera" (p. 4). Puede interpretarse que las políticas de responsabilidad social en las empresas, hacen referencia "a aquellas **acciones destinadas a implementar procesos de mejora en la gestión empresarial con el objetivo de minimizar los impactos que su actividad genera sobre el medio y la sociedad**, tanto presente como futura" (p. 3). En el año 2010, se publica la norma ISO 26000 sobre responsabilidad social y su aprobación definitiva y publicación pueden interpretarse como

... la entrada en vigencia de un estándar global no certificable que sirve de guía para los alcances concretos de la responsabilidad social, con un concepto más amplio que el referido únicamente a las empresas con fines de lucro, y alineado con el concepto de desarrollo sostenible (pp. 11-12).

Almagro (2016), en sus reflexiones sobre el presente y futuro de la responsabilidad social (RS), interpreta que: “La RS no es solo una forma de gestionar la empresa: es una nueva forma de concebir la función social de la empresa, de las instituciones y de los ciudadanos” (p. 52). Entiende que no hay un modelo único de RS, pero que vamos hacia una corresponsabilidad de la RS de las organizaciones, que hay una “Nueva era de la Responsabilidad Social” (p. 63), hacia los “Objetivos de Desarrollo Sostenible” (p. 64). Incluye: “Terminar con la pobreza extrema” (p. 64), “Luchar contra la desigualdad y la injusticia” (p. 64), “Poner soluciones al cambio climático” (p. 64). Referencia a los 17 objetivos de desarrollo sostenible de Naciones Unidas (ONU), que en su página web incluye:

1. FIN DE LA POBREZA;
2. HAMBRE CERO;
3. SALUD Y BIENESTAR;
4. EDUCACIÓN DE CALIDAD;
5. IGUALDAD DE GÈNERO;
6. AGUA LIMPIA Y SANEAMIENTO;
7. ENERGÍA ASEQUIBLE Y NO CONTAMINANTE;
8. TRABAJO DECENTE Y CRECIMIENTO ECONÓMICO;
9. INDUSTRIA, INNOVACIÓN E INFRAESTRUCTURA;
10. REDUCCIÓN DE LAS DESIGUALDADES;
11. CIUDADES Y COMUNIDADES SOSTENIBLES;
12. PRODUCCIÓN Y CONSUMO RESPONSABLES;
13. ACCIÓN POR EL CLIMA;
14. VIDA SUBMARINA;
15. VIDA DE ECOSISTEMAS TERRESTRES;
16. PAZ, JUSTICIA E INSTITUCIONES SÓLIDAS;
17. ALIANZAS PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS. (Naciones Unidas, s. f. a).

Para Almagro (2016), el motor de la responsabilidad social es la *corresponsabilidad social*, intersección entre: poderes públicos, sociedad civil (ciudadanos, universidades, asociaciones, ONG) y empresas, instituciones y fundaciones.

Desarrollo sustentable

Diversos estudios abordan la temática referida al desarrollo sustentable, o también denominado sostenible, por su traducción o por el enfoque de análisis utilizado, si bien pueden presentar diferencias de significado. Pierri (2005), reconstruye un camino intelectual y político hasta la propuesta de desarrollo sustentable, intentando explicar cómo (partiendo de posiciones muy diferentes sobre la cuestión ambiental a inicios de los setenta), años después, todos confluyen en la idea de desarrollo sustentable.

Menciona que la UNESCO trabaja los temas ecológicos entre 1949 y 1972, auspiciando “un programa de estudios interdisciplinarios sobre las consecuencias de las actividades humanas en el medio, que culminó en la Conferencia Internacional de la Biosfera, celebrada en París, en 1968, a la que asistieron representantes de 60 países” (p. 35). La Conferencia Mundial sobre el Medio Humano realizada en junio de 1972 en Estocolmo (Suecia), con representantes de 113 países, es reconocida por toda la literatura “como un antes y un después en la problematización política del tema” (p. 36). Lo interpreta así porque, en primer lugar, “lo introdujo en la arena política internacional, pero también porque fue el primer intento de conciliar los objetivos tradicionales del desarrollo con la protección de la naturaleza, y de contemplar los diferentes intereses de los países de la comunidad internacional” (p. 36). A su vez, el tema se jerarquiza por medio de la creación del Programa para las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), con su sede en Nairobi, recomendándose declarar el día 5 de junio como Día Mundial del Medio Humano, y haciéndose una condena expresa a las armas nucleares. La asamblea general define como el principal propósito de la conferencia:

...proveer una guía para la acción de los gobiernos “[...] proteger y mejorar el medio humano y remediar y prevenir sus desigualdades, por medio de la cooperación in-

ternacional, teniendo en cuenta la importancia particular de permitir a los países en desarrollo evitar la ocurrencia de tales problemas' (ONU, 1971... *apud* Guimarães, 1999: 14)” (p. 36).

Sobre la propuesta Brundtland de desarrollo sustentable (1987), expresa que la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo (CMMAD) se crea en 1983, en la XXXVIII Sesión de la ONU, por resolución de la Asamblea General. De su trabajo surge el documento conocido como *Nuestro Futuro Común*, o *Informe Brundtland*, que es considerado y aprobado por la Asamblea General de la ONU, en 1987 en su XLII Sesión.

Brundtland parte de la idea central de que desarrollo y medio ambiente no pueden ser separados: “Medio ambiente y desarrollo no constituyen desafíos separados; están inevitablemente interligados. El desarrollo no se mantiene si la base de recursos ambientales se deteriora; el medio ambiente no puede ser protegido si el crecimiento no toma en cuenta las consecuencias de la destrucción ambiental (CMMAD: 40, traducción del portugués)” (p. 60).

Manifiesta que Brundtland considera que los límites para el crecimiento son físicos, sociales y técnicos, y que pueden ser superados:

“El concepto de desarrollo sustentable tiene, claro, límites —no límites absolutos, pero sí limitaciones impuestas por el estadio actual de la tecnología y de la organización social, en lo relativo a los recursos ambientales, y por la capacidad de la biosfera de absorber los efectos de la actividad humana—. Pero, tanto la tecnología como la organización social pueden ser gerenciadas y mejoradas con el

fin de proporcionar una nueva era de crecimiento económico (CMMAD: 9)” (p. 63).

Reconoce que para instrumentar propuestas de sustentabilidad, es necesario “medir el capital natural, una vez que hay que partir de las cantidades que existen y decidir las cantidades a usar, conservar o reponer” (pp. 72-73). Esto genera que en los últimos años proliferen propuestas para medir el patrimonio natural y la sustentabilidad, reconociéndose de manera generalizada la cuestión de los indicadores que, en gran medida, desplaza la discusión teórica y política.

Por su parte, Gilli (s.f.), expresa, entre otras cuestiones, que:

...comienza a haber consenso sobre la necesidad de un desarrollo de base sustentable; es decir que procure una mejora en la calidad de vida humana y que tenga en cuenta el ecosistema de forma de no afectar la disponibilidad de recursos ni las condiciones de vida de las generaciones futuras. El desarrollo sustentable debe procurar además del desarrollo económico, la equidad social y el soporte ambiental (p. 4).

Entiende que hay distintas perspectivas respecto del grado de compromiso que debe asumir la empresa en materia ambiental.

Estas parten del mínimo convencional del cumplimiento de la ley, para avanzar a la asunción plena de responsabilidad por las influencias de las actividades empresarias y, por último, una actitud que asume la cuestión ambiental como una oportunidad de generar negocios sustentables (pp. 11-12).

Considera que

...la necesidad de disponer de un medio apto para la vida humana y que asegure la equidad intergeneracional exige la acción responsable del estado a través de normas y políticas y también del ciudadano común por su propio comportamiento y por influencia de éste en la sociedad (p. 12).

Puede interpretarse que el sentido y significado de desarrollo sustentable debe comprenderse y concretarse en cada persona y en los aspectos relevantes que lo conforman, ello permite brindar oportunidades sociales, ambientales y económicas. Como sucede, por ejemplo, con el apoyo a la ciencia, las nuevas tecnologías (que deben ser sustentables y modificarse o adaptarse cuando no lo sean) y la educación, contribuyendo a generar impactos sociales, ambientales y económicos positivos o disminuyendo los negativos, además de crear empleo, pero, un empleo que debe impregnarse de sustentabilidad. Los empleos impregnados de sustentabilidad deben permitir acciones posteriores, concomitantes y a priori, como los estudios, transferencias y aplicaciones para evitar daños sociales y ambiental antes de la generación de desastres naturales (propiciar forestación, descontaminación, cuidado y preservación de la fauna, del suelo, del agua, reciclado, otros), su información, control y posterior ajuste de los desvíos.

La gestión e información relacionada a la sustentabilidad

Es indiscutible la necesidad de buena información para una gestión más sustentable. Las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI), a través de sucesivos modelos, promueven la información, mayormente cuantificada y verificable, de relevantes aspectos económicos, sociales y ambientales, para todo tipo de organizaciones económicas.

GRI edita, en noviembre de 2015, la segunda edición de la versión G4 en español que incluye correcciones de tipo terminológico, de errores y ambigüedades tipográficas y textuales. En el prólogo de los

Principios y contenidos básicos de la guía para elaborar las memorias de sostenibilidad G4, se expresa que son cada vez más las organizaciones que buscan que sus operaciones sean sostenibles y que también tengan una rentabilidad a largo plazo, acompañada por justicia social y la protección del ambiente natural. “Las memorias de sostenibilidad contienen información sobre la incidencia de las organizaciones, ya sea esta positiva o negativa, en el medio ambiente, la sociedad y la economía” (GRI, 2015: 3). De ese modo, las memorias convierten lo abstracto en tangible y concreto, ayudando a comprender y gestionar las consecuencias que las novedades sobre sostenibilidad tienen en las actividades y en la estrategia de cada organización.

Se entiende como el objetivo de la versión G4 de GRI,

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: 3).

Esta versión G4 enfatiza en la materialidad, es decir, que las organizaciones, tanto durante el proceso de elaboración de la memoria como en la memoria final, se centren en asuntos materiales, o críticos, para su actividad y sus principales grupos de interés, propiciando que las memorias sean más pertinentes, creíbles y fáciles de usar y que las organizaciones puedan transmitir mejor a la sociedad y a los mercados las cuestiones relacionadas con la sostenibilidad.

Se reconoce que las organizaciones pueden vigilar y gestionar un conjunto amplio de cuestiones relacionadas con la sostenibilidad que surgen en sus cotidianas actividades de gestión, y se expresa que “el nuevo enfoque en la materialidad implica que las memorias de sostenibilidad se centrarán en asuntos verdaderamente críticos para que las organizaciones cumplan sus objetivos y administren su impacto en la

sociedad” (GRI, 2015: 3). Se interpreta que la versión G4 constituye un marco aplicable a escala mundial que promueve 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; que puede ser aplicada por organizaciones grandes y pequeñas, hace referencia a distintos documentos sobre aspectos específicos de la elaboración de memorias ampliamente aceptados y utilizados. Se aclara que la guía se ha diseñado como un marco consolidado, permitiendo redactar memorias conformes con distintos códigos y normas de sostenibilidad. “De igual manera se indica cómo presentar información relativa a la sostenibilidad en diversos formatos: memorias de sostenibilidad independientes, memorias integradas, informes anuales, informes relativos a una determinada norma internacional o memorias en línea” (GRI, 2015: 3). Como una novedad significativa y positiva, se menciona la integración de datos sobre la sostenibilidad estratégica con otros datos económicos importantes.

La sistematización y análisis de los resultados de la encuesta: *Los profesionales contables y la elaboración de memorias de sostenibilidad GRI G4*¹, han permitido observar “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 ges-

1 La encuesta se ha circularizado 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; los asistentes presentes al 22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable de 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.

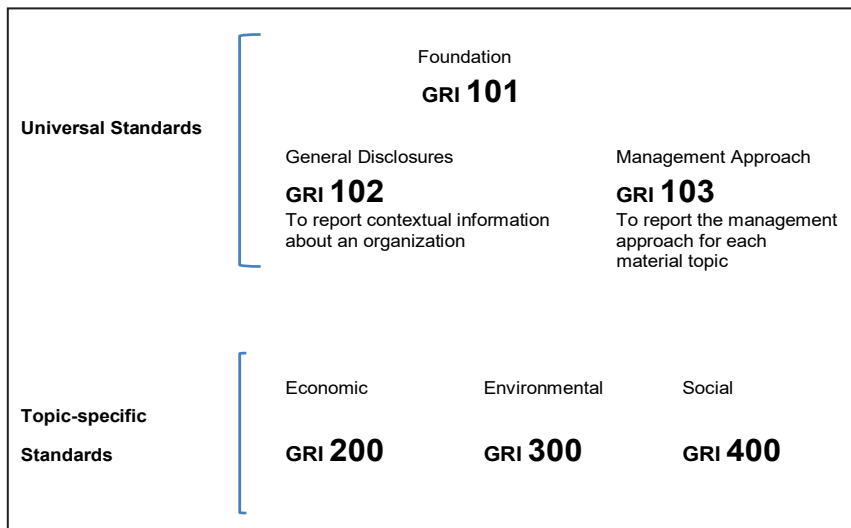
ción más sustentable” (Geba; Catani; Bifaretti y Sebastián, 2016: 16). También se ha observado que

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 (p 16).

En el año 2016, GRI publica los estándares GRI para elaborar memorias de sostenibilidad. Se considera que la presentación de informes sobre sostenibilidad según los estándares GRI constituye una práctica de la organización para informar impactos económicos, ambientales y/o sociales (positivos o negativos) hacia el desarrollo sostenible. Los estándares GRI han sido desarrollados por la Global Sustainability Standards Board (GSSB), e incorporan conceptos clave y contenidos de la versión G4, pero con una nueva forma o estructura. Contiene normas universales o generales aplicables a todo tipo de organizaciones y guías específicas para los aspectos o temas económicos, ambientales y sociales que pueden ser usadas en relación a los temas relevantes de cada organización, también, como las versiones anteriores, incluye un glosario.

La estructura de los estándares GRI emitidos en 2016, puede observarse en el siguiente esquema:

Esquema N° 1: Esquema del conjunto de estándares GRI 2016



Fuente: elaborado en base a GRI, GSSB (2016).

Para Comunicarse (2016 a), los nuevos estándares GRI traen cinco cambios fundamentales: 1. Nuevo formato pero manteniendo los conceptos de G4; 2. Cambios en la terminología (“diferenciación entre los términos ‘empleado’/‘trabajador’; el “término ‘aspecto’ cambia por el de ‘temas’”; se solicita “una descripción de ‘dónde ocurren los impactos’ para cada tema material, y ‘la participación de la organización en estos impactos’, sea en sus operaciones o en sus cadenas de valor”); 3. Flexibilización en algunos requisitos (es recomendación la “declaración del máximo representante de la organización” y también el formato tabla para “el índice o tabla de indicadores”); 4. Requisitos nuevos en responsabilidad sobre productos (se agrega el requisito de explicar si algún producto o servicio ha sido prohibido en algún mercado, si está sujeto a críticas por parte de los grupos de interés y “si la opinión pública ha sugerido recomendaciones sobre estos productos.”); y 5. Se expanden requisitos en cadena de valor, “las orga-

nizaciones deberán también reportar los principales elementos de su cadena de suministro y su relación con las actividades, marcas principales, productos y servicio”, entre otras.

Según Vilariño (2016), las guías contienen en *GRI 101: Fundamentos*, “los principios de reporting, los requisitos básicos para utilizar las normas para la redacción de los informes de sostenibilidad, y los detalles sobre cómo utilizar y hacer referencia a las normas (incluyendo el ‘de Conformidad’ según los criterios de G4)”. En *GRI 102: Contenidos generales*, se incluyen “los contenidos básicos generales de G4”, y *GRI 103: Enfoque de gestión*, brinda “la información sobre el enfoque de gestión (DMA) y el contenido de G4, junto con orientaciones adicionales y recomendaciones...”. De acuerdo al detalle de GRI (2016), los estándares económicos contienen: 201: desempeño económico; 202: presencia en el mercado; 203: impacto económico indirecto; 204: prácticas de adquisición; 205: anticorrupción; y 206: comportamiento anticompetitivo. Para los estándares ambientales se consideran: 301: materiales; 302: energía; 303: agua; 304: biodiversidad; 305: emisiones; 306: efluentes y residuos; 307: cumplimiento ambiental; y 308: evaluación ambiental del proveedor. En los estándares sociales se incluyen: 401: empleo; 402: relaciones empresa/trabajadores; 403: salud y seguridad ocupacional; 404: formación y educación; 405: diversidad e igualdad de oportunidades; 406: no discriminación; 407: libertad sindical y negociación colectiva; 408: trabajo infantil; 409: trabajo forzoso u obligatorio; 410: prácticas de seguridad; 411: derechos de los pueblos indígenas; 412: evaluación de los derechos humanos; 413: comunidades locales; 414: evaluación social de los proveedores; 415: política pública; 416: salud y seguridad de los clientes; 417: marketing y etiquetado; 418: privacidad del cliente; y 419: cumplimiento socio-económico. Los estándares GRI 2016 son de aplicación para las memorias de sostenibilidad, o informes, que sean publicados a partir del 1 de julio de 2018.

Contabilidad socio-ambiental

Desde hace varios siglos, y muy relacionados

a la generación de conocimientos necesarios para toda organización económica, se encuentran los conocimientos contables. Se interpreta que la contabilidad, como disciplina científica social, debe responder al deseo de conocer y comprender racionalmente aspectos de la realidad socio-ambiental de las organizaciones económicas... y sus interrelaciones, en un contexto y lugar determinado, tanto sincrónicamente como diacrónicamente, o progresivo en el tiempo (Geba y Bifaretti, 2016 a: 11).

La tecnología contable, por su parte, “utiliza conocimientos científicos, se basa en la experiencia, usa conocimientos empíricos y tiene en cuenta otros componentes o elementos” (p. 11), objetos o cosas físicas y virtuales. La “resolución de las problemáticas de la pobreza, la exclusión y el subdesarrollo no puede ser analizada sin tener en cuenta la dimensión tecnológica: producción de alimentos, vivienda, transporte, energía, acceso a conocimientos y bienes culturales, ambiente, organización social. (Thomas, s. f.: 1)”. Es posible considerar que la

...tecnología contable abarcaría al conjunto de técnicas, conocimientos y procesos que sirven para diseñar y construir objetos (p.e.: informes) para satisfacer necesidades humanas. La tecnología contable puede referirse a objetos (hardware contable) y sistemas (SIC). La tecnología contable blanda haría referencia a los conocimientos tecnológicos contables, mientras que la tecnología contable dura haría referencia a lo tangible (elementos concretos) (Geba y Bifaretti, 2014: 12).

La disciplina contable y la tecnología contable,

permiten, por medio de un adecuado proceso contable, elaborar y comunicar informes de parte de la realidad de los entes a través de, por lo menos, dos enfoques o especialidades contables: la económico-financiera y la socio-ambiental. Dichas especialidades contables, a partir de un tronco conceptual común, pueden contribuir con una gestión más sustentable de las organizaciones económicas que, al utilizar el proceso contable instaurado en el sistema de información contable (SIC), hacen posible obtener y comunicar informes, internos y externos, económico-financieros y socio-ambientales metódicos y sistemáticos, cuantificados y evaluables (Geba y Bifaretti, 2016: 12).

Dentro de la línea de investigación en que se enmarca este artículo, el proceso contable se conforma por, al menos, tres o cuatro subprocesos: “Subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa... ‘Subproceso de comunicación’ [...] ‘Subproceso de evaluación [y control]’” (Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián, 2007: 10-11).

La entendida especialidad contable económico-financiera y la socio-ambiental conforman modelos contables, particularizado para la primera por las históricas variables relevantes y sus relaciones (capital financiero a mantener, unidad de medida monetaria, criterios de valuación), y para el modelo socio-ambiental, Geba, Bifaretti y Sebastián (2008) consideran como sus “pautas básicas”:

Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero)
[...] distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes [y]

Capital a mantener: capital socio-ambiental (p. 5).

Desde la especialidad socio-ambiental de la disciplina contable, además de contribuir con la elaboración de informes socio-ambientales externos e internos referidos al pasado de las organizaciones económicas y su contexto, se ha considerado en (Geba, 2016) que

...es posible brindar información metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de la vida del ente y la de su entorno, a través de informes socio-ambientales prospectivos que surjan o se basen en el procesamiento contable de consecuencias o impactos futuros relevantes que surgen de las evaluaciones de impactos socio-ambientales pertinentes (pp. 2-3).

Es posible interpretar que la especialidad contable socio-ambiental impregnada de sustentabilidad, contribuye a obtener conocimientos metódicos y sistemáticos, mayormente cuantificados, y evaluables para la gestión de las organizaciones económicas, así como para quienes procesan los datos socio-ambientales, y, con su aplicación sostenida en el tiempo, permitiría concientizar el sentido de responsabilidad social.

A modo de conclusión

La responsabilidad social va adquiriendo un sentido de corresponsabilidad social enmarcada en el desarrollo sustentable, que incluye y relaciona aspectos económicos, sociales y ambientales relevantes. Para una gestión más sustentable de las organizaciones económicas, así como para la concientización de la ciudadanía en general, es indiscutible la necesidad y potencialidad de la buena información.

La disciplina contable, con sus especialidades, o enfoques económico-financiero y socio-ambiental, sus tecnologías y técnicas, por

medio de un adecuado proceso contable, hacen posible obtener y brindar información metódica, sistemática, cuantificada y evaluable. Ello propicia procesar datos de la realidad económica, social y ambiental enmarcados en conceptos y definiciones contables internacionalmente consensuados, contribuyendo a elaborar informes internos y externos, como las memorias de sostenibilidad GRI, que permitan a las organizaciones económicas gestionar impactos sociales y ambientales, además de los económico-financieros, en aras de crear valor a través de una responsabilidad social activamente ejercida.

Además, con el perfeccionamiento e instrumentación en las organizaciones económicas de la especialidad contable socio-ambiental, de manera similar a la especialidad económica financiera, también podrían elaborarse informes socio-ambientales prospectivos que surjan o se basen en el procesamiento contable de consecuencias o impactos socio-ambientales futuros relevantes, propiciando la evaluación de riesgos, su consecuente gestión y minimización de los resultados de impactos negativos.

CAPÍTULO II

Contabilidad social y ambiental: los estándares GRI 2016 y los objetivos del desarrollo sustentable (*)

Norma B. Geba y María G. Giusio

La responsabilidad social, interpretada como corresponsabilidad social, se la entiende enmarcada en los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Se seleccionan y analizan un cuadro de equivalencias ODS G4, los estándares GRI emitidos en español a mayo de 2017 y una herramienta diseñada por GRI para ayudar a realizar el cambio de G4 a los estándares GRI, así como desarrollos y propuestas precedentes del equipo de investigación sobre contabilidad socio-ambiental.

Se efectúan análisis comparativos y, con el marco teórico desarrollado, se obtienen resultados y se brindan conclusiones y propuestas.

Introducción

La responsabilidad social, interpretada como corresponsabilidad social, se la entiende enmarcada en los Objetivos del Desarrollo Sosten-

(*) En base a la ponencia presentada y expuesta en las XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración, 2017.

table o sostenible (ODS). A partir de uno de los proyectos considerados como más incluyentes de Naciones Unidas, el Pacto Global de Naciones Unidas, en el año 2015, brinda los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), los cuales comienzan a aplicarse en el año 2016. Los ODS sustituyen a los objetivos de desarrollo milenio (ODM), tienen un enfoque más amplio en temas como pobreza, incorporan contenidos referidos al cambio climático y cuidado del ambiente natural, abarcan las tres dimensiones del desarrollo sostenible (la económica, la social y la ambiental) y son de aplicación universal.

Los ODS se componen por 17 objetivos y 169 metas. La Global Reporting Initiative (GRI), United Nations Global Compact y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) (s.f.), brindan una *guía para la acción empresarial* en los ODS (SDG Compass) en la cual expresan que los ODS: **“definen prioridades de desarrollo sostenible a nivel mundial y las aspiraciones para el 2030 y buscan movilizar los esfuerzos a nivel global en torno a un conjunto de objetivos y metas comunes”** (p. 4). **Hacen “un llamado a la acción entre gobiernos, empresas y sociedad civil, para poner fin a la pobreza y crear una vida digna y de oportunidades para todos, dentro de los límites del planeta”** (p. 4). Interpretan que:

A diferencia de sus predecesores, los objetivos de desarrollo del milenio, los ODS hacen un llamado explícito a todas las empresas para que apliquen su creatividad e innovación para resolver los retos del desarrollo sostenible. Los ODS han sido acordados por todos los gobiernos; sin embargo, su éxito depende en gran medida de la acción y de la colaboración de todos los actores (p. 4).

Si bien los gobiernos son los destinatarios principales de los ODS, las empresas tienen un rol fundamental para ayudar a disminuir impactos negativos y potenciar los positivos. Se les pide **“a las empresas de todo el mundo, que evalúen su impacto, establezcan metas am-**

biciosas y comuniquen de forma transparente sus resultados, Ban Ki-moon” (p. 4). El **“objetivo del SDG Compass consiste en guiar a las empresas sobre cómo pueden alinear sus estrategias y medir y gestionar su contribución a los ODS”** (p. 5). Se desarrolla enfocado en las grandes empresas multinacionales, se alienta a las pequeñas y medianas empresas, así como a otras organizaciones y se ha diseñado para usarse a nivel de la entidad, aunque puede ser aplicado a nivel de producto, de sitio, división o región, según se requiera. En la guía se presentan los cinco pasos siguientes para ayudar a las “empresas a maximizar su contribución a los ODS” (p. 5): *1. entendiendo los ODS; 2. definiendo prioridades; 3. estableciendo objetivos; 4. integrando; y 5. reportando y comunicando*. Dentro del segundo paso, se describe la forma en que la empresa puede definir sus prioridades, centrándose en tres acciones generales: **“Mapear la cadena de valor para identificar áreas de impacto”** (p. 11); **“Seleccionar indicadores y recolectar datos”**, y **“Definir prioridades”** (p. 11). Dentro del paso 2, se expresa que en un inventario de indicadores de negocios relacionados con los ODS se incluyen indicadores “existentes de fuentes o estándares ampliamente reconocidos, tales como el GRI y el CDP y de otras fuentes relevantes” (p. 14).

También se considera que “utilizar sistemas y procesos para la recolección de datos de negocios existentes, será más eficiente que desarrollar nuevos procesos, como por ejemplo, la extracción de los datos necesarios de los sistemas de compras o de ventas” (p. 14). En 2015, Deloitte realiza una vinculación entre los ODS y GRI G4, y expresa que:

El cumplimiento de los 17 ODS y sus 169 metas representa un enorme esfuerzo por parte de todos los actores sociales. Las empresas tienen por delante el gran desafío de jugar un rol estratégico en alcanzar este compromiso, alineándose a los ODS y actuando como facilitadoras de todo este proceso (p. 1).

A través de la Global Sustainability Standards Board (GSSB)², a fines de 2016, se publican los estándares GRI, proponiéndose su vigencia obligatoria para los informes publicados a partir del 1 de julio de 2018. Dichos estándares se conforman por un conjunto de estándares que con una nueva forma o estructura, incorporan los conceptos y contenidos de la guía GRI G4 y su manual de aplicación para elaborar memorias de sostenibilidad. Según GRI (2017), con esta modificación se busca brindar “una estructura más flexible y preparada para el futuro, que garantice que los estándares GRI puedan ser actualizados”, “mayor idoneidad para ser referenciados en iniciativas políticas e impulsar una presentación para información sobre sostenibilidad creíble”, y “un lenguaje común y global para la información no financiera” (p. 6). GRI (s. f. a) realiza una herramienta de mapeo diseñada para ayudar a realizar el cambio de G4 a los estándares GRI, en la cual se incluyen equivalencias entre los indicadores GRI G4 y los contenidos de los estándares.

De relacionar especificidades de la disciplina contable y la versión GRI G4, puede expresarse que los informes contables económico-financieros brindan información para elaborar memorias de sostenibilidad con dicho enfoque. Por medio de los conocimientos contables y a través de la especialidad financiera históricamente se ha brindado información homogénea y evaluable de parte de la realidad de las organizaciones económicas. Los avances logrados en la denominada especialidad contable socio-ambiental han permitido inferir sobre la posibilidad de brindar información metódica, homogénea, sistemática, mayormente cuantificada y evaluable de parte de la realidad socio-ambiental de las organizaciones económicas. Para lograrlo, con el

² Se expresa para cada uno de los estándares GRI, GSSB (2016) en español, que “Este documento está protegido mediante copyright por Stichting Global Reporting Initiative (GRI). Están permitidas, sin autorización previa de GRI, la reproducción y distribución de este documento a efectos informativos o para la elaboración de informes de sostenibilidad. Global Reporting Initiative, GRI y su logotipo, el GSSB y su logotipo y los estándares GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad (estándares GRI) son marcas registradas de Stichting Global Reporting Initiative”.

proceso contable, dentro del sistema de información contable (SIC), se podrían operacionalizar datos socio-ambientales pertinentes, de similar manera a los datos económicos-financieros. Para procesar contablemente datos socio-ambientales es necesario, una vez revelados a través de la documentación respaldatoria, captarlos de manera legitimada y continua para su ingreso al proceso.

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2014) se expresa que se ha inferido, de investigaciones realizadas por el presente equipo de investigación, “que el sistema de información contable (SIC) de las organizaciones económicas contribuye al proceso de elaboración del Balance Social, referido a los indicadores ambientales y a la verificación o evaluación contable de los mismos” (p. 7). Se rescatan desarrollos de investigaciones precedentes sobre la versión G3.1, anterior de G4, “se seleccionan indicadores ambientales de la versión G4, se realiza un análisis crítico de los mismos (sinergizando los enfoques contables económico-financiero y socio-ambiental) y un análisis comparativo con los indicadores ya analizado de la versión G3.1” (p. 7). Del desarrollo realizado se concluye que: “El proceso contable tradicional instaurado en las organizaciones económicas puede contribuir con la emisión de información socio-ambiental solicitada en los indicadores ambientales de GRI G4” (p. 14). Se ha observado que

...para más del 52% de los indicadores ambientales de G4 el SIC instaurado en las organizaciones económicas puede aportar a través de un proceso contable homogéneo, por ende, con los subprocesos componentes (o con alguno de los mismos) a la elaboración del Balance Social, incorporando las variables ambientales incluidas en dicha versión. Dicho proceso contable contribuirá también con la verificación de la transformación del dato en información, de manera de evitar riesgos de duplicaciones o, incluso, inconsistencias u omisiones (p. 15).

En Catani (2016) se realiza una búsqueda y selección de la versión G4 de GRI más reciente emitida en español,

Se hace un análisis crítico sobre la Categoría Dimensión Social y el 100% de sus aspectos, seleccionándose el 72,92% de sus indicadores para los cuales se encontraría, o podrían incluirse datos o adaptarse, en el SIC instaurado en las organizaciones económicas, documentación respaldatoria (p. 2).

[Entre] los resultados del estudio se observa que de los 35 indicadores seleccionados, 23 pueden ser elaborados con datos que se encuentran en la documentación que se procesa actualmente en el SIC, 5 requieren de datos base que se encuentran en el SIC pero necesitan ser ampliados por grupos de interés internos; y 7 necesitan de datos base que se encuentran en la documentación procesada en el SIC pero requieren ser ampliados por grupos de interés externos (p. 3).

Se ha inferido que

en el SIC tradicional de las organizaciones económicas se encuentra documentación respaldatoria con los datos base para elaborar los indicadores seleccionados de la dimensión social y brindar información para que los administradores o gestores del ente cuenten con lineamientos metódicos, sistemáticos y verificables para desarrollar información sobre el enfoque de gestión (Disclosures of Management Approach -DMA) (p. 3).

Se reconoce que

La adaptación/modificación del SIC de la organización tiene importancia por el indicador en sí mismo, pero tam-

bién presenta un valor agregado, ya que puede brindar más y mejores conocimientos y ayudar al ejercicio, medición y evaluación de la gestión organizacional (p. 3).

De acuerdo a lo expresado y teniendo en cuenta que existen herramientas que buscan “armonizar” los objetivos y metas de los ODS con los indicadores de la guía GRI G4, como así también que existe un denominado mapeo de equivalencias entre los indicadores GRI G4 y los contenidos de los Estándares GRI, surgen los siguientes interrogantes: ¿Es posible captar datos socio-ambientales considerados o requeridos en los Estándares GRI que contribuyen a implementar metas de los ODS por medio del proceso contable? De ser posible: ¿Cómo el proceso contable podría captar metódicamente datos socio-ambientales sobre la implementación de los ODS en las organizaciones económicas? La hipótesis central del trabajo sostiene que por medio del proceso contable es posible contribuir a captar datos socio-ambientales, además de los económicos-financieros, sobre contenidos de los Estándares GRI que contribuyen a implementar los ODS en las organizaciones económicas.

Objetivos

Constituye el objetivo general contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan sinergizar aspectos socio-ambientales relevantes útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones y gestionar aspectos de la sustentabilidad con la mecánica del proceso contable.

Es el objetivo específico actualizar especificidades para el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa en su etapa de captación de datos socio-ambientales entendidos como significativos para la sistematización de contenidos de los Estándares GRI que contribuyen a implementar los ODS.

Metodología

Se realiza una búsqueda de lineamientos más recientes que permiten actualizar desarrollos y propuestas realizados por el equipo de investigación. Se seleccionan y analizan los ODS, una tabla en la cual se muestran las metas ODS con vinculación directa a indicadores GRI G4, según Deloitte (2015), los estándares GRI emitidos en español a mayo de 2017, una herramienta diseñada por GRI para ayudar a realizar el cambio de G4 a los estándares GRI y desarrollos y propuestas precedentes del equipo de investigación sobre contabilidad socio-ambiental. Se efectúa un análisis comparativo y, con el marco teórico desarrollado, se obtienen resultados y se brindan conclusiones y propuestas.

Marco teórico

De la línea de investigación en la cual se trabaja, se considera de Geba y Bifaretti (2016 b) que:

[la] contabilidad como una ciencia o disciplina científica social [...] estudia aspectos relacionados a la vida de las organizaciones económicas (su constitución, distintos tipos, procesos de evolución, otros aspectos) a través de procesos metódicos contribuyendo a comprender causas y resultados de su comportamiento socio-ambiental. Así, brinda conocimientos racionales de parte de la realidad socio-ambiental según características culturales de un momento y lugar determinados (jerarquía, propiedad de los recursos, obligaciones, ideología dominante, políticas y gestión, entre otras), considerando recursos (culturales y naturales), obligaciones ciertas y probables, sus interrelaciones, intensidad y forma de utilización económica (Geba y Bifaretti, 2014: 6).

Como disciplina científica, con la contabilidad se buscan “conocimientos para comprender parte de la realidad social (que abarca aspectos socio-ambientales no necesariamente limitados a lo económico-financiero) y los estudios suelen particularizarse en aspectos concretos de la realidad de distintas organizaciones económicas (como actores individuales o colectivos —nivel micro, meso, macro, otros—) tales como su clasificación, organización, constitución del patrimonio, funcionamiento, capacidad productiva, reproductiva (aumento del patrimonio de un ente individual), extinción, interacción con el ambiente socio-ambiental interno y externo (gestiones en el ente, con terceros, sus propietarios) y resultados por impactos recibidos y emitidos del ambiente (natural y cultural), contextualizados en variables sociales, temporales y espaciales relevantes” (Geba y Bifaretti, 2014: 6-7). Se interpreta que la especialidad contable socio-ambiental mantiene la especificidad de la disciplina contable, y debe ser coherente con un marco teórico común, los procesos y las técnicas, y las tecnologías contables que origine (p. 5).

En los entes económicos, la instrumentación “de los conocimientos contables, doctrinarios y normativos, legales genéricos y profesionales, se vehiculiza por medio del sistema de información contable (SIC). Se considera que el sistema de información contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito” (Geba y Bifaretti, 2014: 7). El proceso contable, como un conjunto de sub-procesos interrelacionados “permite que los individuos (o entes individuales) y el colectivo (nivel meso, macro, mega) cuenten con conocimientos metódicos, sistemáticos mayormente

cuantificados y verificables sobre recursos, sus fuentes, tipología y utilización o no utilización, así como la magnitud y origen de las obligaciones, tipología y aplicación para la consecución o logros de los objetivos organizacionales y la satisfacción de necesidades sociales” (Geba y Bifaretti, 2014: 7). La información contable resultante del proceso contable instaurado en el sistema de información contable (SIC) de las organizaciones económicas, emitida periódicamente “también contribuye a conocer procesos de evolución o adaptación al cambio de las organizaciones económicas (p. 7)” (Geba y Bifaretti, 2016 b: 5-6).

De una integración conceptual realizada por Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016), se rescata que:

Ante el paradigma de desarrollo sustentable, que no se limita a lo económico-financiero, y las posibilidades de la disciplina, la tecnología y la técnica contables de contribuir con el mismo, sucesivos desarrollos han permitido considerar que la tradicional “contabilidad” financiera y la reciente socio-ambiental (a partir de especificidades contables comunes) pueden ser interpretadas como “modelos” o especialidades complementarias e interrelacionadas que poseen particulares enfoques que permiten estudiar y conocer la realidad financiera y socio-ambiental de las organizaciones económicas (pp. 8-9) [...] en Geba, Bifaretti y Sebastián (2008) se han adecuado las tres denominadas pautas o variables básicas de la siguiente manera:

Esquema N° 1: “Pautas básicas” del modelo o especialidad contable socio-ambiental

Modelo o especialidad Contable Socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).
- Unidad de Medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.
- Capital a mantener: Capital Socio-ambiental...
- Valuación o criterios de valuación: cuando se utilicen unidades monetarias costos de hoy o costos históricos.

Fuente: Geba, Bifaretti y Sebastián (2008).

Dichas pautas básicas también permiten interpretar como “objetivo de la contabilidad socio-ambiental: obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno”. (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9). Se entiende por “dimensión socio-ambiental: la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones (p. 9)” (Geba; Catani; Bifaretti y Sebastián, 2016: 11).

Entre las similitudes y diferencias de la especialidad económico-financiera y la socio-ambiental es posible interpretar que “por lo menos tres (o cuatro, según como se los clasifique) subprocesos interrelacionados forman parte del proceso contable [...]”

1. *El subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa referida a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: 1.1 Captar hechos, actos y fenómenos socio-ambientales; 1.2 clasificar Recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales; 1.3. medir, valorar recursos, obligaciones e impactos socio-am-*

- bientales; y 1.4. registrar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales;
2. *El subproceso de comunicación referido a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales:* Exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos;
 3. *El subproceso de evaluación y control referido a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: aplicar pautas y procedimientos en la organización económica, así como en la evaluación, verificación y/o auditoría de los informes contables socio-ambientales emitidos* (Geba; Bifaretti y Sebastián, 2013 b: 5).

En la República Argentina, la información socio-ambiental, según la resolución técnica (RT) N° 36 “Normas contables profesionales. Balance social”, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE, 2012), expresa que: “El balance social es un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización” (p. 6). Se aclara que 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” (p. 2, el resaltado es nuestro). Las memorias de sustentabilidad o sostenibilidad GRI y el estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD) conforman la estructura del balance social según la RT 36. El balance social

...incluye analizar el desempeño de la organización en el contexto de los límites, y las exigencias impuestas sobre los recursos ambientales o sociales a nivel sectorial, local, regional o mundial, y sobre el uso de recursos y niveles de contaminación. También puede ser relevante en lo referente a objetivos sociales y económicos, tales como objeti-

vos de desarrollo sustentable y objetivos socioeconómicos a escala nacional o internacional (p. 4).

En 2016, FAPCE-CENCYA emite la RT N° 44: Normas contables profesionales: modificación de la resolución técnica N° 36 balance social. Se expresa: “que periódicamente, basado en una actividad de mejora continua de sus pronunciamientos, el GRI produce cambios en las guías que emite” y “que resulta conveniente establecer en la RT 36 un mecanismo que evite la modificación de la misma cada vez que el GRI actualiza sus guías en aspectos que están detallados en la RT 36” (pp. 2-3), entre otras consideraciones.

Uno de los cambios más reciente de GRI se produce en 2016 con la emisión de los *Sustainability Reporting Standards* en inglés (elaborados por GSSB), reemplazando la versión G4. Como antecedentes de la elaboración de informes de sostenibilidad, se expresa que en “1987, la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo fijó un ambicioso objetivo de desarrollo sostenible... como ‘desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en riesgo la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades’”. Se considera que a “través de sus actividades y relaciones, todas las organizaciones contribuyen de forma positiva y negativa al objetivo de desarrollo sostenible. Por lo tanto, las organizaciones desempeñan un papel clave en el logro de este objetivo” (p. 3). La elaboración de informes de sostenibilidad, que se promueve por los Estándares GRI, “es una práctica que consiste en la elaboración de informes públicos sobre los impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones y, por ende, sus contribuciones (positivas o negativas) al objetivo de desarrollo sostenible” (p. 3). Por “este proceso, las organizaciones identifican sus impactos significativos en la economía, el medio ambiente y la sociedad y los hacen públicos de conformidad con un Estándar aceptado a nivel mundial” (p. 3). Se entiende que los Estándares se diseñan para fomentar la comparabilidad y calidad de la información sobre dichos impactos y permitir “una mayor transparencia y rendición de cuentas para las organizaciones” (p. 3).

Los estándares GRI 2016 se conforman por 36 estándares y un glosario para dichos estándares, y rigen para los “informes u otros materiales publicados el o después del 1 de julio de 2018” (GRI, 2016: 2), aunque se recomienda su aplicación anticipada. Los estándares presentan cuatro diferencias clave con G4: 1) Plantean una nueva estructura modular y no una guía completa, se crean 36 estándares independientes divididos en dos grupos (estándares universales: integrados por los fundamentos —GRI 101—, contenidos generales —GRI 102— y enfoques de gestión —GRI 103—, y los estándares temáticos: estándares económicos —serie 200—, ambientales —serie 300— y sociales —serie 400—); 2) Incluyen requerimientos (de cumplimiento obligatorio), recomendaciones (medidas puntuales para enfrentar una cuestión) y directrices (información adicional sobre el contexto, aclaraciones y/o ejemplos); 3) Contienen aclaraciones de contenido en la definición de “impactos” en relación con la materialidad; la descripción de la “cobertura” del tema; la revisión de términos tales como “empleado” y “trabajador”, eliminándose otros considerados repetitivos o redundantes (tales como: trabajador externo y colectivo de trabajo); 4) Lo antes mencionado, al requerir mayor claridad en las definiciones de uso, contribuiría a una mayor flexibilidad y transparencia.

Desarrollo y resultados

Para el presente desarrollo y sus resultados se consideran: estudios y propuestas precedentes sobre la posibilidad del proceso contable tradicional de captar datos base por medio de documentación respaldatoria para indicadores socio-ambientales, además de los económico-financieros, seleccionados de GRI G4; el documento de Naciones Unidas (2015) *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible; el mapping - g4 - to the gri estándares* y una tabla en la cual se muestran las metas ODS con vinculación directa a indicadores GRI G4, según Deloitte (2015). El siguiente cuadro contiene la mencionada tabla Deloitte (2015), la cual permite observar la vinculación directa entre las metas ODS y los indicadores GRI G4:

Cuadro N° 1: Objetivos desarrollo sostenible y su vinculación directa con GRI G4

ODS a GRI

Meta ODS	Indicador GRI	Meta ODS	Indicador GRI
Objetivo 1. Erradicar la pobreza en todas sus formas en todo el mundo		Objetivo 9. Desarrollar infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible, y fomentar la innovación	
1.1	EC5; EC8	9.1	EC1; EC7
1.2	EC8	9.4	EC1; EC7; EN31
1.4	SO2; EC8	9.5	EC1; EN31
Objetivo 2. Poner fin al hambre, conseguir la seguridad alimentaria y una mejor nutrición, y promover la agricultura sostenible		9.a	EC1; EC7
2.3	EC9; HR3; SO2	Objetivo 10. Reducir las desigualdades entre países y dentro de ellos	
2.a	EC1; EC7	10.1	EC8
Objetivo 3. Garantizar una vida saludable y promover el bienestar para todos para todas las edades		10.2	LA13
3.3	LA6; LA7	10.b	EC8
3.4	LA6; LA7	Objetivo 11. Consegir que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles	
3.8	EC8	11.2	EC7; EN30
3.9	EN15; EN16; EN17; EN20; EN21; EN22; EN23; EN24; EN25; LA6; LA7	Objetivo 12. Garantizar las pautas de consumo y de producción sostenibles	
Objetivo 4. Garantizar una educación de calidad inclusiva y equitativa, y promover las oportunidades de aprendizaje permanente para todos		12.2	EN1; EN2; EN3; EN4; EN5; EN6; EN7; EN10; EN27; EN28
4.3	LA9	12.4	EN15; EN16; EN17; EN20; EN21; EN22; EN23; EN24; EN25; EN27; EN30; EN31
4.4	LA9	12.5	EN2; EN23; EN27; EN28; EN31
4.5	LA9	12.7	EC9
4.7	G4-43	12.8	PR3
Objetivo 5. Alcanzar la igualdad entre los géneros y empoderar a todas las mujeres y niñas		Objetivo 13. Tomar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos	
5.1	EC5; LA1; LA3; LA9; IA11; IA12; LA13; HR3	13.1	EC2; EN3; EN4; EN5; EN6; EN7; EN15; EN16; EN17; EN18; EN19; EN27; EN30; EN31
5.2	IA14; LA15	13.3	EN31
5.4	EC1; EC7	Objetivo 14. Conservar y utilizar de forma sostenible los océanos, mares y recursos marinos para lograr el desarrollo sostenible	
5.5	G4-38; G4-40; LA12	14.1	EN22; EN24
Objetivo 6. Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos		14.2	EN11; EN12; EN13; EN14; EN26; EN31
6.3	EN10; EN22; EN23; EN24	14.3	EN15; EN16; EN17; EN18; EN19; EN21; EN27; EN31
6.4	EN8; EN9; EN10; EN27	Objetivo 15. Proteger, restaurar y promover la utilización sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar de manera sostenible los bosques, combatir la desertificación y detener y revertir la degradación de la tierra, y frenar la pérdida de diversidad biológica	
6.6	EN11; EN12; EN13; EN14; EN22; EN24; EN26	15.1	EN11; EN12; EN13; EN14; EN24; EN26; EN31
Objetivo 7. Asegurar el acceso a energías asequibles, fiables, sostenibles y modernas para todos		15.2	EN15; EN16; EN17; EN18; EN19; EN21; EN27
7.2	EN3; EN4	15.4	EN11; EN12; EN13; EN14
7.3	EN3; EN4; EN5; EN6; EN7	15.5	EN11; EN17; EN13; EN14; EN26
7.a	EC1; EC7; EN31	Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los niveles	
7.b	EC1; EC7	16.1	LA14; LA15; HR7
Objetivo 8. Fomentar el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo, y el trabajo decente para todos		16.2	HR5
8.1	EC1	16.3	G4-56; G4-57; G4-58; EN29; EN34; IA16; HR12; SO7; SO8; SO11; PR2; PR4; PR7; PR8; PR9
8.2	EC8	16.5	SO3; SO4; SO5; SO6
8.3	EC8	16.6	G4-39; G4-41
8.4	EN1; EN2; EN3; EN4; EN5; EN6; EN7; EN10; EN27; EN28	16.7	G4-37; G4-38; G4-40; G4-45; G4-53
8.5	G4-10; EC5; EC6; EC8; LA1; LA2; LA3; LA9; IA10; IA11; IA12; LA13	16.10	PR8
8.6	IA1	16.b	HR3
8.7	HR5; HR6	Objetivo 17. Fortalecer los medios de ejecución y reavivar la alianza mundial para el desarrollo sostenible	
8.8	G4-11; LA4; LA5; LA6; LA7; LA8; LA14; LA15; HR3; HR4	17.3	EC8

Fuente: Deloitte (2015).

De seleccionar y relacionar: objetivos y metas ODS, contenidos de los estándares GRI (2016) y el 100% de los indicadores de G4 que se entienden equivalentes y se encuentran directamente vinculados a las metas de los ODS, se obtienen los siguientes resultados:

Cuadro N° 2: Estándares GRI (2016), indicadores G4 y metas ODS

Objetivos y Metas ODS (Naciones Unidas, 2015)	GRI G4 (2015)	GRI Estándares (2016)
Objetivo 1. Poner fin a la pobreza en todas sus formas y en todo el mundo		
1.1 De aquí a 2030, erradicar para todas las personas y en todo el mundo la pobreza extrema (actualmente se considera que sufren pobreza extrema las personas que viven con menos de 1,25 dólares de los Estados Unidos al día)	EC5: RELACIÓN ENTRE EL SALARIO INICIAL DESGLOSADO POR SEXO Y EL SALARIO MÍNIMO LOCAL EN LUGARES DONDE SE DESARROLLAN OPERACIONES SIGNIFICATIVAS	202-1: Ratio del salario de categoría inicial estándar por sexo frente al salario mínimo local
	EC8: IMPACTOS ECONÓMICOS INDIRECTOS SIGNIFICATIVOS Y ALCANCE DE LOS MISMOS	203-2 Impactos económicos indirectos significativos
1.2 De aquí a 2030, reducir al menos a la mitad la proporción de hombres, mujeres y niños de todas las edades que viven en la pobreza en todas sus dimensiones con arreglo a las definiciones nacionales	EC8	203-2
1.4 De aquí a 2030, garantizar que todos los hombres y mujeres, en particular los pobres y los vulnerables, tengan los mismos derechos a los recursos económicos y acceso a los servicios básicos, la propiedad y el control de la tierra y otros bienes, la herencia, los recursos naturales, las nuevas tecnologías apropiadas y los servicios financieros, incluida la microfinanciación	EC8	203-2
	SO2: CENTROS DE OPERACIONES CON EFECTOS NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS, REALES O POTENCIALES, SOBRE LAS COMUNIDADES LOCALES	413-2 Operaciones con impactos negativos significativos –reales o potenciales– en las comunidades locales
Objetivo 2. Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible		
2.3 De aquí a 2030, duplicar la productividad agrícola y los ingresos de los productores de alimentos en pequeña escala, en particular las mujeres, los pueblos indígenas, los agricultores familiares, los ganaderos y los pescadores, entre otras cosas mediante un acceso seguro y equitativo a las tierras, a otros recursos e insumos de producción y a los conocimientos, los servicios financieros, los mercados y las oportunidades para añadir valor y obtener empleos no agrícolas	EC8	203-2
	SO2	413-2
	HR8: NÚMERO DE CASOS DE VIOLACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS PUEBLOS INDÍGENAS Y MEDIDAS ADOPTADAS	411-1 Casos de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas
2.a Aumentar, incluso mediante una mayor cooperación internacional, las inversiones en infraestructura rural, investigación y servicios de extensión agrícola, desarrollo tecnológico y bancos de genes de plantas y ganado a fin de mejorar la capacidad de producción agropecuaria en los países en desarrollo, particularmente en los países menos adelantados	EC1: VALOR ECONÓMICO DIRECTO GENERADO Y DISTRIBUIDO;	201-1 Valor económico directo generado y distribuido
	EC7: DESARROLLO E IMPACTO DE LA INVERSIÓN EN INFRAESTRUCTURAS Y LOS TIPOS DE SERVICIOS	203-1 Inversiones en infraestructuras y servicios apoyados

Objetivo 3. Garantizar una vida sana y promover el bienestar de todos a todas las edades		
3.3 De aquí a 2030, poner fin a las epidemias del SIDA, la tuberculosis, la malaria y las enfermedades tropicales desatendidas y combatir la hepatitis, las enfermedades transmitidas por el agua y otras enfermedades transmisibles	LA6: TIPO Y TASA DE LESIONES, ENFERMEDADES PROFESIONALES, DÍAS PERDIDOS, ABSENTISMO Y NÚMERO DE VÍCTIMAS MORTALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO POR REGIÓN Y POR SEXO;	403-2 Tipos de accidentes y tasas de frecuencia de accidentes, enfermedades profesionales, días perdidos, absentismo y número de muertes por accidente laboral o enfermedad profesional
	LA7: TRABAJADORES CUYA PROFESIÓN TIENE UNA INCIDENCIA O UN RIESGO ELEVADOS DE ENFERMEDAD	403-3 Trabajadores con alta incidencia o alto riesgo de enfermedades relacionadas con su actividad
3.4 De aquí a 2030, reducir en un tercio la mortalidad prematura por enfermedades no transmisibles mediante su prevención y tratamiento, y promover la salud mental y el bienestar	LA6; LA7	403-2; 403-3
3.8 Lograr la cobertura sanitaria universal, incluida la protección contra los riesgos financieros, el acceso a servicios de salud esenciales de calidad y el acceso a medicamentos y vacunas inocuos, eficaces, asequibles y de calidad para todos	EC8	203-2
3.9 De aquí a 2030, reducir considerablemente el número de muertes y enfermedades causadas por productos químicos peligrosos y por la contaminación del aire, el agua y el suelo	EN15: EMISIONES DIRECTAS DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (ALCANCE 1);	305-1 Emisiones directas de GEI (alcance 1)
	EN16: EMISIONES INDIRECTAS DE GASES DE EFECTO INVERNADERO AL GENERAR ENERGÍA (ALCANCE 2);	305-2 Emisiones indirectas de GEI al generar energía (alcance 2)
	EN17: OTRAS EMISIONES INDIRECTAS DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (ALCANCE 3);	305-3 Otras emisiones indirectas de GEI (alcance 3)
	EN20: EMISIONES DE SUSTANCIAS QUE AGOTAN EL OZONO;	305-6 Emisiones de sustancias que agotan la capa de ozono (SAO)
	EN21: NOX, SOX Y OTRAS EMISIONES ATMOSFÉRICAS SIGNIFICATIVAS;	305-7 Óxidos de nitrógeno (NOX), óxidos de azufre (SOX) y otras emisiones significativas al aire
	EN22: VERTIDO TOTAL DE AGUAS, SEGÚN SU CALIDAD Y DESTINO;	306-1 Vertido de aguas en función de su calidad y destino
	EN23: PESO TOTAL DE LOS RESIDUOS, SEGÚN TIPO Y MÉTODO DE TRATAMIENTO;	306-2 Residuos por tipo y método de eliminación
	EN24: NÚMERO Y VOLUMEN TOTALES DE LOS DERRAMES SIGNIFICATIVOS;	306-3 Derrames significativos
EN25: PESO DE LOS RESIDUOS TRANSPORTADOS, IMPORTADOS, EXPORTADOS O TRATADOS QUE SE CONSIDERAN PELIGROSOS EN VIRTUD DE LOS ANEXOS I, II, III Y VIII DEL CONVENIO DE BASILEA, Y PORCENTAJE DE RESIDUOS TRANSPORTADOS INTERNACIONALMENTE;	306-4 Transporte de residuos peligrosos	
	LA6; LA7	403-2; 403-3
Objetivo 4. Garantizar una educación inclusiva y equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje permanente para todos		
4.3 De aquí a 2030, asegurar el acceso igualitario de todos los hombres y las mujeres a una formación técnica, profesional y superior de calidad, incluida la enseñanza universitaria	LA9: PROMEDIO DE HORAS DE CAPACITACIÓN ANUALES POR EMPLEADO, DESGLOSADO POR SEXO Y POR CATEGORÍA LABORAL	404-1 Media de horas de formación al año por empleado

4.4 De aquí a 2030, aumentar considerablemente el número de jóvenes y adultos que tienen las competencias necesarias, en particular técnicas y profesionales, para acceder al empleo, el trabajo decente y el emprendimiento	LA9	404-1
4.5 De aquí a 2030, eliminar las disparidades de género en la educación y asegurar el acceso igualitario a todos los niveles de la enseñanza y la formación profesional para las personas vulnerables, incluidas las personas con discapacidad, los pueblos indígenas y los niños en situaciones de vulnerabilidad	LA9	404-1
4.7 De aquí a 2030, asegurar que todos los alumnos adquieran los conocimientos teóricos y prácticos necesarios para promover el desarrollo sostenible, entre otras cosas mediante la educación para el desarrollo sostenible y los estilos de vida sostenibles, los derechos humanos, la igualdad de género, la promoción de una cultura de paz y no violencia, la ciudadanía mundial y la valoración de la diversidad cultural y la contribución de la cultura al desarrollo sostenible	G4-43: Señale qué medidas se han adoptado para desarrollar y mejorar el conocimiento colectivo del órgano superior de gobierno con relación a los asuntos económicos, ambientales y sociales.	102-27 Conocimientos colectivos del máximo órgano de gobierno
Objetivo 5. Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y las niñas		
5.1 Poner fin a todas las formas de discriminación contra todas las mujeres y las niñas en todo el mundo	EC5	202-1
	LA1: NÚMERO Y TASA DE CONTRATACIONES Y ROTACIÓN MEDIA DE EMPLEADOS, DESGLOSADOS POR GRUPO ETARIO, POR SEXO Y POR REGIÓN;	401-1 Media de horas de formación al año por empleado
	LA3: ÍNDICES DE REINCORPORACIÓN AL TRABAJO Y DE RETENCIÓN TRAS EL PERMISO POR MATERNIDAD O PATERNIDAD, DESGLOSADOS POR SEXO;	401-3 Permiso parental
	LA9	404-1
	LA11: PORCENTAJE DE EMPLEADOS QUE RECIBEN EVALUACIONES REGULARES DEL DESEMPEÑO Y DE DESARROLLO PROFESIONAL, DESGLOSADO POR SEXO Y POR CATEGORÍA PROFESIONAL;	404-3 Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones periódicas del desempeño y desarrollo profesional
	LA12: COMPOSICIÓN DE LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO Y DESGLOSE DE LA PLANTILLA POR CATEGORÍA PROFESIONAL Y SEXO, EDAD, PERTENENCIA A MINORÍAS Y OTROS INDICADORES DE DIVERSIDAD;	405-1 Diversidad en órganos de gobierno y empleados
	LA13: RELACIÓN ENTRE EL SALARIO BASE DE LOS HOMBRES CON RESPECTO AL DE LAS MUJERES, DESGLOSADA POR CATEGORÍA PROFESIONAL Y POR UBICACIONES SIGNIFICATIVAS DE ACTIVIDAD;	405-2 Ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombres
	HR3: NÚMERO DE CASOS DE DISCRIMINACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS ADOPTADAS	406-1 Casos de discriminación y acciones correctivas emprendidas
5.2 Eliminar todas las formas de violencia contra todas las mujeres y las niñas en los ámbitos público y privado, incluidas la trata y la explotación sexual y otros tipos de explotación	LA 14: PORCENTAJE DE NUEVOS PROVEEDORES QUE SE EXAMINARON EN FUNCIÓN DE CRITERIOS RELATIVOS A LAS PRÁCTICAS LABORALES	414-1 Nuevos proveedores que han pasado filtros de selección de acuerdo con los criterios sociales
	LA15: IMPACTOS NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS, REALES Y POTENCIALES, EN LAS PRÁCTICAS LABORALES EN LA CADENA DE SUMINISTRO, Y MEDIDAS AL RESPECTO	414-2 Impactos sociales negativos en la cadena de suministro y medidas tomadas

5.4 Reconocer y valorar los cuidados y el trabajo doméstico no remunerados mediante servicios públicos, infraestructuras y políticas de protección social, y promoviendo la responsabilidad compartida en el hogar y la familia, según proceda en cada país	EC1; EC7	201-1; 203-1
5.5 Asegurar la participación plena y efectiva de las mujeres y la igualdad de oportunidades de liderazgo a todos los niveles decisivos en la vida política, económica y pública	<p>G4-38: Describa la composición del órgano superior de gobierno y de sus comités: ejecutivos y no ejecutivos; independencia; antigüedad en el ejercicio en el órgano de gobierno; número de otros puestos y actividades significativos, y naturaleza de tales actividades; sexo; miembros de grupos sociales con representación insuficiente; competencias relacionadas con los efectos económicos, ambientales y sociales; representación de grupos de interés.</p>	102-22 Composición del máximo órgano de gobierno y sus comités
	<p>G4-40: Describa los procesos de nombramiento y selección del órgano superior de gobierno y sus comités, así como los criterios en los que se basa el nombramiento y la selección de los miembros del primero; entre otros: si se tiene en cuenta la diversidad, y de qué modo; si se tiene en cuenta la independencia, y de qué modo; si se tienen en cuenta, y de qué modo, los conocimientos especializados y la experiencia en los ámbitos económico, ambiental y social; si están involucrados los grupos de interés (entre ellos, los accionistas), y de qué modo.</p>	102-24 Nominación y selección del máximo órgano de gobierno
Objetivo 6. Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos		
6.3 De aquí a 2030, mejorar la calidad del agua reduciendo la contaminación, eliminando el vertimiento y minimizando la emisión de productos químicos y materiales peligrosos, reduciendo a la mitad el porcentaje de aguas residuales sin tratar y aumentando considerablemente el reciclado y la reutilización sin riesgos a nivel mundial	<p>EN10: PORCENTAJE Y VOLUMEN TOTAL DE AGUA REICLADA Y REUTILIZADA</p>	303-3 Agua reciclada y reutilizada
6.4 De aquí a 2030, aumentar considerablemente el uso eficiente de los recursos hídricos en todos los sectores y asegurar la sostenibilidad de la extracción y el abastecimiento de agua dulce para hacer frente a la escasez de agua y reducir considerablemente el número de personas que sufren falta de agua	<p>EN8: CAPTACIÓN TOTAL DE AGUA SEGÚN LA FUENTE</p>	303-1 Extracción de agua por fuente
	<p>EN9: FUENTES DE AGUA QUE HAN SIDO AFECTADAS SIGNIFICATIVAMENTE POR LA CAPTACIÓN DE AGUA</p>	303-2 Fuentes de agua significativamente afectadas por la extracción de agua
	<p>EN10</p>	303-3
	<p>EN27: GRADO DE MITIGACIÓN DEL IMPACTO AMBIENTAL DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS</p>	NO EXISTE MÁS

6.6 De aquí a 2020, proteger y restablecer los ecosistemas relacionados con el agua, incluidos los bosques, las montañas, los humedales, los ríos, los acuiferos y los lagos	EN11: INSTALACIONES OPERATIVAS PROPIAS, ARRENDADAS, GESTIONADAS QUE SEAN ADYACENTES, CONTENGAN O ESTÉN UBICADAS EN ÁREAS PROTEGIDAS Y ÁREAS NO PROTEGIDAS DE GRAN VALOR PARA LA BIODIVERSIDAD	304-1 Centros de operaciones en propiedad, arrendados o gestionados ubicados dentro de o junto a áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas
	EN12: DESCRIPCIÓN DE LOS IMPACTOS MÁS SIGNIFICATIVOS EN LA BIODIVERSIDAD DE ÁREAS PROTEGIDAS O ÁREAS DE ALTA BIODIVERSIDAD NO PROTEGIDAS, DERIVADOS DE LAS ACTIVIDADES, LOS PRODUCTOS Y LOS SERVICIOS	304-2 Impactos significativos de las actividades, los productos y los servicios en la biodiversidad
	EN13: HÁBITATS PROTEGIDOS O RESTAURADOS	304-3 Hábitats protegidos o restaurados
	EN14: NÚMERO DE ESPECIES INCLUIDAS EN LA LISTA ROJA DE LA UICN Y EN LISTADOS NACIONALES DE CONSERVACIÓN CUYOS HÁBITATS SE ENCUENTRAN EN ÁREAS AFECTADAS POR LAS OPERACIONES, SEGÚN EL NIVEL DE PELIGRO DE EXTINCIÓN DE LA ESPECIE	304-4 Especies que aparecen en la Lista Roja de la UICN y en listados nacionales de conservación cuyos hábitats se encuentren en áreas afectadas por las operaciones
	EN22; EN24 EN26: IDENTIFICACIÓN, TAMAÑO, ESTADO DE PROTECCIÓN Y VALOR DE BIODIVERSIDAD DE LAS MASAS DE AGUA Y LOS HÁBITATS RELACIONADOS AFECTADOS SIGNIFICATIVAMENTE POR VERTIDOS Y ESCORRENTÍA PROCEDENTES DE LA ORGANIZACIÓN	306-1; 306-3 306-5 Cuerpos de agua afectados por vertidos de agua y/o escorrentías
Objetivo 7. Garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos		
7.2 De aquí a 2030, aumentar considerablemente la proporción de energía renovable en el conjunto de fuentes energéticas	EN3: CONSUMO ENERGÉTICO INTERNO	302-1 Consumo energético dentro de la organización
	EN4: CONSUMO ENERGÉTICO EXTERNO	302-2 Consumo energético fuera de la organización
7.3 De aquí a 2030, duplicar la tasa mundial de mejora de la eficiencia energética	EN3; EN4	302-1; 302-2
	EN5: INTENSIDAD ENERGÉTICA	302-3 Intensidad energética
	EN6: REDUCCIÓN DEL CONSUMO ENERGÉTICO	302-4 Reducción del consumo energético
	EN7: REDUCCIONES DE LOS REQUISITOS ENERGÉTICOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS	302-5 Reducción de los requerimientos energéticos de productos y servicios
7.a De aquí a 2030, aumentar la cooperación internacional para facilitar el acceso a la investigación y la tecnología relativas a la energía limpia, incluidas las fuentes renovables, la eficiencia energética y las tecnologías avanzadas y menos contaminantes de combustibles fósiles, y promover la inversión en infraestructura energética y tecnologías limpias	EC1; EC7	201-1; 203-1
	EN31: DESGLOSE DE LOS GASTOS E INVERSIONES AMBIENTALES	NO EXISTE MÁS
7.b De aquí a 2030, ampliar la infraestructura y mejorar la tecnología para prestar servicios energéticos modernos y sostenibles para todos en los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países en desarrollo sin litoral, en consonancia con sus respectivos programas de apoyo	EC1; EC7	201-1; 203-1

Objetivo 8. Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos		
8.1 Mantener el crecimiento económico <i>per capita</i> de conformidad con las circunstancias nacionales y, en particular, un crecimiento del producto interno bruto de al menos el 7% anual en los países menos adelantados	EC1	201-1
8.2 Lograr niveles más elevados de productividad económica mediante la diversificación, la modernización tecnológica y la innovación, entre otras cosas centrándose en los sectores con gran valor añadido y un uso intensivo de la <i>mano de obra</i>	EC8	203-2
8.3 Promover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a servicios financieros	EC8	203-2
8.4 Mejorar progresivamente, de aquí a 2030, la producción y el consumo eficientes de los recursos mundiales y procurar desvincular el crecimiento económico de la degradación del medio ambiente, conforme al Marco Decenal de Programas sobre Modalidades de Consumo y Producción Sostenibles, empezando por los países desarrollados	EN1: MATERIALES POR PESO O VOLUMEN	301-1 Materiales utilizados por peso o volumen
	EN2: PORCENTAJE DE LOS MATERIALES UTILIZADOS QUE SON MATERIALES RECICLADOS	301-2 Insumos reciclados utilizados
	EN3; EN4; EN5; EN6; EN7; EN10	302-1; 302-2; 302-3 302-4; 302-5; 303-3
	EN27	NO EXISTE MÁS
	EN28: PORCENTAJE DE LOS PRODUCTOS VENDIDOS Y SUS MATERIALES DE EMBALAJE QUE SE REGENERAN AL FINAL DE SU VIDA ÚTIL, POR CATEGORÍAS DE PRODUCTOS	301-3 Productos reutilizados y materiales de envasado
8.5 De aquí a 2030, lograr el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todas las mujeres y los hombres, incluidos los jóvenes y las personas con discapacidad, así como la igualdad de remuneración por trabajo de igual valor	G4-10. a. Número de empleados por contrato laboral y sexo. b. Número de empleados fijos por tipo de contrato y sexo. c. Tamaño de la plantilla por empleados, trabajadores contratados y sexo. d. Tamaño de la plantilla por región y sexo. e. Indique si una parte sustancial del trabajo de la organización lo desempeñan trabajadores por cuenta propia reconocidos jurídicamente, o bien personas que no son empleados ni trabajadores contratados, tales como los empleados y los empleados subcontratados por los contratistas. f. Comunique todo cambio significativo en el número de trabajadores (por ejemplo, las contrataciones estacionales en la temporada turística o en el sector agrícola).	102-8 Información sobre empleados y otros trabajadores
	EC5	202-1
	EC6: PORCENTAJE DE ALTOS DIRECTIVOS PROCEDENTES DE LA COMUNIDAD LOCAL EN LUGARES DONDE SE DESARROLLAN OPERACIONES SIGNIFICATIVAS	202-2 Proporción de altos ejecutivos contratados de la comunidad local
	EC8; LA1	203-2; 401-1
	LA2: PRESTACIONES SOCIALES PARA LOS EMPLEADOS A JORNADA COMPLETA QUE NO SE OFRECEN A LOS EMPLEADOS TEMPORALES O A MEDIA JORNADA, DESGLOSADAS POR UBICACIONES SIGNIFICATIVAS DE ACTIVIDAD	401-2 Beneficios para los empleados a tiempo completo que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales
	LA3; LA9	401-3; 404-1
	LA10: PROGRAMAS DE GESTIÓN DE HABILIDADES Y DE FORMACIÓN CONTINUA QUE FOMENTAN LA EMPLEABILIDAD DE LOS TRABAJADORES Y LES AYUDAN A GESTIONAR EL FINAL DE SUS CARRERAS PROFESIONALES	404-2 Programas para mejorar las aptitudes de los empleados y programas de ayuda a la transición
	LA11; LA12; LA13	404-3; 405-1; 405-2

8.6 De aquí a 2020, reducir considerablemente la proporción de jóvenes que no están empleados y no cursan estudios ni reciben capacitación	LA1	401-1
8.7 Adoptar medidas inmediatas y eficaces para erradicar el trabajo forzoso, poner fin a las formas contemporáneas de esclavitud y la trata de personas y asegurar la prohibición y eliminación de las peores formas de trabajo infantil, incluidos el reclutamiento y la utilización de niños soldados, y, de aquí a 2025, poner fin al trabajo infantil en todas sus formas	HR5: IDENTIFICACIÓN DE CENTROS Y PROVEEDORES CON UN RIESGO SIGNIFICATIVO DE CASOS DE EXPLOTACIÓN INFANTIL, Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA CONTRIBUIR A LA ABOLICIÓN DE LA EXPLOTACIÓN INFANTIL	408-1 Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo infantil
	HR6: CENTROS Y PROVEEDORES CON UN RIESGO SIGNIFICATIVO DE SER ORIGEN DE EPISODIOS DE TRABAJO FORZOSO, Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA CONTRIBUIR A LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE TRABAJO FORZOSO	409-1 Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo forzoso u obligatorio
8.8 Proteger los derechos laborales y promover un entorno de trabajo seguro y sin riesgos para todos los trabajadores, incluidos los trabajadores migrantes, en particular las mujeres migrantes y las personas con empleos precarios	G4-11: Porcentaje de empleados cubiertos por convenios colectivos.	102-41 Acuerdos de negociación colectiva
	LA4: PLAZOS MÍNIMOS DE PREAVISO DE CAMBIOS OPERATIVOS Y POSIBLE INCLUSIÓN DE ESTOS EN LOS CONVENIOS COLECTIVOS	402-1 Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales
	LA5: PORCENTAJE DE TRABAJADORES QUE ESTÁ REPRESENTADO EN COMITÉS FORMALES DE SALUD Y SEGURIDAD CONJUNTOS PARA DIRECCIÓN Y EMPLEADOS, ESTABLECIDOS PARA AYUDAR A CONTROLAR Y ASESORAR SOBRE PROGRAMAS DE SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO	403-1 Representación de los trabajadores en comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad
	LA6; LA7	403-2; 403-3
	LA8: ASUNTOS DE SALUD Y SEGURIDAD CUBIERTOS EN ACUERDOS FORMALES CON LOS SINDICATOS	403-4 Temas de salud y seguridad tratados en acuerdos formales con sindicatos
	LA14: PORCENTAJE DE NUEVOS PROVEEDORES QUE SE EXAMINARON EN FUNCIÓN DE CRITERIOS RELATIVOS A LAS PRÁCTICAS LABORALES	414-1
	LA15: IMPACTOS NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS, REALES Y POTENCIALES, EN LAS PRÁCTICAS LABORALES EN LA CADENA DE SUMINISTRO, Y MEDIDAS AL RESPECTO	414-2
	HR3	406-1
HR4: IDENTIFICACIÓN DE CENTROS Y PROVEEDORES SIGNIFICATIVOS EN LOS QUE LA LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y EL DERECHO DE ACOGERSE A CONVENIOS COLECTIVOS PUEDEN INFRINGIRSE O ESTAR AMENAZADOS, Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA DEFENDER ESTOS DERECHOS	407-1 Operaciones y proveedores cuyo derecho a la libertad de asociación y negociación colectiva podría estar en riesgo	
Objetivo 9. Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación		
9.1 Desarrollar infraestructuras fiables, sostenibles, resilientes y de calidad, incluidas infraestructuras regionales y transfronterizas, para apoyar el desarrollo económico y el bienestar humano, haciendo especial hincapié en el acceso asequible y equitativo para todos	EC1; EC7	201-1; 203-1
9.4 De aquí a 2030, modernizar la infraestructura y reconvertir las industrias para que sean sostenibles, utilizando los recursos con mayor eficacia y promoviendo la adopción de tecnologías y procesos industriales limpios y ambientalmente racionales, y logrando que todos los países tomen medidas de acuerdo con sus capacidades respectivas	EC1; EC7 ; EN31	201-1; 203-1; NO EXISTE MÁS
9.5 Aumentar la investigación científica y mejorar la capacidad tecnológica de los sectores industriales de todos los países, en particular los países en desarrollo, entre otras cosas fomentando la innovación y aumentando considerablemente, de aquí a 2030, el número de personas que trabajan en investigación y desarrollo por millón de habitantes y los gastos de los sectores público y privado en investigación y desarrollo	EC1; EN31	201-1; NO EXISTE MÁS

9.a Facilitar el desarrollo de infraestructuras sostenibles y resilientes en los países en desarrollo mediante un mayor apoyo financiero, tecnológico y técnico a los países africanos, los países menos adelantados, los países en desarrollo sin litoral y los pequeños Estados insulares en desarrollo	EC1; EC7	201-1; 203-1
Objetivo 10. Reducir la desigualdad en los países y entre ellos		
10.1 De aquí a 2030, lograr progresivamente y mantener el crecimiento de los ingresos del 40% más pobre de la población a una tasa superior a la media nacional	EC8	203-2
10.2 De aquí a 2030, potenciar y promover la inclusión social, económica y política de todas las personas, independientemente de su edad, sexo, discapacidad, raza, etnia, origen, religión o situación económica u otra condición	LA13	405-2
10.b Fomentar la asistencia oficial para el desarrollo y las corrientes financieras, incluida la inversión extranjera directa, para los Estados con mayores necesidades, en particular los países menos adelantados, los países africanos, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países en desarrollo sin litoral, en consonancia con sus planes y programas nacionales	EC8	203-2
Objetivo 11. Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles		
11.2 De aquí a 2030, proporcionar acceso a sistemas de transporte seguros, asequibles, accesibles y sostenibles para todos y mejorar la seguridad vial, en particular mediante la ampliación del transporte público, prestando especial atención a las necesidades de las personas en situación de vulnerabilidad, las mujeres, los niños, las personas con discapacidad y las personas de edad	EC7	203-1
	EN30: IMPACTOS AMBIENTALES SIGNIFICATIVOS DEL TRANSPORTE DE PRODUCTOS Y OTROS BIENES Y MATERIALES UTILIZADOS PARA LAS ACTIVIDADES DE LA ORGANIZACIÓN, ASÍ COMO DEL TRANSPORTE DE PERSONAL	NO EXISTE MÁS
Objetivo 12. Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles		
12.2 De aquí a 2030, lograr la gestión sostenible y el uso eficiente de los recursos naturales	EN1; EN2; EN3; EN4; EN5; EN6; EN7; EN10	301-1; 301-2; 302-1 302-2; 302-3; 302-4 302-5; 303-3
	EN27	NO EXISTE MÁS
	EN28	301-3
12.4 De aquí a 2020, lograr la gestión ecológicamente racional de los productos químicos y de todos los desechos a lo largo de su ciclo de vida, de conformidad con los marcos internacionales convenidos, y reducir significativamente su liberación a la atmósfera, el agua y el suelo a fin de minimizar sus efectos adversos en la salud humana y el medio ambiente	EN15; EN16; EN17; EN20; EN21; EN22; EN23	305-1; 305-2; 305-3
	EN24; EN25	305-6; 305-7; 306-1 306-2; 306-3; 306-4
	EN27; EN30; EN31	NO EXISTEN MÁS
12.5 De aquí a 2030, reducir considerablemente la generación de desechos mediante actividades de prevención, reducción, reciclado y reutilización	EN2; EN23	301-2; 306-2
	EN27	NO EXISTE MÁS
	EN28; EN31	301-3; NO EXISTE MÁS
12.7 Promover prácticas de adquisición pública que sean sostenibles, de conformidad con las políticas y prioridades nacionales	EC9: PORCENTAJE DEL GASTO EN LOS LUGARES CON OPERACIONES SIGNIFICATIVAS QUE CORRESPONDE A PROVEEDORES LOCALES	204-1 Proporción de gasto en proveedores locales
12.8 De aquí a 2030, asegurar que las personas de todo el mundo tengan la información y los conocimientos pertinentes para el desarrollo sostenible y los estilos de vida en armonía con la naturaleza	PR3: TIPO DE INFORMACIÓN QUE REQUIEREN LOS PROCEDIMIENTOS DE LA ORGANIZACIÓN RELATIVOS A LA INFORMACIÓN Y EL ETIQUETADO DE SUS PRODUCTOS Y SERVICIOS, Y PORCENTAJE DE CATEGORÍAS DE PRODUCTOS Y SERVICIOS SIGNIFICATIVOS QUE ESTÁN SUJETAS A TALES REQUISITOS	417-3 Casos de incumplimiento relacionados con comunicaciones de marketing

Objetivo 13. Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos		
13.1 Fortalecer la resiliencia y la capacidad de adaptación a los riesgos relacionados con el clima y los desastres naturales en todos los países	EC2; EN3; EN4; EN5; EN6; EN7; EN15; EN16	201-2; 302-1; 302-2
	EN17	302-3; 302-4; 302-5
		305-1; 305-2; 305-3
	EN 18: INTENSIDAD DE LAS EMISIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO	305-4 Intensidad de las emisiones de GEI
	EN 19: REDUCCIÓN DE LAS EMISIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO	305-5 Reducción de las emisiones de GEI
	EN27; EN30; EN31	NO EXISTEN MÁS
13.3 Mejorar la educación, la sensibilización y la capacidad humana e institucional respecto de la mitigación del cambio climático, la adaptación a él, la reducción de sus efectos y la alerta temprana	EN31	NO EXISTE MÁS
Objetivo 14. Conservar y utilizar sosteniblemente los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible		
14.1 De aquí a 2025, prevenir y reducir significativamente la contaminación marina de todo tipo, en particular la producida por actividades realizadas en tierra, incluidos los detritos marinos y la polución por nutrientes	EN22; EN23	306-1; 306-2
14.2 De aquí a 2020, gestionar y proteger sosteniblemente los ecosistemas marinos y costeros para evitar efectos adversos importantes, incluso fortaleciendo su resiliencia, y adoptar medidas para restaurarlos a fin de restablecer la salud y la productividad de los océanos	EN11; EN12; EN13; EN14; EN26	304-1; 304-2; 304-3
		304-4; 306-5
	EN31	NO EXISTE MÁS
14.3 Minimizar y abordar los efectos de la acidificación de los océanos, incluso mediante una mayor cooperación científica a todos los niveles	EN15; EN16; EN17; EN18; EN19; EN21	305-1; 305-2; 305-3 305-4; 305-5; 305-7
	EN27; EN31	NO EXISTEN MÁS
Objetivo 15. Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad		
15.1 De aquí a 2020, asegurar la conservación, el restablecimiento y el uso sostenible de los ecosistemas terrestres y los ecosistemas interiores de agua dulce y sus servicios, en particular los bosques, los humedales, las montañas y las zonas áridas, en consonancia con las obligaciones contraídas en virtud de acuerdos internacionales	EN11; EN12; EN13; EN14; EN24; EN26	304-1; 304-2; 304-3 304-4; 306-3; 306-5
	EN31	NO EXISTE MÁS
15.2 De aquí a 2020, promover la puesta en práctica de la gestión sostenible de todos los tipos de bosques, detener la deforestación, recuperar los bosques degradados y aumentar considerablemente la forestación y la reforestación a nivel mundial	EN15; EN16; EN17; EN18; EN19; EN21	305-1; 305-2; 305-3 305-4; 305-5; 305-7
	EN27	NO EXISTE MÁS
15.4 De aquí a 2030, asegurar la conservación de los ecosistemas montañosos, incluida su diversidad biológica, a fin de mejorar su capacidad de proporcionar beneficios esenciales para el desarrollo sostenible	EN11; EN12; EN13; EN14	304-1; 304-2; 304-3 304-4
15.5 Adoptar medidas urgentes y significativas para reducir la degradación de los hábitats naturales, detener la pérdida de biodiversidad y, de aquí a 2020, proteger las especies amenazadas y evitar su extinción	EN11; EN12; EN13; EN14; EN26	304-1; 304-2; 304-3 304-4; 306-5

Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y construir a todos los niveles instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas		
16.1 Reducir significativamente todas las formas de violencia y las correspondientes tasas de mortalidad en todo el mundo	HR7: PORCENTAJE DEL PERSONAL DE SEGURIDAD QUE HA RECIBIDO CAPACITACIÓN SOBRE LAS POLÍTICAS O PROCEDIMIENTOS DE LA ORGANIZACIÓN EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS RELEVANTES PARA LAS OPERACIONES	410-1 Personal de seguridad capacitado en políticas o procedimientos de derechos humanos
16.2 Poner fin al maltrato, la explotación, la trata y todas las formas de violencia y tortura contra los niños	HR5	408-1
16.3 Promover el estado de derecho en los planos nacional e internacional y garantizar la igualdad de acceso a la justicia para todos	G4-56: Describa los valores, principios, estándares y normas de la organización, tales como códigos de conducta o códigos éticos. G4-57: Describa los mecanismos internos y externos de asesoramiento en pro de una conducta ética y lícita, y para los asuntos relacionados con la integridad de la organización, tales como líneas telefónicas de ayuda e asesoramiento G4-58: Describa los mecanismos internos y externos de denuncia de conductas poco éticas o ilícitas y de asuntos relativos a la integridad de la organización, tales como la notificación escalonada a los mandos directivos, los mecanismos de denuncia de irregularidades o las líneas telefónicas de ayuda. EN29: VALOR MONETARIO DE LAS MULTAS SIGNIFICATIVAS Y NÚMERO DE SANCIONES NO MONETARIAS POR INCUMPLIMIENTO DE LA LEGISLACIÓN Y LA NORMATIVA AMBIENTAL EN34: NÚMERO DE RECLAMACIONES AMBIENTALES QUE SE HAN PRESENTADO, ABORDADO Y RESUELTO MEDIANTE MECANISMOS FORMALES DE RECLAMACIÓN LA16: NÚMERO DE RECLAMACIONES SOBRE PRÁCTICAS LABORALES QUE SE HAN PRESENTADO, ABORDADO Y RESUELTO MEDIANTE MECANISMOS FORMALES DE RECLAMACIÓN HR12: NÚMERO DE RECLAMACIONES SOBRE DERECHOS HUMANOS QUE SE HAN PRESENTADO, ABORDADO Y RESUELTO MEDIANTE MECANISMOS FORMALES DE RECLAMACIÓN. SO7: NÚMERO DE DEMANDAS POR COMPETENCIA DESLEAL, PRÁCTICAS MONOPOLÍSTICAS O CONTRA LA LIBRE COMPETENCIA Y RESULTADO DE LAS MISMAS SO8: VALOR MONETARIO DE LAS MULTAS SIGNIFICATIVAS Y NÚMERO DE SANCIONES NO MONETARIAS POR INCUMPLIMIENTO DE LA LEGISLACIÓN Y LA NORMATIVA SO11: NÚMERO DE RECLAMACIONES SOBRE IMPACTOS SOCIALES QUE SE HAN PRESENTADO, ABORDADO Y RESUELTO MEDIANTE MECANISMOS FORMALES DE RECLAMACIÓN PR2: NÚMERO DE INCIDENTES DERIVADOS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA O DE LOS CÓDIGOS VOLUNTARIOS RELATIVOS A LOS IMPACTOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS EN LA SALUD Y LA SEGURIDAD DURANTE SU CICLO DE VIDA, DESGLOSADOS EN FUNCIÓN DEL TIPO DE RESULTADO DE DICHOS INCIDENTES PR4: NÚMERO DE INCUMPLIMIENTOS DE LA REGULACIÓN Y DE LOS CÓDIGOS VOLUNTARIOS RELATIVOS A LA INFORMACIÓN Y AL ETIQUETADO DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS, DESGLOSADOS EN FUNCIÓN DEL TIPO DE RESULTADO PR7: NÚMERO DE CASOS DE INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA O LOS CÓDIGOS VOLUNTARIOS RELATIVOS A LAS COMUNICACIONES DE MERCADOTECNIA, TALES COMO LA PUBLICIDAD, LA PROMOCIÓN Y EL PATROCINIO, DESGLOSADOS EN FUNCIÓN DEL TIPO DE RESULTADO PR8: NÚMERO DE RECLAMACIONES FUNDAMENTADAS SOBRE LA VIOLACIÓN DE LA PRIVACIDAD Y LA FUGA DE DATOS DE LOS CLIENTES PR9: COSTO DE LAS MULTAS SIGNIFICATIVAS POR INCUMPLIR LA NORMATIVA Y LA LEGISLACIÓN RELATIVAS AL SUMINISTRO Y EL USO DE PRODUCTOS Y SERVICIOS	114-1; 414-2 102-16 Valores, principios, estándares y normas de conducta 102-17 Mecanismos de asesoramiento y preocupaciones éticas 102-17 307-1 Incumplimiento de la legislación y normativa ambiental 103-2 El enfoque de gestión y sus componentes 103-2 103-2 206-1 Acciones jurídicas relacionadas con la competencia desleal, las prácticas monopólicas y contra la libre competencia 413-1 Incumplimiento de las leyes y normativas en los ámbitos social y económico 103-2 El enfoque de gestión y sus componentes 416-2 Casos de incumplimiento relativos a los impactos en la salud y seguridad de las categorías de productos y servicios 417-2 Casos de incumplimiento relacionados con la información y el etiquetado de productos y servicios 417-3 418-1 Reclamaciones fundamentadas relativas a violaciones de la privacidad del cliente y pérdida de datos del cliente 419-1

16.5 Reducir considerablemente la corrupción y el soborno en todas sus formas	SO3: NÚMERO Y PORCENTAJE DE CENTROS EN LOS QUE SE HAN EVALUADO LOS RIESGOS RELACIONADOS CON LA CORRUPCIÓN Y RIESGOS SIGNIFICATIVOS DETECTADOS	205-1 Operaciones evaluadas para riesgos relacionados con la corrupción
	SO4: POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS DE COMUNICACIÓN Y CAPACITACIÓN SOBRE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN	205-2 Comunicación y formación sobre políticas y procedimientos anticorrupción
	SO5: CASOS CONFIRMADOS DE CORRUPCIÓN Y MEDIDAS ADOPTADAS	205-3 Casos de corrupción confirmados y medidas tomadas
	SO6: VALOR DE LAS CONTRIBUCIONES POLÍTICAS, POR PAÍS Y DESTINATARIO	415-1 Contribución a partidos y/o representantes políticos
16.6 Crear a todos los niveles instituciones eficaces y transparentes que rindan cuentas	G4-39: Indique si la persona que preside el órgano superior de gobierno ocupa también un puesto ejecutivo. De ser así, describa sus funciones ejecutivas y las razones de esta disposición.	102-23 Presidente del máximo órgano de gobierno
	G4-41: Describa los procesos mediante los cuales el órgano superior de gobierno previene y gestiona posibles conflictos de intereses. Indique si los conflictos de intereses se comunican a los grupos de interés; entre otros, como mínimo: membresía de distintas juntas; tenencia de acciones de proveedores y otros grupos de interés; existencia de un accionista de control; e información a revelar sobre partes relacionadas.	102-25 Conflictos de intereses
16.7 Garantizar la adopción en todos los niveles de decisiones inclusivas, participativas y representativas que respondan a las necesidades	G4-37: Describa los procesos de consulta entre los grupos de interés y el órgano superior de gobierno con respecto a cuestiones económicas, ambientales y sociales. Si se delega dicha consulta, señale a quién y describa los procesos de intercambio de información con el órgano superior de gobierno	102-21 Consulta a grupos de interés sobre temas económicos, ambientales y sociales
	G4-38; G4-40	102-22; 102-24
	G4-45: a. Describa la función del órgano superior de gobierno en la identificación y gestión de los impactos, los riesgos y las oportunidades de carácter económico, ambiental y social. Señale también cuál es el papel del órgano superior de gobierno en la aplicación de los procesos de diligencia debida. b. Indique si se efectúan consultas a los grupos de interés para utilizar en el trabajo del órgano superior de gobierno en la identificación y gestión de los impactos, los riesgos y las oportunidades de carácter económico, ambiental y social.	102-29 Identificación y gestión de impactos económicos, ambientales y sociales
G4-53: Explique cómo se solicita y se tiene en cuenta la opinión de los grupos de interés en lo que respecta a la retribución, incluyendo, si procede, los resultados de las votaciones sobre políticas y propuestas relacionadas con esta cuestión.	102-37 Involucramiento de los grupos de interés en la remuneración	
16.10 Garantizar el acceso público a la información y proteger las libertades fundamentales, de conformidad con las leyes nacionales y los acuerdos internacionales	PR8	418-1
16.b Promover y aplicar leyes y políticas no discriminatorias en favor del desarrollo sostenible	HR3	406-1
Objetivo 17. Fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible		
17.3 Movilizar recursos financieros adicionales de múltiples fuentes para los países en desarrollo	EC8	203-2

Fuente: Elaboración propia desde: Naciones Unidas (2015), Deloitte (2015), Mapping G4-GRI y Estándares GRI (2016).

En los cuadros precedentes puede observarse que los estándares GRI permiten a las organizaciones conocer e informar impactos positivos y negativos económicos, ambientales y sociales de los diecisiete objetivos del desarrollo sostenible para sesenta y tres (63) metas, si se adiciona G4 EN 31 a los estándares. Entre las metas no expresamente consideradas como directamente vinculadas a GRI, según los antecedentes analizados, se encuentran, entre otras:

1.3. Implementar a nivel nacional sistemas y medidas apropiados de protección social para todos, incluidos niveles mínimos, y, de aquí a 2030, lograr una amplia cobertura de las personas pobres y vulnerables [...].

1.5. De aquí a 2030, fomentar la resiliencia de los pobres y las personas que se encuentran en situaciones de vulnerabilidad y reducir su exposición y vulnerabilidad a los fenómenos extremos relacionados con el clima y otras perturbaciones y desastres económicos, sociales y ambientales.

1.a. Garantizar una movilización significativa de recursos procedentes de diversas fuentes, incluso mediante la mejora de la cooperación para el desarrollo, a fin de proporcionar medios suficientes y previsibles a los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados, para que implementen programas y políticas encaminados a poner fin a la pobreza en todas sus dimensiones.

1.b. Crear marcos normativos sólidos en los planos nacional, regional e internacional, sobre la base de estrategias de desarrollo en favor de los pobres que tengan en cuenta las cuestiones de género, a fin de apoyar la inversión acelerada en medidas para erradicar la pobreza.

2.1. De aquí a 2030, poner fin al hambre y asegurar el acceso de todas las personas, en particular los pobres y las personas en situaciones de vulnerabilidad, incluidos los niños meno-

res de 1 año, a una alimentación sana, nutritiva y suficiente durante todo el año.

2.2. De aquí a 2030, poner fin a todas las formas de malnutrición, incluso logrando, a más tardar en 2025, las metas convenidas internacionalmente sobre el retraso del crecimiento y la emaciación de los niños menores de 5 años, y abordar las necesidades de nutrición de las adolescentes, las mujeres embarazadas y lactantes y las personas de edad [...].

2.4. De aquí a 2030, asegurar la sostenibilidad de los sistemas de producción de alimentos y aplicar prácticas agrícolas resilientes que aumenten la productividad y la producción, contribuyan al mantenimiento de los ecosistemas, fortalezcan la capacidad de adaptación al cambio climático, los fenómenos meteorológicos extremos, las sequías, las inundaciones y otros desastres, y mejoren progresivamente la calidad de la tierra y el suelo.

2.5. De aquí a 2020, mantener la diversidad genética de las semillas, las plantas cultivadas y los animales de granja y domesticados y sus correspondientes especies silvestres, entre otras cosas mediante una buena gestión y diversificación de los bancos de semillas y plantas a nivel nacional, regional e internacional, y promover el acceso a los beneficios que se deriven de la utilización de los recursos genéticos y los conocimientos tradicionales conexos y su distribución justa y equitativa, según lo convenido internacionalmente [...].

2.b. Corregir y prevenir las restricciones y distorsiones comerciales en los mercados agropecuarios mundiales, incluso mediante la eliminación paralela de todas las formas de subvención a las exportaciones agrícolas y todas las medidas de exportación con efectos equivalentes, de conformidad con el mandato de la Ronda de Doha para el Desarrollo.

2.c. Adoptar medidas para asegurar el buen funcionamiento de los mercados de productos básicos alimentarios y sus derivados y facilitar el acceso oportuno a la información sobre los mercados, incluso sobre las reservas de alimentos, a fin de ayudar a limitar la extrema volatilidad de los precios de los alimentos.

3.1. De aquí a 2030, reducir la tasa mundial de mortalidad materna a menos de 70 por cada 100.000 nacidos vivos.

3.2. De aquí a 2030, poner fin a las muertes evitables de recién nacidos y de niños menores de 5 años, logrando que todos los países intenten reducir la mortalidad neonatal al menos a 12 por cada 1.000 nacidos vivos y la mortalidad de los niños menores de 5 años al menos a 25 por cada 1.000 nacidos vivos [...].

3.5. Fortalecer la prevención y el tratamiento del abuso de sustancias adictivas, incluido el uso indebido de estupefacientes y el consumo nocivo de alcohol.

3.6. De aquí a 2020, reducir a la mitad el número de muertes y lesiones causadas por accidentes de tráfico en el mundo.

3.7. De aquí a 2030, garantizar el acceso universal a los servicios de salud sexual y reproductiva, incluidos los de planificación familiar, información y educación, y la integración de la salud reproductiva en las estrategias y los programas nacionales [...].

3.a. Fortalecer la aplicación del convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el control del tabaco en todos los países, según proceda.

3.b. Apoyar las actividades de investigación y desarrollo de vacunas y medicamentos contra las enfermedades transmisibles y no transmisibles que afectan primordialmente a los países en desarrollo y facilitar el acceso a medicamentos y vacunas esenciales asequibles de conformidad

con la declaración relativa al acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio y la salud pública, en la que se afirma el derecho de los países en desarrollo a utilizar al máximo las disposiciones del acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio respecto a la flexibilidad para proteger la salud pública y, en particular, proporcionar acceso a los medicamentos para todos.

3.c. Aumentar considerablemente la financiación de la salud y la contratación, el perfeccionamiento, la capacitación y la retención del personal sanitario en los países en desarrollo, especialmente en los países menos adelantados y los pequeños Estados insulares en desarrollo.

3.d. Reforzar la capacidad de todos los países, en particular los países en desarrollo, en materia de alerta temprana, reducción de riesgos y gestión de los riesgos para la salud nacional y mundial [...]

12.1 Aplicar el Marco Decenal de Programas sobre Modalidades de Consumo y Producción Sostenibles, con la participación de todos los países y bajo el liderazgo de los países desarrollados, teniendo en cuenta el grado de desarrollo y las capacidades de los países en desarrollo [...]
(Naciones Unidas, 2015: 17, 25).

Respecto de los estándares GRI vinculados o considerados para conocer e informar sobre las metas ODS y las investigaciones precedentes, se observa en:

- Los estándares económicos GRI: la información contable económica-financiera contiene, o surge de, datos base procesados contablemente, de manera parcial o total, para el 100% de los contenidos. Es decir, para: 201-1 (valor económico directo ge-

nerado y distribuido), 201-2 (implicaciones financieras y otros riesgos y oportunidades derivados del cambio climático), 201-3 (obligaciones del plan de beneficios definidos y otros planes de jubilación), 202-1 (ratio del salario de categoría inicial estándar por sexo frente al salario mínimo local), 202-2 (proporción de altos ejecutivos contratados de la comunidad local), 203-1 (inversiones en infraestructuras y servicios apoyados), 203-2 (impactos económicos indirectos significativos) y 204-1 (proporción de gasto en proveedores locales), el subproceso contable de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa en su etapa de captación de datos procesa documentación respaldatoria básica, que es posible ampliar, o adaptar, para su sistematización.

- Los estándares ambientales GRI: para la captación, en un principio, “puede utilizarse documentación respaldatoria legitimada y usada en esta etapa (informes del sector producción, facturas de venta, remitos, recibos, minutas contables, contrataciones [...] otros)” (Geba; Bifaretti y Sebastián, 2014: 11) para al menos el 50% de los contenidos GRI (16 indicadores de G4 de un total de treinta y dos indicadores vinculados a los estándares) que permitirían conocer e informar el cumplimiento de las metas ODS.
- Los estándares sociales GRI: para este tema en Catani (2016) se detecta que de más del 72% de los indicadores de G4 analizados, el 77% tienen vinculación directa con las metas de los ODS. De dicho 77%, para el 66% se encuentran “Datos en la Documentación procesada en el SIC” (p. 19), mientras que para el 34% restante se encontrarían datos “base en la documentación procesada en el SIC pero que necesitan ser ampliados por grupos de interés internos” (p. 19) o externos.

En cuanto a los contenidos generales de G4 directamente vinculados a las metas de los ODS y equiparables a GRI 102: contenidos generales (2016), se han observado, hasta el presente y con los antecedentes considerados, trece (13) contenidos de un total de cincuenta y seis (56) contenidos, representativos de algo más del 23%.

Con fecha 21 de septiembre de 2017, se recibe de GRI la publicación en inglés: informes empresariales sobre los SDG, análisis de las metas y objetivos, entendiéndose que se emite para ayudar a las empresas, grandes o pequeñas, en todo el mundo al progreso hacia estas prioridades globales y a mejorar sus informes y rendimiento en los SDG. De una primera comparación, se observan contenidos de los estándares GRI para 51 metas, si se adiciona G4 EN 31, e importantes coincidencias en las relaciones entre los contenidos GRI y las metas ODS que resultan del presente estudio. Se detecta, entre las diferencias, que se incluyen las metas: 3.2 y 10.3; y no se observan: 1.1., 2.a, 3.4, 4.7, 7.a, 7.b, 9.a, 10.1, 10.2, 10.b, 12.7, 15.4, 16.b y 17.3, se entiende necesario proceder a su posterior análisis. Se interpreta que la más reciente publicación es un producto clave entre GRI y el pacto mundial de la ONU, con el apoyo de PwC, y proporciona sustento técnico y estratégico. El documento incorpora la contribución de un comité consultivo de múltiples partes interesadas y una variedad de partes interesadas que comprenden las empresas (incluidas las PYMES), el mundo académico, las instituciones internacionales, las oficinas nacionales de estadística, los gobiernos, la sociedad civil, los inversores, los usuarios de datos, y las organizaciones del pacto mundial de las Naciones Unidas en todo el mundo. El aporte de las partes interesadas no equivale a la aprobación del producto final.

Conclusiones

Del desarrollo realizado es posible concluir que, en el marco de la especialidad contable económico-financiera y la socio-ambiental y por medio del proceso contable, es viable captar datos socio-ambientales, además de los económico-financieros, sobre contenidos de los

estándares GRI (2016) que contribuyen a implementar los ODS en las organizaciones económicas.

El proceso contable instaurado en las organizaciones económicas contiene documentación respaldatoria con datos base, de manera parcial o total, para: el 100% de los contenidos de los estándares económicos GRI; al menos el 50% de los estándares ambientales GRI; más del 55% de los estándares sociales GRI y algo más del 23% de los contenidos generales GRI 102, que están directamente vinculados a sesenta y tres (63) metas de los ODS, si se adiciona G4 EN 31 a los estándares, según los documentos analizados. Es posible afirmar que el proceso contable es útil para cubrir información enmarcada por los estándares GRI y contribuir a conocer y optimizar la implementación de los ODS en las organizaciones económicas.

De observar que en el proceso contable tradicional puede encontrarse documentación respaldatoria base sobre otras metas no expresamente consideradas en los documentos analizados, surge la necesidad de seguir investigando en la temática y reconocer que, desde la profesión contable, queda mucho trabajo por realizar para continuar mejorando la sustentabilidad o sostenibilidad como paradigma de desarrollo.

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 EMAS³. 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 empresarial.

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.

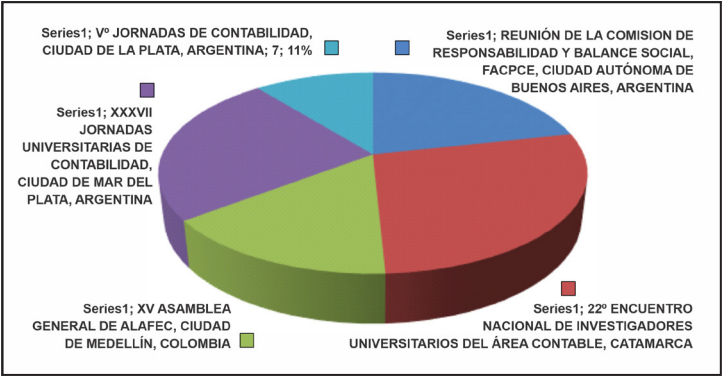
A la variable dependiente mencionada se le adiciona y controla con preguntas referidas a las opiniones respecto a: la necesidad de los administradores de información metódica y sistemática de impactos ambientales y sociales relevantes, además de los económicos-financieros tradicionales, para una gestión 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

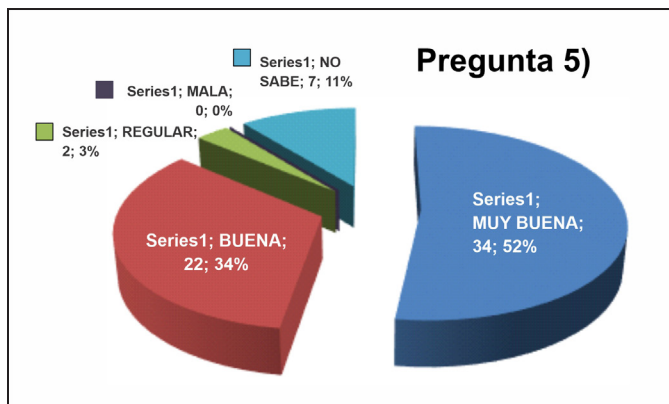


Fuente: Elaboración propia.

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.

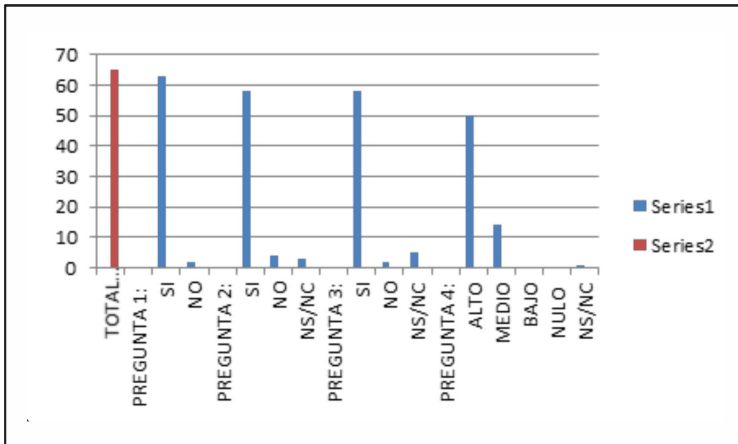
En el gráfico N° 2 puede observarse que el 52% de los encuestados considera muy buena la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “activo”, “inversión”, “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*

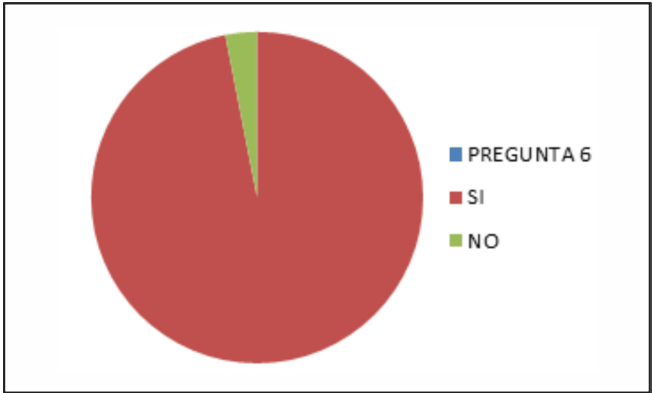
4. El grado de importancia otorgado al hecho de contar con un marco conceptual contable homogéneo, consensuado a nivel nacional o internacional, para lograr informes evaluables y comparables es: en mayor grado alto, el 77% y en menor grado medio, un 21,5%; el 1,5% restante no sabe o no contesta.

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 máspreciado 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
- Medio
- Bajo
- Nulo
- No sabe

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
- Buena
- Regular
- Mala
- No sabe

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 NO NS/NC

Comentarios y

Sugerencias:.....

.....
.....
.....

Lugar y Fecha:

Nombre, Apellido y Profesión:

Correo electrónico:

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

El conocimiento y la comunicación de la dimensión natural dentro de una perspectiva de la especialidad contable socio-ambiental(*)

*Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti
Con la colaboración de Mónica P. Sebastián*

Se considera importante la emisión de informes contables socio-ambientales para la sostenibilidad y se intenta contribuir a comprender un lineamiento de la especialidad contable socio-ambiental deducida de lo genérico contable.

Se infiere, entre otras, que la especialidad contable socio-ambiental permite obtener y brindar conocimientos de parte de la realidad ambiental de las organizaciones económicas, los que pueden constituir tanto una entrada fundamental del proceso de innovación como una salida importante de los resultados innovados.

Introducción

Las organizaciones económicas, muchas veces motivadas por demandas de sus clientes, trabajadores, gobierno y las comunidades locales, comienzan a asumir el desafío de la sustentabilidad y son cada

(*) En base al Artículo publicado en *Revista Contabilidad y Auditoría*, Número 41, Año 21, junio 2015: 69-86.

vez más las que consideran que la sostenibilidad o sustentabilidad, es un factor clave para asegurar el éxito de su negocio a largo plazo. Algunas experiencias demuestran que la apuesta por la sustentabilidad contiene grandes oportunidades para las organizaciones que realmente la incorporan como un eje de su estrategia. Y, desde ámbitos empresariales, se reconoce la necesidad de considerar, relacionar y cumplir, objetivos económicos, sociales y ambientales.

Según Cuevas Moreno (2011), que las empresas traten de cumplir objetivos económicos, sociales y ambientales movilizándolo el saber y la experiencia acumulada de las fuerzas productivas, incluyendo en éstas la naturaleza, es una razón para que desde su inicio la ética en los negocios (EN) y la responsabilidad social empresaria (RSE) se conviertan en “un útil” de la administración, “la ética aplicada a la empresa es utilizada como un objeto para la creación de valor como cualquier otro conocimiento” (p. 11).

Al igual que la EN, el desarrollo sustentable y la RSE son una construcción social que constituye un todo único. De un estudio de la dimensión ideológica contenida en la RSE, expresa:

Se puede decir que la RSE es como un ensamble de conocimientos y el saber de distinta procedencia al servicio de la reproducción del capital en todos los órdenes. En esas aportaciones se encuentran contenidos, el conocimiento, el saber y la experiencia de los asesores e investigadores... directivos de empresas y organismos internacionales (p. 17).

Para D' Humières (2005), los informes de responsabilidad social, o de desarrollo sustentable, son los documentos por excelencia de comunicación de las empresas internacionales por varias razones: engloba las dimensiones económicas, sociales (derechos del hombre) y del cuidado del medioambiente, presenta los objetivos, avances y compromisos frente a sus participantes, muestra la implementación del desarrollo sustentable como proceso posible de ser comprendido

a través del tiempo y “es el lugar donde *se rinde cuentas, se valida y explica como el círculo virtuoso del sistema* que parte del *triple bottom line* crea valor para los participantes de la empresa; es decir, explica cómo una preocupación moral crea valor” (p. 12).

Con respecto a los informes de responsabilidad social, también denominados como balances sociales, en Argentina, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), aprueba la resolución técnica (RT) N° 36: “Normas contables profesionales: balance social” y entre los considerandos expresa que:

ciertos aspectos del comportamiento social y ambiental de los entes no son reflejados en sus estados contables... cada vez con mayor frecuencia se observa la existencia de balances sociales emitidos por las organizaciones [...] en las guías existentes para la preparación de balances sociales, gran porcentaje de la información necesaria surge del sistema de información contable (FACPCE 2012:2).

Para la RT N° 36, la estructura del Balance Social (BS) incluye la memoria de sustentabilidad y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD) y considera las pautas y principios establecidos en la guía GRI para la elaboración de memorias de sostenibilidad, en la versión que esté vigente y se encuentre publicada en idioma español en la página de internet de la FACPCE. De este modo, la memoria de sustentabilidad que compone el BS incluye las tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental. La adopción de la RT 36 es de carácter voluntaria, y resulta aplicable para todo tipo de entes (públicos, privados y mixtos) con y sin ánimo de lucro.

En las memorias de sostenibilidad de GRI se alude a impactos, pero como desde la contabilidad también puede conocerse el patrimonio, con respecto del patrimonio ambiental surgen diversos interrogantes, entre tales: ¿Cómo los conocimientos contables y su

instrumentación en las organizaciones económicas pueden brindar información patrimonial para contribuir a preservar, reproducir, repensar y cuidar el ambiente natural?

Ante diversas problemáticas socio-ambientales que inciden en la existencia, actividad y supervivencia de las organizaciones económicas como actores sociales y el cúmulo de conocimientos contables y experiencias para la instrumentación y utilización de un proceso para la emisión y evaluación de información contable objetiva, metódica, sistemática, cuantificada y evaluable, ¿cómo pueden los profesionales contables constituirse en formadores sociales para una sociedad más sustentable?

De interpretar que existen distintas perspectivas para la información contable ambiental, constituye el objetivo del presente trabajo: contribuir con la comprensión de un modo, o manera, para obtener conocimientos (objetivos, metódicos, sistemáticos, cuantificados y evaluables) explícitos e implícitos de aspecto ambientales, en momentos y espacios determinados, a través de la denominada especialidad contable socio-ambiental.

Para cumplir el objetivo mencionado, se realiza una investigación teórica, se seleccionan resultados de investigaciones contables sistemáticas y se analizan críticamente aspectos de la especialidad contable socio-ambiental considerando para el aspecto ambiental las dos denominadas dimensiones contables: la abstracta y la concreta (el proceso contable, sub-procesos componentes, la aplicación práctica concreta de los indicadores ambientales), dentro del marco teórico referente. Luego se infieren conclusiones.

Desarrollo

Son varias las disciplinas científicas que desde distintos campos del saber brindan conocimientos para comprender la realidad, así como los cambios culturales y la percepción de los mismos.

Se interpreta a la contabilidad como una disciplina científica, social, que contribuye al bienestar de la sociedad (Pahlen Acuña; Geba;

Bifaretti y Sebastián, 2011). El fin último en la contabilidad entendida como disciplina científica es “valerse de los instrumentos de información elaborados para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada” (Geba y Fernández Lorenzo, 2001: 112). Para lograrlo, posee un marco teórico doctrinario y normativo (tecnologías), técnicas, documentación, informes contables, otros, que conforman el universo de su discurso.

Como una manera de integrar los componentes contables en su dinámica, es posible considerar una estructura interna de la disciplina contable en la cual se encuentran dos dimensiones interrelacionadas:

- una dimensión teórica o abstracta, que contiene conceptos, proposiciones, construcciones teóricas, etc., de manera ordenada de aspectos doctrinarios y normativos, modelos, etc., dentro de un marco ético. Es decir, elementos abstractos que brindan los saberes necesarios de la disciplina para su interpretación y funcionamiento interdependientes, dentro de un marco ético; y
- una dimensión física o concreta, compuesta de elementos concretos, tangibles o físicos, relacionados entre sí (entes emisores o destinatarios, informes contables, proceso contable, personas revisoras) (Geba, 2005: 7).

Los contenidos genéricos de la dimensión abstracta de la disciplina permiten considerar un enfoque (o especialidad contable) socio-ambiental más abarcador y, con ello, conocer elementos e impactos de las organizaciones económicas que, como actores sociales, interactúan dentro y con su ambiente social-natural, o socio-ambiental.

La instrumentación del enfoque, o especialidad contable socio-ambiental, permitiría obtener conocimientos cualitativos y cuantitativos comunicables referidos a la actividad de las organizaciones económicas y a impactos socio-ambientales expresados en diferentes unidades de medida.

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 a), se han seleccionado normativas y sus marcos conceptuales (RT N° 16 y RT N° 22, entre otras) y se ha inferido que: “en el enfoque o modelo económico-financiero tradicional, los atributos cualitativos para definir el activo, el pasivo y el capital permiten considerar e informar la realidad patrimonial de los entes económicos en una acepción amplia y concreta” (p. 22) y, con respecto al enfoque contable socio-ambiental, se realiza una primera aproximación referida al activo y pasivo natural, o de la naturaleza:

El activo natural: no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (por ejemplo: una población de árboles que autogenera nuevos árboles y otros servicios ecosistémicos, de soporte y estructuras, de regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico y culturales como la mejora emocional y percepción), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta [...] los activos naturales, en un principio podrían incluirse como bienes de cambio o bienes de uso, y como activo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de

flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana (p. 22).

El pasivo natural: estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios. Cualitativamente: de rescatar que en el marco del desarrollo sustentable se “apunta” a minimizar el pasivo ambiental o, por lo menos a evitar que se incremente, el pasivo ambiental podría estar generado por los daños ambientales (contaminación del agua, del suelo, del aire, deterioro de los recursos y de los ecosistemas, otros) producidos por un hecho anterior y que superen los límites para mantener un determinado equilibrio ecosistémico, el que podría estar determinado por procedimientos de evaluación de impacto ambiental previos y referidos a los daños ambientales generados, o a generar, que representen un daño o un riesgo actual o potencial significativo. Cuantitativamente: se podrían utilizar distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes. En cuanto a la exposición, los pasivos naturales podrían incluir la dimensión natural comprometida (agua, tierra, aire, biodiversidad, otras), y como pasivo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición (p. 22).

En una investigación empírica realizada por Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 c) para contribuir a diferenciar elementos del patrimonio ambiental de las variaciones a los mismos (impactos), se ha detectado que se incluyen elementos de un entendido activo ambiental (créditos de emisión, inversiones ambientales, otros) y de un pasivo ambiental (obligaciones ciertas y probables - provisiones) con enfoque socio-ambiental y económico-financiero relacionados en la información socio-ambiental que las organizaciones transmiten al contexto.

En lo concreto contable, si bien históricamente algunos procesos contables han sido considerados con cierta independencia, es posible integrarlos en un proceso contable mayor, que los contiene y relaciona. Con tal integración, a partir de García Casella (1998), el mencionado proceso contable estaría compuesto por, al menos, tres subprocesos interrelacionados: “Subproceso de descripción [y explicación] cualitativa y cuantitativa (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes”, “subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios”, y “subproceso de evaluación [y control]” (Fernández Lorenzo y Geba, 2007: 12).

Con respecto del proceso de datos de los indicadores, en Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 b), se ha considerado la versión G3.1 y, de los indicadores principales de desempeño ambiental, desde “protocolos de los indicadores G3.1: medio ambiente”, se han analizado más del 70% de los indicadores ambientales principales permitiendo “reconocer la pertinencia de la aplicación de los conocimientos contables en las organizaciones económicas para contribuir con un proceso metódico, sistemático, cuantificado y evaluable del balance social referido a los indicadores ambientales” (p. 24).

En cuanto al informe contable socio-ambiental, o balance social, Campo, Pahlen y Provenzani (1993) entienden que el “‘balance social’ será aquel que pueda demostrar los esfuerzos que las empresas efectúan a fin de mejorar los problemas sociales que derivan de sus propias conductas, relacionadas con la dignidad del ser humano, la solidaridad, la justicia y la equidad” (p. 280). También se ha conside-

rado que el balance social, o socio-ambiental es un “*informe contable cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática, esencialmente cuantificada, referida a la responsabilidad socio-ambiental asumida y ejercida por una entidad, en concordancia con su propia identidad*” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 11).

Desde la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) se manifiesta que:

El balance social es un instrumento para medir, evaluar e informar 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 (FACPCE, 2012: 6).

Con respecto a la información, Arceo Moheno (2009) expresa que de acuerdo a Nonaka y Takeuchi (1995), el “conocimiento, a diferencia de la información, trata de creencias y de compromisos”, es acción, pero tanto el conocimiento como la información tratan de significados, dependen de contextos específicos y son relacionales. Rescata que para Davenport y Prusak (2000) el conocimiento procede de la información.

La información se convierte en conocimiento una vez que se ha procesado en la mente de un individuo; y el conocimiento se vuelve a convertir en información cuando se articula o comunica a los demás por medio de un texto

escrito, en formato electrónico, de forma oral o por otros medios (Alavi y Leidner, 1999) (p.9).

En cuanto a datos y conocimiento, recata que Davenport y Prusak (2000) señalan que los datos se localizan en el mundo y el conocimiento en los “agentes de cualquier tipo (animal, máquina, ser humano u organización)”, y “la información adopta un papel de mediador entre ambos” (p. 7). Según estos autores:

...los datos son un conjunto de hechos discretos y objetivos sobre acontecimientos, a los que describe, aunque no dicen nada sobre el porqué de las cosas y por sí mismos tienen poca o ninguna relevancia o propósito... describen únicamente una parte de lo que pasa en la realidad y no proporcionan juicios de valor o interpretaciones, y por lo tanto, no son orientativos para la acción. La toma de decisiones se basa en datos, pero hace falta un juicio de valor para saber cuál es la alternativa más interesante (Alegre Vidal, 2004).

Por su parte, Newell *et al.* (2002) mencionan que los datos son el conjunto de signos y observaciones recogidas de diversas fuentes (p. 7).

Del estudio realizado sobre autores referentes, expresa que el conocimiento constituye una entrada fundamental del proceso de innovación y una salida importante de los resultados innovados (como producto, servicio o proceso) que resultan ser aplicaciones de conocimientos nuevos o combinaciones nuevas de conocimientos ya existentes. Nonaka y Takeuchi (1995) consideran que el proceso de innovación posee como ingrediente principal al conocimiento disponible, es un proceso de creación de conocimiento y necesita ser capitalizado y transferido. Incluye que Bueno (2000) define la gestión del conocimiento como una función que planifica, coordina y controla

los flujos de conocimientos producidos en la empresa, relacionados con sus actividades y el entorno para crear competencias esenciales.

El conocimiento es intangible, ilimitado y dinámico y debe ser utilizado en un momento y lugar específicos para que no carezca de valor (Nonaka y Konno, 1998). Se distingue el conocimiento tácito del explícito. Dicha distinción

fue introducida en la literatura sobre Dirección Estratégica por Nelson y Winter (1982) en su Teoría Evolucionista de la Empresa, haciendo referencia a las rutinas organizativas como el material genético de la empresa, parte explícito en las reglas burocráticas y parte implícito en la cultura organizacional (p. 15).

El conocimiento explícito o “codificado” es aquel que puede transmitirse utilizando el lenguaje formal y sistemático (Nonaka y Takeuchi, 1995), es decir, aquel conocimiento que es articulado, codificado y comunicado en forma simbólica y/o lenguaje natural (Alavi y Leidner, 2001). Alegre Vidal (2004) lo define como aquel que puede ser expresado con palabras y números, y puede ser fácilmente comunicado y compartido bajo la forma de datos, fórmulas científicas, procedimientos codificados o principios universales (p. 15).

Con respecto al conocimiento tácito rescata, entre otras consideraciones, que:

Leonard y Sensiper (1998) definen el conocimiento tácito como la capacidad de la mente humana para dar sentido a la colección de experiencias vividas y a conectar pasadas desde el pasado al presente y al futuro. Es aquel conocimiento no visible, muy personal y difícil de formalizar

y de comunicar o compartir con otras personas; incluye elementos tales como los puntos de vista subjetivos o las intuiciones. El conocimiento tácito se encuentra arraigado en acciones y experiencias dentro de un contexto específico (Nonaka y Takeuchi, 1995) [...] tiene la característica de no ser fácilmente comunicable mediante palabras, números o dibujos, en su lugar, requiere personas, generalmente equipos de personas —organizaciones— para aplicarlo y transferirlo (Leonard y Sensiper, 1998). La creación de conocimiento tácito organizativo requiere normalmente repetidas interacciones entre las personas a lo largo del tiempo (pp. 15-16).

La información ambiental, el conocimiento ambiental y la temática referida a la educación ambiental también aportan a los profesionales en ciencias económicas. Flor (2005), en su tesis doctoral, pone de manifiesto que la “educación ambiental es un proceso permanente no limitado a las escuelas y a los institutos [...] la educación ambiental se está haciendo en todo momento, tanto de una manera consciente o inconsciente” (p. 28).

[Los] campos por los que se mueven las ciencias de la educación, parecen indicar la necesidad de un trabajo interdisciplinario para abordar los temas ambientales, entendido este, no como yuxtaposición de datos sino como integración de conocimientos que se realiza a partir de la información obtenida por los distintos especialistas. Esta metodología se traduce en el ámbito de educación, en la orientación de todas aquellas materias que tienen como objeto de estudio aspectos ambientales, hacia unas formas de trabajo que permitan al alumno integrar los conocimientos de materias distintas como aspectos de una realidad única (p. 30).

El principal problema cuando se “intenta incorporar lo ambiental al currículum es la falta de... un marco teórico de referencia [...] (Cano, 1992; García y García, 1992)” (p. 33).

Dichas reflexiones, permiten ser un basamento de las siguientes consideraciones.

Conclusiones y propuestas

De los desarrollos realizados es posible inferir que la integración de conocimientos con enfoque socio-ambiental y económico financiero en la dimensión abstracta de la disciplina contable, hace posible que las organizaciones a través de su proceso contable puedan articular variables relevantes de aspectos naturales y culturales, internos y externos, propiciando cierto diálogo entre las personas intervinientes.

La interacción entre los sub-procesos contables permite obtener y brindar conocimientos racionales del patrimonio ambiental, o de la naturaleza de las organizaciones económicas y sus variaciones, de una manera comunicable a través de informes contables objetivos, homogéneos, metódicos, sintéticos, cuantificados y evaluables.

La especialidad contable socio-ambiental, deducida de lo genérico contable, permite brindar conocimientos implícitos y explícitos de parte de la realidad ambiental de las organizaciones económicas. Dichos conocimientos contables ambientales, o de la naturaleza, pueden constituir una entrada fundamental del proceso de innovación y una salida importante de los resultados innovados (como producto, servicio o proceso), resultar de combinaciones nuevas de conocimientos ya existentes o de aplicaciones de nuevos conocimientos para brindar información patrimonial que contribuya a preservar, reproducir, repensar y cuidar el ambiente natural.

Como la educación ambiental puede ser entendida como un proceso permanente que se realiza en todo momento y el proceso contable, en el Sistema de Información Contable de las organizaciones económicas, permite conocimiento tácito de lo ambiental y, por otro lado, los Balances Sociales transmiten conocimientos explícitos de

experiencias desde distintas organizaciones, así interpretado, los profesionales contables pueden formarse y formar emprendedores sociales, o socio-ambientales.

Para lograrlo se entiende necesario profundizar las investigaciones contables, destacar la importancia de los procesos contables para la construcción de conocimientos y precisar diferencias de sentido entre patrimonio ambiental e impactos ambientales.

Contabilidad socio-ambiental: conceptos contables relevantes para la dimensión social y los marcos conceptuales normativos (*)

Marcela C. Bifaretti y María Laura Catani

El desarrollo sostenible considera un equilibrio entre lo social, lo ambiental y lo económico. Para que las organizaciones económicas puedan conocer y autoevaluar la responsabilidad social asumida, promover mejoras y gestionar la sostenibilidad la información contable (clara precisa, metódica, sistemática y evaluable) se torna indispensable.

Se comparan conceptos y definiciones generados en distintas áreas del saber con el sentido de equivalentes términos contenidos en la resolución técnica (RT) 16 y en el marco conceptual de las normas internacionales de información financiera (NIIF).

Es posible inferir que el enfoque socio-ambiental permitiría contar con informes contables socio-ambientales de aspectos sociales, además de ambientales, considerando el “patrimonio y los impactos en un sentido amplio de los términos”, clasificados como activo

(*) En base a la Ponencia presentada y expuesta en forma conjunta en las XXXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad y V Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, 2015.

social, pasivo social y patrimonio neto social, utilizando distintas unidades de medidas pertinentes y teniendo en cuenta un “capital socio-ambiental” a mantener.

Introducción

Los conocimientos contables doctrinarios son, o deberían ser, base de los marcos conceptuales de la normativa contable, nacional o internacional, pertinente. La característica esencial de los marcos conceptuales, en su versión actual, ya sea para el marco conceptual del IASB como para el marco conceptual de la FACPCE, desde un enfoque económico-financiero, son una clara orientación a la satisfacción de las necesidades de los usuarios, con el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.

Al referirse a los marcos conceptuales, el catedrático español Tua Pereda (2004), en su artículo “Evolución y situación actual del pensamiento contable”, expresa:

Como lo indican Cañibano y Gonzalo (1995: 33), el marco conceptual es un producto de y para la regulación contable, que surge como una necesidad para alimentar la misma y, a la vez, como una justificación de su propio quehacer, como una especie de meta-regulación, que procede de quienes se encuentran legitimados para emitir normas contables.

Al prescribir el marco conceptual —continúan estos autores—, la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera y de los estados financieros, el proceso de emisión de normas contables será más fácil y operativo. Una vez sentadas las bases conceptuales, está delimitado el campo de juego, por lo tanto, las reglas que se deriven de ellas tendrán mayor coherencia lógica, se evitarán contradicciones, las discrepancias se resolverán por referencia a las bases comunes, etc. (Tua Pereda, 2004: 73).

Respecto al concepto y límites de la teoría contable, pone de manifiesto el carácter evolutivo de la misma, “especialmente la manera en que los planteamientos interdisciplinarios y el diálogo entre diferentes ramas del conocimiento, otorgan al concepto de teoría contable una visión dinámica y en constante expansión” (p. 45).

Pueden verse planteamientos interdisciplinarios, o multidisciplinarios, y una visión dinámica y expandida en el paradigma de desarrollo sustentable, o sostenible, en el cual el significado de desarrollo históricamente centrado en aspectos económico-financieros integra y relaciona a los mismos aspectos sociales y ambientales de la realidad, en un momento y lugar determinados.

Amerita considerar que ya en 1974 W. Chapman expresa que “la intrincada red que teje las necesidades humanas y las miríadas de facetas que asumen éstas, contrapuestas unas a otras, generan un número de factores que perturban el logro del progreso humano” (p. 757). Resume como los más relevantes, entre otros: “el desequilibrio de la población⁴, [...] el refinamiento de las exigencias de calidad... los cambios vertiginosos en la tecnología” (p. 757). Expresa que... “la búsqueda de soluciones ha hecho relucir los conflictos de propósitos perseguidos... son ejemplos de algunos de ellos: 1) el progreso material frente a progreso espiritual; 2) productividad frente a calidad; 3) ocupación frente a ocio; 4) orden y estabilidad frente a libertad y discernimiento propio” (p. 758). Entiende que:

El conflicto evidentemente depende de la escala de valores adoptada en un momento determinado y ésta varía según el grado de cultura de los pueblos, el nivel de desarrollo económico alcanzado e incluso las circunstancias de hecho por las que se pueda estar atravesando en un momento determinado (p. 758).

4 Se hace una comparación entre países donde la provisión de elementos para satisfacer necesidades vitales mínimas es insuficiente y países “más evolucionados” en donde se generan nuevas necesidades.

Hace referencia a la empresa privada y respecto de su responsabilidad social manifiesta que:

La empresa privada existe para la consecución de los fines de quienes son sus propietarios. Para estos la empresa constituye el ente a través del cual obtienen ingresos. [...] una de sus metas principales es la obtención de ganancias... Pero en los últimos tiempos... se han alzado voces que... reclaman la consecución de metas distintas, compatibles con... el progreso humano (p: 759).

Considera que dentro de las diversas normas que la empresa se ve obligada a cumplir, existen otras referidas al cumplimiento de salubridad e higiene, laborales y sociales, fiscales y económicas. En dicho momento se propone agregar ciertas normas que contemplen factores que conducen al progreso humano, tales como:

Establecer si la empresa tiene como objeto una actividad que constituye un bien público⁵. Para ello es preciso determinar si:

- brinda trabajo a la comunidad;
- activa la economía;
- satisface necesidades del país;
- no altera la ecología;
- opera a un costo razonable;
- no viola los principios de libre competencia;
- produce bienes y servicios de buena calidad;
- puede expandirse sin deteriorar los factores favorables a la comunidad (p. 760).

5 Puede verse que destaca la connotación social de la empresa privada, así como el necesario cuidado ambiental.

[...] 9. Atender a los problemas sociales en los diferentes planos de la actividad económica de la empresa:

a) diseño de productos:

[...] establecer si es posible orientar la reutilización del producto o repetir el ciclo productivo con los desechos, rezagos y envases; ...

determinar si existen métodos eficaces para la disposición de desperdicios; ...

b) producción:

procurar que la producción y su infraestructura no afecte el ambiente en forma negativa;...

asegurarse de que el personal se desenvuelva en el proceso con un máximo de:

seguridad para su integridad física y espiritual;

comodidad;

compromiso intelectual y emocional; [...]

f) personal:

excluir toda política de discriminación racial o religiosa;

procurar la ayuda laboral para lisiados o impedidos;

enfaticar capacitación y desarrollo de destrezas;

asegurar formas equitativas de remuneración;

otorgar facilidades de trabajo;

garantizar estabilidad y seguridad;

atender a la salud del personal;

programar un régimen de ascensos por mérito y capacidad;

g) la comunidad:

elaborar planes de ayuda comunitaria;

contribuir a los programas de protección del medio...

(pp. 760-761).

El paradigma de desarrollo sustentable tiene en cuenta la necesidad de un equilibrio entre lo social, lo ambiental y lo económico, y la información contable (clara precisa, metódica, sistemática y evaluable) se torna indispensable para todas las organizaciones económicas (públicas, privadas y mixtas, con y sin ánimo de lucro) en aras de conocer y autoevaluar la responsabilidad social asumida, promover mejoras y gestionar la sustentabilidad.

Desde la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP (FCE – UNLP), un equipo de investigación viene trabajando en una entendeda especialidad contable socio-ambiental. De la sinergia entre el paradigma de desarrollo sostenible, o sustentable, y lo doctrinario contable tradicional, contribuye a adaptar ciertas particularidades de los parámetros que definen al modelo contable económico-financiero genérico para obtener y brindar conocimientos económicos, sociales y ambientales.

Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti (2010) expresan:

La información patrimonial con un enfoque económico financiero es muy importante para los entes, pero en la actualidad se torna escasa al haberse operado una serie de transformaciones socioculturales. Las mismas han influido en la evolución de las disciplinas sociales y por ende en la contabilidad [...]. Una de las formas de satisfacer esta nueva demanda de información puede lograrse complementando la información que ofrece la contabilidad tradicional con la que proporciona la especialidad contable socio-ambiental (p. 50).

Desde 2012 puede considerarse como un avance desde la FACPCE la aceptación de la pertinencia de la información contable económica-social-ambiental o balance social, que incluye a las memorias de sostenibilidad. Pero aún quedan varias preguntas por resolver en aras de sentar bases conceptuales comprensivas de aspectos sociales

del desarrollo que, más allá de lo económico-financiero, ayuden a evitar discrepancias y contradicciones sobre los conceptos clave de la contabilidad, y sus relaciones. Entre tales preguntas, es posible plantear las siguientes: ¿Qué aspectos de lo social deberían contener los conceptos clave de la contabilidad con enfoque socio-ambiental? ¿Es posible mantener la sistematicidad brindada por las relaciones entre los conceptos clave de activo, pasivo y patrimonio neto desde lo económico-financiero para lo social con enfoque socio-ambiental? ¿Cómo puede dilucidarse el término ingreso social desde lo socio-ambiental?

Interpretamos que las respuestas a dichos interrogantes, entre otros, pueden contribuir a consensuar y elaborar bases comunes desde lo doctrinario y desarrollar aspectos de lo social para un marco conceptual de normas contables socio-ambientales que propicie derivar reglas comunes para la emisión de informes contables socio-ambientales con las características de los informes contables económico-financieros, como una herramienta más para gestionar hacia una mayor sustentabilidad de los entes, de la sociedad en su conjunto.

Objetivos

Constituye el objetivo general del presente trabajo: contribuir a actualizar, precisar y sistematizar conocimientos relevantes del discurso contable de manera de perfeccionar el enfoque o especialidad contable socio-ambiental, considerando diferencias y similitudes con el enfoque económico-financiero tradicional.

Es el objetivo específico coadyuvar a la comprensión de conceptos clave de la dimensión social de la contabilidad socio-ambiental. Interpretamos que el cumplimiento del mencionado objetivo puede contribuir a la consideración y desarrollo de un marco conceptual más específico para normas contables profesionales socio-ambientales.

Método

Para el cumplimiento de los objetivos propuestos, primero realizamos una búsqueda de conceptos y definiciones generados en distintas áreas del saber de activo social, pasivo social, patrimonio social, capital social, ingreso social, entre otros. Del resultado de la búsqueda seleccionamos términos y realizamos análisis críticos y comparativos.

Seleccionamos y realizamos análisis comparativos entre los conceptos y definiciones anteriormente considerados con el sentido de equivalentes términos contenidos en la resolución técnica (RT) 16 y el marco conceptual de las normas internacionales de información financiera (NIIF). Detectamos similitudes y diferencias.

Posteriormente, y a la luz del marco conceptual realizamos deducciones e inferimos conclusiones para cumplir con los objetivos propuestos. Del desarrollo del proceso arribamos a una conclusión derivada que puede convertirse en un aporte para la comprensión de conceptos relevantes de la dimensión social de la especialidad contable socio-ambiental.

Marco teórico conceptual

A los fines de establecer un marco teórico conceptual para el desarrollo de esta investigación, seleccionamos los siguientes conceptos y definiciones que emanan como productos de investigaciones sistemáticas y consideramos entre los más pertinentes para este trabajo.

Rescatamos que la contabilidad permite obtener:

conocimiento metódico y sistemático, esencialmente cuantificado, de una parte de la realidad de los entes, en un lugar y tiempo determinados. Para ello, es necesario distinguir su marco teórico conceptual y un proceso contable que opera sobre distintos elementos concretos (tangibles o intangibles) que conforman su discurso (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2010: 58).

Dicho proceso contable permite captar la realidad a través de distintos enfoques, entre los que se destacan el económico-financiero tradicional y el socio-ambiental, y elaborar informes contables o representaciones de porciones de la realidad de los entes y de su entorno, dando origen a las denominadas especialidades o ramas contables: contabilidad financiera y socio-ambiental respectivamente (p. 58).

Seleccionamos de Geba y Fernández Lorenzo (2001), Fernández Lorenzo y Geba (2007) y de Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti (2007: 9-11) como “**objetivo de la contabilidad socio-ambiental:** obtener y brindar conocimiento metódico y sistemático de la realidad en su dimensión socio-ambiental. Es decir, del patrimonio socio-ambiental de un ente y de los impactos sobre el mismo y en su entorno.” (p. 54). Interpretamos por “**dimensión socio-ambiental:** la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones” (p. 54).

Entendemos por “**Impacto socioambiental:** [al] efecto o consecuencia de la actividad del ente en el todo socio-ambiental y viceversa [...]. Se incluyen aspectos culturales y naturales, directos o indirectos, positivos o negativos” (p. 54). Constituye el “**proceso contable:** [el] conjunto de etapas lógicamente ordenadas para el cumplimiento de una finalidad, obtener información contable, respetando los parámetros del marco teórico de la respectiva especialidad contable. Está compuesto por los subprocesos de descripción, comunicación y revisión y control” (p. 54).

Denominamos como “**ente emisor:** a quien pertenece la información contenida en el balance socio-ambiental, como informe contable. Constituye el sujeto del proceso contable”. Son los “**usuarios:** quienes utilizan la información socio-ambiental procesada. Abarca el área interna y externa al emisor (administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, etc.) (p. 54)”.

Referido a:

Exposición: La información socio-ambiental deberá transmitirse junto a los estados contables tradicionales a través de informes contables denominados balances sociales, socio-ambientales o estados contables de responsabilidad social. Contendrán la información necesaria para una correcta interpretación de la situación social y del medioambiente de la naturaleza del ente y de los impactos socio-ambientales que ocasiona su actividad (pp. 55-56).

En cuanto a los informes contables socio-ambientales, rescatamos que son necesarios y

acompañan a concientizar a quien procesa y sistematiza los datos, a quien decide, planifica y controla, contribuyendo a una gestión más inteligente de los recursos naturales y de los procesos socio-ambientales. [Además] expertos en administración, ecólogos, filósofos, economistas, biólogos, sociólogos, entre otros, pueden contar con un instrumento de información que les posibilite conocer de manera sistematizada, metódica y auditable aspectos sociales y naturales muchas veces dispersos, contribuyendo a conocer sus interacciones. (Pahlen, Geba, Bifaretti, Sebastián, 2011: 4).

El enfoque contable socio-ambiental permitiría sistematizar

determinadas circunstancias, fenómenos y efectos sobre un patrimonio socio-ambiental (cultural-natural), más allá de lo económico-financiero, para conocer una realidad que incluye variables culturales y naturales utilizando porcentajes e indicadores objetivos y subjetivos, expresa-

dos en diferentes unidades de medida y relaciones proporcionales. (Geba, Bifaretti, Sebastián, 2012: 6).

Interpretamos que los conceptos contables clave de aspectos ambientales en la especialidad socio-ambiental, pueden ayudarnos a comprender y sistematizar los componentes sociales relevantes de dicha especialidad. De Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 a), interpretamos como:

Activo natural: no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles [...], incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta [...] (p. 22).

Pasivo natural: estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios... (p. 22).

Patrimonio neto natural: resultaría del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos naturales. En este caso puede resultar: Patrimonio neto natural = Activo natural – Pasivo natural [...]. El patrimonio neto natural estaría conformado por un capital natural (que no debería ser inferior al “capital natural mínimo a mantener” para preservar el equilibrio ecosistémico) y los resultados netos naturales de los distintos ejercicios económicos (p. 23).

Resultado natural del período: habría una denominada ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio natural y una pérdida o déficit en el caso contrario [...] *Ingresos naturales*: [a los] aumentos del patrimonio neto natural originados por la regeneración natural o por servicios ecosistémicos, con o sin la intervención humana (“como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o... de petróleo o gas en esta industria”) (p. 23).

Como definición de Balance Social (BS) a los fines de este trabajo adoptamos el que se expresa en nuestro país a través de la resolución técnica N° 36 (RT 36) que adopta como modelo de balance social a la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, de la *Global Reporting Initiative* (GRI). En la citada norma se entiende por Balance Social al

instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, 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, am-

biental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento (FACPCE, 2012: 6).

Se lo considera como un estado contable porque su preparación debe cubrir los requisitos de la información contenida en los estados contables (marco conceptual de las normas contables profesionales RT N°16 distintas a las NIIFs), y cumplir con los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidas en la guía GRI.

Se puede presentar el BS en forma conjunta con los estados contables financieros del ente, o por separado, pero haciendo referencia en el BS a dichos estados contables y cómo lograr su acceso. El período por el que se emite debe ser el mismo al que se refieren los estados contables. Para la RT 36, la estructura del BS incluye la Memoria de Sostenibilidad y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, conocido comúnmente como Estado del Valor Agregado o Añadido.

Los conocimientos contables mantienen una estrecha relación con los conocimientos de la economía, entre otras disciplinas, los que se actualizan y perfeccionan en su relación constante con la realidad y otras disciplinas. En el *Oxford dictionaries* (2015), se define a la Economía como: “Ciencia que estudia los recursos, la creación de riqueza y la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, para satisfacer las necesidades humanas”.

En el siglo XVIII, el economista Adam Smith (1723-1790) reconoce tres factores de producción que participan en la actividad económica y son recompensados en el mercado: la tierra (a través de la renta), el trabajo (por el salario) y el capital (por el interés). Pero,

la ciencia económica actual incluye otros recursos económicos como factores productivos, al considerar que se trata de elementos indispensables dentro de la compleja actividad actual. La tecnología y la ciencia suelen aparecer,

entonces, como un nuevo factor productivo, al igual que el capital humano o el capital social (Definición.de, 2015)

Desarrollo

En aras de avanzar en la sistematización de conceptos y definiciones contables de lo social con un enfoque contable socio-ambiental, iniciamos la selección y análisis de conceptos y definiciones de riqueza, activo social, pasivo social y capital social, entre otros, desde distintas áreas del saber y desde los comprendidos en el marco conceptual de las normativas contables nacionales e internacionales siguientes:

a) Conceptos y definiciones de activo social, pasivo social, patrimonio neto social y capital social desde áreas del saber distintas al contable

En Klisberg (1997) se manifiesta que:

Una nueva visión de los impactos y beneficios del empleo eficiente de recursos en el campo social está en plena ebullición actualmente en el mundo. El Premio Nobel Amartya Sen señala que [...] se ha marginado, postergado, o sacrificado el gasto en lo social en nombre de consideraciones cortoplacistas. [...] Educación, salud, y nutrición, entre otros, no son en realidad gastos sino “inversiones” de muy alta rentabilidad, y los países que han asignado recursos sostenidos a estos campos, y los han manejado con eficiencia, están cobrando ahora réditos muy importantes en términos de progreso, y ventajas competitivas (p. 1).

...La existencia de desarrollo social, no solo es deseable por sí mismo por sus múltiples implicancias en el perfil de la sociedad; sin ese “piso” los avances económicos carecen de sustentabilidad.

En documentos del Banco Mundial se plantea que existen cuatro tipos de capital en una sociedad: los activos naturales integrados por la dotación de recursos geográficos originarios de la misma, los activos producidos por la acción humana desde infraestructura hasta medios financieros, el capital humano conformado por la población, y el capital social integrado por los valores, las instituciones, la capacidad de asociacionismo, el clima de confianza entre los actores sociales y las pautas culturales entre otros aspectos. Se señala que el capital humano y el social, deben revalorizarse.

En el siglo XXI su peso será decisivo. La calidad de los recursos humanos de un país, y la “inteligencia” de sus instituciones, definirán seriamente su posición relativa en los procesos de globalización (p. 1).

Según la página del Banco Mundial, en “términos generales, la riqueza total de un país incluye las existencias de capital producido, capital natural y capital humano y social, todo lo cual cimienta la generación del ingreso nacional”. El Banco Mundial ha tomado “la decisión de utilizar más ampliamente el concepto de contabilidad de la riqueza en sus operaciones...” (Banco Mundial, 2014 a). En la edición 2014 de los “**Indicadores del desarrollo mundial**” (WDI, por sus siglas en inglés), se expresa que “se incluyen nuevos indicadores de emaciación severa, desagregada por sexo; estimaciones nacionales de la participación en la fuerza de trabajo; relaciones entre el empleo y la población, y desempleo” (Banco Mundial, 2014 b).

En el *Diccionario de Términos Económicos* de César Sepúlveda, se entiende que “la **riqueza económica** de una nación está constituida por la reserva total de bienes, servicios, factores productivos y recursos naturales. Vale decir, la riqueza incluye la reserva de casas, maquinarias, caminos, escuelas, tecnología, educación, yacimientos mineros, etc.” (García Crespo, 2013). Para los individuos, la riqueza

es su reserva, sería la suma de posesiones tangibles e intangibles con un valor de mercado. Según esta definición, “riqueza es el **conjunto de posesiones** de una nación o de un individuo [...] Sin embargo, existe una segunda acepción del término que se ajusta más a la idea común que se tiene sobre él” (García Crespo, 2013).

De acuerdo al “diccionario económico de La Caixa,

la riqueza es la **abundancia** de las posesiones de bienes de una persona física o jurídica, una región o un país. La riqueza está directamente relacionada con la abundancia. Y generalmente, se refiere a la abundancia de posesiones de valor material: **dinero, inmuebles o cualquier otro tipo de bien**” (García Crespo, 2013).

Puede hablarse de

una **riqueza material** referida únicamente a la posesión de bienes económicos; pero la riqueza también puede ser **inmaterial**, referida a lo que podrían llamarse “los bienes del espíritu”: los conocimientos, los valores, la educación de una persona o una nación. Otras clasificaciones hablan de riqueza natural y riqueza industrial; riqueza familiar y social; riqueza libre y privada, etc. (García Crespo, 2013).

Según Mora Roa, Montes Salazar y Mejía Soto⁶ (2011), puede considerarse que:

La responsabilidad social corporativa, es entendida normalmente como la contribución activa y voluntaria de las

6 Mora Roa Gustavo: economista de la Universidad Autónoma de Colombia y magister en gerencia del talento humano, Universidad de Maizales; Carlos Alberto Montes Salazar: contador público, doctor en administración de negocios, magister en gerencia del talento humano; Mejía Soto Eutimio: especialista en gerencia social de la Universidad de Antioquia, contador público y filósofo de la Universidad del Quindío.

organizaciones al mejoramiento social, económico y ambiental, casi siempre con el objetivo de mejorar su nivel competitivo.

Debe comprenderse que la responsabilidad social corporativa va más allá del cumplimiento de las leyes y de las normas técnicas, manteniendo por supuesto su debido respeto y su estricto cumplimiento. En este sentido, las normas relacionadas con el medioambiente son el punto de partida con la responsabilidad social corporativa. El cumplimiento de estas normas básicas corresponde a las obligaciones que cualquier empresa debe cumplir simplemente por el hecho de realizar su actividad misional.

La responsabilidad social corporativa comprende un conjunto de prácticas, estrategias y sistemas de gestión empresariales que promueven el equilibrio entre las dimensiones: económica, social y ambiental de las organizaciones, públicas y privadas (p. 7).

Los autores también expresan que es posible afirmar que conservan su dependencia a la contabilidad financiera los conceptos creados para definir los elementos sociales y ambientales en un estado contable, pues presentan una estructura similar a esta.

Se puede afirmar que, tal es el caso del diseño de balances sociales y planes generales de contabilidad en diferentes países... es importante crear una ruptura en dichos elementos para dar paso a una verdadera contabilidad social. Las siguientes definiciones plantean un punto de vista financiero frente a lo social (IDEA, 2001; Ablan y Mendez, 2004; Ayerbe et al, 2009) (p. 132).

Entre las definiciones se incluyen:

- “Activo social”: constituido por los bienes “adquiridos o poseídos por el ente” y que le permitan cumplir la responsabilidad social (menciona a intangibles, maquinaria que no producen en mayor proporción deterioro ambiental, la materia prima reciclable) (p. 132).
- Expresan que para lograr un verdadero equilibrio social debe replantearse lo entendido por activo en “contabilidad financiera” observando una realidad social más amplia. “Un activo social debe contener a la comunidad en un estado social de derecho, puesto que son ellos la propiedad del entorno” (p. 133).
- “Pasivo social”: incluye las deudas u obligaciones que son contraídas con la comunidad, permitiendo “evidenciar los deberes a cumplir la misma” (p. 133).
- También, y desde otro punto de vista, consideran que “el pasivo social puede ser el conjunto de elementos o circunstancias que impiden el buen desarrollo en la sociedad como la intolerancia, la pobreza, la distribución inequitativa de los recursos, la violencia, entre otros” (p. 133).
- “Patrimonio social”: integrado por “las personas, las familias y la capacidad que poseen estas para generar espacios de interacción que permitan el desarrollo cultural” (p. 133).
- “Ingresos sociales”: como “las entradas percibidas por la empresa como consecuencia de ejercer prácticas sociales”. Interpretan que, desde otra perspectiva, “los ingresos provenientes de una sociedad son los beneficios que se obtienen del trabajo en sociedad”. Mencionan como ejemplos cuestiones ambientales y sociales como las mejoras realizadas a la conservación del ambiente por medio del reciclaje o el apoyo que se

brinda a las personas para fomentar la tolerancia y el respeto (p. 133).

Desde el campo de las matemáticas, los investigadores Hernández Santoyo (*), Pérez León (**) y Alfonso Alemán (***) (2009)⁷ en el marco del trabajo de investigación que tiene por objetivo general diseñar un sistema de contabilidad del balance social para las cooperativas que permita registrar, medir y evaluar su desempeño o acción social, definen al balance social como “un instrumento que permite medir y evaluar de manera sistemática a la situación de la empresa con respecto a su acción social en un momento determinado” (p. 67). Menciona como componentes a:

- Activo social: integrado por “las necesidades y expectativas detectadas en un mercado social objetivo”.
- Activo fijo social: comprendido por “las necesidades y expectativas básicas que no se resuelven en el corto plazo”, como por ejemplo: el ingreso económico, la estabilidad laboral, la salud, la vivienda, la educación, el descanso, otros.
- Activo corriente social: contiene las “necesidades y expectativas de realización más inmediatas y que pueden no ser permanentes” (menciona las vacaciones, las becas y los reconocimientos).
- Pasivo social: incluye las “necesidades y expectativas sociales que están pendientes por resolver en un mercado social objetivo”.
- Patrimonio social: constituido por “las necesidades y expectativas satisfechas de un mercado social objetivo” (pp. 67-68).

7 (*) y (**) profesores del Departamento de Matemática, Universidad de Pinar del Río. (***) profesor investigador del Centro de Estudios sobre Desarrollo Cooperativo y Comunitario, Universidad de Pinar del Río.

En la actualidad, la globalización ha generado distintas iniciativas, frente a la necesidad de complementar el tradicional enfoque económico-financiero. Una de dichas iniciativas es el informe integrado del Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC). En el marco internacional (IR) del IIRC (2013) se interpreta que

Los capitales son inventarios de valor que aumentan, disminuyen o se transforman a través de las actividades y salidas de la organización. Por ejemplo, el capital financiero de una organización se incrementa cuando se obtiene un beneficio, y la calidad de su capital humano mejora cuando los empleados están mejor capacitados (p. 12).

Se diferencian los siguientes seis tipos de capitales:

1. “Capital financiero”: como el conjunto de fondos que se encuentra disponible en las organizaciones para ser usado en la producción de bienes o en la prestación de servicios, y que se obtiene por medio de financiación (“como deuda, capital o subvenciones, o generado a través de operaciones o inversiones”).
2. “Capital industrial”: como los objetos físicos fabricados que se encuentran disponibles para una organización para ser utilizados en la producción de bienes o en la prestación de servicios, incluye edificios, equipos, infraestructura (“como carreteras, puertos, puentes y plantas de tratamiento de residuos y agua”). Generalmente es creado por otras organizaciones, pero incluye los activos que la organización que informa fabrica para la venta o utiliza.
3. “Capital intelectual”: como intangibles que se basan en el conocimiento de la organización. Se incluyen la propiedad intelectual (“patentes, derechos de autor,

software, derechos y licencias”) y el “capital organizacional” como “el conocimiento tácito, los sistemas, los procedimientos y los protocolos”.

4. “Capital humano”: como las competencias, las capacidades y las experiencias de las personas, y sus motivaciones para innovar. Se incluye su alineación y apoyo al marco de gobierno, al enfoque de gestión de riesgos y los valores éticos de una organización; la capacidad para comprender, para desarrollar e implementar la estrategia de la organización; y la lealtad y motivación para mejorar procesos, productos y servicios, así como “su capacidad para dirigir, gestionar y colaborar”.
5. “Capital social y relacional”: como las instituciones y las relaciones (dentro y entre) “las comunidades, los grupos de interés y otras redes; y la capacidad de compartir información para mejorar el bienestar individual y colectivo”. Se incluyen las normas compartidas y los valores y conductas comunes, así como las “relaciones con grupos de interés clave, y la confianza y la voluntad de participar en una organización que ha desarrollado y se esfuerza por construir y proteger su relación con grupos de interés externos” e intangibles que se encuentran asociados a la marca y a la reputación que ha desarrollado una organización.
6. “Capital natural”: como los recursos y procesos medioambientales (renovables y no renovables) que brindan “los bienes y servicios que sostienen la prosperidad pasada, actual o futura de una organización”. Se incluyen el aire, el agua, la tierra, los minerales, los bosques, “la biodiversidad y la salud del ecosistema” (pp. 12-13).

Otra iniciativa internacional es la mencionada guía de la *Global Reporting Initiative* (GRI). Esta iniciativa es la más reconocida a nivel internacional para la elaboración de memorias de sostenibilidad. La versión G4 es la más reciente e incluye indicadores para las categorías economía, medioambiente y desempeño social. Particularmente, en la “categoría desempeño social” se considera que la “dimensión social de la sostenibilidad está relacionada con la repercusión de las actividades de una organización en los sistemas sociales en los que opera” (GRI, 2013: 64). Dicha categoría social, a su vez, contiene las siguientes subcategorías:

- **“Prácticas laborales y trabajo digno”** considera los aspectos: empleo, relaciones entre trabajadores y la dirección, salud y seguridad en el trabajo, capacitación y educación, diversidad e igualdad de oportunidades, igualdad de retribución entre mujeres y hombres, evaluación de las prácticas laborales de los proveedores, mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales.
- **“Derechos humanos”** considera los aspectos: inversión, no discriminación, libertad de asociación y negociación colectiva, trabajo infantil, trabajo forzoso, medidas de seguridad, derechos de la población indígena, evaluación, evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos, mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos.
- **“Sociedad”** considera los aspectos: comunidades locales, lucha contra la corrupción, política pública, prácticas de competencia desleal, cumplimiento regulatorio, evaluación de la repercusión social de los proveedores, mecanismos de reclamación por impacto social.

- **“Responsabilidad sobre productos”** considera los aspectos: salud y seguridad de los clientes, etiquetado de los productos y servicios, comunicaciones de mercadotecnia, privacidad de los clientes, cumplimiento regulatorio (pp. 65- 83).

La mencionada guía expresa:

La memoria de sostenibilidad de la organización presenta los datos correspondientes a cada aspecto material, es decir, aquellos cuyos efectos son considerados importantes por la organización. Los aspectos materiales son aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso notable en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés (p. 43).

b) Conceptos y definiciones de activo social, pasivo social y patrimonio neto social desde los marcos conceptuales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y de las normas contables nacionales

Si bien desde otras áreas del saber diferentes al contable se han detectado avances en términos tales como activo ambiental, pasivo ambiental, capital social, activo social, entre otros, el marco conceptual del IASB se centra en la información financiera y en los estados financieros. Mientras que en la RT N°16 FACPCE se los identifica como estados contables. Una enunciación de los contenidos de dichos marcos conceptuales se incluye en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1: Cuadro comparativo entre aspectos del Marco Conceptual del IASB y del Marco Conceptual de FACPCE (RT. 16)

Marco conceptual	Conceptos y definiciones sobre:
IASB (2010)	(a) “El objetivo de la información financiera”; (b) “Las características cualitativas de la información financiera útil”; (c) La definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y (d) Los “conceptos de capital y de mantenimiento del capital” (pp. 5, 6).
FACPCE (2011)	(a) “Objetivo de los estados contables”; (b) “Requisitos de la información contenida en los estados contables”; (c) “Elementos de los estados contables”; (d) “Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables”; (e) “Modelo contable”; (f) “Desviaciones aceptables y significación” (p. 1).

Fuente: Elaboración propia

- ***Marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera***

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*” (IFRS, 2012:1), 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 revisó 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” (p. 1).

Este marco conceptual establece los conceptos a considerar en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos, como así también el siguiente objetivo de la información finan-

ciera con propósito general: “que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad” (p. 1). Se reconoce que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, ya que los “estados financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan” (p. 2). Se expresa que: “Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable” (p. 2). También que los “estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible” (p. 2).

Se entiende que:

[Las características cualitativas] identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera) (p. 2).

Se interpreta que la información financiera tiene que ser relevante y una representación fiel de lo que pretende representar para que sea útil, dicha utilidad se mejora cuando es oportuna, comparable, verificable, y comprensible. “El IASB reconoce que el costo puede ser una restricción al prepararse información financiera útil” (p. 2).

Es objeto de reconocimiento, toda partida que cumple la

‘definición de elemento siempre que: (a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y (b) que el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad’ (p. 3).

Se interpreta la medición como el proceso para determinar

los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición (p. 3).

Se interpreta que:

El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Suministra la conexión entre los conceptos de capital y los conceptos de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir esta última; lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital de una entidad y lo que es recuperación del capital; solo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rendimiento del capital (p. 3).

Es por ello, que “la ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida” (p. 3).

Al momento de la elaboración del presente trabajo se encuentra en período de consulta el **Proyecto de Norma Marco Conceptual para la Información Financiera**, la recepción de comentarios es hasta el 26 de octubre de 2015. El objetivo del mencionado proyecto es mejorar la información financiera proporcionando un conjunto de conceptos más completo, claro y actualizado. Por ello, este proyecto de norma, en particular en su capítulo 4, trata las definiciones de los elementos de los estados financieros (por ejemplo: activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos). El IASB propone definir los elementos de los estados financieros

de la siguiente forma, los que se presentan a continuación de modo comparativo con lo prescrito en el marco conceptual vigente a la fecha:

Cuadro N°2: cuadro comparativo entre conceptos clave del proyecto de Norma Marco Conceptual para la Información Financiera-2015 y del Marco Conceptual para la Información Financiera-2010

Activo	<p>“Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos”. (IFRS, 2015: 12).</p>	<p>“Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”. (IFRS, 2010: 24).</p>
Pasivo	<p>“Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados” (p.12).</p> <p>Se aclara que la definición de pasivo hace referencia a una “obligación presente”. Se considera que: “Una entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico si: (a) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar dicha transferencia; y (b) la obligación ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades que establecen la medida de su obligación.” (p. 13).</p>	<p>“Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (p. 24).</p>
Patrimonio	<p>“Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos” (p. 12).</p>	<p>“Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos” (p. 24).</p>
Ingresos	<p>“Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (p. 12).</p>	<p>“Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio” (p. 28).</p>

Fuente: Elaboración propia

En el cuadro precedente puede observarse, entre otras consideraciones, que tanto en el marco conceptual vigente como en el borrador propuesto no se diferencia entre patrimonio neto y patrimonio. En el activo observamos que se propone la inclusión de la distinción del recurso como económico y presente. Respecto de ingresos y gastos se presentan contenidos más reducidos aunque igualmente claros.

- ***Marco conceptual de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - Resolución Técnica 16***

Para la realización de un análisis de contenido de las definiciones de activo, pasivo y capital, entre otros, incluidos en la RT 16, Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 a) rescatan lo siguiente:

Activos: “un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente)” (FACPCE, 2011: 6). El valor de cambio de un bien está dado cuando existe la posibilidad de canjearlo por efectivo u otro activo, “utilizarlo para cancelar una obligación” o distribuirlo entre los propietarios del ente. Mientras que un “bien tiene un valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos” (p. 6). En ambos casos:

se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión... (p. 6).

Por sí mismas, las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar a activos. Asimismo, el carácter de activo no depende de: “su tangibilidad”, “la for-

ma de adquisición”, “la posibilidad de venderlo por separado”, “la erogación previa de un costo”, “del hecho de que el ente tenga la propiedad”. Es decir, un elemento activo (tangible o intangible), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa, debe tener valor para un ente (representado por efectivo o sus equivalentes o tener aptitud para generar un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo). (Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 a: 9).

En cuanto a pasivos, se rescata que

un ente tiene un pasivo cuando:

- a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra;
- b) la cancelación de la obligación:
 1. es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;
 2. deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor (FACPCE, 2011: 7).

Este concepto de pasivo es abarcador de:

las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente [...] cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios (p. 7).

La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización (p. 7).

La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí, al nacimiento de un pasivo (p. 7).

Para cancelar, total o parcialmente, un pasivo generalmente se entrega dinero u otro activo, se presta un servicio, se reemplaza la obligación original por otro pasivo o se convierte la deuda en capital, pudiendo también quedar cancelado por la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 a: 9).

También se han trabajado los términos:

Patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados. En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, es: Patrimonio neto = Activo – Pasivo (FACPCE, 2011: 7).

...se considera *aportes* al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futuras suscripciones de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados.

Esto implica la adopción del criterio de que el *capital a mantener* es el *financiero* y no el que define un determinado nivel de actividad (habitualmente denominado *capital físico*) (p. 8).

Respecto de las transacciones con los propietarios se incluyen los aportes y los retiros. “Comprometer un aporte de capital a un ente conlleva la obligación de entregarle recursos (efectivo u otros bienes), de prestarle servicios, de hacerse cargo de algunas de sus deudas o de condonarle un crédito previamente acordado” (p. 8). En cuanto a los “retiros implican la obligación del ente de entregar recursos a los propietarios, de prestarles servicios, de asumir una obligación por su cuenta o de condonarles un crédito previamente acordado” (p. 8).

Como resultado del período: “el resultado del período se denomina *ganancia* o *superávit* cuando aumenta el patrimonio y *pérdida* o *déficit* en el caso contrario” (p. 8). Se aclara que las variaciones patrimoniales cualitativas “no alteran la cuantía del patrimonio neto” (p. 8).

Mientras que los *ingresos* son “aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente” (p. 8). Estos generalmente resultan “de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria” (p. 8).

De los análisis realizados hasta el presente, es posible obtener los siguientes resultados.

Resultados

Hasta el desarrollo realizado, observamos la consideración de los siguientes aspectos para la dimensión social, algunos desde un punto de vista económico-financiero:

- Cumplimiento de normativas referidas a salubridad e higiene, laborales y sociales;
- educación, salud, y nutrición, los que son entendidos como inversión;

- emaciación severa, por sexo; estimaciones de la participación en la fuerza de trabajo; relaciones entre el empleo y el desempleo con población;
- bienes adquiridos o poseídos que permiten dar cumplimiento a la responsabilidad social, “contener a la comunidad en un estado social de derecho”, deudas u obligaciones con la comunidad, “conjunto de elementos o circunstancias que impiden el buen desarrollo en la sociedad como la intolerancia, la pobreza, la distribución inequitativa de los recursos, la violencia”, otros;
- “necesidades y expectativas detectadas en un mercado social objetivo”, “necesidades y expectativas básicas que no se resuelven en el corto plazo”, estabilidad laboral, salud, vivienda, educación, descanso, vacaciones, becas, reconocimientos, otros, necesidades y expectativas sociales no resueltas “en un mercado social objetivo”, “necesidades y expectativas satisfechas”;
- “inventarios de valor que aumentan, disminuyen o se transforman por las actividades y las salidas de la organización”, normas compartidas, valores y conductas comunes;
- “relaciones entre trabajadores y la dirección”, “salud y seguridad en el trabajo”, “capacitación y educación”, “diversidad e igualdad de oportunidades”, “igualdad de retribución entre mujeres y hombres”, “evaluación de las prácticas laborales de los proveedores”, “mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales”, “inversión”, “no discriminación”, “libertad de asociación y negociación colectiva”, “trabajo infantil”, “trabajo forzoso”, “medidas de seguridad”, “derechos de la población indígena”, “prácticas de competencia desleal”, “cumplimiento regulatorio”, “evaluación de la repercusión social de los proveedores”, “mecanismos de reclamación por impacto social”, otros, según GRI.

También observamos distintas definiciones sobre activo social, pasivo social y patrimonio social y desde diferentes disciplinas. No detectamos consideraciones sobre patrimonio neto social.

En el marco conceptual del IASB y en el marco conceptual de FA-CPCE (RT. 16) no observamos mención expresa a los aspectos sociales mencionados. Como resultado de los análisis comparativos realizados, según las características cualitativas consideradas del marco conceptual para la información financiera (2010), en un principio un activo debería ser para el ente un “recurso” que, como resultado de sucesos pasados, controla y del cual espera obtener beneficios económicos. Un pasivo representaría una obligación presente del ente, que ha surgido de hechos pasados y que para cancelarla debe desprenderse de recursos. El patrimonio (al no diferenciarlo de patrimonio neto) debería corresponder a la diferencia entre los activos del ente y sus pasivos; mientras que los ingresos sociales representarían beneficios del periodo contable que aumentan el patrimonio social y no se originan en aportes de los propietarios.

De una sinergia entre los conceptos contables clave de aspectos ambientales desarrollados por el equipo según RT 16, en un principio, podría resultar para la dimensión social de la especialidad contable socio-ambiental que:

El *activo social*: no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de desarrollo social de una comunidad.

El *pasivo social*: podría estar conformado cuando por un hecho anterior el ente está obligado (legalmente o voluntariamente al aceptar determinadas responsabilidades hacia terceros) a transferir activos o prestar servicios, o es altamente probable que así sea y su cancelación no puede eludirse.

El *patrimonio neto social*: resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales.

El *resultado social del período*: podría generarse por aumento o disminución del patrimonio social no originado en las relaciones del ente con sus propietarios.

Conclusiones

De los desarrollos y consideraciones realizados es posible inferir sobre la importancia de lo social desde lo patrimonial financiero y sus variaciones así como desde el enfoque socio-ambiental, ambos se encuentran imbricados en una mutua interacción.

También es posible concluir sobre la necesidad de profundizar en los conceptos clave de la contabilidad para el enfoque socio-ambiental. El enfoque socio-ambiental permitiría contar con informes contables socio-ambientales de aspectos sociales, además de ambientales, considerando el patrimonio y los impactos con un sentido amplio, clasificados como activo social, pasivo social y patrimonio neto social, utilizando distintas unidades de medidas pertinentes y teniendo en cuenta un capital socio-ambiental a mantenerse.

Cabe aclarar que el presente pretende ser el inicio de futuros desarrollos que contribuyan a complementar las elaboraciones realizadas para la especialidad contable socio-ambiental con el ánimo de satisfacer necesidades de información contable social, integrada a lo ambiental. Interpretamos que profundizar en los términos contables clave para lo social propiciaría elaborar informes metódicos y sistemáticos, principalmente cuantificados y evaluables de las organizaciones a quienes pertenecen y de quienes interactúan con ellas, con similares componentes cualitativos a los estados contables económico-financieros tradicionales.

CAPÍTULO VI

Contabilidad socio-ambiental: una integración conceptual para la sustentabilidad de las organizaciones económicas (*)

*Norma B. Geba, María Laura Catani,
Marcela C. Bifaretti y Mónica P. Sebastián*

La información contable económica-financiera, social y ambiental, metódica y sistemática, con evaluación profesional independiente, es cada vez más necesaria y requerida para conocer y gestionar la sostenibilidad organizacional.

Se integran algunos desarrollos contables realizados con enfoque socio-ambiental y puede inferirse que es posible realizar un corpus teórico para la especialidad contable socio-ambiental que diferencie lo social y ambiental y respete especificidades de la disciplina contable, útil para la sustentabilidad, o sostenibilidad, de las organizaciones económicas y, con ello, para la sociedad en su conjunto.

Introducción

La información contable económica-financiera, social y ambiental, metódica y sistemática, con evaluación profesional independiente,

(*) En base a la ponencia presentada y expuesta en la V Jornada del Departamento de Contabilidad. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, 2016.

es cada vez más necesaria y requerida para conocer y gestionar la sustentabilidad organizacional. AG Sustentable (2015) brinda un resumen del panorama y principales aspectos que hacen al proceso de rendición de cuentas con fines de divulgación hacia medios académicos, periodísticos y de *benchmark*. Observa que, desde 2008, año de publicación de su primer análisis, “son cada vez más las organizaciones, en Argentina y en el mundo, que se suman a un proceso de rendición de cuentas, un elemento sustancial a la hora de diseñar una estrategia de sustentabilidad” (AG Sustentable, 2015: 2).

El análisis realizado contempla memorias de sostenibilidad publicadas en Argentina durante 2014 y principios de 2015, correspondientes a los períodos 2013 y 2014. Se expresa que alcanza la cobertura de memorias de sostenibilidad publicadas en más de 70 países y que alrededor del “mundo” los socios estratégicos, designados para el programa GRI Data partners, son más de 40. “La base de datos del *Global Reporting Initiative* incluyen más de 29.000 memorias de sostenibilidad correspondientes a más de 8.000 organizaciones alrededor de todo el mundo” (p. 6).

En los distintos continentes, la diferencia entre los que la emiten y los que no la emiten es notoria, ascendiendo a más de 30%. En el gráfico memorias de sostenibilidad por región, se informa: Oceanía 4%; África 7%; América Latina y el Caribe 13%; América del Norte 14%; Asia 25%; y Europa 37%. En memorias de sostenibilidad en el mundo, se expresa que, en 2014, el 77% publica memorias utilizando los lineamientos del GRI (79% en 2013); el 29% de memorias GRI publicadas utilizan la guía G4 (2% en 2013); ascienden al 26% las memorias publicadas que también son comunicaciones de progreso del pacto global de Naciones Unidas (27% en 2013); el 36% de memorias GRI publicadas cuentan con verificación independiente (37% en 2013); y el 10% de las memorias publicadas se autodeclaran como reportes integrados (13% en 2013).

En Argentina, se publican un total de 87 memorias de sostenibilidad en 2014, reflejando un incremento del 19% con respecto al

año 2013 (que totalizan 73 memorias), “esperando alcanzar las 100 memorias de sostenibilidad para 2015”. También en Argentina, en 2014, ascienden a 93% las memorias que utilizan los lineamientos del GRI, siendo el mayor porcentaje registrado en Argentina (“y superior a la proporción global”). El 35% de memorias GRI utilizan la guía G4 (“siendo también una proporción mayor que el nivel global”) y el 24% de las memorias tienen una verificación independiente (principalmente realizadas por “grandes firmas de auditoría, organizaciones certificadoras y pequeñas firmas boutique”) (p. 12). Además, se informa que el 59% de organizaciones que se encuentran adheridas al pacto global de Naciones Unidas han publicado su memoria de sostenibilidad y comunicación de progreso (COP), y en el 22% de las memorias referencian en su estrategia de sustentabilidad la utilización de la guía ISO 26000 de responsabilidad social, entre otras. (p. 13). Respecto a la presencia en rankings y premios, se incluye que publican memorias de sostenibilidad, entre otras:

- “100% de las empresas reconocidas por la revista Mercado en 2015”;
- “80% de las 10 primeras empresas en el ranking de reputación corporativa MERCO 2014”;
- “80% de las empresas ganadoras del premio Ciudadanía Empresaria de AMCHAM 2014”;
- “70% de las empresas en el ranking de las mejores empresas para trabajar 2014 (GPTW)”;
- “70% de las empresas ganadoras del premio IDEA a la excelencia institucional empresaria” (p. 17);
- “38% de las empresas en el ranking de las 100 empresas de mayor facturación de la Revista Mercado 2014”;
- “42% de las empresas que forman parte del panel general del Merval”;
- “7 Organizaciones utilizan los lineamientos de la resolución técnica N° 36 - balance social” (p. 18).

En cuanto al Monitor Empresarial de Reputación Corporativa (Merco) se entiende como uno de los monitores de referencia en el mundo, se trata de un instrumento de evaluación reputacional que se lanza en el año 2000 y se basa en una metodología *multistakeholder* compuesta por cinco evaluaciones y doce fuentes de información: “Actualmente Merco elabora seis rankings (Merco Empresas, Merco Líderes, Merco Responsabilidad y Gobierno Corporativo, Merco Talento, Merco Consumo y MRS) y tiene presencia en once países: España, Colombia, Argentina, Chile, Ecuador, Bolivia, Brasil, México, Perú, y en proceso en Centroamérica (Costa Rica y Panamá)” (merco, 2016). Respecto de Amcham Argentina, cámara de comercio de Estados Unidos en Argentina, “es una organización no gubernamental, independiente y sin fines de lucro, con 98 años de trabajo dedicada a la promoción del comercio bilateral y la inversión entre los dos países” (Amcham, Argentina, 2016). La organización “nuclea a 615 empresas. Estas emplean directamente a 400.000 personas en sus más de 200 plantas industriales distribuidas en todo el país y representan todos los rubros de la actividad económica, aportando el 19,2% del PBI, el 39% de la recaudación fiscal, el 19,3% de las importaciones y el 23,4% de las exportaciones de nuestro país” (Amcham Argentina, 2016).

Las memorias de sostenibilidad GRI, G4, brindan información de aspectos significativos (materiales) con enfoque económico-financiero y socio-ambiental de las organizaciones a quienes pertenecen, y su relación con el contexto (natural y cultural), incluyendo: contenidos básicos generales y contenidos básicos específicos (indicadores e información sobre el enfoque de gestión). Presenta indicadores para las categorías: economía, medioambiente y desempeño social, y la información sobre el enfoque de gestión (o *Disclosures of Management Approach—DMA—*) permite a la organización explicar la manera en que gestionan los efectos económicos, ambientales y sociales que se relacionan con los aspectos materiales. Desde lo contable, el abordaje económico-financiero de parte de la realidad de las organizaciones

económicas posee una vasta trayectoria doctrinaria y normativa que propende a la instrumentación de procesos dentro del ente, desde la captación del dato hasta la emisión de informes contables, internos y externos, metódicos y sistemáticos, y su evaluación.

El abordaje socio-ambiental contable es de más reciente desarrollo y posee dos corrientes principales complementarias. Una de las corrientes considera aspectos socio-ambientales con las variables del modelo económico-financiero y la otra corriente desarrolla la especialidad contable socio-ambiental, adecuando las principales variables del modelo contable tradicional.

En distintos estudios realizados por el equipo de investigación, entre los más actuales, en Geba y Bifaretti (2016); Catani (2016); Geba, Catani y Bifaretti (2016); Bifaretti y Catani (2015) y Geba, Bifaretti y Sebastián (2015), se ha observado para la elaboración y emisión de las memorias de sostenibilidad GRI, G4, la utilización de términos y de ciertas rutinas que conforman el universo contable. De los desarrollos realizados se ha concluido, entre otros aspectos, que:

Entre los indicadores propuestos por GRI, G4, para la categoría economía, medioambiente 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 (Geba y Bifaretti, 2016 b: 21).

...en el SIC tradicional de las organizaciones económicas se encuentra documentación respaldatoria con los datos

base para procesar y elaborar los indicadores seleccionados de la dimensión social, y brindar información para que los administradores o gestores del ente cuenten con lineamientos metódicos, sistemáticos y verificables para desarrollar información sobre el enfoque de gestión (*Disclosures of Management Approach —DMA—*) (Catani, 2016: 20).

Si bien puede interpretarse que las memorias de sostenibilidad y los informes de gestión que acompañan a las cuentas anuales con enfoque económico-financiero sirven a distintos cometidos complementarios, del desarrollo del estudio realizado puede inferirse que los entes que componen la muestra consideran necesario gestionar e incluir en los informes de gestión, que acompañan a sus estados contables financieros externos, información de aspectos ambientales con dicho enfoque. La información incluida en tales informes de gestión es narrativa, descriptiva y/o explicativa, y contiene en su conjunto aspectos sobre consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades que derivan del cambio climático, impactos económicos sobre mejora o deterioro de condiciones ambientales, pasivos por multas ambientales y gastos e inversiones ambientales, adicionando cuestiones referidas a determinados intangibles y activos reservados. Comparada con la información incluida en las memorias de sostenibilidad se observa un grado más elevado al contenido en la hipótesis de trabajo, un grado medio... (Geba, Catani y Bifaretti, 2016: 22).

...es posible inferir sobre la importancia de lo social desde lo patrimonial financiero y sus variaciones así como desde el enfoque socio-ambiental, ambos se encuentran imbricados en una mutua interacción.

También es posible concluir sobre la necesidad de profundizar en los conceptos clave de la contabilidad para el enfoque socio-ambiental. El enfoque socio-ambiental permitiría contar con informes contables socio-ambientales de aspectos sociales, además de ambientales, considerando el “patrimonio y los impactos en un sentido amplio de los términos”, clasificados como Activo Social, Pasivo Social y Patrimonio Neto Social, utilizando distintas unidades de medidas pertinentes y teniendo en cuenta un “capital socio-ambiental” a mantener. (Bifaretti y Catani, 2015: 18, 19). El desarrollo y los análisis llevados a cabo permiten inferir que podría actualizarse o adaptarse el SIC tradicional para la captación de datos sociales y ambientales, además de los económicos, que conforman los indicadores de GRI G4 por medio de la inclusión en el subproceso de “descripción y explicación cualitativa y cuantitativa de recursos y hechos referidos a un ente u organización”, del proceso contable, de minutas, informes de los sectores involucrados, certificaciones de organismos pertinentes, resultados de encuestas y otra documentación respaldatoria adecuada, de manera sistemática y metódica para su clasificación (como impacto, inversión socio-ambiental, gasto socio-ambiental, capital social, natural, otros), posterior registro e información (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2015: 21).

Tales investigaciones y desarrollos han permitido observar y proponer 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 imple-

mentar un glosario que mantenga dicho nivel de precisión, necesario y útil para comprender y diferenciar los términos clave utilizados (Geba, Catani y Bifaretti, 2016: 22, 23).

De rescatar que la

metodología holista propone de acuerdo con Hurtado que, cada evento refleja y contiene a la vez las dimensiones de la totalidad que lo comprende. Cada modo u holotipo de investigación comprende de un modo trascendente, estadios investigativos anteriores (acción integradora) y posibles desarrollos futuros (acción proyectiva), desplegando de esta forma el modelo de Ciclo Holístico como circuito global, continuo, concatenado e integrado, que ofrece soporte metodológico y epistémico al investigador (Londoño Ciro y Marín Tabares, 2002: 22).

Se propone el objetivo que se enuncia a continuación.

Objetivo

Es el objetivo del presente trabajo realizar 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 proyectiva), desplegando una forma de ciclo holístico como circuito global, continuo, concatenado e integrado que posibilite complementar la comprensión, transmitirla y perfeccionarla.

Metodología

De considerar que en sucesivos proyectos de investigación contable acreditados se han realizado investigaciones teóricas y empíricas, de-

sarrollos y adecuaciones, como productos de análisis críticos, comparativos e incursiones en otras disciplinas científicas, que permiten obtener cierto soporte metodológico y epistémico para el logro de avances en el conocimiento de la entendida especialidad contable socio-ambiental que, sistematizados parcialmente, necesitan reordenarse y transmitirse, se realiza una integración de algunos conceptos y definiciones base para la especialidad contable socio-ambiental.

Para realizar un corpus teórico base que propicie transmitir y perfeccionar los sentidos y significados de los términos que se integran, se considera un proceso deductivo, que contribuya a una comprensión desde lo general hacia lo particular, y comparativo entre el enfoque económico-financiero y socio ambiental, diferenciando lo ambiental y lo social.

Desarrollo

Para el presente desarrollo se tiene en cuenta que: “El enfoque holístico en investigación surge como respuesta a la necesidad integradora de los diversos enfoques, métodos y técnicas, que desde diversas disciplinas científicas han permeado el desarrollo del conocimiento humano” (Londoño Ciro y Marín Tabares, 2002: 22).

“Una de las claves de la investigación holística está en que se centra en los objetivos como logros sucesivos de un proceso continuo, más que como un resultado final. Al fijar la atención en los objetivos, las disputas entre diversos paradigmas desaparecen, porque el uso de determinados métodos ya no constituye criterio suficiente para diferenciar o caracterizar los tipos de investigación, ni los modelos epistémicos. Un investigador holístico puede usar las técnicas de la investigación positivista o de la etnografía, puede usar técnicas “cuantitativas” o “cualitativas” para el análisis, pero como tiene los objetivos claros, los métodos y las técnicas se utilizan de manera pertinente, apropia-

da, en consonancia con la naturaleza de la investigación (Hurtado de Barrera, 1998)” (Londoño Ciro y Marín Tabares, 2002: 22).

Con tales consideraciones, entre otras, se integran algunos desarrollos contables realizados con enfoque socio-ambiental a través de investigaciones teóricas y empíricas que, se entiende, contribuyen a desarrollar un corpus teórico base para la especialidad socio-ambiental, comparable con la económico-financiera tradicional. Para lograr tal cometido, se interpreta con respecto a las ciencias sociales que Schutz (2003) manifiesta que M. Weber y su escuela afirman que en las ciencias sociales se busca “comprender” los fenómenos sociales pero en términos de categorías “provistas de sentido” de la experiencia humana. Bunge (1999) hace una distinción entre ciencia y tecnología, y considera que es necesario distinguir e interrelacionar “tres campos diferentes: ciencia (C), tecnología (T) y praxis (P)” (p. 325). Resume las relaciones entre los mismos de la siguiente manera: $C \leftrightarrow T \leftrightarrow P$, explicando que “toda actividad práctica puede ser objeto de una tecnología”, la “tecnología eficaz puede fundarse en y justificarse por una o más ciencias”, la “ciencia puede usarse para construir o fortalecer la correspondiente tecnología”, la que puede ser utilizada “para orientar la correspondiente actividad práctica” (p. 325).

Se interpreta a “la contabilidad como una ciencia o disciplina científica social que estudia aspectos relacionados a la vida de las organizaciones económicas (su constitución, distintos tipos, procesos de evolución, otros aspectos) a través de procesos metódicos contribuyendo a comprender causas y resultados de su comportamiento socio-ambiental” (Geba y Bifaretti, 2014: 6). Así, permite brindar

conocimientos racionales de parte de la realidad socio-ambiental según características culturales de un momento y lugar determinados (jerarquía, propiedad de los recursos, obligaciones, ideología dominante, políticas y

gestión, entre otras), considerando recursos (culturales y naturales), obligaciones ciertas y probables, sus interrelaciones, intensidad y forma de utilización económica (p. 6). En la contabilidad como disciplina científica se buscan conocimientos para comprender parte de la realidad social (que abarca aspectos socio-ambientales no necesariamente limitados a lo económico-financiero) y los estudios suelen particularizarse en aspectos concretos de la realidad de distintas organizaciones económicas (como actores individuales o colectivos - nivel micro, meso, macro, otros) tales como su clasificación, organización, constitución del patrimonio, funcionamiento, capacidad productiva, reproductiva (aumento del patrimonio de un ente individual), extinción, interacción con el ambiente socio-ambiental interno y externo (gestiones en el ente, con terceros, sus propietarios) y resultados por impactos recibidos y emitidos del ambiente (natural y cultural), contextualizados en variables sociales, temporales y espaciales relevantes. La información contable resultante también contribuye a conocer procesos de evolución o adaptación al cambio de las organizaciones económicas.

La instrumentación en los entes económicos de los conocimientos contables, doctrinarios y normativos, legales genéricos y profesionales, se vehiculiza por medio del Sistema de Información Contable (SIC). Se considera que el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito.

El proceso contable permite que los individuos (o entes individuales) y el colectivo (nivel meso, macro, mega) cuenten con conocimientos metódicos, sistemáticos mayormente cuantificados y verificables sobre recursos, sus fuentes,

tipología y utilización o no utilización, así como la magnitud y origen de las obligaciones, tipología y aplicación para la consecución o logros de los objetivos organizacionales y la satisfacción de necesidades sociales (pp. 6-7).

Se entiende al proceso contable “como un mecanismo que permite aplicar reglas tecnológicas o normativas que se fundamentan, o deberían hacerlo, en la doctrina o conocimiento contable [...] se puede describir al proceso contable como la parte dinámica de la disciplina que permite resultados contables concretos” (Geba, 2005: 8).

[Las] normas contables profesionales que son consideradas en el proceso contable, para este trabajo, se interpretan a las mismas como reglas que regulan la actividad de los profesionales para emitir informes contables homogéneos, así como para su evaluación. Dichas normas, con su respectiva aceptación regulan actividades en un país, varios países o en la comunidad global (Geba y Bifaretti, 2014: 8).

Chaves, Chyrikins, Dealecsandris, Pahlen y Viegas (1998) interpretan que las normas contables “están destinadas a regular a uno de los productos más importantes que proveen los sistemas de información contable, que son los estados contables básicos. Las mismas están dirigidas a los profesionales matriculados que deben emitir opinión sobre aquellos” (p. 333). En sus estudios el equipo ha analizado la disciplina, la tecnología y la técnica contable:

La tecnología contable se constituiría por el conjunto de conocimientos y técnicas que, aplicados de forma metódica, permiten al ser humano modificar su entorno para satisfacer sus necesidades (como proceso combinado de pensamiento y acción para generar soluciones útiles). La motivación de la tecnología contable consistiría en sa-

tisfacer deseos y necesidades, y la actividad tecnológica contable se correspondería con el desarrollo, el diseño, la ejecución y el producto resultante. Es decir, la actividad tecnológica contable y su producto resultante constituirían tecnología contable, la que permitiría disponer de sistemas para comunicarnos, fabricar nuevos objetos, otros.

Mientras que la motivación de la contabilidad como ciencia (o disciplina científica) respondería al deseo de conocer y comprender racionalmente, su actividad es la investigación y su producto el conocimiento científico.

Existiría relación de complementariedad entre la disciplina contable y tecnología contable.

Puede entenderse que el conocimiento tecnológico contable sería esencialmente interdisciplinar, podría decirse multidisciplinar ya que incluye y relaciona conocimientos de distintas disciplinas (informes de expertos en alimentos, construcciones, maquinarias, otros, para informar sobre bienes de uso, bienes de cambio, inversiones) y pragmático, se orientaría hacia una praxis concreta para contribuir a solucionar problemas complejos y tomar decisiones en cuestiones que afectan a la sociedad. Existen comunidades de tecnólogos y científicos contables actuando en la sociedad y relacionándose (Geba y Bifaretti, 2014: 15).

De acuerdo al profesor Mario Biondi *et al.* (1999),

La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas. La norma se nutre de la teoría. Por ello es imprescindible conocer profundamente la teoría que es el sustento de la norma práctica, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable (p. 15).

Menciona que hay “dos tipos de teoría contable: la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa”. La primera se basa “en la opinión de los autores e investigadores sobre temas generales y particulares” y para abordar la teoría contable normativa “es necesario definir ‘modelo’”. Expresa que: “Modelo es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa. Dependiendo de qué modo se combinen las distintas variables se seleccionará el modelo en el cual se basarán posteriormente las normas particulares” (p. 15). Haciendo referencia a la “contabilidad” tradicional o económico-financiera, entiende que

...el modelo contable tiene tres pautas básicas:

- Unidad de medida: moneda corriente o moneda constante.
- Capital a mantener: puede ser el denominado “financiero”, que es el aportado por los socios, o el llamado “físico” o “no financiero”, que varía de manera permanente para mantener un determinado volumen de actividad.
- Valuación o criterios de valuación: pueden ser a costos de hoy o costos de ayer.

De estas tres pautas principales se desprenden otras complementarias que ayudan a definir el modelo... (p. 16).

Ante el paradigma de desarrollo sustentable, que no se limita a lo económico-financiero, y las posibilidades de la disciplina, la tecnología y la técnica contables de contribuir con el mismo, sucesivos desarrollos han permitido considerar que la tradicional “contabilidad” financiera y la reciente socio-ambiental (a partir de especificidades contables comunes) pueden ser interpretadas como “modelos” o especialidades complementarias e interrelacionadas que poseen particulares enfoques que permiten estudiar y conocer la realidad financiera y socio-ambiental de las organizaciones económicas. Así,

en Geba, Bifaretti y Sebastián (2008) se han adecuado las tres denominadas pautas o variables básicas de la siguiente manera:

Esquema N° 1: “Pautas básicas” del modelo o especialidad contable socio-ambiental

Modelo o Especialidad Contable Socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).
- Unidad de Medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.
- Capital a mantener: Capital Socio-ambiental...
- Valuación o criterios de valuación: cuando se utilicen unidades monetarias costos de hoy o costos históricos.

Fuente: Geba, Bifaretti y Sebastián (2008).

Dichas pautas básicas también permiten considerar, desde distintos desarrollos, como “**objetivo de la contabilidad socio-ambiental:** obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9). Se entiende por “**dimensión socio-ambiental:** la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones” (p. 9).

A efectos de diferenciar patrimonio cultural y natural, se rescata que la cultura ha sido definida en ciencias sociales de diferentes maneras. Según Dimitrova y Marín (2008), la

...cultura es la característica básica que explica el comportamiento común adquirido por los miembros de una comunidad... la conducta está fuertemente condicionada por el conjunto de normas, valores sociales y conocimientos dispo-

nibles en la sociedad dada... da a los individuos las pautas de interpretación que hacen posible la vida social. En definitiva lo que caracteriza a una sociedad es su cultura (p. 66).

Mientras que la organización económica, ante todo es un sistema social y “la cultura de una organización determinada... siempre hay que considerarla totalmente inmersa en una sociedad, caracterizada por una cultura general, presente en todos los aspectos de la organización e influyendo de continuo en su ‘cultura organizacional’” (p. 74).

Según Arcocha, y Allende Rubino (2007), la “relación naturaleza-hombre existe desde la aparición misma del hombre sobre la Tierra. Los problemas ambientales existieron desde antiguo... griegos y romanos fueron artífices de procesos de degradación de la naturaleza, deforestación, sobrepastoreo, etc.” Pero, es en el “siglo XX cuando la gravedad de los problemas ambientales impactan profundamente en la conciencia de los hombres, o al menos en algunos de ellos, y es entonces cuando esta relación problemática, que denota una sociedad insustentable, se asume como preocupante por los Estados” (pp. 17-18).

Es el “**Ente emisor** a quien pertenece la información contenida en el balance socio ambiental [o balance social], como informe contable. Constituye el sujeto de los subprocesos contables de descripción y comunicación” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9). Se entiende como “**Destinatarios** quienes utilizan la información contenida en los balances socio-ambientales [o balances sociales]. Abarca el área interna y externa al emisor (administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, etc.)” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9).

Así, con tales particularidades, entre otras, para la especialidad o modelo contable socio-ambiental, se han profundizado y adecuado determinados términos relevantes del discurso contable para conocer un entendido patrimonio socio-ambiental, comparativo con el tradicional enfoque económico-financiero. Como resultado, se han desarrollados diversos conceptos y definiciones básicos como los siguientes:

Tabla N° 1. Disciplina contable: activo

Especialidad: Económico-financiera		↔	Especialidad: Socio-ambiental	
Económico-Financiero <i>Activo Económico-financiero:</i>		Ambiental-natural <i>Activo Natural:</i>		Social-sociedad <i>Activo Social:</i>
<p>"Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos." (IFRS Foundation, 2015, p. 33).</p>		<p>Se entiende que no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (p.ej.: una población de árboles que autogenera nuevos árboles y otros servicios ecosistémicos--de soporte y estructuras, de regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico y culturales como la mejora emocional y percepción), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta.</p> <p>... en este modelo también se internaliza que, como en XXX CIC (2013), múltiples hechos ambientales suceden fuera de los mercados y 'no necesariamente su valor se puede expresar en términos monetarios', y, consecuentemente, incluye distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes... Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana." (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p., 18). "Los activos naturales comprenderían, cuando correspondan, aspectos del agua, la tierra, el aire, biodiversidad, otros." (Geba y Gastañaga, 2014, p., 7).</p>		<p>Se considera que no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de desarrollo social de una comunidad." (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18).</p>

Fuente: Elaboración propia.

En los desarrollos de la tabla precedente puede observarse como, a partir de un sentido amplio del término *activo*, se particulariza o especifica su sentido y significado para el enfoque de estudio económico-financiero y el socio-ambiental, respetando las especificidades contables.

Tabla N° 2. Disciplina contable: inversiones, activos intangibles y bienes de uso

Especialidad: Económico-financiera		↔	Especialidad: Socio-ambiental	
Económico-Financiero <i>Activo Económico-financiero:</i>		Ambiental-natural <i>Activo Natural:</i>	Social-sociedad <i>Activo Social:</i>	
<p><i>Inversiones</i> las "realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, así como las colocaciones efectuadas en otros entes". (Fowler Newton, 2008, p.100). Pahlen Acuña, Fronti, Campo, Helouani, Chaves y Viegas (2009) representan colocaciones que se realizan generalmente para obtener un rendimiento". (p.289).</p> <p>Activos intangibles son "representativos de franquicias, privilegios u otros similares... no son bienes tangibles ni derechos contra tercera, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos." (Fowler Newton, 2008, p., 100). Incluyen: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización y preoperativos, entre otros. También se los caracteriza como "aquellos que tienen una naturaleza inmaterial normalmente sin sustancia o esencia física y poseen capacidad para generar beneficios económicos futuros que pueden ser controlados por el ente." (Pahlen Acuña y otros, 2009, p., 449).</p> <p>Bienes de uso según "lo prescripto por la normativa contable, los bienes "tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente, y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje"... (Fowler Newton, 2008, p., 100). Biondi (1997) considera que "son bienes tangibles (materiales) de duración más o menos prolongada, básicos para la producción o bien para el cumplimiento de las actividades de la empresa". (p. 461).</p>		<p><i>Inversiones ambientales o naturales</i> "pueden ser consideradas, por un lado, por sus características naturales esenciales, y por otro lado porque son realizadas al margen de la actividad principal del ente con el ánimo de obtener un rendimiento ambiental, por ejemplo crecimiento vegetativo, soporte y estructuras, regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico o culturales como la mejora emocional y percepción." (Geba y Gastañaga, 2014, p., 8).</p> <p>"Activos intangibles naturales, o Ambientales aquellos elementos del activo ambiental representativos de privilegios cuyas existencias dependen de la posibilidad de producir ingresos ambientales, o naturales, futuros". (p., 8).</p> <p>Bienes de uso ambientales o naturales elementos del activo natural, o ambiental, destinados a la actividad principal del ente, que forman parte de la planta fija, no se consumen o agotan con el primer uso y son básicos para el cumplimiento de las actividades, objeto, del ente. Dichos bienes también pueden ser intangibles y encontrarse en tránsito, construcción o montaje." (p., 8).</p>	<p><i>Inversión social, en capacitación y educación</i> "con enfoque socio-ambiental al tiempo otorgado a las personas destinado a capacitación y educación, cuando permite generar resultados sociales positivos o disminuir resultados sociales negativos al margen de su actividad principal (como la capacitación en responsabilidad social a empleados, proveedores y clientes que fortalezcan actitudes responsables sobre productos, derechos humanos, otros)" (Geba y Bifaretti, 2016, p., 21).</p> <p>"Activo intangible Social cuando el ente posee el derecho (por contratos diversos) a recibir servicios de personas capacitadas con la probabilidad de generar futuros retornos sociales a través del conocimiento utilizado y que de otra manera no se obtendrían (como cuando a través de la potenciación del talento de la personas se gana ventaja competitiva que permite dar respuesta a nuevas necesidades derivadas de la diversificación y especialización de los negocios y los avances de conocimientos científicos y tecnológicos que mejoran productos y servicios, propiciando la sostenibilidad del ente)." (p., 21).</p>	

Fuente: Elaboración propia.

En las elaboraciones precedentes también se incluyen de manera comparativa especificidades para el enfoque económico-financiero y socio-ambiental pero referidas a inversiones, activos intangibles y bienes de uso.

Tabla N° 3. Disciplina contable: pasivo

Especialidad: Económico-financiera	←→	Especialidad: Socio-ambiental
<p>Económico-Financiero Pasivo Económico-financiero "pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados." (IFRS Foundation, 2015, p. 33). Se aclara que la definición de pasivo hace referencia a una "obligación presente". Se propone que una "entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico si: (a) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia; y (b) la obligación ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades, que establecen la medida de su obligación." (p. 37).</p>	<p>Ambiental-Natural Pasivo ambiental-natural "estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios... de rescatar que en el marco del desarrollo sustentable se apunta a minimizar el pasivo ambiental por lo menos a evitar que se incremente, el pasivo ambiental podría estar generado por [obligaciones normativas o compromisos asumidos para evitar daños ambiental es] (contaminación del agua, del suelo, del aire, deterioro de los recursos y de los ecosistemas, otros) producidos por un hecho anterior y que superen [o no] los límites para mantener un determinado equilibrio ecosistémico, el que podría estar determinado por procedimientos de evaluación de impacto ambiental previos y referidos a los daños ambientales generados, o a generar, que representen un daño o un riesgo actual o potencial significativo. Cuantitativamente, se podrían utilizar distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes los pasivos naturales podrían incluir la dimensión natural comprometida (agua, tierra, aire, biodiversidad, otras), y como pasivo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición." (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p. 18).</p>	<p>Social-Sociedad Pasivo social-sociedad: "podría estar conformado cuando por un hecho anterior el ente está obligado (legalmente o voluntariamente al aceptar determinadas responsabilidades hacia terceros) a transferir activos o prestar servicios, o es altamente probable que así sea y su cancelación no puede eludirse." (Bifaretti y Catani, 2015, p. 18).</p>

Fuente: Elaboración propia.

En la Tabla N° 3 se especifican particularidades para la especialidad, modelo o enfoque, económico-financiero y socio-ambiental referidas a pasivos.

Tabla N° 4. Disciplina contable: patrimonio, patrimonio neto, resultados

Especialidad: Económico-financiera	↔	Especialidad: Socio-ambiental
<p>Económico-Financiero Patrimonio "Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos." (IFRS Foundation, 2015, p. 33).</p> <p>Ingresos: "Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio." (p.33)</p>	<p>Ambiental-Natural "Patrimonio neto natural" resultaría del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos naturales. En este caso puede resultar: Patrimonio neto natural = Activo natural – Pasivo natural... el patrimonio neto natural estaría conformado por un capital natural (que no debería ser inferior al "capital natural mínimo a mantener" para preservar el equilibrio ecosistémico) y los resultados netos naturales de los distintos ejercicios económicos."(Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p., 18).</p> <p>"Resultado natural del periodo: habría una denominada ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio natural y una pérdida o déficit en el caso contrario". No originados en las relaciones con los propietarios del ente.</p> <p>Ingresos y egresos Naturales: "Los ingresos y los egresos representan causas de resultados positivos y negativos, por ende, de modificaciones cuantitativas a los activos y pasivos" (Geba y Gastañaga, 2013, p. 9).</p> <p>"Ingresos naturales: aumentos del patrimonio neto natural originados por la regeneración natural o por servicios ecosistémicos, con o sin la intervención humana [como el crecimiento natural o inducido de determinados activos vegetales o animales], la generación de energía, otros]...</p> <p>Gastos naturales: disminuciones del patrimonio neto natural relacionadas de manera menos directa que los costos" consumidos... (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p. 18).</p> <p>Costo Natural consumido: resultados negativos directamente relacionados con los ingresos naturales.</p>	<p>Social-Sociedad "Patrimonio neto social" resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales." (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18).</p> <p>"Resultado social del periodo: podría generarse por aumento o disminución del patrimonio social no originado en las relaciones del ente con sus propietarios." (p., 18).</p>

Fuente: Elaboración propia.

Pueden observarse, en la Tabla N° 4, algunas particularidades de patrimonio, patrimonio neto y resultados para la especialidad económico-financiera y la socio-ambiental. En las Normas Internacionales el Patrimonio y el Patrimonio Neto no se diferencian.

Conclusiones

Del desarrollo realizado, si bien constituye una integración parcial de los avances generados, puede inferirse 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.

La selección de diversos estudios realizados por un equipo de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, basados en destacados autores contables y de otras disciplinas científicas (ciencias), permite desplegar un circuito concatenado e integrado, ofreciendo un soporte metodológico y epistémico de estadios investigativos anteriores y posibles futuros desarrollos. Tal selección también surge por la necesidad de integrar diversos enfoques, métodos y técnicas que, desde diversas disciplinas científicas, “han permeado el desarrollo del conocimiento humano” y contribuyen a enriquecer a la disciplina contable, y pudiendo, a su vez, ser enriquecidos por esta.

El desarrollo e implementación de un marco teórico socio-ambiental en la tecnología y técnica contable propiciaría la obtención y emisión de información contable económica-financiera, social y ambiental, metódica y sistemática, con evaluación profesional independiente, por medio de sendos informes homogéneos (por ende, comparables y acumulables), sumando al denominado proceso de rendición de cuentas.

CAPÍTULO VII

Contabilidad social y ambiental: reflexiones sobre un capital socio-ambiental a mantener como variable del modelo (*)

Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti

Se entiende que a partir de las especificidades de la disciplina contable, la especialidad socio-ambiental permite diferenciar el activo del capital, natural y social. Y, si se considera un determinado capital socio-ambiental mínimo a mantener (teniendo en cuenta las metas de los ODS y las realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país, región, provincia y municipio), entonces las organizaciones económicas podrían obtener y brindar información contable socio-ambiental a nivel municipal, además de nacional, regional y provincial.

Ha sido posible concluir que desde la especialidad contable socio-ambiental debería distinguirse el capital socio-ambiental mínimo a mantener del ente y el de su entorno y que el proceso contable puede contribuir a identificar un punto de partida para medir y valorar impactos y dependencias sobre el capital social y natural (además del activo y pasivo sociales y naturales), con un sentido objetivo y claro.

(*) En base a la Ponencia presentada y expuesta en las XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración, 2017.

Introducción

La responsabilidad social se la interpreta como una responsabilidad que nos concierne a todos, una visión amplia del mundo presente y futuro, una nueva filosofía de vida que nos invita a reflexionar y actuar racionalmente para evitar y disminuir impactos negativos y generar o potenciar impactos positivos, en aras de preservar la vida y el planeta, considerando la interrelación entre lo social, lo ambiental y lo económico-financiero. Distintas iniciativas científicas y políticas confluyen en considerar una fuerte relación entre la responsabilidad social y el cumplimiento de las metas de los objetivos del desarrollo sustentable o sostenible (ODS).

La Global Reporting Initiative (GRI), el Pacto Global de Naciones Unidas y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) (s.f.) desarrollan *La guía para la acción empresarial* en los ODS, SDG Compass, en la cual se expresa, entre otras cuestiones, que los “ODS presentan una oportunidad para desarrollar e implementar soluciones y tecnologías desde el empresariado, que permitan hacer frente a los retos más grandes del mundo en materia de desarrollo sostenible” (p. 4). Los ODS conforman la agenda global para desarrollar nuestras sociedades y “permitirán que las empresas líderes demuestren cómo sus negocios ayudan a avanzar en el desarrollo sostenible, tanto ayudando a minimizar los impactos negativos, como maximizando los impactos positivos en las personas y en el planeta” (p. 4). Se manifiesta que los “ODS integran los aspectos económicos, sociales y ambientales, y trabajan juntos para lograr un desarrollo sostenible en todas sus dimensiones... las empresas se beneficiarán de reconocer y de articular los vínculos entre estos elementos en sus informes y comunicaciones” (p. 28). A las empresas les “puede ser útil explicar cómo el progreso realizado en un área ha contribuido al progreso de las demás áreas” (p. 28).

Los ODS contienen un total de ciento sesenta y nueve metas (169) y acciones en sus diecisiete (17) objetivos:

1 Poner fin a la pobreza en todas sus formas en todo el mundo...; 2 Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible...; 3 Garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades...; 4 Garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos...; 5 Lograr la igualdad entre los géneros y empoderar a todas las mujeres y niñas...; 6 Garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos...; 7 Garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos...; 8 Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos...; 9 Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación...; 10 Reducir la desigualdad en y entre los países...; 11 Conseguir que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles...; 12 Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles...; 13 Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos...; 14 Conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible...; 15 Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, efectuar una ordenación sostenible de los bosques, luchar contra la desertificación, detener y revertir la degradación de las tierras y poner freno a la pérdida de diversidad biológica...; 16 Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los

niveles...; 17 Fortalecer los medios de ejecución y revitalizar la alianza mundial para el desarrollo sostenible (p. 7).

Se considera que los “ODS reflejan las expectativas de las partes interesadas” y de “la futura dirección de la política pública a nivel internacional, nacional y regional” (p. 9). Se impulsa a las empresas para que inicien una evaluación de impacto, realizando:

...un mapeo de alto nivel de su cadena de valor, para identificar áreas con alta probabilidad de tener impactos negativos o positivos relacionados con asuntos que los ODS representan. Se deben considerar apropiadamente tanto los impactos actuales como la posible ocurrencia de impactos futuros (p. 12).

En *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, dentro de Declaración se expresa, entre otras cuestiones:

[...] 21. Los nuevos objetivos y metas entrarán en vigor el 1 de enero de 2016 y guiarán las decisiones que adoptemos durante los próximos 15 años. Todos trabajaremos para implementar la agenda dentro de nuestros propios países y en los planos regional y mundial, teniendo en cuenta las diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país y respetando sus políticas y prioridades nacionales. Respetaremos también el margen normativo nacional para un crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, particularmente en los países en desarrollo, pero siempre de manera compatible con las normas y los compromisos internacionales pertinentes. Reconocemos además la importancia que para el desarrollo sostenible tienen las dimensiones regionales y subregionales, la integración económica regional y la interconectividad.

Los marcos regionales y subregionales pueden hacer que sea más fácil traducir efectivamente las políticas de desarrollo sostenible en medidas concretas a nivel nacional (Naciones Unidas, 2015: 7).

[...] 48... Se necesitarán datos desglosados de calidad, accesibles, oportunos y fiables para ayudar a medir los progresos y asegurar que nadie se quede atrás, ya que esos datos son fundamentales para adoptar decisiones. Deberán utilizarse siempre que sea posible los datos y la información facilitados por los mecanismos existentes. Acordamos intensificar nuestros esfuerzos por mejorar la capacidad estadística de los países en desarrollo, particularmente los países africanos, los países menos adelantados, los países en desarrollo sin litoral, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países de ingresos medianos. Nos comprometemos a formular métodos para medir los avances que sean más amplios y complementen el producto interno bruto (p. 13).

[...] 55. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible y sus metas son de carácter integrado e indivisible, de alcance mundial y de aplicación universal, tienen en cuenta las diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país y respetan sus políticas y prioridades nacionales. Si bien las metas expresan las aspiraciones a nivel mundial, cada gobierno fijará sus propias metas nacionales, guiándose por la ambiciosa aspiración general pero tomando en consideración las circunstancias del país. Cada gobierno decidirá también la forma de incorporar esas aspiraciones y metas mundiales en los procesos de planificación, las políticas y las estrategias nacionales. Es importante reconocer el vínculo que existe entre el desarrollo sostenible y

otros procesos pertinentes que se están llevando a cabo en las esferas económica, social y ambiental (p. 15).

Según World Economic Forum (2017), Willige es el propósito final de los ODS (que sustituyen a los objetivos de desarrollo del milenio en 2015), “acabar con la pobreza, proteger el planeta y garantizar la prosperidad para todos”. Para saber qué tan cerca los países están de cumplirlas, la organización sin ánimo de lucro Bertelsmann Stiftung y la Red de Soluciones de Desarrollo Sostenible de la ONU crean “un índice prototipo que mide su desempeño”. Dicho índice de ODS mide a 149 países, comparando su progreso actual con una medición de referencia realizada en 2015. “En las 17 metas, Suecia supera la lista de países encuestados. Es, en promedio, el 84,5 % del camino a recorrer para lograr los objetivos previstos para 2030”. Siguen Dinamarca, Noruega y Finlandia. “Los países de Europa occidental, más Islandia (noveno), estuvieron en los 10 primeros puestos y en cuatro de los 20 primeros”. También se encuentran entre los 20 a “Canadá (13), República Checa (15) y Eslovenia (17). Japón, Singapur y Australia, los más destacados de Asia y el Pacífico, completaron la lista en los puestos 18, 19 y 20, respectivamente”. En la “Table 1. The SDG Index” se observa a la República Argentina en el puesto 43. (Sustainable Development Solutions Network -DSN- a Global Initiative for the United Nations y Bertelsmann Stiftung, 2016: 17).

En la página de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) se dice que la

...misión de la CEPAL en el área del desarrollo sostenible y asentamientos humanos es contribuir a evaluar los avances en las políticas públicas, instrumentos e instituciones, dirigidas a promover una actividad económica más inclusiva y de menor huella ambiental en los países de América Latina y el Caribe. Esto implica atender simultáneamente las tres dimensiones del desarrollo sostenible. Lo anterior significa

traducir la visión de desarrollo sostenible de América Latina y el Caribe en políticas públicas operativas.

A nivel nacional, en la República Argentina, se expresa, a la fecha, que desde diciembre de 2015 se identifican “los principales objetivos e iniciativas prioritarias, los cuales permitirían contribuir al desarrollo económico, promover el desarrollo humano y social y fortalecer las instituciones de la vida pública argentina”. Se han establecido objetivos e iniciativas prioritarias de gestión. Los objetivos de gobierno se vinculan de manera “directa o indirecta al menos con un ODS, siendo el objetivo de gobierno de desarrollo humano sostenible el de mayor número de asociaciones con los objetivos de Naciones Unidas”. (Presidencia de la Nación, Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales, Naciones Unidas en Argentina, s.f.). En una página web de la Red Nacional de Municipios Productivos, se encuentra un manual para la adaptación local de los objetivos de desarrollo sostenible y se manifiesta que:

Este manual tiene como objetivo central brindar lineamientos y sugerencias metodológicas para la incorporación de los **Objetivos de Desarrollo Sostenible** (ODS), como herramienta de gestión y planificación en el nivel municipal. En este sentido, focaliza en cuestiones tales como el fortalecimiento de las capacidades de gestión, las competencias jurisdiccionales, y el análisis de las situaciones de contexto, como aspectos claves para la formulación y seguimiento de metas, para el alcance de los ODS a nivel local. No es un material de orden prescriptivo, sino que presenta una serie de estrategias que pueden adaptarse a los contextos y a las necesidades específicas de los diferentes municipios de nuestro país (p. 5).

También en la República Argentina, la información socio-ambiental, según la resolución técnica (RT) N° 36 “Normas contables profesionales: Balance Social”, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE, 2012), expresa que: “El Balance Social es un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización” (p. 6). Se aclara que 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” (p. 6). Las memorias de sustentabilidad o sostenibilidad GRI (que permiten conocer e informar el cumplimiento de metas de los ODS) y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD) conforman la estructura del balance social según la RT 36. El balance social

...incluye analizar el desempeño de la organización en el contexto de los límites, y las exigencias impuestas sobre los recursos ambientales o sociales a nivel sectorial, local, regional o mundial, y sobre el uso de recursos y niveles de contaminación. También puede ser relevante en lo referente a objetivos sociales y económicos, tales como objetivos de desarrollo sustentable y objetivos socioeconómicos a escala nacional o internacional (p. 4).

En 2016 FAPCE-CENCYA brinda la RT N°44: *Normas contables profesionales: modificación de la resolución técnica N° 36 - balance social*. En la RT 44 se expresa: “que periódicamente, basado en una actividad de mejora continua de sus pronunciamientos, el GRI produce cambios en las Guías que emite” (p. 2), y “que resulta conveniente establecer en la RT 36 un mecanismo que evite la modificación de la

misma cada vez que el GRI actualiza sus Guías en aspectos que están detallados en la RT 36” (p. 3), entre otras consideraciones.

Accounting for Sustainability A4S (s.f.) brinda una guía de capital social y humano, pudiendo interpretarse que es una guía centrada en ejemplos prácticos, que sugiere herramientas y orientaciones sobre la manera en que el capital social y humano puede integrarse en la toma de decisiones para desarrollar modelos empresariales que sean flexibles y sostenibles. En la página de ComunicaRSE, con fecha 2016, se expresa que el “WBCSD presenta las primeras experiencias con el ‘Protocolo de Capital Social’”. De Accounting for Sustainability A4S (2016), puede entenderse que la Guía Esencial de A4s: Contabilidad de Capital Natural y Social es una guía práctica para ayudar a los equipos financieros a aumentar su comprensión del movimiento creciente en torno a la contabilidad del capital natural y social. La guía explica términos clave que deben conocer los equipos de finanzas (cómo ampliar los marcos contables puede beneficiar a las empresas) y el papel central del equipo de finanzas en la recopilación, análisis y comunicación de este nuevo tipo de información. La guía sugiere un conjunto de principios fundamentales basados en los principios de contabilidad financiera para ayudar al proceso de toma de decisiones y también explora los beneficios y desafíos de convertir los impactos y las dependencias del capital natural y social en cifras financieras. En 2016, WBCSD emite el protocolo de capital natural.

Ante las circunstancias planteadas, entre otras, y de diferenciar, desde la especialidad socio-ambiental, el significado de activo socio-ambiental del de capital socio-ambiental a mantener, surgen entre otros los siguientes interrogantes: ¿Es posible desde la especialidad contable socio-ambiental obtener y brindar información metódica, sistemática, principalmente cuantificada y evaluable sobre el cumplimiento de las metas de los ODS considerando diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país? ¿Cómo desde la especialidad contable socio-ambiental las organizaciones económicas podrían obtener información socio-ambiental a nivel regional, pro-

vincial y municipal? Se interpreta como hipótesis central del trabajo que, a partir de las especificidades de la disciplina contable, con la especialidad socio-ambiental al diferenciar el activo del capital, naturales y sociales, y de determinar un capital socio-ambiental mínimo a mantener, teniendo en cuenta las metas de los ODS y las realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país, región, provincia y municipio, las organizaciones económicas podrían obtener y brindar información contable socio-ambiental a nivel municipal, además de nacional, regional y provincial.

Objetivos

Es el objetivo general contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable que permite producir conocimientos implícitos y explícitos, más precisamente el balance social, útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sustentabilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales.

Constituyen objetivos específicos: contribuir a actualizar, precisar y sistematizar conocimientos relevantes del discurso contable de manera de perfeccionar el enfoque o especialidad contable socio-ambiental; considerar diferencias y similitudes con el enfoque económico-financiero tradicional; y aportar especificidades para el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa en su etapa de clasificación de datos socio-ambientales entendidos como significativos y que fuerzan un replanteo de sentido del capital socio-ambiental mínimo a mantener.

Metodología

Se realiza una investigación teórica mayormente descriptiva que permite realizar desarrollos y precisar términos en el marco de la contabilidad socio-ambiental. Se seleccionan e interpretan con-

sideraciones del protocolo de capital social (WBCSD, 2017) y del protocolo de capital natural (Natural Capital Coalition, 2016) y aspectos contables relevantes y pertinentes, a efectos de actualizar y perfeccionar el enfoque socio-ambiental contable. Se distinguen diferencias y similitudes con las variables básicas que enmarcan el modelo tradicional con enfoque económico-financiero, se rescatan conceptos y definiciones de conocimiento contable tales como especialidad contable socio-ambiental, proceso contable y sus sub-procesos componentes. Se realizan análisis crítico y comparativo y se obtienen conclusiones.

Marco conceptual

El presente trabajo se enmarca en la línea de investigación sobre la especialidad contable socio-ambiental, la cual puede deducirse de un marco general contable y respetando las especificidades contables. Se considera de Geba y Bifaretti (2014) que la:

...contabilidad como una ciencia o disciplina científica social... estudia aspectos relacionados a la vida de las organizaciones económicas (su constitución, distintos tipos, procesos de evolución, otros aspectos) a través de procesos metódicos contribuyendo a comprender causas y resultados de su comportamiento socio-ambiental. Así, brinda conocimientos racionales de parte de la realidad socio-ambiental según características culturales de un momento y lugar determinados (jerarquía, propiedad de los recursos, obligaciones, ideología dominante, políticas y gestión, entre otras), considerando recursos (culturales y naturales), obligaciones ciertas y probables, sus interrelaciones, intensidad y forma de utilización económica (p. 6).

En la contabilidad como disciplina científica se buscan conocimientos para comprender parte de la realidad social

(que abarca aspectos socio-ambientales no necesariamente limitados a lo económico-financiero) y los estudios suelen particularizarse en aspectos concretos de la realidad de distintas organizaciones económicas (como actores individuales o colectivos -nivel micro, meso, macro, otros-) tales como su clasificación, organización, constitución del patrimonio, funcionamiento, capacidad productiva, reproductiva (aumento del patrimonio de un ente individual), extinción, interacción con el ambiente socio-ambiental interno y externo (gestiones en el ente, con terceros, sus propietarios) y resultados por impactos recibidos y emitidos del ambiente (natural y cultural), contextualizados en variables sociales, temporales y espaciales relevantes. La información contable resultante también contribuye a conocer procesos de evolución o adaptación al cambio de las organizaciones económicas (pp. 6, 7).

La instrumentación en los entes económicos de los conocimientos contables, doctrinarios y normativos, legales genéricos y profesionales, se vehiculiza por medio del Sistema de Información Contable (SIC). Se considera que el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito (p. 7).

El proceso contable permite que los individuos (o entes individuales) y el colectivo (nivel meso, macro, mega) cuenten con conocimientos metódicos, sistemáticos mayormente cuantificados y verificables sobre recursos, sus fuentes, tipología y utilización o no utilización, así como la magnitud y origen de las obligaciones, tipología y aplicación para la consecución o logros de los objetivos organizacionales y la satisfacción de necesidades sociales (p. 7).

Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016) han expresado que:

Ante el paradigma de desarrollo sustentable, que no se limita a lo económico-financiero, y las posibilidades de la disciplina, la tecnología y la técnica contables de contribuir con el mismo, sucesivos desarrollos han permitido considerar que la tradicional “contabilidad financiera y la reciente socio-ambiental (a partir de especificidades contables comunes) pueden ser interpretadas como “modelos” o especialidades complementarias e interrelacionadas que poseen particulares enfoques que permiten estudiar y conocer la realidad financiera y socio-ambiental de las organizaciones económicas (pp. 8, 9) en Geba, Bifaretti y Sebastián (2008) se han adecuado las tres denominadas pautas o variables básicas de la siguiente manera:

Esquema N° 1: “Pautas básicas” del modelo o especialidad contable socio ambiental

Modelo o Especialidad Contable Socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).
- Unidad de Medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.
- Capital a mantener: Capital Socio-ambiental...
- Valuación o criterios de valuación: cuando se utilicen unidades monetarias costos de hoy o costos históricos.

Fuente: Geba, Bifaretti y Sebastián (2008).

De desarrollos precedentes, se interpreta como “**Objetivo de la contabilidad socio-ambiental:** obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relacio-

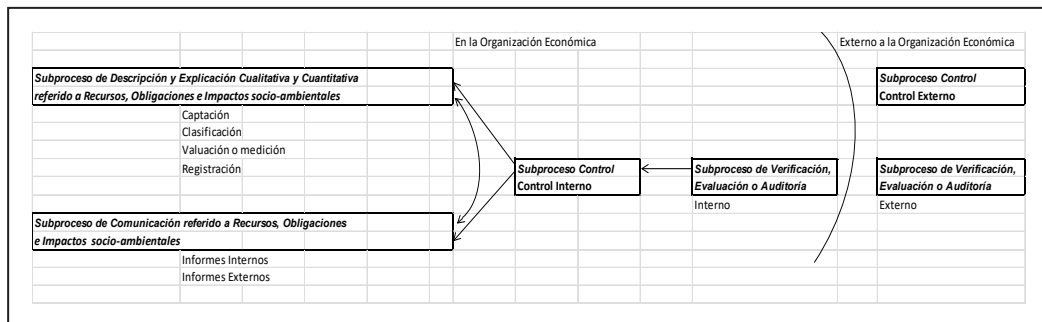
nes, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno”. (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9). Se entiende por “**Dimensión socio-ambiental**: la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones” (p. 9). Se considera al proceso contable como “un elemento concreto que junto a la documentación, registros, planillas auxiliares, servicios y conocimientos de personas involucradas, normativas y procedimientos y otros procesos menores, entre otros, componen el sistema de información contable (SIC), existente en los entes” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 b: 5).

Dicho proceso contable, “a partir de García Casella (1998), puede comprenderse por procesos o subprocesos” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 b: 5), se entiende que “por lo menos tres (o cuatro, según como se los clasifique) subprocesos interrelacionados forman parte del proceso contable... en el aspecto socio-ambiental”: ...

1. *Subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa referida a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: 1.1. Captar hechos, actos y fenómenos socio-ambientales. 1.2. Clasificar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales. 1.3. Medir, valorar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales. 1.4. Registrar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales;*
2. *Subproceso de comunicación referido a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos;*
3. *Subproceso de evaluación y control referido a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: aplicar pautas y procedimientos en la organización económica... en la evaluación, verificación y/o auditoría de los informes contables socio-ambientales emitidos (p. 5).*

Aspectos del mencionado proceso contable en el ente y fuera del ente se esquematizan de la manera siguiente:

Esquema N° 2: aspectos del proceso contable y las organizaciones económicas



Fuente: Geba (2015).

Amerita rescatar que “el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa” en lo referido a “1.2. clasificar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales”, se han precisado y sistematizado distintos significados tales como:

Especialidad: socio-ambiental

Ambiental-natural

Activo natural: “no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (p.e.: una población de árboles que autogenera nuevos árboles y otros servicios ecosistémicos – de soporte y estructuras, de regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control

biológico y culturales como la mejora emocional y percepción), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un Activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta.

...en este modelo también se internaliza que, como en XXX CIC (2013), múltiples hechos ambientales suceden fuera de los mercados y 'no necesariamente su valor se puede expresar en términos monetarios', y, consecuentemente, incluye distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes [...] Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana" (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 a: 22). "Los activos naturales comprenderían, cuando correspondan, aspectos del agua, la tierra, el aire, biodiversidad, otros. (Geba y Gastañaga, 2014: 7)" (Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián, 2016: 10).

Social-sociedad

Activo Social: "no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de

desarrollo social de una comunidad”. (Bifaretti y Catani, 2015: 18)” (p. 10).

Especialidad: socio-ambiental

Ambiental-Natural

“Patrimonio neto natural: resultaría del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos naturales. En este caso puede resultar: patrimonio neto natural = activo natural – pasivo natural [...] el patrimonio neto natural estaría conformado por un capital natural (que no debería ser inferior al “capital natural mínimo a mantener” para preservar el equilibrio ecosistémico) y los resultados netos naturales de los distintos ejercicios económicos. (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 a: 23)” (p. 13).

Según Bifaretti y Catani (2015), el “patrimonio neto social: resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales” (p. 18). También se han analizado significados para el enfoque contable socio-ambiental de, entre otros: inversiones, activos intangibles, bienes de uso y pasivos, sociales y ambientales o naturales. En Geba y Bifaretti (2012) se expresa que:

...el patrimonio neto contable puede ser interpretado como la fuente de activos originada por los aportes de los propietarios de la organización o autogenerados por esta. Es decir, el patrimonio neto contable incluye al capital (aporte de los propietarios) y los resultados positivos y negativos generados y acumulados por la organización. A su vez, el significado del término capital desde lo contable... es inclusivo de un entendido capital cultural (como lo fabricado por el hombre para aumentar la productividad del

trabajo) y de un capital natural o elementos naturales que no requirieran ningún ahorro previo para ser utilizados en el proceso productivo (p. 6).

Desarrollo

Según ComunicaRSE (2016), en junio de 2015, el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) lanza una convocatoria de colaboración, iniciando la elaboración de un denominado protocolo de capital social, como un enfoque armonizado para que las empresas midan y valoren sus interacciones en la sociedad. El primer borrador del protocolo sobre capital social se desarrolla sobre la base de prácticas líderes en la medición y valoración de tres temas considerados como básicos: empleo, habilidades y seguridad, ilustrándose con herramientas, conocimientos y ejemplos de empresas en dichas áreas. En abril de 2017 se edita el protocolo de capital social. Puede interpretarse de WBCSD (2017) que es un proceso para generar información para la toma de decisiones empresaria, busca determinar cómo y cuánto una actividad empresarial aumenta, disminuye y/o transforma el capital social y en qué medida las organizaciones dependen del capital social para sus operaciones. Se entiende que la gente está en el centro de los negocios, determinando si una empresa tiene una fuerza de trabajo productiva, clientes, cadenas de valor saludables, comunidades locales vibrantes y gobiernos y partes interesadas. Las empresas que realmente valoran a las personas serán las más exitosas y la medición y gestión del desempeño corporativo debe evolucionar para incorporar la actuación financiera y medioambiental.

Un sistema creíble, comparable y un enfoque ampliamente aceptado de medición y valoración del impacto social son esenciales para que las empresas puedan valorar realmente a las personas como motor del crecimiento sostenible. A pesar de avances significativos en el desarrollo económico, la pobreza persistente, la desigualdad, inestabilidad económica y una ampliación de la brecha afectan el valor del

negocio. Las empresas ya no dependen únicamente de activos financieros o capital financiero para evaluar los riesgos empresariales y oportunidades, deben entender cómo las tendencias y los cambios en la sociedad pueden afectarlas.

Se entiende que el protocolo consta de cuatro etapas, cada una con los pasos correspondientes (para comprender, medir, valorar y mejorar el resultado del capital social), brindando un entendido proceso y proporcionando un marco para la acción colaborativa hacia enfoques armonizados y estandarizados. Se considera la orientación aplicable en el protocolo de capital natural. Es posible interpretar que el WBCSD aplica un modelo de tres capitales (financiero, natural y social) para reflejar que en realidad las empresas también utilizan capital social y natural, más allá del capital financiero. Las empresas, a través de sus actividades comerciales, hacen uso y convierten estos capitales en salidas, tales como productos y empleados calificados, resultados que a su vez afectan la cantidad de estos capitales, así como la viabilidad de la empresa a largo plazo. En este documento, el WBCSD aplica el término “capital social” para los recursos y relaciones que proporcionan las personas y la sociedad, abarcando el capital humano (habilidades de la gente, conocimiento y bienestar) y el capital social (relaciones sociales, valores compartidos e instituciones compartidos). Dichos recursos deben ser mantenidos y mejorados para hacer más cohesiva y resiliente a la sociedad, así como más exitosos a los negocios.

Entre otras consideraciones, es posible interpretar que todas las empresas afectan el capital social, de manera directa (mediante el empleo y el pago de salarios), o indirectamente (puede ser a través de impactos sobre el capital natural como la emisión de contaminantes causando problemas respiratorios y enfermedades a las comunidades). Pueden describirse los impactos en el capital social como el resultado (positivo o negativo) de las acciones o decisiones que contribuyen o no a un cambio en el bienestar, en las capacidades, en las relaciones o medios de subsistencia de las personas en sociedad.

Un impacto positivo es un beneficio para la sociedad y un impacto negativo impone un quebranto a la sociedad. Si bien para algunas empresas los impactos sociales y los consiguientes beneficios para la sociedad siguen siendo “externalidades”, o cuestiones sin consecuencia interna, las empresas dependen del capital social. Las organizaciones dependen, por ejemplo, de trabajadores sanos y cualificados, del acceso a servicios públicos y a infraestructura, así como del estado de derecho y de una buena relación con las comunidades locales.

Se habla de “internalización” del impacto social empresarial. Es posible comprender como ejemplo de internalización cuando una empresa depende de una fuerza de trabajo sana y capacitada, pero, al mismo tiempo, sus condiciones de trabajo, las normas de seguridad y los recursos humanos, la cadena y las políticas de adquisiciones están afectando la salud, el bienestar y las habilidades de su mano de obra. Hay varios factores potenciales que pueden conducir a que los impactos sociales se internalicen en el futuro, tales como acciones reguladoras o legales, las fuerzas del mercado y los cambios en los entornos operativos, nuevas acciones, relaciones con las partes interesadas externas. Se reconoce la importancia de la transparencia para el futuro, comprender los impactos y las dependencias en el capital social puede resaltar los riesgos y oportunidades potenciales del negocio derivados de la internalización.

Se brindan palabras clave, entre las cuales pueden comprenderse: *capital social* (recursos y relaciones proporcionados por las personas y la sociedad), *impactos del capital social* (efectos positivos y negativos que las empresas tienen sobre las personas y la sociedad a través de sus operaciones, cadenas de suministro y de los servicios que prestan), *dependencias de capital social* (recursos humanos y sociales y relaciones que las empresas necesitan para crear y mantener valor), *cuestiones de capital social*, usado para describir sus categorías generales, impactos y/o dependencias (pueden corresponder a marcos externos o a la terminología utilizada por las empresas, permitiendo trazar estas cuestiones a través de sus actividades para identificar las

que son materiales para un análisis más profundo), *medición* (proceso para determinar cantidades, alcance y condiciones del Capital social, mediante la recopilación de datos cualitativos y/o cuantitativos) y *valuación o valoración* (proceso de estimar la importancia relativa, valor o utilidad del capital social en la sociedad o en un negocio en un contexto particular, puede incluir enfoques cualitativos y cuantitativos, monetarios o no monetarios, o una combinación de estos).

Sobre *valoración y valorización monetaria* también es posible interpretar que “valorar” algo significa entender lo que vale para nosotros y en el protocolo, la valoración se refiere al proceso de estimar la importancia relativa, el valor o la utilidad de capital social a las personas, en un contexto particular. Es posible entender que la valoración significa algo más que valuación, incluyendo información cualitativa y cuantitativa, monetaria y física o no monetaria, o una combinación de estos, que miden la importancia relativa de los impactos y/o dependencias. La aplicación de un valor (monetario o de otro tipo) al capital social no implica la apropiación económica de ninguna de estas partes. Debe tenerse en cuenta que la valoración monetaria intenta generar una medida monetaria del valor del capital social para una parte específica en ausencia de un mercado que establezca este valor, por eso la valoración se basa en supuestos y, a menudo, indicadores indirectos y por lo cual debe considerarse como una estimación del valor.

En *principios técnicos*, se entiende que el protocolo se diseña como un enfoque flexible que puede ser adaptado a las necesidades de las empresas y de las partes interesadas, en entornos diversos. Los siguientes principios se ajustan a los principios del protocolo de capital natural —que se basa en la orientación del Global Reporting Initiative (GRI), el Programa Mundial de Instituto de Recursos (WRI)/WBCSD Greenhouse Gas Protocol y el Climate Disclosure Standards Board (CDSB)— y se destinan a guiar a los usuarios al aplicar el protocolo, especialmente cuando se trata de cuestiones sociales específicas que no se detallan en este documento: *Relevancia*: asegurar que los

temas más relevantes para el negocio y las partes interesadas sean considerados en toda la evaluación del capital social, incluyendo los impactos y/o dependencias; *Rigurosidad*: utilizar (desde un punto de vista de la perspectiva económica) información, datos y métodos técnicamente fuertes, haciendo que la información obtenida del capital social sea lo más confiable posible por el contexto en que se produce; *Replicabilidad*: que las suposiciones, datos, advertencias y métodos utilizados sean transparentes, trazables, totalmente documentados y repetible, facilitando la aplicación del enfoque y su implementación en el negocio y permitiendo la verificación o auditoría eventual, según sea necesario; *Consistencia*: asegurar que los datos y los métodos utilizados son compatibles entre sí y con el alcance del análisis, que depende del objetivo y aplicación esperada, calidad para integrar la medición y valoración en toda la empresa.

Principios éticos, carta del capital social, se interpreta que la medición y valoración del capital social es un tema relativamente nuevo, potencialmente mal entendido en la intención en torno a la mecánica de valoración y valoración monetaria en particular. El protocolo sobre capital social puede utilizarse para medir los efectos de las empresas sobre la prevención del trabajo infantil y el trabajo forzoso, sin pretender sustituir acuerdos internacionales.

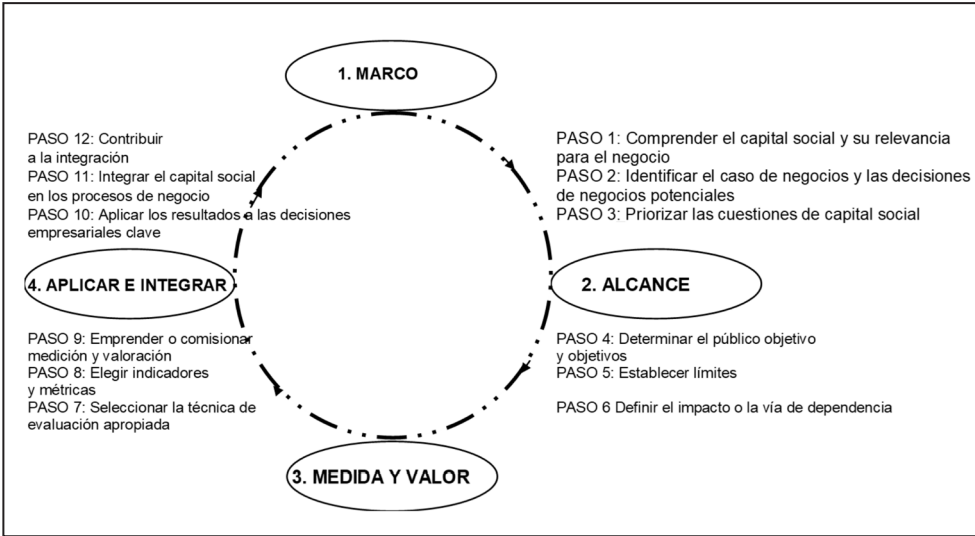
El documento contiene las principales orientaciones y referencias y en una plataforma se incluirán componentes complementarios: herramientas y recursos externos para ayudar a las empresas ejecutar el protocolo, guías sectoriales que aplican el proceso del protocolo a industrias específicas y una biblioteca de estudio de casos con ejemplos de cómo se utiliza el protocolo y lecciones sobre la aplicación de técnicas específicas.

En el protocolo es posible reconocer los siguientes contenidos: Etapa 1: marco (Paso 1. Entender el capital social y su relevancia para el negocio; Paso 2. Identificar el caso de negocios y las decisiones empresariales potenciales; Paso 3. Priorizar las cuestiones de capital social). Etapa 2: alcance (Paso 4. Determinar el público objetivo y los

objetivos; Paso 5. Establecer límites; Paso 6. Definir el impacto o la vía de dependencia). Etapa 3: medida y valor (Paso 7. Selección de la técnica de valoración adecuada; Paso 8. Elegir indicadores y métricas; Paso 9. Empezar o comisionar la medición y la valoración). Etapa 4: aplicar e integrar (Paso 10. Aplicar los resultados a las decisiones empresariales clave; Paso 11. Integrar el capital social en los procesos de negocio; Paso 12. Contribuir a la integración en la cultura).

Se brindan imágenes que permiten elaborar el siguiente esquema:

Esquema N° 3: las etapas del protocolo del capital social



Fuente: Elaborado en base a Social Capital Protocol (WBCSD, 2017).

Resumidamente, se interpreta en la etapa 1 Marco: “Qué”, la primera etapa construye una comprensión de cómo el capital social es relevante para el negocio y aclara cómo medir y valorar el capital social puede informar y apoyar la estrategia, la toma de decisiones y las comunicaciones. A través de un proceso sistemático de priorización

de cuestiones de capital social más importantes para las partes interesadas y para el negocio, las empresas identifican un punto de partida para medir y valorar sus impactos o dependencias sobre el capital social y un sentido claro de cómo utilizar los resultados. “Por qué”, esta etapa asegura que la medición y valoración del capital social está alineado con la estrategia corporativa más amplia y las prioridades de las partes interesadas desde el principio del proceso. “Cómo”: paso 1, comprender el capital social y su relevancia para el negocio, salidas clave: cuestiones relevantes del capital social mapeadas a través de la cadena de valor; paso 2, identificar el negocio y potenciales decisiones comerciales, salidas clave: decisiones empresariales que podrían ser informadas por la medición y valoración del capital social; paso 3, priorizar temas o cuestiones de capital social, salidas clave: lista con prioridad de asuntos de capital social. Como recomendaciones o aclaraciones del paso 1, se entiende que no todas las empresas comenzarán en el mismo lugar, dependiendo de la perspectiva y nivel de la empresa y la madurez actual con respecto a la integración de la sostenibilidad.

Algunas empresas pueden dedicarse a construir y validar listas existentes de temas de capital social, tales como:

- Análisis de materialidad corporativa: las empresas puede que hayan realizado un análisis de materialidad como parte del desarrollo de su estrategia social o de presentación de informes de sostenibilidad;
- Prioridades específicas de la industria: las empresas también pueden basarse en la cartografía sectorial o cuestiones sectoriales;
- Prioridades nacionales, planes nacionales de desarrollo;
- Prioridades locales: planes de acción comunitarios, planes estratégicos.

Los riesgos de no involucrarse con las partes interesadas incluyen tener una visión incompleta de las cuestiones de capital social e impactos, falta de oportunidades para la innovación y tener resultados que no son creíbles o utilizables. Relacionado a las temáticas precedentes, se expresa, entre otras cuestiones, que el proyecto SDG

Compass es una colaboración entre GRI, el Pacto Mundial de las Naciones Unidas y el WBCSD. El objetivo de SDG Compass es guiar a las empresas sobre cómo pueden alinear sus estrategias y medir y gestionar su contribución a los SDG. Es para tal fin, que el sitio web SDG Compass contiene una guía de cinco pasos que ayuda a las empresas a maximizar su contribución al SDG, y un inventario de indicadores de negocios.

En la etapa 2, alcance, puede comprenderse en “qué”, que la etapa 2 orienta a las empresas a establecer un ámbito de medición y valoración de áreas prioritarias de capital social que proporcionarán la información deseada para las decisiones empresariales elegidas en la etapa 1. Para cada tema de capital social prioritario identificado en la etapa 1, las empresas determinarán la audiencia y los objetivos clave, fijando los límites organizativos, geográficos y temporales para la medición y valoración. Estos se utilizan para desarrollar una “vía de impacto” (o “vía de dependencia”) que proporciona una hipótesis sobre cómo se traducen las actividades en impactos sociales y/o dependencias y ayuda a identificar qué debe evaluar la empresa. En el por qué, se entiende que esta etapa garantiza que el esfuerzo de medición y valoración se orienta adecuadamente y produce un ajuste apropiado.

Para la etapa 3, medida y valor, puede dilucidarse en qué: en esta etapa las empresas seleccionan el tipo de valoración más útil para su público objetivo y los principales tomadores de decisiones, identifican las técnicas de valoración basadas en el tipo de valoración seleccionado. Con base en las técnicas de valoración, las empresas definen indicadores de objetivos, métricas y fuentes de datos, antes de realizar la medición técnica y valoración de sus impactos sociales y/o dependencias. En por qué, la medición y la valoración son el núcleo del protocolo de capital social. Cuando se asignan valores comparables a los impactos de capital y dependencias, pueden utilizarse junto con otra información comercial. Esto es clave para la integración y la incorporación dentro de las operaciones comerciales y la toma de decisiones. Para el paso 7, seleccionar la técnica de valoración apro-

piada o adecuada, se interpreta que la valoración es el proceso para determinar la importancia, valor o utilidad de algo en un contexto particular. La valoración puede implicar una valuación cualitativa, cuantitativa, en unidad física y monetaria, o una combinación de estos. Para identificar la técnica de valoración apropiada, una empresa debe seleccionar el tipo de valor más adecuado para las necesidades de información, los objetivos de la valuación, el tiempo y los recursos disponibles. Se consideran las características siguientes para cada tipo de valoración:

- *Valoración cualitativa*, suele ser descriptiva y se centra en las percepciones más subjetivas del cambio, comúnmente se implementa a través de encuestas por cuestionario, enfoques deliberativos u opiniones de expertos, puede expresar valor relativo usando términos tales como “alto, medio o bajo”, “sí o no” u opciones de clasificación, también puede tomar forma narrativa, diagnósticos, citas o expresiones de respuestas emocionales a cambios en el capital social.
- *Valoración cuantitativa no monetaria*, consiste en expresar el valor de los impactos y/o dependencias en los sistemas numéricos no monetarios, es cuantitativo medido en términos físicos y generalmente es un prerrequisito para la valoración monetaria. Es ligeramente diferente de la medición cuantitativa en la cual se relaciona con la importancia, valor o utilidad del impacto y/o dependencia, teniendo en cuenta el contexto e idealmente incluyendo a las partes interesadas afectadas. Por ejemplo, una empresa que crea 1.000 puestos de trabajo en un área con altos niveles de desempleo puede causar un impacto de mucho mayor valor para otras partes interesadas que una empresa que crea 10.000 empleos en un área donde generalmente hay un bajo desempleo.
- *Valoración monetaria*, se utiliza para determinar el valor de impactos y/o dependencias en una unidad de medida común,

como dólares estadounidenses, euros, etc., para facilitar la comparación con valores financieros (por ejemplo, costos empresariales o ingresos). Se utiliza para proporcionar información sobre el valor marginal/costes netos o beneficios de una intervención que altera la calidad y/o cantidad del capital social, ya sea en un momento o en un período determinado. Puede ser útil evaluar cómo los costos y beneficios se distribuyen entre diferentes partes interesadas y evaluar la magnitud del financiamiento o fuentes de ingresos potenciales. La valoración monetaria también puede utilizarse para evaluar las tendencias en función de los cambios en la oferta y la demanda. Se dilucida que la valoración monetaria de los impactos y/o dependencias del capital social se basa en sofisticadas técnicas estadísticas y deben ser realizados por expertos calificados.

La valoración monetaria puede mostrar los ahorros del gobierno a partir del gasto evitado en beneficios de bienestar. Se recomienda seleccionar y utilizar técnicas de medición apropiadas, cuando se usa una mezcla de técnicas y/o se miden diferentes perspectivas de valor, debe tenerse cuidado de que los valores sean consistentes entre sí, especialmente si se van a comparar o agregar directamente. Por ejemplo, al considerar los valores monetarios asociados a un curso de formación profesional, es posible considerar en términos monetarios tanto el costo del curso como el valor del bienestar a un individuo, por los mayores ingresos que pueden esperar como resultado, aunque estos dos valores monetarios representan cuestiones diferentes y no deberían agregarse. Las empresas deben determinar el nivel apropiado de rigor a aplicar, algunas pueden decidir que las estimaciones aproximadas son suficientes para informar las decisiones clave del negocio y otras empresas pueden elegir técnicas que tienen mayores niveles de exactitud y credibilidad. Cualquiera que sea la decisión, es aconsejable ser transparente acerca del nivel de incertidumbre en los

resultados, o realizar un análisis de sensibilidad sobre el efecto de los cambios en los datos clave o de cambios en supuestos clave.

En las *técnicas de valoración cualitativa*, se detectan: las encuestas de opinión, los enfoques deliberativos (tales como grupos de discusión o grupos focales) y la valoración relativa (implica asignar valores o escalas alto/medio/bajo a los indicadores de desempeño para determinar el valor relativo de los costos y/o beneficios en términos categóricos, las puntuaciones pueden ponderarse y agregarse para dar una visión general del rendimiento). Sobre *técnicas de valoración cuantitativas* se detecta: el análisis multicriterio (consiste en seleccionar una gama de indicadores y clasificarlos mediante puntajes y ponderaciones para obtener un resultado único), las encuestas estructuradas permiten una información cuantitativa sobre las opiniones o preferencias de los encuestados, mediante el uso de preguntas cerradas y escalas predefinidas (como las escalas Likert) y los años de vida ajustados por salud (HALYs), que son una familia de técnicas que pueden utilizarse para medir la morbilidad y mortalidad asociadas a diferentes condiciones de salud, es decir, lesiones y enfermedades.

En *técnicas de valoración monetaria* se interpreta que hay varias formas de categorizar las técnicas para la valoración monetaria del capital social, donde cada categoría capta diferentes dimensiones de valor. Estas categorías son enfoques basados en el mercado, técnicas de preferencia reveladas, técnicas de preferencia declaradas, la valoración del bienestar, los enfoques basados en los costos y técnicas de transferencia de valor. Los enfoques basados en el mercado utilizan los precios de mercado existentes para productos y servicios específicos, cuando proceda, representan cambios en el capital social. Las técnicas de preferencias reveladas observan que las personas revelan sus preferencias a través del mercado de producción y consumo. Las técnicas de preferencia establecidas, “Indicar su preferencia” directamente por un bien o servicio utilizando técnicas de encuesta para definir un valor adecuado. Valuación de bienestar (WV), valores de cambios en las circunstancias de vida, se calcula el aumento de los in-

gros que sería necesario para un aumento equivalente en el bienestar. Los enfoques basados en los costos estiman el valor de los bienes no mercantiles, en términos de costo de compensar a los afectados, mitigar los daños o proporcionar reparación a los impactos negativos. Transferencia de valor, también conocida como transferencia de beneficios, no es una técnica de valoración en sí, sino que implica la estimación de valor de transferencia de la valoración económica existente al contexto en cuestión.

En el paso 8 (elegir indicadores y métricas), se entiende que hay que identificar un indicador de buena calidad. Los indicadores consisten en información y pueden ser cuantitativos o cualitativos. Idealmente, deberían proporcionar un medio simple y fiable para reflejar los cambios conectados a una actividad o intervención. Esto significa que deben ser relevantes para los cambios esperados y sensibles como para reflejar la magnitud de estos cambios. Es posible considerar que los indicadores efectivos tienen cinco características: 1. Específicos (los indicadores deben reflejar información simple sobre lo que se mide, sin verse afectado por otros factores, y deben entenderse y comunicarse fácilmente —claro, nivel adecuado, desagregación especificada—); 2. Medible (deberían ser objetivamente verificables, medidas fiables y claras); 3. Alcanzable (practicables en el tiempo, no costoso y sensibles a los cambios de contexto); 4. Relevante (deben reflejar la información significativa, capturar la esencia del resultado); 5. Limitados en el tiempo (puede rastrearse la frecuencia del progreso durante un período de tiempo determinado, hay un período para el indicador). Cuando desarrollan indicadores, las empresas, si es necesario, pueden medirlo con referencia a un punto fijo o no, ya sea una línea de base como la situación histórica durante un período específico de tiempo, como una comparación del número de incidentes de salud y seguridad relativos al año pasado —el “año de referencia” —; el estado del capital social (por ejemplo, el nivel de empleo) en un punto en el tiempo, por ejemplo, inmediatamente antes de que un proyecto comenzara; o un nivel medio para todo el sector o

para toda la economía de un determinado impacto o dependencia del capital social (es decir, un punto de referencia de la industria para el nivel salarial). También pueden medirlo con referencia a un escenario alternativo también conocido como “factual contrario”, o estado alternativo plausible.

Se interpreta que la “adicionalidad”, se calcula por los beneficios brutos menos los beneficios que ocurrirían en ausencia de la intervención menos los impactos negativos en otras partes (incluido el “desplazamiento” de la actividad). En el paso 9 (emprender o comisionar la medición y la valoración) es posible entender como importante determinar cuándo, cómo y qué datos se recopilarán, así como asegurarse de que los datos que se obtienen sean correctos para apoyar cualquier análisis o cálculo, ya que son necesarios para producir la valoración del capital social. Si se recopilan datos incorrectos o insuficientes, se desperdiciarán recursos al tener que volver a ejecutar la recopilación de datos. Se resumen las fuentes de datos como datos primarios y secundarios. Los datos primarios son datos empresariales internos, incluye datos recopilados por la empresa, por ejemplo: sobre contratación y reclutamiento de recursos humanos, “gasto” con proveedores o rendimiento de los equipos de ventas; encuestas, incluye encuestas realizadas por la empresa en una población específica como empleados, proveedores, usuarios o clientes; entrevistas o grupos focales, se trata de reunir perspectivas de la población objetivo. Son datos secundarios los datos que originalmente fueron recolectados y publicados para otro propósito o una evaluación diferente, incluyen: literatura revisada por pares (informes o estudios); entrevistas con terceros (entrevistas con expertos tales como ONG locales sobre información de las comunidades que puede ser inaccesible a la empresa); datos externos, puede incluir estadísticas gubernamentales o bases de datos del Banco Mundial/ONU, encuestas demográficas de salud u otros; análisis existentes, datos producidos a partir de cálculos o modelos existentes, que pueden haber sido completados internamente o de fuentes externas.

Al realizar el análisis se tiene que mirar tanto el valor total como las partes componentes, individuales, para garantizar que la empresa no pasa por alto algún riesgo clave, como por ejemplo, puede haber situaciones en las que el empleo y los pagos salariales crean valor para los trabajadores, pero las condiciones son desfavorables. Debe evitarse el doble conteo y deben identificarse y comunicarse los supuestos utilizados como, por ejemplo, el uso de salarios medios o mínimos, cambios en los ingresos de los empleados y ajustes realizados para incluir otros beneficios pagados por la compañía. También se aclara que muchas de las medidas y técnicas de valoración requieren de economía/experiencia en econometría. Algunas empresas pueden involucrar a especialistas, académicos o socios de la sociedad civil, incluidos sociólogos, etnógrafos o antropólogos, en el trabajo de campo. La participación de las partes interesadas es potencialmente necesaria para recopilar o confirmar la interpretación de los datos, cuando se involucran partes interesadas en la recolección y análisis de datos hay cuestiones éticas que deben considerarse.

Para la etapa 4, aplicar e integrar, las empresas interpretan los resultados de la etapa 3 y los aplican a las decisiones comerciales pertinentes. Investigan cómo integrar el método de valoración y medición del capital social en los procesos y sistemas organizacionales y consideran cómo la organización podría cambiar su contribución al crecimiento sostenible en la sociedad para hacer cosas mejores. La interpretación adecuada y la comunicación de los resultados garantizan que el esfuerzo de medición y valoración impulse mejoras tangibles y significativas en la gestión del capital social. Incorporar la evaluación en los procesos y sistemas de las empresas promueve un pensamiento más integrado, alineando la consideración de las cuestiones sociales, ambientales y financieras para impulsar una mejor toma de decisiones y de la gestión del desempeño del capital social. El paso 10 pone los resultados de la medición del capital social y la valoración en el contexto de la toma de decisiones empresariales. Su objetivo es ayudar a las empresas a analizar, interpretar y comunicar

los resultados de manera que puedan ser utilizados efectivamente por los públicos objetivo identificados en el paso 4. Las empresas deben preguntarse qué significan los resultados para su negocio y cuán fiables son. Es muy importante que las compañías entiendan y comuniquen claramente el nivel de confianza que tienen en los resultados. Se incluyen la validación y la verificación. La verificación formal o auditoría externa, no es obligatoria pero puede ser necesaria para informes externos y es posible cubrir el proceso, los resultados, o ambos. La validación comprueba la exactitud y completitud y puede ser necesaria para utilizar los resultados de ciertas decisiones internas.

Para el paso 11, puede comprenderse, integrar el capital social en los procesos de negocio o comerciales, las empresas deben informar sobre las fortalezas y las debilidades de su enfoque actual. La visión del protocolo de capital social es integrar la medición del impacto social, permitiendo a las empresas integrar a las personas, el planeta y el beneficio como motores del crecimiento sostenible. Esto es posible si la medición del capital social y la valoración se convierten en parte de la forma de hacer negocios de la empresa. Como esta integración lleva tiempo es importante que las compañías vean el protocolo como un proceso iterativo mediante el cual una organización desarrolla, refuerza y amplía su enfoque a lo largo del tiempo. Son algunos ejemplos de procesos empresariales que podrían aprovechar el proceso del protocolo de capital social: a) la planificación estratégica y el establecimiento de metas, la información del capital social puede ayudar a orientar la estrategia, proporcionando datos adicionales/diferentes sobre el rol de la empresa en la sociedad y los impactos y dependencias. Un número creciente de empresas están incorporando el lenguaje de la creación de valor sostenible en la forma en que comunican su misión empresarial y contribución a la sociedad; b) análisis costo-beneficio; c) evaluaciones de impacto, puede alinearse el proceso con las evaluaciones de impacto ambiental, social y financiero de nuevos proyectos/operaciones; d) sistemas de gestión, el proceso del protocolo puede utilizarse en la planificación de mejo-

ras continuas; e) informes externos: las empresas pueden integrar el protocolo en la sostenibilidad y la información financiera existentes, se entiende que el proceso del protocolo proporciona una forma estructurada de priorizar las cuestiones y un esfuerzo para crear datos creíbles y comparables que sean útiles para las partes interesadas y los accionistas, además está diseñado para proporcionar una base sólida para elaborar informes integrados. Hay otros procesos y sistemas de negocios en los que el protocolo podría ser integrado, como por ejemplo especificando el protocolo a las necesidades de la empresa y la construcción de herramientas de implementación y orientación que ayuden a integrar el proceso y garantizar que se aplica de forma coherente a través de las operaciones.

En el paso 12, contribuir a la integración en la cultura, en lo cotidiano, es posible interpretar para este último paso del proceso que las empresas deberían revisar los resultados de la etapa 1 para confirmar la próxima área prioritaria a abordar para expandir e integrar la medición y valoración del capital social en toda la organización. Deberían tratar de registrar y aplicar las lecciones aprendidas hasta la fecha en la aplicación del protocolo para mejorar y racionalizar el proceso, así como para adherir a las partes interesadas internas que han estado involucradas dentro de la empresa. Si bien la medición y valoración del capital social tiene el poder de transformar la forma como piensan y hacen negocios las empresas, hay una manera de integrar verdaderamente a las personas, el planeta y los beneficios como impulsores del crecimiento sostenible. Donde sea posible, las empresas deben buscar compartir sus historias, metodologías, indicadores y valores aplicados. Deben discutir los desafíos, beneficios y oportunidades de su experiencia, así como compartir sus ambiciones y metas. Se entiende que las empresas al hacer un plan a largo plazo deben tener en cuenta: no temer abordar temas sociales negativos; cambiar la mentalidad hacia la transformación; compartir ambiciones, metas y objetivos a largo plazo con el personal de toda la empre-

sa; aprovechar la experiencia, el conocimiento y el entusiasmo de los miembros de los equipos de medición y valoración.

Puede comprenderse, como próximos pasos, que lo que crea valor está cambiando. Ya no es suficiente el valor financiero sin el valor social y ambiental para una sana economía o negocio. Los gobiernos buscan ir más allá de los indicadores del Producto Bruto Interno (PBI) para identificar y abordar los problemas que ayudan a la economía a crecer y a satisfacer las necesidades de los ciudadanos. Esta también es la razón por la cual más inversionistas piden que el impacto social y ambiental sea incorporado en la valuación y la tasación del riesgo y las compañías crean declaraciones de pérdidas y ganancias sociales y ambientales y hablan de riesgos y oportunidades de sostenibilidad.

Por su parte en el *Protocolo de Capital Natural* (Natural Capital Coalition, 2016), es posible interpretar que el protocolo de capital natural es un marco diseñado para generar información confiable, creíble, operable y necesaria para los gerentes de negocios. Se pretende apoyar a mejorar las decisiones, incluyendo la manera en que (cómo) interactuamos con la naturaleza, o, lo considerado, capital natural, en la toma de decisiones. La creciente necesidad de conservar y mejorar el capital natural está bien documentada, ya que estamos agotando los recursos naturales de una manera más rápida a la capacidad de la tierra para reponerlos. Para la mayoría de las empresas, las interacciones con la naturaleza todavía no afectan a su valor de mercado, el precio de sus productos o el precio que pagan por los materiales que utilizan, sus flujos de efectivo o el perfil del riesgo, y si lo hacen no se visualizan en su estado de pérdidas y ganancias. El protocolo se basa en una serie de enfoques que ya existen para ayudar a las empresas a medir y valorar el capital natural, no obstante, el protocolo no incluye ni recomienda explícitamente herramientas o metodologías. Se entiende, entre otras consideraciones, que el protocolo se centra en mejorar la toma de decisiones internas. No es un informe formal y no exige que se comuniquen los resultados de la evaluación, ni que

sea evaluado externamente, aunque es posible que algunas empresas deseen informar de su evaluación y esto se fomenta como un medio para demostrar los riesgos, la oportunidad y la creación de valor. Si bien el protocolo proporciona un proceso estandarizado, también es flexible en la elección de la medición y valoración, lo que significa que los resultados pueden no ser comparables dentro o en diferentes negocios y aplicaciones.

Se entiende de una adaptación realizada (“Atkinson y Pearce 1995; Jansson *et al.*, 1994”) al capital natural como el stock de recursos naturales renovables y no renovables (por ejemplo, plantas, animales, aire, agua, suelos, minerales) que se combinan para producir un flujo de beneficios para las personas. Puede interpretarse por: valoración del capital natural al proceso de medición y valoración de los impactos relevantes (“materiales”) del capital natural y/o dependencias, utilizando métodos apropiados; impacto en el capital natural como el efecto negativo o positivo de la actividad empresarial sobre el capital natural; a los recursos naturales (renovables o no renovables) que abarcan una serie de materiales que pueden encontrarse en la naturaleza y utilizarse para la producción y/o el consumo. El proceso consta de cuatro etapas: 1. DEL MARCO: ¿Por qué?, Paso 01: Comenzar; 2. ESCENARIO: ¿Qué?, Paso 02: Definir el objetivo, Paso 03: Alcance de la evaluación, Paso 04: Determinar los impactos y/o dependencias; 3. MEDIDA Y VALOR: ¿Cómo?, Paso 05: Medir controladores de impacto y/o dependencias, Paso 06: Medir los cambios en el estado del capital natural, Paso 07: Impactos de valor y/o dependencias; y 4. APLICAR: ¿Qué sigue?, Paso 08: Interpretar y probar los resultados y Paso 09: Actuar.

Según lo interpretado del protocolo, la valoración puede centrarse en el valor para las empresas y en el valor para la sociedad (es decir, valor social), sin embargo, puede ser beneficioso considerarlos por separado, para entenderlos mejor. Para una comprensión completa, debe considerarse cómo los impactos a la sociedad pueden afectar tanto el presente como el futuro. Por ejemplo, mientras que su negocio puede

tener suficiente agua, la escasez podría provocar que las partes interesadas cercanas tengan agua insuficiente. Comprender la naturaleza y la magnitud de los valores sociales puede arrojar luz sobre los riesgos y oportunidades para la empresa. Por ejemplo, los valores de la sociedad pueden afectar su licencia social para operar, o aumentar el riesgo de que algunas externalidades ambientales puedan ser “internalizadas” a través de nuevas regulaciones o mercados ambientales.

También se entiende que, en base a los criterios de materialidad que se seleccionan, debe reunirse información para evaluar la importancia material potencial de cada impacto del capital natural y/o dependencia. El tipo de información que se recopila puede incluir: el tipo de impacto y/o dependencia, la escala de impacto y/o dependencia, la consecuencia del impacto y/o dependencia (en el negocio, la sociedad, o ambos), la escala temporal (corto, mediano y largo plazo). La recopilación de esta información puede incluir: opiniones de expertos y/o análisis, o aprovechar la información existente (por ejemplo, resultados de una evaluación de impacto ambiental) y el conocimiento local de cuestiones clave; la consulta a los interesados, internos y/o externos (por ejemplo, entrevistas, talleres, encuestas de cuestionarios); compilar información disponible públicamente sobre temas específicos (por ejemplo, estudios de casos, ubicaciones pertinentes, mapas de uso de la tierra, evaluaciones de la amenaza de especies); realizar una evaluación rápida del valor (por ejemplo, qué proporción del ingreso total de ventas depende de un ecosistema específico y/o servicio abiótico ¿Cuál es el valor financiero del activo de producción involucrado?); y, cuando esté disponible, la orientación sectorial específica (por ejemplo, guías sectoriales). Al identificar la información a ser recolectada, es importante detectar quién proporciona la información, quién la recopila, cuándo se recopila y dónde será retenida. Se interpreta que una vez realizada la valuación puede proporcionarse a los tomadores de decisiones la información necesaria para fundamentar su decisión. Esto debe incluir información que explique el proceso de valuación y los resultados, incluidos supuestos,

incertidumbres o limitaciones que pueden aplicarse. Comunicar a los actores internos y externos. Se entiende que compartir información sobre su valuación del capital natural y las decisiones informadas de manera clara y transparente puede ayudar a fortalecer las relaciones, construir otras valuaciones e integrar el capital natural en la forma de hacer negocios.

Conclusiones

De los análisis y desarrollos realizados en el presente estudio, es posible concluir que en el marco de la especialidad contable socio-ambiental, de manera similar a la especialidad económico-financiera, al diferenciar el activo, el pasivo y el patrimonio neto socio-ambientales, es posible identificar la fuente de los activos socio-ambientales que se originan por los aportes de los propietarios de la organización o son autogenerados por esta (impactos socio-ambientales positivos menos impactos socio-ambientales negativos). Pero, desde la especialidad contable socio-ambiental el patrimonio neto socio-ambiental incluiría un capital socio-ambiental mínimo a mantener (aporte de los propietarios) teniendo en cuenta características del ente y su contexto, que puede ser inclusivo del compromiso organizacional con las metas de los ODS, y los resultados positivos y negativos generados y acumulados por la organización.

De considerar que el objetivo de la especialidad contable socio-ambiental es, a diferencia de la especialidad contable económico-financiera, obtener y brindar conocimiento racional, del ente, sujeto del proceso, y de su entorno sobre un entendido patrimonio socio-ambiental, sus modificaciones (los impactos socio-ambientales) y sus relaciones, no meramente financieros, entonces desde la especialidad contable socio-ambiental debería diferenciarse el capital socio-ambiental mínimo a mantener del ente y el de su entorno, es decir, el capital socio-ambiental interno y externo permitiendo, a su vez, reconocer los aportes y dependencias del ente.

La cuantía del capital socio-ambiental externo mínimo a mantener puede surgir de compromisos de los propietarios con sus stakeholders y de disposiciones legales nacionales, regionales o municipales, que tengan en cuenta el tipo de ecosistema, capacidades y vulnerabilidades de los mismos, así como el grado de desarrollo social, sus necesidades y capacidades. Y, respecto de la unidad de medida, desde la especialidad contable socio-ambiental, podrían utilizarse distintas unidades de medida pertinentes, indicadores cualitativos y cuantitativos, simples y complejos.

En cuanto al procesamiento contable de datos, podría utilizarse el proceso contable tradicional instaurado en los sistemas de información contable de los entes, contribuyendo a poner en relevancia cuestiones de capital social y ambiental, de manera integrada a la información contable financiera tradicional, en momentos y lugares determinados y diferenciando los impactos sociales de los naturales del ente y de su entorno, en un ejercicio económico y de manera comparativa con ejercicios anteriores. El proceso contable, con sus sub-procesos y etapas componentes, es un proceso metódico, sistemático y evaluable que puede contribuir a identificar un punto de partida para medir y valorar impactos y dependencias sobre el capital social y natural (además del activo y pasivo sociales y naturales), con un sentido objetivo y claro. Podría tener en cuenta la materialidad, prioridades específicas de la industria, prioridades locales y nacionales.

En el marco de la especialidad contable socio-ambiental, en el primer subproceso, en la primera etapa se encuentra la captación del dato que debería realizarse por medio de documentación respaldatoria debidamente legitimada, que puede provenir de fuentes internas o externas, que permitiría evitar duplicaciones y omisiones relevantes e identificar y diferenciar el elemento de la consecuencia y con una perspectiva intrínseca, el ente, o extrínseca, la sociedad, por medio de la segunda etapa que es la clasificación. Para la etapa de medición podrían utilizarse indicadores que sean específicos, medibles, alcan-

zables, relevantes, limitados en el tiempo y con referencia espacial por zonas geográficas y/o geopolíticas. Luego de la interpretación, mediante el sub-proceso comunicacional pueden comunicarse los resultados por medio de informes internos y externos evaluables que incluyan el cumplimiento de las metas de los ODS considerando diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país, región, provincia y/o municipio.

Amerita tener en cuenta que los profesionales contables tenemos, además de un lenguaje consensuado internacionalmente, experiencia en la obtención y emisión de información contable (metódica, sistemática, mayormente cuantificada y verificable) a través de un modelo homogéneo (comparable y acumulable), útil para la toma de decisiones y la gestión de las organizaciones económicas, por ende, implementar y mejorar la contabilidad socio-ambiental en la cotidianidad de las organizaciones económicas puede aportar para sinergizar conocimientos y actitudes ante nuevas realidades, problemáticas y soluciones sobre diversos aspectos o metas de la sostenibilidad.

CAPÍTULO VIII

Riesgos, activos, pasivos y patrimonio neto sociales y las memorias de sostenibilidad GRI G4: un estudio de caso (*)

Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti

Se reconoce que las actividades económicas se desarrollan en una realidad socio-ambiental compleja y cambiante, que es condicionada y condiciona aspectos económicos-financieros y socio-ambientales. La gestión de las organizaciones económicas necesita de información pertinente para la toma de decisiones más sustentables y la contabilidad posee conocimientos y aplicaciones prácticas que pueden contribuir a brindar información socio-ambiental de aspectos ambientales y sociales relevantes.

Se desarrolla un marco teórico, se selecciona una memoria de sostenibilidad del período 2015 y, teniendo en cuenta determinadas características identitarias del ente, se analiza el contenido que permite evidenciar información sobre riesgo y aspectos de un entendido patrimonio social.

(*) En base a la Ponencia presentada y expuesta en las XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Nacional de Mar Del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, 2016.

Como inferencias del estudio, se incluye que el conocimiento y manejo del riesgo le permitiría al ente previsionar riesgos sociales y que desde lo contable podrían considerarse cuentas de patrimonio neto social (por ejemplo, resultados sociales y capital humano) y cuentas de activo más específicas que permitan identificar la inversión social y el activo intangible social, sus aumentos (resultado social positivo) y disminuciones (resultado social negativo).

Introducción

Se reconoce que las actividades económicas se desarrollan en una realidad socio-ambiental compleja y cambiante, que es condicionada y condiciona aspectos económicos-financieros y socio-ambientales. La gestión de las organizaciones económicas necesita de información pertinente para la toma de decisiones más sustentables y la contabilidad posee conocimientos y aplicaciones prácticas que pueden contribuir a brindar información socio-ambiental metódica, sistemática, mayormente cuantificada y evaluable de aspectos ambientales y sociales relevantes.

A nivel nacional, la junta de gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprueba en noviembre de 2012 la resolución técnica (RT) N° 36: *Normas contables profesionales: balance social*. La estructura del balance social (BS) en la RT 36 incluye la memoria de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI) y el estado de valor económico generado y distribuido (EVEGYD). Las memorias de sostenibilidad de GRI consideran aspectos sociales, ambientales y económico-financieros relevantes de la realidad de las organizaciones económicas y de su relación con el contexto. En 2016, dicha RT 36 es modificada por la RT 44, *Normas contables profesionales: modificación de la resolución técnica N°36 balance social*. (FACPCE, 2016).

La versión más reciente de GRI es G4 que, en noviembre de 2015, incluye una denominada “fe de erratas”, en la cual se describen las correcciones efectuadas que se relacionan con problemas terminológicos o ambigüedades textuales. Algunas de las características que

particularizan dicha versión G4 son: la preeminencia otorgada al principio de materialidad, son aspectos materiales “aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso notable en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés” (GRI, 2015 a: 43), y la inclusión de información sobre el enfoque de gestión en los contenidos básicos específicos. “La información sobre el enfoque de gestión (*Disclosures of Management Approach- DMA*) permite que la organización explique cómo se gestionan los efectos económicos, ambientales y sociales relacionados con los Aspectos Materiales” (p. 45). Se reconoce que la “información sobre el enfoque de gestión describe el modo en que la organización identifica, analiza y responde a sus impactos reales y potenciales importantes en los ámbitos económico, ambiental y social”, aportando también un contexto en el cual se enmarcan los indicadores de desempeño (p. 45). Si bien no se han desarrollado directrices específicas para cada aspecto comprendido en la guía, se brindan dos tipos de directrices las genéricas y las específicas. “Las Directrices genéricas se pueden aplicar a todos los Aspectos. Las Directrices Específicas aportan detalles sobre la información que corresponde a cada Aspecto” (p. 45). En cuanto al contenido general sobre el enfoque de gestión, en GRI (2015 a) se incluye:

G4-DMA

- a. Indique por qué el Aspecto es material. Señale qué impactos hacen que este Aspecto sea material.
- b. Describa cómo gestiona la organización el Aspecto material o sus impactos.
- c. Facilite la evaluación del enfoque de gestión, entre otros:
 - ...los mecanismos para evaluar la eficacia del enfoque de gestión;
 - ...los resultados de la evaluación del enfoque de gestión; y
 - ...cualquier modificación relacionada del enfoque de gestión (p. 46).

Se expresa que se ofrecen directrices específicas sobre los siguientes aspectos de la información sobre el enfoque de gestión: “consecuencias económicas indirectas”; “prácticas de adquisición”; “energía”; “biodiversidad”; “emisiones”; “evaluación ambiental de los proveedores”; “mecanismos de reclamación en materia ambiental”; “empleo”; “salud y seguridad en el trabajo”; “igualdad de retribución entre mujeres y hombres”; “evaluación de las prácticas laborales de los proveedores”; “mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales”; “inversión”; “libertad de asociación y negociación colectiva”; “evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos”; “mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos”; “comunidades locales”; “lucha contra la corrupción”; “política pública”; “evaluación de la repercusión social de los proveedores”; “mecanismos de reclamación por impacto social”; “salud y seguridad de los clientes”; y “etiquetado de los productos y servicios” (pp. 45-46). Se manifiesta que las

...memorias de sostenibilidad analizan la relevancia de la sostenibilidad para una organización y abordan las prioridades y los asuntos clave en ese ámbito... se centran en la repercusión de las tendencias, los riesgos y las oportunidades relacionadas con la sostenibilidad sobre las expectativas a largo plazo y el desempeño económico de la organización correspondiente (p. 85).

Si bien históricamente los conocimientos contables doctrinarios y normativos han permitido conocer el patrimonio y las gestiones de los entes, incluidos los riesgos probables (previsiones), con enfoque económico-financiero, enmarcadas en una línea de investigación contable en la especialidad socio-ambiental, de sucesivas investigaciones teóricas y empíricas precedentes se ha iniciado un marco teórico para el cual se elaboran conceptos y definiciones de activo, pasivo y patrimonio neto ambiental, entre otros, que han permitido

elaborar y completar parcialmente un esquema denominado estado de situación patrimonial ambiental (ESPA), a partir de la información brindada en indicadores ambientales de GRI que se incluyen en una memoria de sostenibilidad seleccionada. Se interpreta que dicho “estado permitiría (como informe contable sintético, sistemático, cuantificado, evaluable, generalizable y acumulable) contar con información socio-ambiental de una región, país y sector de la economía” (Geba y Gastañaga, 2014: 17). Se ha observado la posibilidad de elaborar un estado de resultado ambiental (ERA), incluso de impactos positivos y negativos, como informe contable sintético, sistemático, cuantificado, evaluable, generalizable y acumulable, que también permitiría contar con información de una región, país y sector de la economía.

En cuanto a lo social, centrado en lo cultural, más recientemente se han desarrollado investigaciones teóricas y empíricas enmarcadas en la especialidad contable socio-ambiental, iniciándose el desarrollo de un marco teórico para el cual se elaboran conceptos y definiciones de activo, pasivo y patrimonio neto sociales, entre otros. Ello se complementa con estudios y desarrollos sobre la viabilidad del procesamiento contable de indicadores de GRI, G4, incluidos o considerados para la dimensión social. De la sistematización de desarrollos y resultados precedentes surgen distintos interrogantes, tales como: En las memorias de sostenibilidad de GRI más recientemente emitidas: ¿Se consideran y diferencian los riesgos sociales y los entendidos activos sociales, pasivos sociales y el patrimonio neto sociales? De ser así: ¿Qué se significa como riesgo social? ¿Qué elementos conforman los denominados activo social, pasivo social y patrimonio neto social que se informan?

La hipótesis general del estudio considera que en las memorias de sostenibilidad más recientemente emitidas en la versión G4 de GRI se consideran y diferencian los riesgos sociales y, en menor grado, se identifican activos, pasivos y patrimonio neto sociales, informándose con un enfoque socio-ambiental.

Objetivos

Es el objetivo general contribuir con las organizaciones económicas para que, con la mecánica del proceso contable, puedan procesar datos socio-ambientales para producir conocimientos implícitos (a través de un proceso metódico) y explícitos (por medio de informes internos y externos, más precisamente el balance social), útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sostenibilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales.

Como objetivo específico, se pretende aportar especificidades para el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa (para su etapa de clasificación) de datos socio-ambientales sobre riesgo, activo, pasivo y patrimonio neto sociales, entendidos como significativos para la sistematización de indicadores de la versión más actual de la guía de la Global Reporting Initiative (GRI). Se interpreta que su cumplimiento también propende a actualizar y precisar conocimientos relevantes del discurso contable de manera de perfeccionar el enfoque o especialidad contable socio-ambiental, considerando diferencias y similitudes con el enfoque económico-financiero tradicional.

Metodología

Para cumplir con los objetivos propuestos, de una búsqueda preliminar de memorias de sostenibilidad o sustentabilidad emitidas en 2016, en idioma español, a través de sitios web mediante el buscador Google, se selecciona una memoria de sostenibilidad correspondiente al período 2015 teniendo en cuenta: determinadas características identitarias del ente (su forma jurídica, tipo de actividad y espacio territorial de influencia), la utilización del modelo propuesto por GRI en la versión G4 y que la memoria se encuentre evaluada (auditada, verificada por profesionales independientes).

Una vez seleccionada la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, considerando el marco teórico desarrollado, se analiza la información mencionada en el índice de contenido GRI G4 y desarrollada en el cuerpo de la memoria de sostenibilidad respectiva sobre impactos sociales y consideraciones que permitan evidenciar información sobre riesgo y aspectos de un entendido patrimonio social en la información sobre el enfoque de gestión, Disclosures of Management Approach (DMA), y los indicadores informados que conforman los aspectos de la categoría desempeño social. A tal efecto, se seleccionan los siguientes términos de búsqueda: activo (créditos, inversiones, bienes de cambio, bienes de uso), pasivo (obligaciones, compromisos, deudas), patrimonio neto (capital, resultados de los ejercicios), riesgo (contingencia) y provisiones y provisiones. Se confecciona y completa una planilla de relevamiento y análisis de datos y, dentro del marco teórico realizado, se infieren conclusiones.

Marco teórico

Según Dimitrova y Marín, 2008, “la cultura de una organización determinada... siempre hay que considerarla totalmente inmersa en una sociedad, caracterizada por una cultura general, presente en todos los aspectos de la organización e influyendo de continuo en su ‘cultura organizacional’” (p. 74). En la actualidad, desde un punto de vista económico-financiero, Fellner (2016 a) expresa que los accionistas “han comenzado a pensar en nuevas maneras de cómo la administración de riesgo está ligada a la creación del valor” (p. 27). En muchas industrias y organizaciones se reconoce

...que los riesgos ya no son simplemente peligros que evitar, sino que en muchos casos, oportunidades para aprovechar. La globalización y la velocidad cada vez mayor de la actividad de los negocios están cambiando rápidamente y expandiendo los riesgos que la organización enfrenta (p. 27).

Surge, en este contexto y como una nueva tendencia en los negocios, la administración integral del riesgo empresarial o Enterprise Risk Management (ERM). “El ERM es una propuesta disciplinada y estructurada que alinea la estrategia, los procesos, las personas, y tecnología y el conocimiento, con el propósito de evaluar y administrar las incertidumbres que la empresa enfrenta a medida que crea valor” (p. 27).

Se reconoce que la administración de riesgo debe extenderse más allá de los peligros tradicionales financieros y asegurables, abarcando una amplia variedad de riesgos estratégicos, de reputación, operacionales, regulatorios y de información.

Cabe destacar que la mayoría de las organizaciones no tiene seguridad de cómo traducir exactamente el concepto ERM en acciones concretas que ayuden a realzar el valor del accionista. Los líderes están de acuerdo que, por más importante que la ERM pueda ser en teoría, nunca será valorada en la práctica a menos que permita a las organizaciones utilizar la información de riesgos para conducir el valor del negocio en una forma que ellos no podrían hacer de otra manera (p. 28).

Para que una organización pueda estar en condiciones de gestionar adecuadamente sus riesgos, se interpreta que son elementos necesarios, entre otros:

- a. Un **sistema de gestión**, el cual consiste de toda la estructura e infraestructura, incluyendo recursos humanos, espacios, servicios, materiales, equipos, maquinarias, información documentada y tecnología, organizados y distribuidos con el propósito de gestionar el logro de los objetivos. Dentro de la información documentada, se incluyen aquellos procedimientos,

instructivos y manuales que la organización considera necesarios para asegurar productos y servicios competitivos.

- b. **Un líder o director de la gestión del riesgo**, cuyo objetivo es asegurar que se cumpla con las actividades de gestión en cada uno de los procesos principales de la organización. Este líder puede estar representado en la persona de un miembro de la alta dirección o en uno de los gerentes de primera línea. Otra opción para la designación de este líder, es en la figura de un representante de la dirección del sistema de gestión de la empresa. La ausencia de este líder conlleva el riesgo de que la gestión del riesgo no se realice oportunamente o no se realice de forma adecuada.
- c. **Procesos de trabajo bien definidos interactuando entre sí, o mapas de procesos de la organización**, con la identificación de las diferentes entradas y salidas, y las responsabilidades y autoridades de los líderes e individuos de cada proceso de trabajo. Cuando la organización elabora sus mapas de procesos y los interrelaciona, lo que está haciendo es definiendo lo que se espera de cada proceso de trabajo, y, por ende, lo que se espera de los responsables o líderes de dichos procesos, así como también de sus colaboradores.
- d. **Responsabilidades y autoridades del personal bien definidas en todos los niveles y funciones de la organización**. La creación de los mapas de procesos mencionados anteriormente, contribuirá con la construcción de las descripciones de puestos de la organización. Es importante que las personas conozcan sus responsabilidades y autoridades y estén conscientes de lo que la organización espera de ellas. Dentro de las responsabilidades de los líderes de procesos y del

personal asignado, se encuentra, justamente, la gestión del riesgo de los procesos a su cargo.

- e. **Indicadores de gestión diseñados y asignados.** Cada proceso, para ser gestionado eficaz y eficientemente, debe ser objeto de diferentes mediciones a efectos de llevar un control del mismo. Los dueños o líderes de procesos, deben establecer los indicadores de gestión que permitan medir el resultado de los esfuerzos de gestión de dichos procesos, en especial aquellos esfuerzos relacionados con la gestión del riesgo. Se debe definir, en primer lugar, lo que se desea medir y las metas esperadas, y luego establecer los indicadores que informen el nivel de cumplimiento que se está logrando respecto a las disposiciones planificadas.
- f. **Metodología y/o técnicas definidas para la identificación de los riesgos, su análisis, evaluación y tratamiento.** Para abordar un riesgo, es necesario conocer sus probables causas, las probabilidades de ocurrencia y sus niveles o gravedad de sus consecuencias. La detección de las potenciales causas de riesgos y la toma de acciones preventivas que eviten su ocurrencia, es una actividad de gran importancia para el logro del éxito sostenido de cualquier organización. (pp. 28, 29).

De un análisis de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9, expresa que la misma permite que las empresas pueden “cubrir los componentes de riesgo en rubros no financieros, siempre que estos puedan ser identificados por separado y medidos de forma confiable” (p. 32). En la NIIF 7 también se expresa, entre otras consideraciones, que

[los] cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado incluyen las variaciones en un

tipo de interés observado (de referencia), en el precio de una materia prima cotizada, en un tipo de cambio de moneda extranjera, o en un índice de precios, de tipos de interés o de cambio. (NIIF 7, s.f.).

En cuanto a la gestión del riesgo, desde Iso Tools Excellence sobre la norma de la Organización Internacional de Normalización (ISO) 31000: *el valor de la gestión de riesgos en las organizaciones*, se considera que toda actividad empresarial tiene implícito un riesgo. “El riesgo es parte de cualquier área de negocio, pues en cierta forma lo define y ayuda a ponerle límites”. Define al riesgo en el plano corporativo como

la incertidumbre que surge durante la consecución de un objetivo. Se trata, en esencia, [de] circunstancias, sucesos o eventos adversos que impiden el normal desarrollo de las actividades de una empresa y que, en general, tienen repercusiones económicas para sus responsables (IsoTools Excellence, s.f., p. 4).

El término proviene del “italiano *risicare* (en español: desafiar, retar, enfrentar), de modo que al concepto también se le asocia a toda probabilidad de pérdida. Otros sinónimos con los que suele guardar una relación directa son los de peligro, amenaza, perjuicio o daño” (p. 5). Ello no implica que todos los elementos que enmarcan la actividad comercial sean en sí mismos riesgos, existiendo características esenciales que los definen: “Debe estar asociado, de alguna manera, a la actividad de la empresa... son complejos, no tienen una solución inmediata... su impacto debe ser significativo... y entorpecen, obstaculizan, dificultan o postergan procesos” (p. 5).

Para los principales tipos de riesgos empresariales, una primera clasificación de los mismos considera: *riesgo sistemático* (están presentes en un sistema económico o en un mercado en su conjunto,

sus consecuencias pueden aquejar a la totalidad del entramado comercial, como, por ejemplo, las crisis económicas de gran envergadura, accidentes, guerras o desastres naturales); y *riesgo no sistemático* (derivados de la gestión financiera y administrativa de cada ente o empresa, “varían en función de cada tipo de actividad y caso, al igual que la manera en que son gestionados”. Son ejemplos las situaciones de crisis internas, un plan de crecimiento mal implementado) (p. 5). Según su naturaleza los riesgos pueden ser: *riesgos financieros* (riesgo de crédito, de tasas de interés, de mercado, de gestión, de liquidez, de cambio, otros); *riesgos económicos* (riesgos internos y externos asociados a la actividad económica, como pérdidas que puede sufrir una organización por decisiones internas y por eventos cuyo origen es externo). Amerita observar la siguiente distinción, que considera el sentido del término financiero como más abarcador que el sentido del término económico: ...“el riesgo económico afecta básicamente a los beneficios monetarios de las empresas, mientras que los financieros tienen que ver con todos los bienes que tengan las organizaciones a su disposición” (pp. 6-7).

También se consideran en la clasificación por su naturaleza los: *riesgos políticos* (puede derivarse de cualquier circunstancia política —gubernamentales, legales y extralegales— del entorno en el que operen las empresas, como aquellos que resultan de acciones que han sido llevadas a cabo por las instituciones del lugar —cambio de gobierno o modificación en las políticas comerciales— y actos al margen de la ley —acciones terroristas, revoluciones o sabotajes—); *riesgos legales* (obstáculos legales o normativos que pueden dificultar el rol de una empresa en un sitio determinado —como en algunos países leyes restrictivas en el mercado que limitan la acción de ciertas compañías generalmente asociados a los de tipo político—); y *riesgos ambientales*:

...aquellos a los que están expuestas las empresas cuando el entorno en el que operan es especialmente hostil o puede

llegar a serlo. Tienen dos causas básicas: naturales o sociales. En el primer grupo podemos mencionar elementos como la temperatura, la altitud, la presión atmosférica, las fallas geológicas, entre otros. En el segundo, cuestiones como los niveles de violencia y la desigualdad. [Se interpreta que] son riesgos que no dependen de las empresas y que, por tanto, su gestión requiere de planes preventivos más eficaces (p. 7).

De atender a la naturaleza de los riesgos empresariales “suele distinguirse entre riesgos puros y riesgos especulativos” (p. 7). Se define al riesgo puro “como la incertidumbre de que acontezca un determinado suceso que ocasiona una pérdida económica” (p. 7). Mientras que “el riesgo especulativo se define como la incertidumbre de que ocurra un determinado suceso cuya ocurrencia produciría la materialización de una expectativa de beneficio o pérdida, indistintamente” (p. 7). Consecuentemente,

...el riesgo puro es aquel del que solo puede derivarse un daño en caso de ocurrencia y, por tanto, una pérdida económica. Por el contrario, en el riesgo especulativo existe la incertidumbre, respecto al propio suceso, de que pudiera producirse indistintamente un beneficio o una pérdida (p. 7).

Se entiende que

... esta distinción es bastante significativa, ya que la cobertura financiera de los riesgos procurada por la institución aseguradora atiende generalmente a los riesgos puros. Los riesgos especulativos son asumidos habitualmente por el empresario en función de su conocimiento y quedan fuera del marco asegurador, si bien actualmente existe un cierto

acercamiento del seguro a determinadas parcelas de riesgos especulativos (pp. 7-8).

Se interpreta, en cuanto a *principios y directrices*, que la norma ISO 31000: “sirve de referencia para otros estándares sobre gestión de riesgos... complementa la información de diversas normativas en el plano local, regional, nacional o incluso continental” (p. 9). En el detalle de las prácticas básicas que debe tener en cuenta cualquier organización que se disponga a implementar un sistema de gestión de riesgos, son los 11 principios expuestos:

La gestión crea valor a la organización... Debe estar integrada a los procesos... Forma parte de la toma de decisiones en la empresa... Trata de forma explícita la incertidumbre. Debe ser sistemática, estructurada y adecuada... Es necesario que esté basada en la mejor información disponible... Debe adaptarse a la medida de cada caso... Implica la inclusión de factores humanos y culturales... Debe ser transparente, eficaz e inclusiva... Es necesario que sea iterativa y sensible al cambio... Tiene que ir orientada a la mejora continua de la organización... (p. 9).

Expresa que en la norma ISO 31000

[se] define la Gestión de Riesgos como todas aquellas acciones coordinadas para dirigir y controlar los riesgos a los que puedan estar abocadas las organizaciones [...] La gestión tiene que ver, sobre todo, con la cuantificación de los riesgos, para lo cual es fundamental definir dos elementos dentro de este proceso (p.10).

Son los dos elementos: La *consecuencia*:

...define la consecuencia como los efectos o aquellos elementos que se derivan directa o indirectamente de otros. En este caso, se trata de evaluar los riesgos que cumplen con la premisa de causa-efecto... no siempre se pueden prever las consecuencias de una acción o decisión, pero este solo acto es el origen de cualquier Sistema de Gestión de Riesgos (p. 10).

Y, la *probabilidad*: “es fundamental que las empresas contemplen la irrupción de hechos que puedan derivarse o no de las decisiones de la empresa” (p. 10). Se reconoce que nunca se está del todo preparado para los acontecimientos, especialmente si estos provienen de factores externos, pero es un buen indicador de la gestión de riesgos el solo hecho de pensar en su materialización.

La norma ISO 31000 tiene un enfoque de procesos. Se interpreta que la implementación de un sistema de gestión de riesgos eficaz que pueda cumplir con los objetivos trazados al inicio debe seguir una serie de pasos. Son los pasos básicos: 1. *Definición de objetivos* (qué se busca con la implementación del sistema de gestión de riesgos y cuál debe ser su alcance); 2. *Nombramiento de responsables* (la dirección debe delegar la coordinación de labores de gestión de riesgos en uno o más responsables); 3. *Identificación de los riesgos* (la empresa debe definir los factores que influyen en los procesos por medio de reuniones entre diversos responsables). Una buena manera de medir el impacto de un riesgo es considerando:

A qué área de la empresa afecta... Cómo la afecta, Qué efectos tiene sobre dicha área... Qué efectos tiene sobre la organización en su conjunto... Qué margen de maniobra otorga... Qué tiempo de reacción permite a la dirección... Qué grado de complejidad requieren sus soluciones... Qué consecuencias implicará el no afrontarlo (pp. 14-16).

4. *Análisis de riesgos* (es el objetivo establecer una valoración y priorización de los riesgos para clasificarlos, el análisis depende de la información disponible sobre el riesgo y de su origen. Es necesario, para adelantarlo, diseñar escalas que pueden ser cualitativas o cuantitativas); 5. *Definición de las respuestas a los riesgos* (la definición obedece sobre todo a la identificación de los riesgos y sus efectos en los procesos. “La idea es plantear las soluciones más adecuadas para poner cara a aquellos elementos que obstaculizan la consecución de los objetivos estratégicos de las empresas” (pp. 16-17); y 6. *Plan de tratamiento* (último paso del proceso de gestión de riesgos que tiene como fin mejorar los controles para el tratamiento del riesgo, debe ser una etapa dinámica y flexible ante los cambios que puedan presentarse. El “tratamiento de los riesgos necesita labores adicionales de registro, monitorización, actualización e intervención” (p. 20).

Amerita reconocerse que desde otros enfoques se entiende por riesgo comercial al “que surge de la variabilidad de las actividades que encara la empresa (de compra de insumos, de producción, de venta de productos)”. Se consideran como las principales fuentes de riesgo comercial a las siguientes:

- a) Riesgo técnico o productivo: surge de la variabilidad en los rendimientos de las actividades... que a su vez están originados en factores no controlables —el clima— o parcialmente controlables —enfermedades o plagas de otro tipo.
- b) Riesgo de mercado: es el que se origina en la variabilidad en los precios de los productos y de los insumos.
- c) Riesgo tecnológico: se refiere a los casos en que ciertas inversiones pueden resultar obsoletas por la aparición de nuevas tecnologías.
- d) Riesgos legales: se producen por falta de acuerdos explícitos en la contratación de factores ajenos al productor y a su familia, en particular en relación a la mano de obra (Báez, 2005).

Según OCDE (2012): “**Se prevé que la degradación y erosión del capital ambiental natural continuarán hacia 2050, con el riesgo de que se presenten alteraciones irreversibles que podrían poner en peligro dos siglos de crecimiento en los estándares de vida**” (p. 2). En cuanto a riesgo social, si bien existen distintas definiciones, puede interpretarse que

[la] noción de **riesgo** se relaciona con la inminencia, la contigüidad o la cercanía de un **daño potencial**. El término, por lo tanto, está vinculado a la posibilidad de que se concrete un daño.

Social, por su parte, es aquello relativo a la **sociedad** (el grupo de individuos que interactúan entre sí y que comparten una misma cultura) (Definición. De, s.f.).

Se expresa también que

para que exista un riesgo, es preciso que se descuide una necesidad: [...] alimentación; higiene; actividad física; asistencia sanitaria; estimulación de los sentidos; seguridad emocional [...] provocar síntomas, evitar las campañas de vacunación y los controles médicos; falta de exposición a la lectura y la escritura... (Definición.D., s.f.).

Las organizaciones económicas necesitan información sobre riesgos relevantes para, a través de su conocimiento, controlarlos, minimizarlos, evitarlos o generar ventajas competitivas. En Fellner (2016 b) se manifiesta que: “El conocimiento, un activo intangible de la organización, se ha identificado como un elemento clave de las organizaciones y la sociedad para lograr ventajas competitivas... ha surgido un nuevo enfoque dentro del mundo empresarial: **la gestión del conocimiento**” (p. 71). Entiende al conocimiento “como el resultado del análisis y transformación de los datos e información que nos

aporta la realidad” (p. 71). Considera a la gestión del conocimiento como una metodología en la que conviven el conjunto de procesos sistemáticos siguiente: “Identificación y captación del capital intelectual de la organización... Tratamiento, desarrollo y compartimiento del conocimiento... Utilización del conocimiento adquirido” (p. 72). La función específica de estos procesos sistemáticos “es poder dar una correcta orientación al capital humano de las empresas para poder tener el mejor desarrollo organizacional y personal posible”. Por tanto, es posible tener beneficios (a corto, mediano y largo plazo),

... entre los cuales se destaca una ventaja competitiva con respecto a la competencia, debido a que el conocimiento generado dará lugar a saber y desarrollar nuevas técnicas y oportunidades que antes no se tenían en consideración para el logro de los objetivos tanto de la empresa como de la persona (p. 72).

Reconoce el **“valor generado a través de la gestión del conocimiento”**, cuando

en una organización se dan aprendizajes, estos se relacionan en forma directa con las personas que hacen parte de ella y éstas, de una u otra forma, son constructoras de su cultura, la cual influye en ellas mismas, exigiendo una permanente adaptación al cambio (p. 72).

Para diseñar un modelo de gestión del conocimiento en una empresa, que sea apto para fortalecer, motivar y capacitar a los que forman parte dicha organización (el conocimiento y la efectividad se encuentran en una relación directa y proporcional)

...se debe incluir dentro del plan estratégico de la organización la medición de los intangibles, dentro de los cuales

se encuentran el conocimiento y la relación que este tipo de bienes tienen con el cumplimiento de objetivos y planes estratégicos ...como parte de la estrategia de gestión del conocimiento, debe haber una sensibilización permanente ante el cambio que permita identificar los mejores y más efectivos canales de divulgación e interacción al interior de la organización. [Además, reconoce que es un tema que tiene especial relevancia la] medición de la contribución del capital intelectual a la generación de valor económico de las compañías [y que el capital intelectual puede ser definido] como los recursos intelectuales que han sido formalizados para apalancar la creación de activos de gran valor, y se refiere al capital intelectual tal como conocimiento, información, propiedad intelectual y experiencia que puede ser utilizada para incrementar riqueza (p. 73).

En sus conclusiones incluye que mediante una gestión adecuada del conocimiento puede impulsarse un sentimiento de cultura en el cual la información y el conocimiento generado sean valorados, compartidos y usados de la manera más eficaz y eficiente posible. En el ámbito corporativo, radica en cuatro factores principales la importancia de la gestión del conocimiento: “Globalización de los mercados... Necesidad de adaptación, cambio y aprendizaje de las organizaciones, Movilidad constante de la fuerza de trabajo con retos de conocimiento mayores, Avance tecnológico” (pp. 77-78). Es el objetivo principal de las actividades de gestión de conocimiento: crear “un ambiente de trabajo dinámico para que todo el contenido (conocimiento) generado dentro de la empresa pueda ser accesible cuando se lo requiera”, así puede estimularse que la organización genere aspectos innovadores desde cualquier punto de la jerarquía organizacional, llevando a que las compañías puedan notar mejoras en los procesos destinados a tomar decisiones que, también interpreta, generan nuevos conocimientos.

Históricamente, y muy relacionados a la generación de conocimientos necesarios para toda organización económica, se encuentran los conocimientos contables. Se interpreta que la contabilidad, como disciplina científica social, debe responder al deseo de conocer y comprender racionalmente aspectos de la realidad socio-ambiental de las organizaciones económicas (simples y complejas) y sus interrelaciones, en un contexto y lugar determinado, tanto sincrónicamente como diacrónicamente, o progresivo en el tiempo. “La motivación de la ciencia responde al deseo de las personas de conocer y comprender racionalmente el mundo que nos rodea y los fenómenos con él relacionados, la actividad es la investigación y el producto resultante es el conocimiento científico” (PEAPT, s. f.). Por su parte, la tecnología contable utiliza conocimientos científicos, se basa en la experiencia, usa conocimientos empíricos y tiene en cuenta otros componentes o elementos. Es posible interpretar que, también, como toda tecnología, “está, sobre todo, vinculada a cosas, físicas o virtuales, que el ser humano hace, a cosas artificiales” (PEAPT, s. f.).

En la ciencia se utiliza la tecnología porque es necesaria para avanzar en la investigación, pero, “no es posible el desarrollo tecnológico sin el avance en los conocimientos científicos, así como tampoco es posible hacer ciencia sin el aporte de los equipos y sistemas necesarios para la investigación”. En “el mundo contemporáneo, Ciencia y Tecnología están ligadas por una relación de interdependencia muy grande, pero las actividades vinculadas a una y a otra son substancialmente diferentes y complementarias entre sí” (PEAPT, s. f.).

La tecnología contable, como tecnología, desempeña o desempeñaría un papel central en los procesos de cambio social. Las tecnologías demarcan

Posiciones y conductas de los actores; condicionan estructuras de distribución social, costos de producción, acceso a bienes y servicios; generan problemas sociales y ambientales; facilitan o dificultan su resolución.[Puede

entenderse que las] tecnologías son construcciones sociales tanto como las sociedades son construcciones tecnológicas.[Interpreta que] la resolución de las problemáticas de la pobreza, la exclusión y el subdesarrollo no puede ser analizada sin tener en cuenta la dimensión tecnológica: producción de alimentos, vivienda, transporte, energía, acceso a conocimientos y bienes culturales, ambiente, organización social (Thomas, s.f.: 1).

Es posible considerar que

[la] tecnología contable abarcaría al conjunto de técnicas, conocimientos y procesos que sirven para diseñar y construir objetos (p. e.: informes) para satisfacer necesidades humanas. La tecnología contable puede referirse a objetos (hardware contable) y sistemas (SIC). La tecnología contable blanda haría referencia a los conocimientos tecnológicos contables, mientras que la tecnología contable dura haría referencia a lo tangible (elementos concretos) (Geba y Bifaretti, 2014: 15).

En cuanto al conocimiento tecnológico contable,

...sería esencialmente interdisciplinal, podría decirse multidisciplinal ya que incluye y relaciona conocimientos de distintas disciplinas (informes de expertos en alimentos, construcciones, maquinarias, otros, para informar sobre bienes de uso, bienes de cambio, inversiones) y pragmático, se orientaría hacia una praxis concreta para contribuir a solucionar problemas complejos y tomar decisiones en cuestiones que afectan a la sociedad.

[...] cuando un patrón de comportamiento contable es adoptado por la mayoría de los miembros de un grupo

social entonces estaríamos en presencia de una norma contable o regla para el grupo. Los avances científicos y tecnológicos harían que algunas normas contables se inicien como ideas y concluyan como patrones de comportamiento profesional, las tecnologías contables serían patrones de conducta social reales o deseables... (p. 15).

También se ha inferido que

[la] tecnología social contable, o socio-tecnología contable estudiaría las formas o maneras de mantener, reparar, mejorar o reemplazar sistemas contables y procesos contables existentes y diseñaría y rediseñaría otros para afrontar problemáticas sociales masivas (por ejemplo, contaminación, educación, desocupación, salud, vivienda, otros) (p. 16).

Así entendidas la disciplina y la tecnología contable, los conocimientos doctrinarios y normativos contables permiten, por medio de un adecuado proceso contable, elaborar y comunicar informes de parte de la realidad de los entes a través de, por lo menos, dos enfoques o especialidades contables: la económico-financiera y la socio-ambiental. Dichas especialidades contables, a partir de un tronco conceptual común, pueden contribuir con una gestión más sustentable de las organizaciones económicas que, al utilizar el proceso contable instaurado en el sistema de información contable (SIC), hacen posible obtener y comunicar informes, internos y externos, económico-financieros y socio-ambientales metódicos y sistemáticos, cuantificados y evaluables.

Dentro de la línea de investigación en que se enmarca el presente estudio, sucesivos desarrollos permiten considerar que el proceso contable se encuentra conformado con, por lo menos, tres o cuatro subprocesos: **“Subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa**

[...], **subproceso de comunicación [...], subproceso de evaluación [y control]...**” (Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián, 2007: 10-11). Y contribuiría a elaborar las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI) que (para Argentina según la resolución técnica N° 36 *Normas contables profesionales: balance social*), conforma el balance social. La versión más reciente de GRI es la G4 que posee un enfoque socio-ambiental y económico-financiero, considerando las dimensiones económica, social y ambiental.

Dichas memorias de sostenibilidad pueden elaborarse y comunicarse seleccionando la opción exhaustiva (en la cual son obligatorios todos los Indicadores relacionados con cada aspecto material) o la opción esencial (que debe incluir mínimamente un indicador relacionado con cada aspecto material). Para la categoría desempeño social, además de la información sobre el enfoque de gestión (*Disclosures of Management Approach- DMA*), se incluyen cuarenta y ocho indicadores entre: las subcategorías: **Prácticas laborales y trabajo digno (LA)** (aspectos: Empleo G4-LA1, G4-LA2 y G4-LA3; *Relaciones entre los trabajadores y la dirección* G4-LA4; *Salud y seguridad en el trabajo* G4-LA5, G4-LA6, G4-LA7 y G4-LA8; *Capacitación y educación* G4-LA9, G4-LA10 y G4-LA11; *Diversidad e igualdad de oportunidades* G4-LA12; *Igualdad de retribución entre mujeres y hombres* G4-LA13; *Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores* G4-LA14 G4-LA15 y *Mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales* G4-LA16); **Derechos humanos (HR)** (aspectos: *Inversión* G4-HR1 y G4-HR2; *No discriminación* G4-HR3; *Libertad de asociación y negociación colectiva* G4-HR4; *Trabajo infantil* G4-HR5; *Trabajo forzoso* G4-HR6; *Medidas de seguridad* G4-HR7; *Derechos de la población indígena* G4-HR8; *Evaluación* G4-HR9; *Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos* G4-HR10 y G4-HR11 y *Mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos* G4-HR12); **Sociedad (SO)** (aspectos: *comunidades locales* G4-SO1 y G4-SO2; *Lucha contra la corrupción* G4-SO3, G4-SO4 y G4-SO5; *Política pública* G4-SO6; *Prácticas de competencia desleal* G4-SO7; *Cumplimiento regula-*

torio G4-SO8; *Evaluación de la repercusión social de los proveedores* G4-SO9 y G4-SO10 y *Mecanismos de reclamación por impacto social* G4-SO11); y **Responsabilidad sobre productos** (PR) (aspectos: *Salud y seguridad de los clientes* G4-PR1 y G4-PR2; *Etiquetado de los productos y servicios* G4-PR3, G4-PR4 y G4-PR5; *Comunicaciones de mercadotecnia* G4-PR6 y G4-PR7; *Privacidad de los clientes* G4-PR8, y *Cumplimiento regulatorio* G4-PR9) (GRI, 2015 a).

Según Catani (2016),

en el SIC tradicional de las organizaciones económicas se encuentra documentación respaldatoria con los datos base para procesar y elaborar los indicadores seleccionados de la Dimensión social, y brindar información para que los administradores o gestores del ente cuenten con lineamientos metódicos, sistemáticos y verificables para desarrollar información sobre el enfoque de gestión (Disclosures of Management Approach -DMA-) (p. 20).

Para la etapa de clasificación (dentro del subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa), se han realizado desarrollos que permiten interpretar que:

El Activo social: no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de desarrollo social de una comunidad.

El Pasivo social: podría estar conformado cuando por un hecho anterior el ente está obligado (legalmente o voluntariamente al aceptar determinadas responsabilidades hacia terceros) a transferir activos o prestar servicios, o es

altamente probable que así sea y su cancelación no puede eludirse.

El Patrimonio neto social: resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales.

El Resultado social del período: podría generarse por aumento o disminución del patrimonio social no originado en las relaciones del ente con sus propietarios (Bifaretti y Catani, 2015: 18).

Por analogía con la especialidad contable económico-financiera, desde lo socio-ambiental podrían conocerse modificaciones al patrimonio, entendido desde lo social, por impactos, positivos y negativos, ciertos y probables. La consideración de impactos probables permite reconocer y captar el riesgo por hechos, actos o fenómenos que, iniciados en un ejercicio, muy probablemente se perfeccionarán en ejercicios futuros, produciendo disminuciones de activos sociales o aumentos de pasivos sociales.

En cuanto al estudio de caso, para el presente, es posible interpretarlo como una herramienta de investigación, “su mayor fortaleza radica en que a través del mismo se mide y registra la conducta de las personas involucradas en el fenómeno estudiado” (Martínez Carazo, 2006: 167), pudiendo obtenerse los datos “desde una variedad de fuentes, tanto cualitativas como cuantitativas; esto es, documentos, registros de archivos, entrevistas directas, observación directa, observación de los participantes e instalaciones u objetos físicos (Chetty, 1996)”. (p. 167).

[...] Yin (1994; citado en Chetty, 1996) argumenta que el método de estudio de caso ha sido una forma esencial de investigación en las ciencias sociales y en la dirección de empresas, así como en las áreas de educación, políticas de la juventud y desarrollo de la niñez, estudios de familias,

negocios internacionales, desarrollo tecnológico e investigaciones sobre problemas sociales (pp. 167-168).

Según el número de casos y los diferentes niveles de análisis, “Yin (1989:28) propone una tipología que establece cuatro tipos básicos” en el que se encuentra “el caso único o unidad de análisis...” (p. 185).
Fundamenta que

[...] Eisenhardt (1989) conciba un estudio de caso contemporáneo como “*una estrategia de investigación dirigida a comprender las dinámicas presentes en contextos singulares*”, la cual podría tratarse del estudio de un único caso o de varios casos, combinando distintos métodos para la recogida de evidencia cualitativa y/o cuantitativa con el fin de describir, verificar o generar teoría (p. 174).

Para este estudio se selecciona un ente que ha expandido sus áreas de negocio a más de 30 países, se entiende posicionado como pionero en desarrollo y sostenibilidad, basando su estrategia en la sostenibilidad, favorece el bienestar social, el crecimiento económico y el equilibrio ambiental. Las ventas han alcanzado los 6.544 millones de euros en 2015, con una plantilla de 32.147 profesionales. De cada 100 euros de cifra de negocios en el ejercicio 2015, el ente ha destinado 15 euros al pago de impuestos, de los cuales 7 euros corresponden al pago de impuestos soportados y 8 euros al pago de impuestos recaudados, los principales países receptores han sido: España, México, Polonia, Chile, Australia y Portugal.

Desarrollo

En la memoria de sostenibilidad del ente seleccionado, es el periodo objeto de la memoria (G4-28): 2015, siendo la fecha de la última memoria precedente (G4-29): 2014. Se expresa que se intenta que el lector encuentre todo lo relevante en cuanto a sostenibilidad se

refiere y que su contenido se complementa con otros informes como el informe anual, el informe anual de gobierno corporativo, el informe integrado y las cuentas anuales, G4-17, además de los contenidos de la página web. El documento tiene periodicidad anual y se ha realizado en base a las indicaciones de la guía G4 para elaborar memorias de sostenibilidad de GRI, incluyendo la información que requieren los suplementos sectoriales: *Construction and realestate y de Electricutilities*. El ente considera que la memoria de sostenibilidad 2015 se ha elaborado de conformidad con G4 de GRI en su opción exhaustiva (*comprehensive*). Para la elaboración de la memoria, se han seguido las indicaciones del estándar AA1000 APS para alinear la información incluida con las expectativas y preocupaciones de sus grupos de interés y para comprobar la fiabilidad de las informaciones, la correcta aplicación de los principios de la norma AA1000 APS y la consistencia de la información que da respuesta a los contenidos básicos generales de la guía (G4), se ha recurrido a la verificación externa de la memoria, habiéndose solicitado la revisión de variados indicadores relevantes con un nivel de aseguramiento razonable. Como consecuencia de dicho proceso de verificación se ha elaborado un Informe de revisión independiente, en el cual se incluyen los objetivos y el alcance del proceso, los procedimientos de verificación empleados y sus conclusiones.

En el informe de revisión independiente, se expresa que la dirección del ente ha requerido que se le proporcione un nivel de aseguramiento razonable y limitado sobre la información no financiera que se encuentra en la memoria. Con respecto a los indicadores: GRI G4-10, G4-11, G4-EC5, G4-EC6, G4-EC9, G4-EN3, G4-EN11, G4-EN15, G4-EN16, G4-EN21, G4-LA1, G4-LA3, G4-LA5, G4-LA11, G4-LA12, G4-LA13 son cubiertos por un nivel de aseguramiento razonable. Mientras que se circunscriben a un nivel de aseguramiento limitado al resto de los indicadores que se encuentran contenidos en el “Índice GRI” de la memoria.

El ente considera expresamente los siguientes principios: el *principio básico de inclusividad*, G4-18b, (desde el proceso de revisión del Plan Director de Sostenibilidad y desde las consultas que se realizan en proyectos de negocio, tiene en cuenta a todos sus grupos de interés); el *principio de relevancia*, G4-18b, (el análisis de materialidad en 2015, elaborado bajo las directrices de la guía G4, le ha permitido identificar los asuntos sociales, éticos y ambientales con mayor impacto para el desarrollo de su actividad); el principio de la *capacidad de respuesta*, G4-18b, (los capítulos que brindan la información relevante se han diseñado en base a los ejes del Plan Director de Sostenibilidad 2015, en el cual se establecen las políticas, los objetivos y las líneas de trabajo a desarrollar hasta 2015 en nueve áreas de trabajo: innovación, entorno, sociedad, personas, círculo de valor, buen gobierno, grupos de interés, difusión y liderazgo y rendición de cuentas, siendo los objetivos que plantea el plan medibles y evaluables); y *alcance*, G4-22 y G4-23, desde el año 2005 reporta la información de sus memorias de sostenibilidad desglosada principalmente por divisiones pero, en la medida de lo posible, también se desglosa por áreas geográficas, habiéndose identificado en cada indicador. También se proporcionan datos sobre el desempeño de años anteriores para facilitar el mejor entendimiento de la evolución del desempeño de la compañía. La información ambiental que se publica en la memoria procede del sistema de reporte ambiental del ente, que incluye la herramienta métrica, que es la referencia para el seguimiento y control centralizado de los indicadores ambientales de las actividades desarrolladas, entre otros elementos. El perímetro de la información cuantitativa ambiental que se publica se corresponde con el 100% de las actividades del ente (a nivel nacional e internacional) y como criterio general de consolidación de la información medioambiental, “se contabilizan el 100% de las instalaciones y emplazamientos” donde el ente tiene participación mayoritaria y, por ello, responsabilidad de operación y control.

Para el análisis de la categoría Desempeño social se consideran las cuatro subcategorías que la conforman. De ello se detecta infor-

mación sobre 17 aspectos (57%) y 31 indicadores (65%), además de los DMA, en:

- La subcategoría *Prácticas laborales y trabajo digno (LA)*:
 - * Seis (6) aspectos del total de ocho (8) aspectos;
 - * Cinco (5) DMA (*Disclosures Of Management Approach*); y
 - * Catorce (14) indicadores de dieciséis (16) indicadores.

La información se corresponde con los siguientes aspectos e indicadores de G4:

1. Empleo: G4-DMA, G4-LA1 (Número y tasa de contrataciones y Rotación media de empleados, desglosados por grupo etario, por sexo y por región), G4-LA2 (Prestaciones sociales para los empleados a jornada completa que no se ofrecen a los empleados temporales o a media jornada, desglosadas por ubicaciones significativas de actividad) y G4-LA3 (Índices de reincorporación al trabajo y de retención tras el permiso por maternidad o paternidad, desglosados por sexo);
2. Salud y seguridad en el trabajo: G4-DMA, G4-LA5 (Porcentaje de trabajadores que está representado en comités formales de salud y seguridad conjuntos para dirección y empleados, establecidos para ayudar a controlar y asesorar sobre programas de salud y seguridad en el trabajo), G4-LA6 (Tipo y tasa de lesiones, enfermedades profesionales, días perdidos, ausentismo y número de víctimas mortales relacionadas con el trabajo por región y por sexo), G4-LA7 (Trabajadores cuya profesión tiene una incidencia o un riesgo elevados de enfermedad) y G4-LA8 (Asuntos de salud y seguridad cubiertos en acuerdos formales con los sindicatos);
3. Capacitación y educación: G4-DMA, G4-LA9 (Promedio de horas de capacitación anuales por empleado, desglosado por sexo y por categoría laboral), G4-LA10 (Programas de gestión de habilidades y de formación continua que fomentan la em-

pleabilidad de los trabajadores y les ayudan a gestionar el final de sus carreras profesionales) y G4-LA11 (Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones regulares del desempeño y de desarrollo profesional, desglosado por sexo y por categoría profesional);

4. Diversidad e igualdad de oportunidades: G4-DMA y G4-LA12 (Composición de los órganos de gobierno y desglose de la plantilla por categoría profesional y sexo, edad, pertenencia a minorías y otros indicadores de diversidad);
5. Igualdad de retribución entre mujeres y hombres: G4-LA13 (Relación entre el salario base de los hombres con respecto al de las mujeres, desglosada por categoría profesional y por ubicaciones significativas de actividad); y
6. Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores: G4-DMA, G4-LA14 (Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios relativos a las prácticas laborales) y G4-LA15 (Impactos negativos significativos, reales y potenciales, en las prácticas laborales en la cadena de suministro, y medidas al respecto) (GRI, 2015 a).

Del relevamiento realizado hasta el presente sobre la subcategoría *Prácticas laborales y trabajo digno*, se detectan los términos activo e inversión (este último como inversión social con enfoque financiero). No se detectan los términos créditos, bienes de cambio ni bienes de uso sociales. Sí se observan menciones referidas a: pasivo (como obligaciones, compromisos y/o deudas), patrimonio neto (considerando a capital y resultados de los ejercicios) y riesgo (contingencia).

Como riesgo se observan expresiones referidas a: los riesgos laborales por cada centro de trabajo, las personas con minusvalía o que tienen riesgo de exclusión social, las personas con discapacidad o que tienen riesgo de exclusión socio-laboral, las evaluaciones de riesgo, los análisis de riesgo vial en la ida y vuelta del trabajo, las evaluaciones de riesgos y de otras actividades en el departamento de preven-

ción, los riesgos que están asociados a la cadena de suministro, los riesgos sobre cumplimiento, sostenibilidad, ambiente y sociales, sobre riesgos operacionales, que el mapa de riesgo es fundamental para controlar el riesgo de la cadena de suministro, sobre variables que posicionan a los proveedores en alguno de los niveles de riesgo: bajo, medio y alto, que dos variables que acumulan mayor riesgo son la del riesgo país por internacionalización y en menor medida la de RC y la sostenibilidad, al plan de contingencia profesional, para mejorar la comunicación y reincorporar a los trabajadores a sus puestos luego de un accidente con un protocolo.

Sobre activo se observa que la compañía a través de la potenciación del talento de las personas, su mejor activo, trata de ganar ventaja competitiva, medir el retorno de inversión en la formación y evaluar su impacto en los resultados de negocio, la inversión en formación en el ejercicio, entre otras. Como pasivo (incluyendo obligaciones, compromisos y/o, deudas), se entiende que el ente asume responsabilidad social en cuanto a su compromiso con las personas: el modelo de gestión de las personas está basado en políticas e iniciativas para lograr un desempeño alto, es importante lograr el compromiso de los empleados y la objetiva compensación por los resultados que se obtienen, la compañía desarrolla su política de gestión de la diversidad, un proceso para incorporar a la mujer a los equipos de gestión y compromisos con la responsabilidad social, entre otras.

Respecto a patrimonio neto, para el cual se consideran capital y resultados, se detecta: que se busca atraer los mejores, incorporar capacidades y conocimientos para que complementen al capital humano de la compañía, el desarrollo o desarrollar el capital humano se requiere de nuevas capacidades para permitir capitalizar la información en la toma de decisiones y resultados por la reducción de accidentes por lesiones que se relacionan con trastornos de músculo esqueléticos y por lesiones, entre otros. No se ha observado mención expresa a activos sociales intangibles, patrimonio neto social, así como tampoco previsiones ni provisiones sociales.

- La subcategoría *derechos humanos (HR)*:
 - * Seis (6) aspectos del total de diez (10) aspectos, cada uno con su DMA (*Disclosures of Management Approach*); y
 - * Ocho (8) indicadores de doce (12) indicadores.

La información se corresponde con los siguientes aspectos e indicadores de G4:

1. Inversión: G4-DMA, G4-HR1 (Número y porcentaje de contratos y acuerdos de inversión significativos que incluyen cláusulas de derechos humanos o que han sido objeto de análisis en materia de derechos humanos) y G4-HR2 (Horas de formación de los empleados sobre políticas y procedimientos relacionados con aquellos aspectos de los derechos humanos relevantes para sus actividades, incluido el porcentaje de empleados capacitados);
2. Libertad de asociación y negociación colectiva: G4-DMA y G4-HR4 (Identificación de centros y proveedores significativos en los que la libertad de asociación y el derecho de acogerse a convenios colectivos pueden infringirse o estar amenazados, y medidas adoptadas para defender estos derechos);
3. Trabajo forzoso: G4-DMA y G4-HR6 (Centros y proveedores con un riesgo significativo de ser origen de episodios de trabajo forzoso, y medidas adoptadas para contribuir a la eliminación de todas las formas de trabajo forzoso);
4. Derechos de la población indígena: G4-DMA y G4-HR8 (Número de casos de violación de los derechos de los pueblos indígenas y medidas adoptadas);
5. Evaluación: G4-DMA y G4-HR9 (Número y porcentaje de centros que han sido objeto de exámenes o evaluaciones de impactos en materia de derechos humanos); y
6. Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos: G4-DMA, G4-HR10 (Porcentaje de nuevos proveedores

que se examinaron en función de criterios relativos a los derechos humanos) y G4-HR11 (Impactos negativos significativos en materia de derechos humanos, reales y potenciales, en la cadena de suministro, y medidas adoptadas) (GRI, 2015 a).

Del relevamiento realizado hasta el presente sobre la información incluida en la subcategoría *Derechos humanos*, no se detectan los términos: activo, créditos, inversiones, bienes de cambio ni bienes de uso. Sí se observan menciones referidas a: pasivo (como obligaciones, compromisos y/o, deudas), resultado y riesgo (o contingencia). No se detecta mención expresa de activos sociales intangibles, patrimonio neto social, provisiones sociales ni provisiones sociales.

Como riesgo se observa: la prevención de los riesgos laborales, la incorporación de tratamiento sobre los riesgos principales en materia de sostenibilidad y medio ambiente en las divisiones, riesgos por suponer el no alineamiento con la cultura, política, valores de la empresa sobre sostenibilidad y desarrollo, análisis de factores que pueden promover de riesgos, otras. Se incluyen aspectos sociales, ambientales, de transparencia, y adaptación a costumbres locales, y relacionados con el efecto comunitario que tiene del proyecto. Entre familias de riesgos que se relacionan con lo social, destacan las siguientes causas de riesgo: las características económicas que tienen los empleados locales, la población y el nivel de educación de las comunidades, entre otras, riesgos relacionados con los derechos laborales y de los grupos vulnerables, datos mínimos para un registro básico, mapa de riesgos y establecer condiciones generales de contratación, riesgo país en materia de derechos humanos, actuaciones de gestión responsable e identificación del riesgo en la cadena de suministro, entre otros.

En cuanto a pasivo (incluyendo obligaciones, compromisos y/o deudas), se mencionan entre otras cuestiones: controles y compromisos internos para asegurar el cumplimiento de obligaciones normativas, voluntarias, éticas, organizacionales, medioambientales o sociales, que el compromiso contra la corrupción y el soborno se lleva

a cabo en el establecimiento de medidas en el código de conductas contra el soborno y la corrupción, compromiso con el Pacto Mundial y la recomendación a proveedores, contratistas y colaboradores para su adhesión y para que comuniquen sus progresos, compromiso para contribuir al desarrollo económico y social por medio de proyectos sostenibles a mediano plazo y largo plazo. Sobre patrimonio neto (capital y resultado), se menciona que un determinado modelo obtiene resultados cuantitativos del impacto de su actividad en términos de generación de empleo (directo, indirecto e inducido) y la contribución al PBI del país.

- La subcategoría *sociedad (SO)*:
 - * Cuatro (4) aspectos del total de siete (7) aspectos;
 - * Cuatro (4) DMA (*Disclosures of Management Approach*); y
 - * siete (7) indicadores de once (11) indicadores.

La información se corresponde con los siguientes aspectos e indicadores de G4:

1. Comunidades locales: G4-DMA, G4-SO1 (Porcentaje de centros donde se han implantado programas de desarrollo, evaluaciones de impactos y participación de la comunidad local) y G4-SO2 (Centros de operaciones con efectos negativos significativos, reales o potenciales, sobre las comunidades locales);
2. Lucha contra la corrupción: G4-DMA, G4-SO3 (Número y porcentaje de centros en los que se han evaluado los riesgos relacionados con la corrupción y riesgos significativos detectados), G4-SO4 (Políticas y procedimientos de comunicación y capacitación sobre la lucha contra la corrupción) y G4-SO5 (Casos confirmados de corrupción y medidas adoptadas);
3. Prácticas de competencia desleal: G4-DMA; y
4. Evaluación de la repercusión social de los proveedores: G4-DMA, G4-SO9 (Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios relacionados con la reper-

cusión social) y G4-SO10 (impactos negativos significativos y potenciales para la sociedad en la cadena de suministro, y medidas adoptadas) (GRI, 2015 a).

Del relevamiento realizado hasta el presente sobre la información incluida en la subcategoría *sociedad* no se detectan los términos: activo créditos, inversiones, bienes de cambio ni bienes de uso. Sí se observan menciones referidas a: pasivo (como obligaciones, compromisos y/o deudas), riesgo (o contingencia) y en menor medida con referencia patrimonio neto. No se detecta mención sobre provisiones ni provisiones sociales, así como tampoco activos sociales intangibles ni patrimonio neto social.

Respecto a riesgo se encuentran expresiones tales como: prevención referida a riesgos laborales, detección de robo, inventario de delitos posibles a los que se enfrenta en sus actividades que puedan generar responsabilidad penal para el grupo. Supervisará el respeto y la eficacia de procedimientos, de los controles y compromisos internos que se establecen para asegurarse que se acaten las obligaciones normativas o voluntarias, éticas, organizacionales, medioambientales o sociales, e identificar, prevenir y mitigar los riesgos relacionados. Se detalla la gestión de riesgos en el informe de gobierno corporativo el cual se publica anualmente. Los avances principales en el sistema de gestión de riesgos en 2015 han sido: incorporar el tratamiento de los principales riesgos en sostenibilidad y medio ambiente de cada división, ampliación del perímetro para identificar riesgos en 12 países, valorar las consecuencias de los riesgos, contemplando seis posibles categorías de impactos: económicas, plazo, ambientales y comunidades, reputación, seguridad y salud, la conformidad y el desarrollo de la infraestructura, la gestión del impacto social que tienen los proyectos, entendiendo a la gestión del impacto social como un proceso de análisis y tratamiento de consecuencias sociales negativas y positivas.

Sobre pasivo (incluyendo obligaciones, compromisos y/o deudas), se asume el compromiso de realizar las actividades de acuerdo

a la legislación vigente en cada lugar en los cuales actúa y basados en los más elevados estándares internacionales, como la Declaración Universal de Compromiso en Materia de Anticorrupción, se supervisará el respeto y la eficacia de procedimientos, controles y compromisos internos para asegurarse el respeto a las obligaciones, e identificar, prevenir y mitigar los riesgos relacionados y compromisos contra la corrupción y el soborno y el respeto de la libre competencia, entre otros.

En cuanto a patrimonio neto, también se incluye para esta subcategoría que los resultados son similares al mapa de riesgo para proveedores con contratación mayor a determinado monto en euros. Tales muestran que aumenta el nivel de riesgo y que la causa principal vuelve a ser la solvencia económica, se consideran resultados cuantitativos del impacto de la actividad de la empresa en la generación de empleo, su contribución al PIB del país, efectos positivos en las comunidades y en el medio ambiente.

- La subcategoría *responsabilidad sobre productos (PR)*:
 - * Un (1) aspecto del total de cinco (5) aspectos;
 - * Un (1) DMA (*Disclosures of Management Approach*); y
 - * Dos (2) indicadores de nueve (9) indicadores.

La información se corresponde con los siguientes aspectos e indicadores de G4:

1. Salud y seguridad de los clientes: G4-DMA, G4-PR1 (porcentaje de categorías de productos y servicios significativos cuyos impactos en materia de salud y seguridad se han evaluado para promover mejoras) y G4-PR2 (número de incidentes derivados del incumplimiento de la normativa o de los códigos voluntarios relativos a los impactos de los productos y servicios en la salud y la seguridad durante su ciclo de vida, desglo-

sados en función del tipo de resultado de dichos incidentes) (GRI, 2015 a).

Del estudio realizado hasta el presente sobre la información incluida en la subcategoría *Responsabilidad sobre productos*, no se detectan los términos: activo, créditos, inversiones, bienes de cambio ni bienes de uso. Sí se observan menciones referidas a: pasivo (como obligaciones, compromisos y/o deudas), riesgo (o contingencia) y resultados. No se detecta mención de provisiones ni provisiones sociales, así como tampoco activos sociales intangibles ni patrimonio neto social.

Sobre riesgos se observa, entre otros, en “Sistemas de gestión de la seguridad” que un ente, o para sector de actividad, disponen de certificación FSSC 22000 (Food Safety System Certification), que representa un enfoque nuevo en la gestión de riesgos de seguridad alimentaria en la cadena de suministro. Respecto a pasivo (incluyendo obligaciones, compromisos y/o, deudas), que pone la memoria de sostenibilidad anual a disposición de las partes interesadas, en la misma detalla información sobre los productos y servicios que han suministrado, y también su compromiso con la sostenibilidad. Para patrimonio neto (capital y resultados de los ejercicios), se detecta que se actúa con la debida diligencia ante quejas y reclamaciones de sus clientes, se disponen de procedimientos específicos en las divisiones, habilitan una variedad amplia de canales, registran y miden la cantidad de reclamaciones recibidas, se asignan responsables de las resoluciones que evalúan las causas y obtienen el resultado del grado de su resolución y el tiempo invertido. Brindan un cuadro de reclamaciones por línea de negocio.

Conclusiones

De lo realizado y ante lo novedoso y complejo del tema, puede concluirse que en la memoria de sostenibilidad emitida en 2016 analizada, se consideran y diferencian riesgos sociales y con más escasa

mención se identifican componentes del activo, pasivo y patrimonio neto social, confirmándose la hipótesis de trabajo.

El ente emisor tiene en cuenta el riesgo social y la valoración de las consecuencias de los riesgos. Entre otros, contempla seis posibles categorías de impactos: económicas, plazo, reputación, seguridad y salud, conformidad y desarrollo de infraestructura. Incluye la gestión del impacto social (GIS) de los proyectos como proceso de análisis y tratamiento de consecuencias sociales negativas y positivas. La metodología que emplea le permite prevenir riesgos que afecten a grupos de interés locales (afección a servicios básicos de las comunidades como electricidad, agua, educación, salud o comunicaciones, a la continuidad de las actividades económicas, a los derechos de grupos vulnerables —personas originarias, con bajos ingresos, niños, ancianos, entre otros—, a derechos de empleados directos o indirectos). Para valorar y gestionar el riesgo es necesaria la información.

Puede inferirse que el ente presenta un enfoque actualizado al desarrollo sostenible: considera al capital humano, al talento de las personas como activo, como inversión social con enfoque financiero a las unidades monetarias destinadas a formación, compromisos con la responsabilidad social, obteniendo resultados de reducción de accidentalidad, entre otros. Su conocimiento y manejo del riesgo le permitiría prever riesgos sociales. Identificar factores promotores de riesgos en aspectos sociales y valorar sus consecuencias (económicas, reputación, seguridad y salud, ambientales y comunidad) contribuye, a su vez, a tomar medidas de prevención y mitigación.

De acuerdo a los análisis realizados, en un principio, podría clasificarse como *inversión social con enfoque socio-ambiental al tiempo otorgado a las personas destinado a capacitación y educación, cuando permite generar resultados sociales positivos o disminuir resultados sociales negativos al margen de su actividad principal* (como la capacitación en responsabilidad social a empleados, proveedores y clientes que fortalezcan actitudes responsables sobre productos, derechos humanos, otros) y como *activo intangible social cuando el ente po-*

see el derecho (por contratos diversos) a recibir servicios de personas capacitadas con la probabilidad de generar futuros retornos sociales a través del conocimiento utilizado y que de otra manera no se obtendrían (como cuando a través de la potenciación del talento de la personas se gana ventaja competitiva que permite dar respuesta a nuevas necesidades derivadas de la diversificación y especialización de los negocios y los avances de conocimientos científicos y tecnológicos que mejoran productos y servicios, propiciando la sostenibilidad del ente).

Como corolario, desde lo contable podrían sistematizarse cuentas de patrimonio neto social (por ejemplo: resultados sociales de los ejercicios y capital humano) con cuentas de activo más específicas que permitan identificar la inversión social del activo intangible social, sus aumentos (resultado social positivo) y disminuciones (resultado social negativo). Se entiende necesario continuar la temática, profundizando en las investigaciones contables.

Contabilidad socio-ambiental: los objetivos del desarrollo sustentable y el alcance del control interno (*)

*Norma B. Geba y María Laura Catani
Con la colaboración de Inés Roellig*

Se rescata que las organizaciones deben adecuarse a la dimensión espacial y temporal socio-ambiental y que dependen de información razonable. Se seleccionan y analizan en un resumen ejecutivo en español del Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III, 2013, el informe *Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program*, el Memorando de entendimiento COSO y de *World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales*, entre otros.

Entre las conclusiones se expresa que el control interno en el marco de COSO III, puede ser interpretado como un proceso integrado, dinámico y flexible, y es, o debiera ser, tratado en manuales, políticas,

(*) En base a la Ponencia presentada y expuesta en las XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración, 2017.

sistemas y formularios en aras de brindar un grado de seguridad razonable del logro de los objetivos definidos por la organización.

El entorno de control en el Marco Integrado de Control Interno, COSO III, se conforma por las normas, procesos y estructuras de la organización, incluyendo los valores éticos y la asignación de autoridad. Se incluye a la información no financiera como un objetivo de información del ente y esto se relaciona con el cometido de la especialidad socio-ambiental o social y ambiental.

Introducción

Hablar de sustentabilidad, o sostenibilidad, implica considerar un consenso global sobre interrelaciones existentes entre lo económico-financiero, lo social y lo ambiental. Según la Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL) (2013), “el concepto ‘desarrollo sustentable’ es el resultado de una acción concertada de las naciones para impulsar un modelo de desarrollo económico mundial compatible con la conservación del medio ambiente y con la equidad social”. Para la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) (s. f.), “Las sociedades del conocimiento inclusivas son la vía del progreso, ya que su cimiento lo constituye el conjunto formado por el ingenio humano, las innovaciones técnicas y la pujanza del conocimiento y la información”. También expresa que esas “sociedades poseen un potencial susceptible de lograr impactos positivos y duraderos en la educación, la prosperidad económica, la inclusión social y la protección del medio ambiente, haciéndonos avanzar así hacia una nueva era de paz y desarrollo sostenible”.

Distintas disciplinas científicas contribuyen o pueden contribuir a brindar información para el logro del desarrollo sostenible. Entre tales disciplinas la contabilidad (por medio de sus especialidades socio-ambiental y económica-financiera tradicional) permitiría a las organizaciones económicas contar con informes económico-financieros, sociales y ambientales de manera sistemática, principalmente cuantificada y evaluable, útiles para decidir y gestionar aspectos de la

sustentabilidad. En Argentina, la resolución técnica (RT) N° 44 actualiza la RT N° 36, normas contables profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 - Balance Social.

El balance social se compone del estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD) y las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI), en la cual se encuentran indicadores directamente vinculados a las metas componentes de los ODS. Los estándares GRI constituyen la más reciente publicación de GRI, en la cual se consideran principios de contenido y de calidad del informe. Entre estos principios, el principio de fiabilidad expresa que: “La organización informante debe reunir, registrar, recopilar, analizar y comunicar la información y procesos utilizados para la preparación del informe, de modo que puedan ser objeto de revisión y que establezcan la calidad y la materialidad de la información” (GRI, 2016: 15). Se interpreta como importante que los grupos de interés puedan confiar en la veracidad del contenido, pudiéndose comprobar el mismo. Es esperable que otras personas distintas de las que han preparado el informe puedan revisar los controles internos, así como la documentación que soporta la información del mismo.

En 2009, Geba y Sebastián, de un estudio realizado sobre control interno, auditoría interna y auditoría operativa, concluyen, entre otras consideraciones que:

De interpretar que las organizaciones deben adaptarse a la dimensión espacio-temporal, es decir, al momento y al medio ambiente, que existen problemáticas socio-ambientales a nivel “mundial” que reclaman una solución; que las organizaciones... dependen del grado de razonabilidad de la información que reciben; se resalta la necesidad de considerar en el proceso de control las pautas socio-ambientales incluidas en los manuales o recomendar su inclusión (p. 19).

Si bien mayoritariamente no se han observado “expresas limitaciones, se detecta que los métodos de relevamiento del control interno para su evaluación independiente se centran en un enfoque financiero de la realidad patrimonial” (p. 19). Según Vega y Nieves (2016), el control interno “ha sido preocupación de las entidades, en mayor o menor grado, con diferentes enfoques y terminologías, lo que ha permitido que al pasar el tiempo se hayan planteado diferentes concepciones acerca del mismo, sus principios y elementos”... (p. 26).

La *Guía internacional de buenas prácticas* “resalta las áreas donde la aplicación práctica de las normas y marcos existentes de control interno fallan en muchas organizaciones” (IFAC, 2016). Se interpreta que esta nueva guía ayuda “a los profesionales de contabilidad en negocios, que trabajan en sus organizaciones para evaluar y mejorar el control interno de forma continua, y asegurar que es parte integral de los sistemas de gobierno y gestión de riesgos de la organización” (IFAC, 2016). Se entiende que “mejores controles internos integrados pueden ahorrar tiempo y dinero a la organización mientras que ayuda a crear y preservar el valor” (IFAC, 2016).

En 2013, el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) emite una versión más actual de Control Interno- Marco Integrado en la que se entiende incluye mejoras que permiten a las organizaciones desarrollar y mantener eficientemente sistemas de control interno para aumentar el grado de cumplimiento de sus objetivos, adaptándose a los cambios de su entorno operativo y empresarial. En el resumen ejecutivo en español también se expresa que el marco establece tres categorías de objetivos: objetivos operativos, objetivos de información (interna y externa, financiera y no financiera) y objetivos de cumplimiento (p. 3).

En mayo de 2013, edita *Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple Bottom Line into an Enterprise Risk Management Program* (desmitificando el riesgo de sostenibilidad, integrando la línea triple *bottom* en un programa de gestión de riesgos de la empresa), en abril de 2017, COSO y *World Business Council for Sustainable Development*

(WBCSD) firman el memorando de entendimiento *Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales*, y en junio de 2017 WBCSD publica *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración (Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration)*.

En función a lo antes expresado surgen distintos interrogantes, entre ellos: ¿Qué se interpreta por control interno en el informe COSO más reciente? Los contenidos y principios del informe COSO más reciente: ¿Cómo consideran el abordaje socio-ambiental de las organizaciones económicas? y ¿cómo podrían incorporarse cuestiones socio-ambientales en el control interno del proceso contable? En aras de dar respuestas se proponen los siguientes objetivos.

Objetivos

Es el objetivo general contribuir a actualizar el conocimiento contable en aras de que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable que permite generar conocimientos implícitos y explícitos, más precisamente el balance social, útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sustentabilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales.

Constituye el objetivo específico aportar al conocimiento del control interno y su aplicación en el procesamiento contable de datos socio-ambientales, y como elemento componente del subproceso de evaluación y control.

Metodología

Se realiza una búsqueda sobre control interno y selección de: un resumen ejecutivo en español del Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III, 2013, el informe *Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program*, el memorando de entendimiento COSO

y World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), *Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales*, y de WBCSD *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración (Sustainability and Enterprise Risk Management: The First Step Towards Integration)*. Se realiza un análisis crítico y comparativo de acuerdo al marco teórico considerado y se infieren conclusiones.

Marco teórico

El presente estudio se realiza en el marco del proyecto de investigación Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas, Proyecto I+D acreditado en la Universidad Nacional de La Plata, Argentina, en cuyos lineamientos se considera que:

Históricamente, los conocimientos contables han brindado información, sobre un entendido patrimonio y actividades económicas, centradas en un enfoque económico-financiero que, en el marco del modelo de desarrollo sustentable, se torna insuficiente para integrar otros aspectos culturales y naturales que forman el patrimonio de las organizaciones económicas, así como los impactos socio-ambientales recibidos y producidos por las mismas.

Se interpreta al “desarrollo sostenible como la satisfacción de ‘las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades’...” (Naciones Unidas, s.f. b).

Naciones Unidas en la resolución del 25 de septiembre de 2015, en la Asamblea General, aprueba el “documento final de la cumbre de las Naciones Unidas para la aprobación de la agenda para el desarrollo después de 2015: **Transformar nuestro mundo: la agenda 2030**

para el desarrollo sostenible”. En el mismo se incluyen los siguientes diecisiete objetivos:

Objetivos de desarrollo sostenible

Objetivo 1. Poner fin a la pobreza en todas sus formas y en todo el mundo.

Objetivo 2. Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible.

Objetivo 3. Garantizar una vida sana y promover el bienestar de todos a todas las edades.

Objetivo 4. Garantizar una educación inclusiva y equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje permanente para todos.

Objetivo 5. Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y las niñas.

Objetivo 6. Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos.

Objetivo 7. Garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos.

Objetivo 8. Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos.

Objetivo 9. Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación.

Objetivo 10. Reducir la desigualdad en los países y entre ellos.

Objetivo 11. Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles.

Objetivo 12. Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles.

Objetivo 13. Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos*.

Objetivo 14. Conservar y utilizar sosteniblemente los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible.

Objetivo 15. Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad.

Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y construir a todos los niveles instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas.

Objetivo 17. Fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible.

* Reconociendo que la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático es el principal foro intergubernamental internacional para negociar la respuesta mundial al cambio climático (Naciones Unidas, 2015, p. 16).

Con respecto a la contabilidad, García Casella (1998) interpreta que es una

ciencia factual cultural aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente de la sociedad humana y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de sus metas; a través de sistemas específicos para cada situación (p. 80).

En Geba y Fernández Lorenzo (2001) se entiende que:

“El fin último” de la contabilidad no es registrar metódicamente algunos hechos de la realidad social (técnica); ni tampoco elaborar o diseñar normas prescriptivas sobre la confección de estados contables para resolver cuestiones de hecho (tecnología social); sino valerse de los informes contables elaborados, normalizados o no, para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada (p. 111).

Es posible entender a la contabilidad como una “disciplina científica social cuyo objetivo es brindar información metódica y sistemática, principalmente cuantificada y verificable, sobre el patrimonio de un ente y sus variaciones, destinada a distintos usuarios que toman decisiones en base a la misma” (Lexinómicas, 2012). En cuanto a la contabilidad socio-ambiental se la interpreta como una especialidad contable complementaria de la económico-financiera, ambas deducidas de un marco teórico conceptual común.

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2008), de traspolar las tres pautas básicas del modelo contable financiero al modelo, o especialidad, contable socio-ambiental, se consideran las siguientes: “Pautas básicas del Modelo de la Especialidad Contable socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).
- Unidad de medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.
- Capital a mantener: capital socio-ambiental [...] (p. 5).

Las mencionadas pautas para el modelo o especialidad contable socio-ambiental permiten considerar como:

Objetivo de la contabilidad socio-ambiental: obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno. **Dimensión socio-ambiental:** la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones [...]. **Variables socio-ambientales:** aspectos relevantes de la porción de la realidad socio-ambiental considerada, por ejemplo: Participación en actividades de capacitación, en descontaminación, en reciclado, etc. **Ente emisor:** a quien pertenece la información contenida en el Balance Socio Ambiental, como Informe Contable. Constituye el sujeto del subproceso contable de descripción y explicación y del de comunicación. **Destinatarios:** quienes utilizan la información contenida en los balances socio-ambientales. Abarca el área interna y externa al emisor (administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, etc.). **Impacto socio-ambiental:** efecto o consecuencia de la actividad del ente en el todo socio ambiental y viceversa. De acuerdo a resultados de los desarrollos del equipo se incluyen aspectos culturales y naturales, directos o indirectos, positivos o negativos (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9).

El proceso contable, dentro del sistema de información contable (SIC), de García Casella (1998), Geba y Fernández Lorenzo (2001) y Fernández Lorenzo y Geba (2007) entre otros, puede dividirse con fines metodológicos en los siguientes subprocesos:

Subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes: entes u organizaciones (sujetos del proceso), recursos y hechos a describir, comprobantes, registros, programas contables, ordenadores, etc.

Subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios de la información que surge de 1 y sus elementos componentes: entes emisores, entes a los que se refiere la información, destinatarios, informes, etc. Este proceso incluye el subproceso de regulación y sus elementos componentes: entes o personas reguladoras, regulaciones o normas, etc.

Subproceso de evaluación [y control] de los procesos 1 y 2 y de sus elementos componentes tales como: entes revisores o auditores, los informes que de ellos emanan, cuando se realizan atento las respectivas regulaciones o normas contables aplicadas a las mismas, entre otros (Fernández Lorenzo y Geba, 2007: 12).

De realizar un desarrollo más analítico del proceso contable, se consideran para el subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa, al igual que en la especialidad contable financiera, las siguientes etapas:

Captación [del dato] [...]. **Clasificación:** en esta etapa es recomendable que los elementos homogéneos se agrupen en conjuntos denominados cuentas contables. Las mismas, al igual que en la especialidad financiera, pueden ser identificadas por: su naturaleza [...] [y] su extensión. (Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián, 2007: 11).

Medición/valuación: [...] Para traducirlas a conceptos mensurables y comparables, se las define en términos de variables empíricas a las que se denomina indicadores.

[...] **Registración:** [...] se sugiere el Método de la Partida Doble, por su vasta y generalizada experiencia de aplicación en el marco de la Contabilidad Patrimonial [financiera] (pp. 12, 13).

Para el *subproceso de comunicación*, o exposición, que el mismo se realiza a través de informes contables internos o externos. “Cuando están dirigidos al área externa, son generalmente denominados balances sociales, socio-ambientales o estados contables de responsabilidad social” (p. 14). Y, para el *subproceso de evaluación y control de la información contable*, es “conveniente, tanto para el emisor como para el/los destinatarios, que la razonabilidad de la información sea evaluada por personas idóneas con criterio independiente al ente emisor. Incluye tareas de auditoría interna y externa” (p. 15).

Cabe desatacar que en el proceso contable descrito el control y la evaluación o auditoría, pueden realizarse antes, concomitante y posterior a los subprocesos de *descripción cualitativa y cuantitativa y de comunicación*. Desde el enfoque de la especialidad contable socio-ambiental, se ha expresado que:

De considerar que el alcance del control interno es toda la organización, y que el auditor para formarse juicio sobre el sistema de control interno vigente debe “tomar contacto con la vida diaria” es posible interpretar a la organización como “ser viviente”, integrada por personas que interactúan entre sí intercambiando sus capacidades en pos de la consecución de los objetivos organizacionales, los cuales deben incluir la convivencia con el ambiente natural y cultural, interno y externo (Geba y Sebastián, 2009: 18).

Desarrollo

En los inicios de las organizaciones, el comerciante (dueño) es quien atiende de manera personal su negocio, al no realizar delegación de funciones en otras personas, no siendo tan necesario realizar controles. El avance industrial y económico, entre otros, obliga a los dueños a subdividir la realización de tareas o delegar funciones dentro de la organización y su respectiva responsabilidad. Se establecen controles para prevenir fraudes o errores, proteger el patrimonio, brindar información coherente y contribuir a una gestión eficiente. El control interno nace como una función gerencial con el fin de detectar desviaciones entre los objetivos planteados por la empresa y sus resultados reales para comprobar que los planes y políticas establecidas por la empresa se cumplan, obtener información confiable, relevante y oportuna, y observar el cumplimiento de la legislación y reglamentos correspondientes.

De la selección y análisis del material considerado para este trabajo, se rescata lo siguiente:

- El Informe del *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)

En aras de definir un nuevo marco conceptual de control interno, apto para integrar diversas definiciones y conceptos utilizados sobre el tema, se conforma el grupo de trabajo de la Comisión Treadway conformado por distintas instituciones que regulan la actividad profesional en EE.UU., contadores públicos, auditores internos y externos y ejecutivos financieros. Como resultado de la investigación realizada, se publica en 1992 el primer informe COSO, o COSO I, sobre control interno.

En el año 2004, se lanza un denominado Marco Integrado, informe de gestión de riesgos corporativos, marco integrado (ERM-marco), conocido como COSO II enfocado a la gestión de riesgos, mediante técnicas como la administración de un portafolio de riesgos,

además del propósito de reducir riesgos observados en COSO I. El COSO I y el COSO II son compatibles entre sí.

En mayo de 2013, aproximadamente 21 años después de la publicación del informe de control interno COSO I, se publica la versión actualizada del Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III. El marco puede ser aplicable a todo tipo de entidades independientemente de su tamaño y con o sin ánimo de lucro y reemplaza al informe Coso I. Se entiende que el marco se mejora por medio “de la ampliación de la categoría de objetivos de la información financiera, incluyendo otras formas importantes de *reporting*, como por ejemplo, la información no financiera y el *reporting* interno” (COSO, 2013 a). También considera cambios en el entorno empresarial y operativo, tales como: cambios en las organizaciones y su entorno operativo, el uso y la dependencia de la tecnología, la globalización y expectativas de supervisión de las competencias y responsabilidades, entre otros.

El marco COSO III mantiene la definición de control interno, la estructura de cubo con sus cinco componentes y el énfasis en la importancia del criterio profesional de la dirección para diseñar, implementar, operar y evaluar el sistema de control interno. Se plantean mejoras, se formalizan los conceptos fundamentales que pasan a ser principios asociados a los cinco (5) componentes, estableciéndose en diecisiete (17) los principios que, se entiende, proporcionan mayor claridad y sirven como herramienta a la hora de evaluar cómo es el control interno de la entidad, ayudando al diseño del mismo.

Se define al control interno como:

... un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento (p. 3).

El proceso de control interno se lo interpreta como “un proceso integrado y dinámico” (p. 2). Para que las organizaciones puedan centrarse en distintos aspectos del control interno, en el marco se establecen tres denominadas “categorías de objetivos”:

Objetivos operativos: Hacen referencia a la efectividad y eficiencia de las operaciones de la entidad, incluidos sus objetivos de rendimiento financiero y operacional, y la protección de sus activos frente a posibles pérdidas.

Objetivos de información: Hacen referencia a la información financiera y no financiera interna y externa y pueden abarcar aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparencia, u otros conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la propia entidad.

Objetivos de cumplimiento: Hacen referencia al cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad (p. 3).

A su vez, se destacan ciertos aspectos fundamentales reflejados en dicha definición:

El control interno:

- Está *orientado* a la *consecución* de *objetivos* en una o más categorías-operaciones, información y cumplimiento.
- *Es un proceso* que consta de tareas y actividades continuas - es un medio para llegar a un fin, y no un fin en sí mismo.
- *Es efectuado por las personas*, no se trata solamente de manuales, políticas, sistemas y formularios, sino

de personas y las acciones que éstas aplican en cada nivel de la organización para llevar a cabo el control interno.

- Es capaz de *proporcionar una seguridad razonable* -no una seguridad absoluta, al consejo y a la alta dirección de la entidad.
- *Es adaptable a la estructura de la entidad*, flexible para su aplicación al conjunto de la entidad o a una filial, división, unidad operativa o proceso de negocio en particular (p. 3).

El control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí:

1. **Entorno de control:** “es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la cual se desarrolla el control interno de la organización”.

... incluye la integridad y los valores éticos de la organización; los parámetros que permiten al consejo llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión del gobierno corporativo; la estructura organizacional y la asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes; y el rigor aplicado a las medidas de evaluación del desempeño, los esquemas de compensación para incentivar la responsabilidad por los resultados del desempeño... (p. 4).

2. **Evaluación de riesgos:** puede interpretarse al riesgo como la posibilidad de que ocurra un acontecimiento que afecte negativamente el logro de los objetivos. Evaluar el riesgo implica un “proceso dinámico e iterativo” para la identificación y evalua-

ción de los riesgos frente al logro de los objetivos. La evaluación de los riesgos debe realizarse en relación a niveles de tolerancia preestablecidos. De esta manera, evaluar los riesgos constituye la base para determinar cómo se gestionan. Previamente, la dirección debe definir los objetivos operativos, de información y de cumplimiento con claridad y detalle suficientes, para permitir identificar y evaluar los riesgos con impacto potencial en tales objetivos. Evaluar los riesgos requiere también que la dirección tenga en cuenta el impacto que puedan tener “posibles cambios en el entorno externo y dentro de su propio modelo de negocio” (p. 4), haciendo que el control interno no sea efectivo.

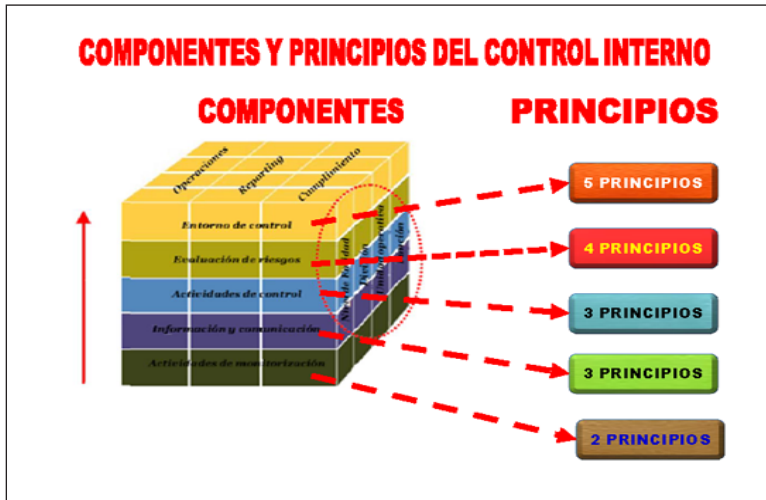
3. **Actividades de control:** son las acciones que se establecen por medio de políticas y procedimientos para contribuir a garantizar que se apliquen las instrucciones de la dirección a efectos de mitigar riesgos con impacto potencial en los objetivos. “Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la entidad, en las diferentes etapas de los procesos de negocio, y en el entorno tecnológico” (p. 4). Pueden ser preventivas o de detección, pudiendo abarcar actividades manuales y automatizadas (autorizaciones, verificaciones, conciliaciones y revisiones). La segregación de funciones generalmente se encuentra integrada tanto en la definición como en el funcionamiento de las actividades de control, debiendo la dirección desarrollar actividades de control alternativas y compensatorias en las áreas en las cuales no pueden segregarse adecuadamente las funciones.
4. **Información y comunicación:** es necesaria la información para que la entidad pueda “llevar a cabo sus responsabilidades de control interno” y sobrellevar el logro de sus objetivos. Para la dirección es necesaria la información de fuentes internas y externas, relevante y de calidad, para apoyar el funcionamiento de los otros elementos del control interno. Se entiende a la co-

municación como un “proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener la información necesaria” (p. 5). La comunicación interna es el medio para difundir la información en la organización, en sentido ascendente y descendente y a todos los niveles. La comunicación externa comunica de afuera hacia adentro de la organización información relevante externa, e interna de adentro hacia afuera respondiendo a necesidades y expectativas de grupos de interés externos.

5. **Actividades de supervisión:** evaluaciones continuas, evaluaciones independientes, o una combinación de estas se usan “para determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno, incluidos los controles para cumplir los principios de cada componente, están presentes y funcionan adecuadamente” (p. 5). Las evaluaciones continuas brindan información oportuna. Las evaluaciones independientes, que se realizan periódicamente, pueden variar en alcance y frecuencia. “Los resultados se evalúan comparándolos con los criterios establecidos por los reguladores, otros organismos reconocidos o la dirección y el consejo de administración, y las deficiencias se comunican a la dirección y al consejo, según corresponda” (p. 5).

También se detecta que existe una directa relación entre los objetivos de la organización (que se busca cumplir en un determinado horizonte temporal), los componentes (medios necesarios para cumplir los objetivos) y la estructura de la organización. Lugon Auditing Consulting (2015), expresa que el “nuevo marco de COSO 2013 está desarrollado en 17 principios para medir la eficiencia y eficacia del control interno, así como la medición, de un adecuado buen gobierno corporativo”, se estructura:

Imagen N° 1: Objetivos, componentes y principios del control interno



Fuente: Lugon Auditing Consulting (2015).

Los diecisiete principios proceden de los componentes y la totalidad de principios son aplicables a los tres objetivos (operativos, de información y de cumplimiento).

Entre los cambios fundamentales, pueden mencionarse:

- Formalización de conceptos fundamentales, ahora son principios y asociados a los cinco componentes.
- Ampliación de la categoría de los objetivos, se incluyen otras formas de reportes a la información financiera, como la información no financiera y el reporte interno.
- Expectativas que se relacionan con la previsión y detección del fraude.

- Importancia de la consideración de los riesgos empresariales. En este punto se relaciona el control interno con la gestión del riesgo empresarial.
- En el informe de gestión de riesgos corporativos se clasifican los objetivos de la entidad, en cuatro categorías: estrategia (como objetivo a alto nivel), operaciones, información y cumplimiento.
- Proporciona un compendio con ejemplos y herramientas para utilizar en la evaluación de la eficacia general de control interno, dando respuestas a una de las críticas fundamentales del COSO original: su orientación básicamente teórica.

En conclusión, proponen herramientas para que sea más fácil la aplicación del informe COSO en las organizaciones y expande su cobertura de control más allá de la información financiera.

- *Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program* (Desmitificar el riesgo de sostenibilidad, integrar la línea triple bottom en un programa de gestión de riesgos de la empresa)

En COSO (2013 b), (por Ernst & Young LLP, Craig Faris, Brian Gilbert, Brendan LeBlanc, Universidad de Miami, Brian Ballou y Dan L. Heitger) como conclusión sobre: gestión del riesgo para un futuro sostenible, es posible interpretar que en un reciente informe de Ernst & Young, *Transformando el riesgo en resultados*, se encuentra que las organizaciones con prácticas de gestión de riesgos más maduras superan financieramente a sus pares. Las empresas con mejores resultados, desde el punto de vista de la madurez del riesgo, implementan, en promedio, el doble de las capacidades de riesgo clave que las del grupo de menor rendimiento. Se considera que incorporar la sostenibilidad en el programa de ERM de la organización ofrece una clara

oportunidad para aumentar la eficacia de las prácticas de gestión de riesgos y mejorar el rendimiento empresarial.

Se entiende que las organizaciones que optan por integrar la sostenibilidad en un programa de gestión de riesgos basado en COSO pueden lograr las siguientes ventajas competitivas: tener una visión holística del riesgo de sostenibilidad que se ve en toda la empresa permite a las organizaciones hacer mejor el trabajo de anticipar y responder a los problemas a medida que surgen; mayor visibilidad e ideas sobre la complejidad del entorno empresarial actual, incorporar la sostenibilidad en el marco de gestión de riesgos empresariales (ERM) de una organización permite a la función de sostenibilidad obtener información valiosa sobre los riesgos de sostenibilidad que enfrenta la organización y su importancia; mayor vinculación de los valores de la empresa y los impactos no financieros con el programa de gestión de riesgos de la organización, si bien identificar riesgos y oportunidades de sostenibilidad puede ser un desafío, las organizaciones que entienden cómo vincularlos son más capaces de entender los impactos en el negocio de manera no financiera; mejor capacidad para administrar el desempeño estratégico y operacional, las organizaciones pueden crear ventaja competitiva al gestionar el riesgo de sostenibilidad para mejorar el desempeño empresarial, estimular la innovación y aumentar los resultados de la línea de fondo, las empresas que conciben sus productos o servicios a través de una lente de sostenibilidad pueden atraer la financiación de inversionistas externos y aumentar la confianza de las partes interesadas, la sostenibilidad como parte de la propuesta de valor también se está volviendo tan relevante para la capitalización del mercado como la innovación o I+D; y mejora del despliegue de capital, entre otras consideraciones.

Se reconoce que el marco de COSO ERM se basa en ocho componentes para establecer un ERM efectivo. En cuanto al entorno interno, se entiende que debe ser la actualización de la visión de liderazgo y las aspiraciones estratégicas. Las organizaciones también deben establecer sus límites de riesgo de sostenibilidad y evaluar si la sostenibilidad del

negocio debe tener su propia estrategia o ser parte del panorama general. Se defiende que la sostenibilidad debe ser una consideración incorporada en todas las estrategias y tácticas de la organización en lugar de una iniciativa independiente. Para aquellas organizaciones que sólo actualizan su estrategia general periódicamente (por ejemplo, cada cinco años), puede ser prudente desarrollar una estrategia de sostenibilidad con la intención de integrarla en la estrategia organizacional general durante el próximo período de actualización y renovación de la estrategia. También es esencial la exploración externa para conectar realmente el ambiente interno al mundo en el que opera. Esto es especialmente importante en relación con una gama completa de modelos de negocio y para tener en cuenta más plenamente la interacción y las interdependencias de fuerzas internas y externas.

Para el establecimiento de objetivos: se entiende que los programas de ERM deben comenzar estableciendo los objetivos organizacionales para luego tener en cuenta las consideraciones y actividades de gestión. Esto no cambia al considerar los objetivos de sostenibilidad. La incorporación de consideraciones de sostenibilidad amplía la gama de posibles riesgos que pueden afectar a los objetivos. También puede servir para alinear exposiciones potenciales con el apetito de riesgo y destacar los riesgos asociados con estrategias y actividades escogidas. Sobre identificación del riesgo: se interpreta que la sostenibilidad debe ser una prioridad al considerar la identificación del riesgo en su conjunto, pero particularmente cuando se comparan los riesgos y oportunidades de sostenibilidad con el espectro completo del universo de riesgos de la compañía y su perfil específico. A este nivel, la sostenibilidad puede plantear un impacto de nivel superior, que posteriormente define cómo la organización evalúa los riesgos y las oportunidades. Las organizaciones deben evaluar todas las exposiciones al riesgo, cuestiones potenciales de sostenibilidad, así como las cuestiones de sostenibilidad pueden afectar a otros riesgos. Las organizaciones pueden entonces priorizar las cuestiones dentro de las consideraciones tradicionales de impacto y probabilidad.

En evaluación del riesgo: se concibe que la sostenibilidad proporciona una mayor capacidad para seguir analizando el riesgo, permitiendo una serie de potenciales estimaciones de deterioro de valor vinculados a las percepciones cambiantes de una organización. Por ejemplo, mediante el seguimiento de los impactos reputacionales relacionados con errores de sostenibilidad. Es importante señalar que las discusiones de sostenibilidad relacionadas con la materialidad pueden llegar a ser complejas, a menudo, hay una serie de partes interesadas que quieren influir en los riesgos a los cuales la organización debe darle prioridad. Además, puede ser difícil para las organizaciones medir con precisión el impacto que un riesgo tiene en sus iniciativas de sostenibilidad. Sobre respuesta al riesgo: se entiende que las respuestas deben estar ligadas a los factores de riesgo y ancladas en lo que es una gama aceptable de soluciones. Los factores de sostenibilidad que forman el núcleo de los valores de una organización pueden ayudar a enmarcar lo que servirá o no como una respuesta de riesgo aceptable y por qué.

Para las actividades de control: se interpreta que es importante que la función de sostenibilidad colabore con una amplia gama de partes interesadas que entiendan a fondo los riesgos y oportunidades que se están abordando. Las actividades de control no se deben definir en un vacío. Una vez que los controles internos son identificados e implementados, requieren una medición continua, monitoreo y evaluación para asegurar la efectividad. La auditoría interna y otras funciones de monitoreo de control dentro de una organización (por ejemplo, legal, cumplimiento o seguridad) también pueden realizar auditorías para evaluar la efectividad de prácticas de sostenibilidad, protocolos de comunicación e iniciativas de información. Estas auditorías permiten a la organización obtener un análisis independiente del diseño y la eficacia operativa de las iniciativas de sostenibilidad. También pueden proporcionar valiosas recomendaciones para mejorar las iniciativas o actividades basadas en las nuevas tendencias dentro y fuera de la industria.

En cuanto a información y comunicación: se los considera factores críticos para gestionar los riesgos y las oportunidades, en particular

los relacionados con la sostenibilidad. Las partes interesadas dentro del ecosistema de sostenibilidad esperan que las organizaciones compartan sus éxitos y las áreas de mejora. Esta expectativa crea un elemento de riesgo de reputación en el corto plazo, pero, a largo plazo este riesgo es a menudo superado por los beneficios. Estos beneficios incluyen: mejor medición del triple desempeño de la organización, mayor confianza de las partes interesadas, mejor gestión de riesgos y mayor eficiencia operativa. Muchos de estos beneficios se derivan de los procesos internos y las organizaciones de control establecidas para ayudarles a recopilar, almacenar y analizar indicadores financieros clave y no financieros de desempeño clave (KPI). Obtención en tiempo real, calidad de información sobre temas como las emisiones de GEI, el uso del agua y las actividades de la cadena de suministro pueden ayudar a las organizaciones a mejorar la toma de decisiones, mejorando las oportunidades.

También puede entenderse que la opción de no informar sobre la sostenibilidad, por el contrario, puede aumentar los riesgos de reputación o limitar las oportunidades. Las organizaciones que no publiquen información de sostenibilidad pueden parecer menos transparentes que los competidores que lo hacen, y aparecen como rezagadas aunque no lo sean. Además, aquellos que informan de forma incompleta, o con un rigor insuficiente, pueden encontrar que si los informes son obligatorios y las normas son más estrictas, pueden aparecer discrepancias evidentes entre los informes anteriores y los más recientes. Internamente, la información sobre sostenibilidad es fundamental para la toma de decisiones. Valida la eficacia de la respuesta al riesgo y el desempeño general de la sostenibilidad. También puede identificar cambios en el entorno de riesgo, sobre los que las unidades de negocio pueden tomar medidas, y reflejar cambios en el perfil de riesgo general de la organización. Y, en cuanto a seguimiento: es posible comprender que para asegurar que una organización esté logrando sus objetivos, manteniéndose dentro de su umbral de tolerancia al riesgo y satisfaciendo a las partes interesadas, debe monitorear y eva-

luar constantemente las actividades de sostenibilidad que emprende. Las preguntas que las organizaciones deben hacer como parte de sus actividades de medición, monitoreo y evaluación incluyen: ¿Las actividades o procesos están alineados con la estrategia corporativa? ¿Están siendo ejecutados de tal manera que permitan a la empresa lograr mejor sus objetivos estratégicos? ¿Las actividades agregan valor en términos de conocimiento y comprensión del riesgo? ¿Son lo suficientemente ágiles para responder a los cambios en el entorno de riesgo cuando surgen problemas?, entre otras consideraciones.

- COSO y WBCSD, Memorando de Entendimiento, Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales (*COSO and WBCSD Sign Memorandum of Understanding, Working together to align sustainability and enterprise risk management*)

Se interpreta que en Florida, con fecha 7 de abril de 2017, el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO) y el Consejo Mundial de Empresas para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) completan recientemente un Memorando de Entendimiento (MoU) encaminado a trabajar juntos para ayudar a las empresas a identificar y priorizar temas relacionados con la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales. Como una base para salvar la brecha entre la forma en que las compañías consideran los temas de sostenibilidad en sus procesos de gestión de riesgos y cómo revelan estos riesgos a inversionistas, se intenta desarrollar una guía interpretativa sobre la manera de integrar temas de desarrollo sostenible en el marco de gestión de riesgo empresarial del COSO, facilitando la toma de decisiones efectivas dentro y fuera de la empresa.

Se reconoce que en un estudio reciente del WBCSD, que se lanza en la reunión del Foro Económico Mundial en Davos 2017, *Sustainability and Enterprise Risk Management*, se encuentra una clara desconexión entre la gestión del riesgo empresarial y las prácticas de

sostenibilidad en la mayoría de las empresas estudiadas. El trabajo de COSO con WBCSD es parte de una colaboración entre la Fundación Gordon y Betty Moore, WBCSD, Ceres y WWF, para informar de la iniciativa de la Fundación Moore de conservación y mercados financieros, un esfuerzo de cinco años que se dirige a aprovechar el poder de los principales mercados financieros para alejar al sector alimentario de las prácticas que degradan los ecosistemas naturales.

“Risk management – if executed properly – can be an essential management tool in driving innovation and value creation and support meaningful disclosure. WBCSD is committed to helping companies move toward using, understanding and disclosing their sustainability risks and mitigation plans and seizing opportunities,” said Peter Bakker, President and CEO of WBCSD. “A robust and holistic risk management program is necessary to identify and plan for unforeseen events that can cause disruptions in even the most resilient operations” (pp. 1, 2).

Se entiende para este trabajo que:

“La gestión de riesgos - si se ejecuta correctamente - puede ser una herramienta de gestión esencial para impulsar la innovación y la creación de valor y apoyar una divulgación significativa. WBCSD se ha comprometido a ayudar a las empresas a utilizar, comprender y revelar sus riesgos de sostenibilidad y planes de mitigación y aprovechar las oportunidades”, dijo Peter Bakker, presidente y CEO de WBCSD. “Un programa robusto y holístico de gestión de riesgos es necesario para identificar y planificar eventos imprevistos que pueden causar interrupciones incluso en las operaciones más resistentes” (pp. 1, 2).

Se identifica a COSO, originalmente formada en 1985, como una organización voluntaria del sector privado dedicada a mejorar el desempeño organizacional y la gobernabilidad a través de un control interno eficaz, la gestión del riesgo empresarial y la disuasión del fraude. COSO es patrocinado conjuntamente por la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), Financial Executives International (FEI), el Instituto de Contadores de Gestión (IMA) y el Instituto de Auditores Internos (IIA). Se entiende que WBCSD es una organización global dirigida por un CEO de más de 200 empresas líderes y socios que trabajan juntos para acelerar la transición hacia un mundo sostenible, es una red global de casi 70 consejos empresariales nacionales, dando a sus miembros un alcance sin precedentes en todo el mundo. La Fundación Gordon y Betty Moore fomenta el descubrimiento científico, la conservación del medio ambiente, la mejora de la atención al paciente y la preservación del carácter especial del área de la Bahía.

- Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (*World Business Council For Sustainable Development*) (WBCSD), sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración (*Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration*)

En la página del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (*World Business Council For Sustainable Development – WBCSD*) (2017), Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración, se interpreta que la función de gestión de riesgos empresariales de una organización desempeña un papel fundamental en la supervisión y gestión de los riesgos y oportunidades que se derivan de las fuerzas internas y externas que pueden afectar la rentabilidad, el éxito o incluso la supervivencia de una empresa. Puede considerarse que un riesgo de sostenibilidad es una incertidumbre social o evento ambiental o condición que, de ocurrir,

puede causar un impacto negativo significativo en la empresa. Incluye las oportunidades disponibles para una organización debido al cambio de factores ambientales.

Es posible entender que los expertos en gestión de riesgos de las instituciones académicas y de consultoría perciben que el impacto de los riesgos económicos y legales en un negocio y en la sociedad está dando paso constantemente a una serie de riesgos sociales y ambientales existentes y emergentes. Sin embargo, hay pruebas de que la eficacia con la que las organizaciones están identificando, administrando y divulgando estos riesgos es limitada. Se brinda el documento con fecha de publicación junio de 2017.

En dicho documento se sugiere para mejorar a las organizaciones considerar tanto la gestión del riesgo (*risk management*) como la sostenibilidad, debido a que puede obtenerse información valiosa para la gestión cuando una organización se toma el tiempo de:

- Identificar las partes interrelacionadas (*stakeholders*);
- Solicitar información sobre qué es lo más importante para su bienestar;
- Priorizar dicha retroalimentación para ver qué es lo que genera impacto en la organización.

Los inversores en su mayoría no tienen a la sostenibilidad como un riesgo material importante, por eso hay mucho que hacer para reducir la brecha entre la gestión de riesgo y la antes mencionada. El lenguaje, las herramientas necesarias para medir y administrar los riesgos relacionados con la sostenibilidad deben ser desarrollados, probados e implementados. Se entiende que no es necesario desarrollar un nuevo marco de gestión de riesgos sino, más bien, utilizar y aprovechar el COSO ya existente, adaptándolo para la sustentabilidad.

Pero, se entiende que la sostenibilidad es un campo relativamente nuevo y está cambiando el curso de muchas de las principales activi-

dades empresariales. La gestión de los riesgos asociados con la sostenibilidad, en algunas empresas es desafiada por la falta de comprensión de la sostenibilidad o de la forma en que estos riesgos podrían repercutir. Otro rasgo destacado de los riesgos de sostenibilidad es que a menudo son también riesgos emergentes. Un Informe de Riesgo Global 2016 elaborado por el Foro Económico Mundial, identifica los 10 principales riesgos por probabilidad o impacto:

Los 10 principales riesgos, clasificados según la probabilidad o el impacto son:

Probabilidad

1. Migración involuntaria a gran escala (social);
2. Eventos climáticos extremos (medio ambiente);
3. Falta de mitigación o adopción del cambio climático (ambiental);
4. Conflicto interestatal (geopolítico);
5. Catástrofes naturales (ambientales);
6. Fracaso de la gobernanza nacional (geopolítica);
7. Desempleo o subempleo (económico);
8. Fraude o robo de datos (tecnológicos);
9. Crisis del agua (social);
10. Comercio ilícito (económico).

Impacto

1. Falta de mitigación o adopción del cambio climático (ambiental);
2. Armas de destrucción masiva (geopolíticas);
3. Crisis del agua (social);
4. Migración involuntaria a gran escala (social);
5. Choque de precios de la energía (económico);
6. Pérdida de la biodiversidad y colapso de los ecosistemas;
7. Crisis fiscal (económico);
8. Propagación de la infección (social);
9. Burbuja de activos (económico);
- y 10. Profunda inestabilidad social (social).

Se comprende que las empresas adaptan las comunicaciones al público objetivo, lo que puede dar lugar a diferencias significativas. Para la información sobre sostenibilidad, se considera un amplio rango de partes interesadas, incluidos los empleados, los clientes, comunidades y proveedores, entre otros. Se concibe que en la última década, el concepto de materialidad se lo refiere constantemente como un problema y una panacea en el desarrollo de los llamados informes no financieros —ambiental, social y de gobierno (ESG)— o informes de sostenibilidad corporativa. Si la definición de “material” fuera consistente dentro de la organización, entonces todos los asuntos materiales identificados desde una perspectiva de sostenibilidad serían cuestiones importantes para la empresa.

Conclusiones

Del desarrollo y análisis realizados sobre los materiales que se especifican, es posible concluir que el control interno en el marco de COSO III más reciente, puede ser interpretado como un proceso integrado, dinámico (consta de tareas y actividades continuas) y flexible, efectuado por personas (administradores, directivos y todo el personal de la organización) y es, o debiera ser, tratado en manuales, políticas, sistemas y formularios en aras de brindar un grado de seguridad razonable del logro de los objetivos previamente definidos por la organización, que se relacionan con las operaciones, la información y el cumplimiento.

En un documento del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (*World Business Council For Sustainable Development - WBCSD*), se reconoce que se deben desarrollar, probar e implementar un lenguaje y herramientas para medir y administrar los riesgos relacionados con la sostenibilidad, interpretándose que no es necesario un nuevo marco de gestión de riesgos sino adaptar el marco COSO existente. COSO y WBCSD han considerado que la gestión de riesgos ejecutada correctamente puede ser una herramienta de gestión esencial para promover la innovación, crear valor y apoyar una divulgación significativa.

En el marco integrado de control interno, conocido como COSO III, el entorno de control se conforma por las normas, procesos y estructuras de la organización, incluyendo los valores éticos y la asignación de autoridad, por ende, el proceso contable, sus subprocesos y etapas componentes se encuentran incluidos. La evaluación de los riesgos se debe realizar teniendo en cuenta niveles de tolerancia pre-establecidos y el entorno interno y externo. Son actividades de control las acciones establecidas por medio de políticas y procedimientos que permiten garantizar la aplicación de las instrucciones de la dirección. Dichas actividades se realizan en los diferentes niveles del ente y etapas de los procesos, comprendiendo el entorno tecnológico. La comunicación y la información, interna y externa, son necesarias y las evaluaciones, internas e independientes, permiten determinar la presencia y adecuada función de los elementos componentes del control interno, incluso en las actividades de control y las evaluaciones.

Se incluye a la información no financiera como un objetivo de información del ente y esto se relaciona con el cometido de la especialidad socio-ambiental, obtener y brindar conocimiento de la dimensión socio-ambiental del ente y de su entorno. A partir de dicha relación, el control interno en el proceso contable, sus subprocesos (incluido el de evaluación y control) y etapas componentes, utilizados en el marco de la especialidad contable socio-ambiental, permitiría tener una visión holística del ente y del riesgo de sostenibilidad con un grado de seguridad razonable, posibilitando anticiparse y responder a las problemáticas e identificar oportunidades, lograr una mayor visibilidad sobre la complejidad del entorno, interno y externo, una mejor vinculación con los valores del ente, los impactos socio-ambientales, estimular la innovación y atraer inversiones. Para el cumplimiento de lo antes mencionado, como las actividades de control no se definen en un vacío y los controles internos identificados e implementados necesitan una continua medición, monitoreo y evaluación, es importante que distintos interesados colaboren en el

proceso contable, sus sub-procesos y etapas enmarcados en la especialidad contable socio-ambiental.

Si bien la especialidad contable socio-ambiental es reciente y la sostenibilidad un paradigma relativamente nuevo, es cada vez mayor la cantidad de empresas que tienen en cuenta la sostenibilidad a la hora de administrar sus negocios y, al mismo tiempo, la exigencia por el lado de los *stakeholders* respecto a la publicación y exteriorización de información social, ambiental y económico-financiera sigue aumentando, consecuentemente es un campo que ya no debería ser ignorado por las organizaciones. Los profesionales contables tenemos un gran desafío por delante para ayudar a comprender y gestionar la sostenibilidad y sus riesgos asociados, en el ambiente organizacional interno y externo, la disciplina contable cuenta con un lenguaje consensuado, técnicas y tecnologías para hacerlo.

CAPÍTULO X

La credibilidad del balance social y el profesional contable (*)

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

En Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) ha propuesto normas técnicas (o tecnológicas) sobre balance social y auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados en las resoluciones técnicas (RT) N° 36 y N° 37, respectivamente.

Se actualizan investigaciones realizadas y se analizan aspectos pertinentes de las normas relacionadas con balance social y encargos de aseguramiento emitidas en Argentina, se obtienen resultados y se infieren conclusiones.

Entre las conclusiones se expresa que la organización puede decidir la emisión del balance social en forma conjunta con los estados contables o separadamente y que el período por el cual se emite debe ser el mismo al que se refieren dichos estados contables. De ser así,

(*) En base al ensayo publicado en Journal of Accounting, Auditing and Business Management. Conferencia Académica Permanente de Investigación Contable, CAPIC. Revista CAPIC REVIEW, Vol. 13 (1), 2016: 69-75.

cuando las circunstancias lo ameriten, puede ser conveniente realizar un encargo de aseguramiento razonable del balance social.

Introducción

Los gestores del ente, u organizaciones económicas, y los decisores externos requieren de información socio-ambiental para la toma de decisiones más sustentables, tornándose relevante que dicha información presente la realidad socio-ambiental de las organizaciones a quienes pertenece lo más pertinente, confiable y razonablemente posible. De ello, surge la necesidad social de que la labor de evaluación sea realizada por profesionales contables, de manera similar a la tradicionalmente efectuada sobre los informes contables económico-financieros.

Es de destacar que la labor de auditoría o revisión, que se encuentra dentro de las incumbencias del profesional contable, agrega valor tanto al proceso como a la información interna y externa resultante. La opinión profesional independiente sobre la razonabilidad o credibilidad de la información emitida es de utilidad para la organización emisora y los *stakeholders*, trascendiendo, consecuentemente, a la sociedad en su conjunto.

En Argentina, desde varias universidades y consejos profesionales de ciencias económicas se ha aportado a la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) estudios y sugerencias para la elaboración de proyectos y propuestas de normas técnicas (o tecnológicas) sobre balance social y su auditoría, verificación o revisión, originándose las Resoluciones Técnicas (RT) N° 36 y N° 37, respectivamente. La importancia de estas temáticas en aras de la sustentabilidad, puede interpretarse reflejada en Argentina en el Código de Ética Unificado cuando expresa: los “profesionales en ciencias económicas ofrecen no solo prestaciones de servicios que enriquecen el bienestar general, sino también procuran los valores éticos y la estabilidad social, que es condición imprescindible para que se dé ‘**un bien común permanente**’” (CPBA, 2001: 4).

En toda sociedad hay necesidad de que la información sea creíble, es decir que sea aceptada como verdadera una cosa cuyo conocimiento no tiene por propia experiencia, sino que le es comunicado por otro. Hay que recordar que la veracidad es el fundamento esencial de la Información, solo así será creíble. Sin ella sería lo contrario, desinformación o lo que es peor deformación (p. 11).

En prestaciones profesionales más recientes, gran parte de los denominados reportes de sustentabilidad (o reportes de responsabilidad social empresaria, memorias de sostenibilidad, informe anual de sustentabilidad, balance social), publicados en diversas páginas web en español incluyen un denominado “Informe de Verificación” o “Informe de Aseguramiento Limitado”, reconociéndose en algunos casos la aplicación de las normas sobre “otros encargos de aseguramiento” contenidas en la mencionada RT N° 37.

De acuerdo a lo antes expresado, y de considerar que es posible auditar o evaluar contablemente el balance social, se plantea como objetivo actualizar investigaciones realizadas en aras de contribuir a la credibilidad de la información contable socio-ambiental incluida en el balance social. Se seleccionan conceptos y definiciones sobre balance social y encargos de aseguramiento de las normativas profesionales argentinas mencionadas y se realiza un análisis hermenéutico, se obtienen resultados y se inferen conclusiones.

Cabe destacar que los informes contables socio-ambientales, enmarcados en la especialidad contable social, o socio-ambiental, son mucho más recientes que los tradicionales económico-financieros. Profundizar y perfeccionar la temática contribuirá para que las organizaciones económicas puedan contar con el proceso contable adaptado a sus necesidades de conocimiento metódico, sistemático y evaluable, entre otras particularidades.

Desarrollo

De la normativa profesional argentina más recientemente aceptada sobre balance social y sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, se seleccionan los siguientes conceptos y definiciones:

a. Aspectos de la Normativa Profesional Argentina sobre Balance Social

Con respecto a balance social, del proyecto N° 23 de Resolución Técnica (RT) aprobado en 2011 surge la RT N° 36 “Normas contables profesionales: balance social”. La RT N° 36, aprobada en 2012, recomienda su aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

En dicha normativa se reconoce, entre otras cuestiones, que: “ciertos aspectos del comportamiento social y ambiental de los entes no son reflejados en sus estados contables” (FACPCE, 2012: 2) (tradicionales o económico-financieros), “cada vez con mayor frecuencia se observa la existencia de balances sociales emitidos por la organizaciones” (p. 2), “dichos balances sociales cuentan con informes de verificación, informes de auditoría y otros” (p. 2) y que “en las guías existentes para la preparación de balances sociales, gran porcentaje de la información necesaria surge del sistema de información contable” (p. 2).

El objetivo de la RT N° 36 “es establecer criterios para la preparación y presentación del balance social” (p. 5). En cuanto a la calidad de la información contenida en el balance social, se menciona que debe cubrir los requisitos que se enuncian “de la información contenida en los estados contables” (p. 5), los que se encuentran en la

... segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (marco conceptual de las normas contables profesionales distintas

a las referidas en la Resolución Técnica N° 26), y cumplir con los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para elaboración de Memorias de Sustentabilidad GRI [...] (p. 5).

Si bien existen distintos conceptos y definiciones de balance social, se lo define como

[...] un instrumento para medir, evaluar e informar 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 (p. 6).

Se expresa que la estructura del balance social comprende: la memoria de sustentabilidad, emitida por la Global Reporting Initiative (GRI) y publicada en la página web de FACPCE, y el estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD) brindado en dicha RT. Luego de indicar que para “la elaboración de la memoria de sustentabilidad se atenderá a las pautas y principios establecidos en la Guía para la confección de memorias de sustentabilidad elaborada por el Global Reporting Initiative (GRI)” (: 6), se referencia a los mismos en el Anexo II. También se manifiesta que:

En la guía del GRI se parte de la visión estratégica basada en la importancia que tiene esta información (cuando es periódica, creíble y consistente) para contribuir a enfrentar los desafíos que implica la sustentabilidad de las sociedades (p. 4).

De este modo, la guía del GRI contempla tres dimensiones: la económica, la ambiental y la social; identifica las categorías que comprende cada una de ellas así como los indicadores cuantitativos y cualitativos que permiten seguir la evolución de los resultados. (p. 4)
Su estructura parte de los principios de transparencia, inclusión y verificación [...] (p. 5).

En cuanto a su obligatoriedad, se considera como información de presentación optativa. De decidir su emisión, la organización puede presentar el balance social “en forma conjunta con los estados contables del ente, o por separado, haciendo referencia, en el balance social, a dichos estados contables. El período por el cual se emitirá será el mismo al que se refieren los estados contables” (p. 7).

En la actualidad G4 es la versión más reciente de GRI. En la misma se interpreta que elaborar “una memoria de sostenibilidad a partir de la Guía es un proceso iterativo” (GRI, 2013: 7). Los pasos que describen dicho proceso, “con la intención de dar a conocer al lector los principales apartados de la Guía” (p. 7), son: obtener una visión de conjunto, elegir la opción que se prefiera, entre las de “conformidad” con la Guía (esencial o exhaustiva), preparar la exposición de contenidos básicos generales, preparar la exposición de contenidos básicos específicos y elaborar la respectiva memoria de sostenibilidad.

Para elaborar y presentar una memoria de sostenibilidad de acuerdo a G4, se brindan los contenidos básicos específicos obligatorios, información sobre el enfoque de gestión e indicadores para la opción esencial y la exhaustiva. Se expresa que no se describe un proceso lineal y que es un elemento fundamental para elaborar una memoria de sostenibilidad “el proceso para determinar los aspectos materiales, a partir, entre otros, del principio de la materialidad” (p. 7). Son los aspectos materiales “aquellos que reflejan los efectos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso superlativo en las evaluaciones y decisiones de los grupos de inte-

rés” (p. 7). En Argentina son varias las organizaciones económicas que emiten en el año 2015 sus memorias de sostenibilidad según la versión G4 de GRI. Corresponde tener en cuenta que en dicha versión G4, en desempeño económico, también se incluye el “valor económico directo generado y distribuido” en el indicador EC1.

b. Aspectos de la normativa profesional argentina sobre encargos de aseguramiento

En el año 2013 se aprueba en FACPCE la RT N° 37 “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados”... Como su nombre lo indica, abarca:

- 1) las normas de auditoría externa de *estados contables* y otra información contable;
- 2) las normas sobre *encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios*;
- 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de *estados contables*);
- 4) las normas sobre certificaciones; y
- 5) las normas sobre *servicios relacionados* (FACPCE, 2013: 5).

Si bien en dicha resolución se mantienen ciertas características de la normativa anterior, Resolución Técnica N° 7 “Normas de auditoría”, se destaca la necesidad de incorporar “servicios profesionales que no se hallan [durante su vigencia] previstos” (p. 2). La redacción de la norma se realiza en consonancia con las normas internacionales. En el glosario de términos de la RT N° 37, se interpreta como “estados contables con fines generales” a los “estados contables preparados de conformidad con normas contables profesionales vigentes o de acuerdo con un marco de información distinto al establecido en

dichas normas, en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias así lo requirieran” (p. 44).

En tal glosario se considera como “estados contables” a una presentación

...estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. (p. 44)

Se aclara que, por lo general, el resumen de las políticas contables significativas así como otra información explicativa se incluyen en las denominadas notas explicativas. Si bien el balance social no se encuentra explícitamente incluido en dicho glosario, de considerar lo antes expresado (y que existen normas contables específicas para el balance social) el mismo podría ser interpretado como un estado contable con fines generales, siendo posible, además, realizar un encargo de aseguramiento.

Un encargo de aseguramiento es aquel

...en el que un contador expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. El resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios (p.42).

La norma distingue dos tipos de encargos que un contador puede realizar: el encargo de aseguramiento razonable y el encargo de aseguramiento limitado.

Es el objetivo de un encargo de aseguramiento razonable “una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma positiva” (p. 42). Se brindan ejemplos sobre opiniones resultantes en el caso de un encargo basado en una afirmación: “En mi opinión, la afirmación de la dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ... es razonable” (p. 43); y, en el caso de un encargo directo: “En mi opinión, el control interno de la entidad es efectivo, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por... Una auditoría de *estados contables* es un encargo de aseguramiento razonable” (p. 43).

Respecto al encargo de aseguramiento limitado, se lo define como “una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de aseguramiento razonable, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma negativa” (p. 43). Se proporcionan ejemplos para el caso de un encargo basado en una afirmación y para un encargo directo. Para un encargo basado en una afirmación, se ejemplifica lo siguiente:

Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que la afirmación de la dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por... no sea razonable (p. 43).

En el caso de un encargo directo:

Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que el control

interno de la entidad no sea efectivo, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por... Una revisión de *estados contables* de períodos intermedios es un encargo de aseguramiento limitado (p. 43).

Como el nivel del aseguramiento puede ser razonable o limitado, el balance social cuando abarque un periodo completo, y en función de las circunstancias, puede implicar un encargo de aseguramiento razonable y un balance social de periodo intermedio un encargo de aseguramiento limitado. Sea que se trate de un encargo de aseguramiento razonable o limitado, según la pertinencia, la labor del profesional contable añade credibilidad a la información incluida en los balances sociales. La credibilidad de la información puede asociarse con la credibilidad del proceso cuando se la comprende como salida del mismo.

Resultados

Entre los resultados del análisis realizado pueden mencionarse los siguientes:

- En la RT N° 36 “Normas contables profesionales: balance social” de Argentina, se reconoce que: las organizaciones en sus estados contables económico-financieros no reflejan determinados aspectos del comportamiento social y ambiental; el balance social recoge resultados cualitativos y cuantitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental; una gran proporción de la información necesaria para confeccionar el balance social surge del sistema de información contable tradicional; la calidad de la información contenida en el balance social debe cubrir los requisitos enunciados para la información contenida en los estados contables económico-financieros y los principios que definen la calidad de elaboración de memorias de la guía GRI para elaborar memorias de sustentabilidad; el balance social es de presentación optativa; de emitir el balance

social puede presentarse en forma conjunta o no con los estados contables económico-financieros; el periodo por el cual se emite el balance social debe ser el mismo al que se refieren los estados contables económico-financieros; G4 es la versión más reciente de GRI; otros.

- La RT N° 37 de Argentina denominada “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados” abarca: las normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable; encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados; la redacción de la norma se realiza en concordancia con las normas internacionales; desde el glosario puede interpretarse como “estados contables con fines generales” a los estados contables preparados de conformidad con un marco de información distinto al establecido en las normas contables profesionales vigentes, cuando disposiciones legales o reglamentarias así lo requieran; en un encargo de aseguramiento un contador expresa una conclusión acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios, en aras de aumentar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe; un encargo de aseguramiento razonable reduce el riesgo de dicho encargo a un nivel aceptablemente bajo y en función de las circunstancias; un encargo de aseguramiento limitado permite una reducción del riesgo de dicho encargo, a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, pero su riesgo es superior al del encargo de aseguramiento razonable; otros.

Conclusiones

De entender que el balance social es información evaluable y que la organización puede decidir su emisión en forma conjunta con los estados contables o por separado (haciendo referencia en el balance social a dichos estados contables) y que el periodo por el cual se emite debe ser el mismo al que se refieren los estados contables, entonces, cuando las circunstancias lo ameriten, puede ser conveniente realizar un encargo de aseguramiento razonable del balance social. De presentarse un estado contable de períodos intermedios y el balance social por el mismo período, podría ser propicio realizar un encargo de aseguramiento limitado.

De la necesidad social de que la información socio-ambiental que se transmite al contexto sea información creíble: la evaluación o revisión del balance social realizada por el profesional contable, quien ejerce su profesión en consonancia con las cualidades éticas indispensables que el código de ética unificado propicia en Argentina, añade credibilidad a la información, contribuyendo con el “bien común permanente” de las organizaciones económicas, los *stakeholders* y la sociedad en su conjunto.

CAPÍTULO XI

Información contable prospectiva para la sustentabilidad: una manera de complementar el conocimiento contable de impactos significativos económico-financieros y socio-ambientales (*)

Norma B. Geba

Con la colaboración de Susana B. Terrasanta

Se rescata que las mediciones y evaluaciones de impactos económico-financieros, sociales y ambientales pasados y futuros probables, generados y/o recibidos por las organizaciones económicas, son de reconocida importancia y son alentadas desde diferentes ámbitos científicos, políticos y empresariales.

Se buscan, seleccionan y analizan lineamientos y tendencias globales respecto de medición y/o evaluación de impactos socio-ambientales pasados y futuros. Entre las conclusiones y propuestas se considera que puede deducirse la conveniencia de contar con estados contables prospectivos socio-ambientales como reflejo de resultados potenciales de proyectos y/o programas a implementar.

Como corolario surge que, si bien han existido proyectos, planes y presupuestos, ante el riesgo de tomar decisiones sin medir contingencias relevantes, contar con estados contables prospectivos socio-am-

(*) En base a la Ponencia presentada y expuesta en las XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Nacional de Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, 2016.

bientales puede contribuir a conocer y minimizar peligros trascendentes desde una perspectiva más abarcadora.

Introducción

La posibilidad de contar con mediciones y evaluaciones de impactos económico-financieros, sociales y ambientales, ciertos y probables, generados y/o recibidos por las organizaciones económicas, es reconocida y alentada desde diferentes ámbitos científicos, políticos y empresariales, tanto nacionales como internacionales, tales como por la Unión Europea (UE), la Oficina Internacional del Trabajo (OIT), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Global Reporting Initiative (GRI), entre otras. En los países desarrollados, en la década del sesenta comienzan a hacerse eco diferentes reclamos acerca de los efectos sobre el ecosistema como consecuencia de las actividades humanas. Posteriormente, se incorpora como un concepto más amplio el de evaluación de impacto social de los proyectos, que contiene aspectos ambientales y de la sociedad. Dicho concepto también es inclusivo de los efectos, positivos y negativos, que se originen luego de la implementación de un determinado programa o proyecto en un grupo social o una población.

De acuerdo a la Unión Europea (2015), Comisión Europea, Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, Subgrupo de GECES, sobre medición del impacto social 2014,

El Acta del Mercado Único II establece que “la Comisión elaborará un método para medir los beneficios socioeconómicos generados por las empresas sociales. Medir rigurosa y sistemáticamente la repercusión de las empresas sociales en la comunidad... es esencial para demostrar que el dinero invertido en ellas produce ahorros e ingresos elevados” (p. 7).

Se aclara que:

En ninguna otra parte del mundo se ha acordado una norma para medir la repercusión social. Disponer de una norma aportaría coherencia a la información, constituiría la base para gestionar el rendimiento de las empresas sociales de todos los tamaños (con una mejora de la eficacia) e instaría a una colaboración más informada con socios, inversores y financiadores del sector público (p. 7).

La Oficina Internacional del Trabajo (CINTERFOR) (s.f.), en su documento *Guía para la evaluación de Impacto de la formación profesional*, considera que la “evaluación de impacto es un tipo particular de evaluación”, rescata las siguientes definiciones: “Término que indica si el proyecto tuvo un efecto en su entorno en términos de factores económicos, técnicos, socioculturales, institucionales y medioambientales. (OCDE, 1992)”; “tipo de evaluación sumativa, que se realiza al final de una intervención para determinar en qué medida se produjeron los resultados previstos. (CEPAL-ILPES, 2005)”; “Trata de determinar si hubo cambios, la magnitud que tuvieron, a qué segmentos de la población objetivo afectaron, en qué medida y qué contribución realizaron los distintos componentes del proyecto al logro de sus objetivos. (Cohen y Franco, 2002)”; y como “Medición de los cambios en el bienestar de los individuos, que pueden ser atribuidos a un programa o una política específica (Banco Mundial, 2003)”.

Históricamente, la aplicación práctica de los conocimientos contables con enfoque económico-financiero ha permitido a las organizaciones económicas diagnosticar su situación patrimonial inicial e informar sus variaciones producidas por impactos cualitativos y cuantitativos ciertos y probables, por medio de informes contables históricos y prospectivos. Sobre la información contable prospectiva, según Viegas (2015), con el estado prospectivo no se “trata de acertar en base a un pronóstico... La cuestión será responder a los *stakehol-*

ders, a través de información prospectiva fiable, que revele las consecuencias económicas y financieras posibles en el devenir futuro de la vida de la entidad emisora” (p. 2). Reconoce que tanto

el IFAC como la AICPA, históricamente, han diferenciado los estados que provienen de pronósticos respecto a los que se originan en proyecciones. Los primeros se basan en supuestos apoyados en la mejor estimación posible; en cambio, las proyecciones encierran supuestos hipotéticos donde se incluyen las decisiones estratégicas que los responsables de nivel superior proyectan tomar en el próximo ejercicio (p. 2).

Manifiesta que la doctrina contable coincide en el reconocimiento de que los estados contables “financieros de cierre de ejercicio están destinados a revelar la situación económica y financiera de la empresa” (p. 2), debiendo demostrarse que la misma se encuentra en funcionamiento y tiene proyección futura.

Los estados financieros que periódicamente emite una empresa se basan en hechos o sucesos económicos que ya han ocurrido, salvo en aquellos casos donde las normas exigen revelar los hechos contingentes que pueden impactar en el próximo ejercicio y que representan riesgos importantes que pueden afectar el reconocimiento y la medición de aquellos activos y pasivos que se revelan al final del ejercicio (pp. 2-3).

Con respecto a las normas contables, los “estándares dictados por las Normas Internacionales de Información Financiera (IASB) establecen que los estados financieros están dirigidos a los inversores que actúan en los mercados de capitales, en consecuencia no satisfacen

plenamente los intereses de todos los *stakeholder*” (p. 3). Interpreta que los estados financieros prospectivos (EEFFPP) tienen

como objetivo medir y proyectar los efectos económicos y financieros que provienen de los estados contables de cierre de ejercicio, incorporando la información que proviene de la planificación operativa y estratégica que la emisora planifica desarrollar en los próximos doce meses. (p. 3).

Con respecto a las empresas “que deben presentar el Balance de Responsabilidad Empresaria (BRS) por estar obligadas —o cuando lo hacen voluntariamente— deben integrar la información que proviene del (BRS), en aquellos aspectos que tienen impactos financieros y económicos en el estado prospectivo” (p. 3).

El enfoque socio-ambiental de la disciplina contable complementa al enfoque económico-financiero para el estudio de parte de la realidad de las organizaciones económicas. La denominada “contabilidad” socio-ambiental, más reciente que la económico-financiera, presenta, al menos, dos corrientes. Una corriente considera el estudio de problemáticas socio-ambientales con las variables relevantes del modelo económico financiero y otra vertiente que (ante el paradigma de desarrollo sustentable que no se limita a lo financiero) entiende al enfoque contable socio-ambiental como una especialidad de la disciplina contable, reciclando (modernizando o reconsiderando) las variables relevantes del modelo económico-financiero tradicional. Puede interpretarse que con un enfoque de estudio de la especialidad contable socio-ambiental, la confección y presentación de balances sociales por parte de las organizaciones económicas se encontraría comprendido por la resolución técnica (RT) 36, que en armonía con la RT 16 establece pautas o requisitos fundamentales con los que debe contar la información contable económico-financiera y socio-ambiental a emitir por el ente. La RT 36 brinda la estructura del balance social compuesta por las memorias de sostenibilidad de la

Global Reporting Initiative (GRI), inclusiva de indicadores sociales y ambientales (además de financieros) y el “Estado de valor económico generado y distribuido” (EVEGyD), describiendo su modelo y modo de confección. La RT 36 define el balance social como “un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización” (FACPCE, 2012: 6). Dicha resolución es actualizada por la RT 44, *Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social*. (FACPCE, 2016).

En la versión más reciente GRI, G4, se incluye entre los *Principios para determinar el contenido de la memoria* el de “**Contexto de sostenibilidad**”, en el cual se expresa que:

La memoria ha de presentar el desempeño de la organización en el contexto más amplio de la sostenibilidad. Es necesario que la información sobre el desempeño se describa en su contexto. Toda memoria de sostenibilidad pretende reflejar el modo en que una organización contribuye, o intenta contribuir en el futuro, a la mejora o el empeoramiento de las condiciones, los avances y las tendencias económicas, ambientales y sociales en los ámbitos local, regional e internacional... (GRI, 2015 a: 17).

Mientras que son los *Principios para determinar la calidad de la memoria*:

Equilibrio: ...La memoria debe reflejar tanto los aspectos positivos como los negativos del desempeño de la organización a fin de propiciar una evaluación bien fundamentada sobre el desempeño general [...]; **comparabilidad:** ...La organización debe seleccionar, reunir y divulgar la información de manera sistemática. La información debe

presentarse de tal forma que los grupos de interés puedan analizar la evolución del desempeño de la organización, y que este se pueda analizar con respecto al de otras organizaciones [...]; **Precisión:** ...La información ha de ser lo suficientemente precisa y pormenorizada para que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización [...]; **Puntualidad:** ...La organización debe presentar sus memorias con arreglo a un calendario regular, para que los grupos de interés dispongan de la información en dicho momento y puedan tomar decisiones bien fundamentadas [...]; **Claridad:** ...La organización debe presentar la información de modo que los grupos de interés a los que se dirige la memoria puedan acceder a ella y comprenderla adecuadamente [...]; y **Fiabilidad:** ...La organización ha de reunir, registrar, recopilar, analizar y divulgar la información y los procesos que se siguen para elaborar una memoria de modo que se puedan someter a evaluación y se establezcan la calidad y la materialidad de la información... (pp. 17, 18).

En cuanto a la información socio-ambiental prospectiva, si bien en G4 de GRI se referencian mayormente impactos pasados o acaecidos en el período al cual corresponde el informe, también se consideran algunos impactos futuros probables en la información sobre el enfoque de gestión (*Disclosures of Management Approach, DMA*) y en algunos indicadores de la categoría economía, medio ambiente y desempeño social. Ante diversas inquietudes y propuestas respecto de la necesidad de medir y evaluar impactos socio-ambientales probables o potenciales, cuya información es útil para, reconocer una “empresa” en marcha, planificar, decidir y accionar para la sostenibilidad, surgen diversos interrogantes: ¿Es posible desde la especialidad socio-ambiental de la disciplina contable contribuir a brindar información metódica y sistemática sobre resultados relevantes de

las evaluaciones de impactos socio-ambientales probables? De ser posible ¿Cómo podría contribuirse con los conocimientos contables a brindar y obtener información prospectiva metódica y sistemática sobre impactos socio-ambientales relevantes que revele consecuencias socio-ambientales relevantes probables en el devenir futuro de la vida del ente y de su entorno?

La hipótesis central del trabajo se centra en considerar que desde la especialidad socio-ambiental de la disciplina contable es posible brindar información metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de la vida del ente y la de su entorno, a través de informes socio-ambientales prospectivos que surjan o se basen en el procesamiento contable de consecuencias o impactos futuros relevantes que surgen de las evaluaciones de impactos socio-ambientales pertinentes.

Objetivos

Es el objetivo general del estudio contribuir con las organizaciones económicas para que con el conocimiento contable puedan producir conocimientos implícitos y explícitos, útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sustentabilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales, sinergizando, asociando o correlacionando conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable. Es el objetivo específico contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan obtener y brindar información contable social prospectiva metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de su vida y la de su entorno.

Metodología

Se realiza una investigación teórica, mayormente descriptiva, sobre medición y evaluación de impactos socio-ambientales. Particular-

mente, se buscan y seleccionan lineamientos y tendencias globales respecto de medición y/o evaluación de impactos socio-ambientales pasados y futuros y consideraciones sobre probables aportes del sistema de información contable y estados contables prospectivos. Se elabora un marco teórico y se hacen análisis crítico y comparativo, reflexiones deductivas-inductivas y traspolaciones, o entrecruzamientos entre conceptos y definiciones contables enmarcados en el presente y determinados sentidos o significados de términos entendidos como más relevantes. Se obtienen inferencias y se brindan conclusiones y propuestas.

Marco teórico

Se interpreta a la contabilidad como una disciplina científica social factual, con identidad propia, que dispone de tecnología y técnicas contables. Así considerada, los conocimientos contables contribuyen a conocer la compleja realidad de los entes con, al menos, dos enfoques complementarios e interdependientes entre sí: el enfoque económico financiero y el enfoque socio-ambiental, como especialidades contables. Ambos enfoques, deducibles de una esencia contable común, conforman modelos contables particularizados por las históricas variables financieras y sus relaciones (capital financiero a mantener, unidad de medida monetaria, criterios de medición) y por variables socio-ambientales y sus relaciones: capital socio-ambiental a mantener, diversas unidades de medida pertinentes y criterios de medición para activos y pasivos socio-ambientales.

Se considera que en la disciplina contable es factible utilizar diferentes unidades de medida para representar al objeto, el hecho, acto o circunstancia que se quiere medir. También se tiene en cuenta que la contaminación del aire, del agua, explotación indiscriminada de la tierra, tala de árboles sin reposición, etc. no son recuperables con la venta de los productos o prestación de los servicios. En la especialidad contable socio-ambiental se requiere incorporar conceptos en función de otros conceptos establecidos, tales conceptos se corres-

ponderían a lo generalmente aceptado en las dimensiones socio-ambientales y sus variables relevantes.

De acuerdo a Bar (2000),

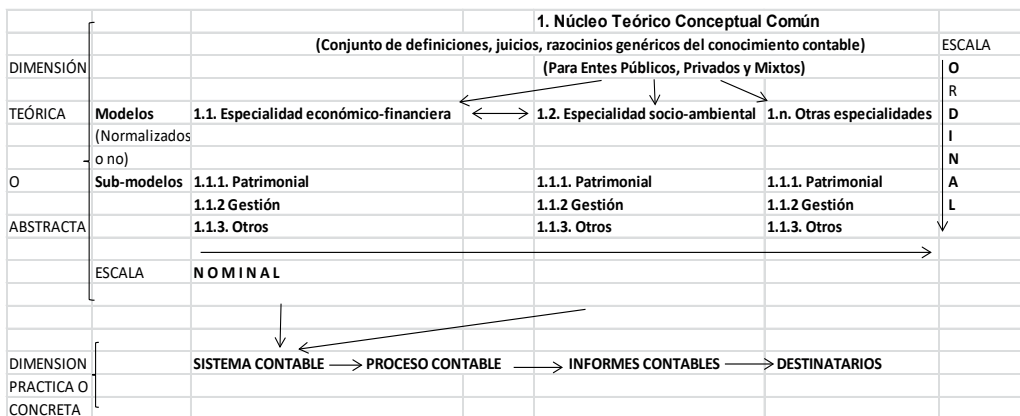
[...] para Galtung (1965) la medición es un proceso de clasificación de unidades de análisis según alguna característica elegida; en tanto que Carmines y Zeller (1979) la definen como un proceso de vincular conceptos abstractos con indicadores empíricos, proceso que supone una previa planificación de operaciones, tanto de clasificación como de cuantificación (p. 121).

De Geba (2007), se rescata que “Mattessich (2002), [...] expresa que ‘los numerales no sólo permiten discriminar entre clases diferentes, sino que también revelan la estructura interna de una clase con sus subclases por medio de un sistema de valor-ubicación’” (p. 5).

[Dicho] “valor-ubicación permite identificar la posición de distintos conjuntos de elementos de acuerdo a dos dimensiones: -dimensión horizontal: grupos del mismo nivel -dimensión vertical: grupos de distinto nivel. Es importante tener en cuenta que, si bien la dimensión horizontal utiliza escalas nominales, la dimensión vertical en cuanto supone el establecimiento de un orden de los elementos de acuerdo a cierta propiedad, impone el uso de escalas ordinales” (p. 5).

De lo antes expresado puede interpretarse que esa combinación de dimensiones y escalas hace posible considerar, además del plan de cuentas como un elemento *sine qua non* de la medición, una estructura interna de la disciplina contable que puede esquematizarse de la siguiente manera:

Esquema N° 1: Estructura contable interna y las escalas de medición



Fuente: Elaboración propia a partir de Geba (2006).

En Geba y Fernández Lorenzo (2003) se interpreta que es “posible contar con un núcleo teórico conceptual común de la disciplina contable, en donde se armonicen en una estructura orgánica, sus aspectos doctrinarios y normativos, los modelos y sus aplicaciones” (p. 19). Así interpretado, las especialidades contables pueden ser tratadas como conjuntos interdependientes entre sí y con la totalidad. Mientras que la “tecnología contable abarcaría al conjunto de técnicas, conocimientos y procesos que sirven para diseñar y construir objetos (p.e.: informes) para satisfacer necesidades humanas” (Geba, Biffaretti, 2014: 15). De sucesivas investigaciones y desarrollos contables y transdisciplinarios, con un enfoque holístico, en Geba y Bifaretti (2012), Geba y Gastañaga (2014) y Bifaretti y Catani (2015), entre otros, se han elaborado y sistematizado conceptos y definiciones de contabilidad socio-ambiental y significados de activo, pasivo y patrimonio neto ambiental, así como de activo, pasivo y patrimonio neto

social, respetando un significado más abarcador de activo, pasivo y patrimonio neto que el económico-financiero tradicional, los cuales podrían ser operativizados a través del proceso contable. Desde desarrollos preliminares, y una perspectiva analítica, puede interpretarse que el proceso contable se compone de los siguientes subprocesos interrelacionados:

Subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes: entes u organizaciones (sujetos del proceso), recursos y hechos a describir, comprobantes, registros, programas contables, ordenadores, etc.

Subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios de la información que surge de 1 y sus elementos componentes: entes emisores, entes a los que se refiere la información, destinatarios, informes, etc. Este proceso incluye el subproceso de regulación y sus elementos componentes: entes o personas reguladoras, regulaciones o normas, etc.

Subproceso de evaluación [y control] de los procesos 1 y 2 y de sus elementos componentes tales como: entes revisores o auditores, los informes que de ellos emanan, cuando se realizan atento las respectivas regulaciones o normas contables aplicadas a las mismas, entre otros (Fernández Lorenzo y Geba, 2007). (Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián, 2007: 10-11).

Tradicionalmente, el proceso contable, dentro del sistema de información contable (SIC) de las organizaciones económicas, genera conocimiento implícito por medio de las rutinas instauradas en el ente y explícito a través de informes contables históricos y prospectivos, tanto para usuarios internos como externos.

Con respecto a la información contable prospectiva financiera, Viegas (2015) interpreta que los estados financieros prospectivos

(EEFFPP) “se confeccionan a imagen y semejanza de los estados financieros de cierre de ejercicio y cumplen con los mismos principios que se exigen para estos; deben ser relevantes, fiables, comparables y comprensibles” (p.4). La finalidad de la confección de información contable prospectiva es “proyectar la situación económica y financiera, y los flujos de fondos para los próximos doce meses, considerando los hechos y sucesos que la entidad ha planificado de modo operativo y estratégico sobre la base de hipótesis y supuestos hipotéticos” (p. 4). Mientras que para su confección, las características del “modelo” que se aplica “deben contemplar, las políticas contables destinadas a regular su emisión y que son aprobadas por el ente emisor. Un postulado esencial del ‘modelo’ está dirigido a demostrar que la entidad emisora cumple con la hipótesis de negocio en marcha:

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha (p. 4).

Reconoce que no existe un modelo de uso generalizado en la actualidad

...que establezca la forma más adecuada para presentar la información sobre los riesgos que acechan el futuro de la entidad emisora. [Además, que las] IASB establecen que los estados financieros deben reflejar una “imagen fiel”. [Esta cualidad también debe aplicarse] a la confección de los EEEFPP, advirtiendo a los usuarios que se trata de proyecciones que contienen hipótesis y supuestos hipotéticos que se proyectan sobre la base de la planificación operativa y estratégica que la empresa emisora prevé para su gestión durante el próximo ejercicio. (p. 5).

Interpreta al riesgo

...como el efecto de la incertidumbre en los objetivos de la organización; efecto que puede ser negativo, positivo o una desviación de los objetivos. Si este objetivo es de naturaleza financiera, entonces, estamos en presencia del riesgo financiero. El riesgo sería entonces un evento, un cambio en las circunstancias, una consecuencia o una combinación de estas tres que afecta a los objetivos financieros... Este riesgo puede ser expresado como esa combinación, o a partir de su verosimilitud (su probabilidad de ocurrencia).

Cuantitativamente es prudente no entender el riesgo como sinónimo de probabilidad de ocurrencia del evento, sino más bien como el resultado de la combinación de la probabilidad del evento y su impacto financiero (pérdida en unidades monetarias). (p. 10).

Reducir los riesgos económicos exige

...que los responsables de la gestión estudien y clasifiquen los diferentes factores que pueden impactar en los objetivos de la empresa; en este sentido, la prospectiva es un instrumento que permite anticipar los efectos y, en consecuencia, facilita la toma de decisiones que permite reducir los efectos negativos que puedan producir (p. 11).

La hipótesis que desarrolla considera que el estado financiero prospectivo debe confeccionarse a imagen y semejanza de los estados financieros históricos, o de cierre de ejercicio, y considerar las políticas contables que postula el directorio para revelar la información prospectiva. Se entiende que:

[...] los estados prospectivos permiten mejorar los procesos para la toma de decisiones financieras. El desarrollo del modelo que se presenta consiste en analizar los desvíos y, luego, se clasifican en altos o bajos mediante una matriz de contingencias que permite evaluar las variaciones con el F.O.D.A. (Fortalezas – Oportunidades – Debilidades – Amenazas) que permite medir los logros o fracasos en el desarrollo de las acciones de los responsables de la gestión y asimismo deberán considerarse para la proyección de la información prospectiva del próximo ejercicio (p. 12).

Para confeccionar estados de resultados prospectivos, expresa que la técnica se basa en considerar escenarios macroeconómicos y microeconómicos, considerándose por ejemplo: *Proyección de Ventas*, los aspectos que deben contemplar los estudios para la proyección, comprenden las cuestiones: *Estructura del mercado (oferta, demanda)*, *aspectos particulares con relación al mercado donde opera la entidad*, *técnicas de comercialización y marketing* (pp. 12-13).

Considera que

la posibilidad de clasificar las variaciones en oportunidades o en amenazas, permitirán determinar el éxito o fracaso en la gestión de los responsables y puede constituir una alerta que permite definir estrategias para mitigar las amenazas cuando estas constituyan un factor de riesgo para la empresa o para potenciar las oportunidades (p. 23).

Señala que las variaciones pueden resultar neutras por cambios en los escenarios macroeconómicos o microeconómicos durante el periodo que se abarca en los estados financieros, no pudiéndose asignar a fallas en la gestión. “No obstante las alertas pueden influir en la confección de los escenarios que van a constituir la base en la confección del estado prospectivo del próximo ejercicio” (p. 23).

Concluye que la visión prospectiva tiene como objetivo, fundamentalmente, brindar información esencial para:

- Visualizar un futuro cuando este no puede ser visto simplemente como una prolongación del pasado.
- Servir de base para la toma de decisiones financieras, anticipando sus efectos en el futuro.
- Rendir cuentas sobre los efectos económicos y financieros que producen, las acciones y la definición de prioridades que estratégicamente se han planificado para actuar en forma preventiva y de anticipación vinculadas con las amenazas que pueden impactar a la empresa (p. 25).

Es el objetivo permitir a los inversores de los mercados de capitales y a los “stakeholders” observar “qué se espera que ocurra en los próximos doce meses y cuáles son los efectos de las acciones que los responsables de la gestión llevarán a cabo en relación al objeto social que explota la empresa y cuando corresponda demostrar su sustentabilidad” (p. 25).

Desde lo normativo profesional contable, en Argentina, la RT 37, Normas de Auditoría, Revisión, otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, V. *Normas sobre otros Encargos de Aseguramiento*, B. *El Examen de Información Contable Prospectiva* se expresa que el

“objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un *informe sobre información contable prospectiva* preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la *dirección* de la entidad. La *información contable prospectiva* puede presentarse bajo la forma de un *pronóstico* o de una *proyección*” (FACPCE, 2013: 31).

Asimismo, se aclara, entre otras cuestiones, que el “contador debe obtener manifestaciones escritas de la *dirección* respecto del uso preestablecido de la *información contable prospectiva*, la totalidad de los supuestos significativos de la *dirección* y la aceptación de la *dirección* de su responsabilidad por dicha información” (p. 32). Como la *información contable prospectiva* se encuentra relacionada con hechos y acciones que no han sucedido y que quizás no ocurran, “en general, el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la *información contable prospectiva*” (p. 32). Cuando los supuestos sean claramente poco realistas o el contador piense que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso preestablecido entonces el contador no debe aceptar o debe retirarse de un encargo, si esto es posible (p. 32).

Con enfoque económico-financiero, el Informe N° 13 del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA), adjunta modelos de informes a modo ilustrativo, que no son de aplicación obligatoria. Los mencionados modelos no consideran “la inclusión de información adicional requerida por disposiciones legales o reglamentarias que puedan disponerse en las distintas jurisdicciones donde se emitan los informes...” (CENCyA, 2014: 2). El

mencionado Informe N° 13, incluye en V.B., entre otros modelos de informes diversos, modelos de informe resultantes de un “Examen de información contable prospectiva” referidos a: *Estados contables prospectivos preparados como pronóstico* y *Estados contables prospectivos preparados como proyección*.

En el modelo de *Informe de Aseguramiento de Contador Público Independiente sobre Estados Contables Prospectivos preparados como Pronóstico*, se manifiesta

Objeto del encargo [...] los estados contables prospectivos adjuntos de ... preparados como pronóstico, que comprenden el estado de situación patrimonial prospectivo (o “*balance general prospectivo*”) al... de de 20X2, el estado de resultados prospectivo, el estado de evolución del patrimonio neto prospectivo y el estado de flujo de efectivo prospectivo correspondientes al ejercicio económico a terminar en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas... y los anexos... (p. 32).

Se expresa que es la dirección la responsable de preparar y presentar razonablemente “los estados contables prospectivos adjuntos preparados bajo la forma de pronóstico, incluyendo los supuestos establecidos en la nota... sobre los cuales se basan” (p. 32). En dicho ejemplo como conclusión se considera: “Sobre la base de mi examen de los elementos de juicio que sustentan los supuestos: 1. Nada llamó mi atención que me haga pensar que los supuestos descriptos en nota... no brindan una base razonable para el pronóstico” (p. 32).

Mientras que en el modelo de Informe de Aseguramiento de Contador Público Independiente sobre Estados Contables Prospectivos preparados como Proyección se incluye como objeto del encargo a

los estados contables prospectivos adjuntos de ABCD preparados como proyección, que comprenden el estado de situación patrimonial prospectiva (o “*balance general prospectivo*”) al... de de 20X2, el estado de resultados prospectivo, el estado de evolución del patrimonio neto prospectivo y el estado de flujo de efectivo prospectivo correspondientes al ejercicio económico a terminar en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas... y los anexos... (p. 34).

Y ejemplifica que:

Esta proyección ha sido preparada con el fin de (*describir el propósito*). Debido a que la entidad se encuentra en una fase inicial, la proyección ha sido preparada mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos sobre hechos futuros y acciones de la dirección que no se espera que necesariamente sucedan. Por consiguiente, se advierte a los lectores que la presente proyección pudiera no ser apropiada para fines distintos de los que se describieron anteriormente (p. 34).

En cuanto a impacto, en la actualidad existen diferentes sentidos y significados del término impacto, de impacto social, o socio-ambiental, así como de evaluación de impacto. Según *Libera Bonilla* (2007: “El *Diccionario de la Real Academia Española* consigna una cuarta definición del vocablo, asociada a la cuestión ambiental, que dice ‘... conjunto de posibles efectos negativos sobre el medio ambiente de una modificación del entorno natural como consecuencia de obras u otras actividades’”. El término “impacto”, como expresión del efecto de una acción, se comienza a utilizar en investigaciones y otros trabajos sobre el medio ambiente. Menciona que según “Lago

[...] ‘se dice que hay impacto ambiental cuando una acción o actividad produce una alteración, favorable o desfavorable en el medio o algunos de los componentes del medio’” (p. 1). Además,

... más adelante, afirma: “El impacto de un proyecto sobre el medio ambiente es la diferencia entre la situación del medio ambiente futuro modificado, como se manifestaría como consecuencia de la realización del proyecto, y la situación del medio ambiente futuro como habría evolucionado sin la realización del proyecto, es decir, la alteración neta —positiva o negativa en la calidad de vida del ser humano— resultante de una actuación” (p. 2).

Rescata que

...La definición de impacto social no se limita a criterios económicos. Para definir el concepto de impacto es preciso diferenciar entre efecto, resultado e impacto. “... el impacto es el cambio inducido por un proyecto sostenido en el tiempo y en muchos casos extendido a grupos no involucrados en este (efecto multiplicador); según Barreiro Noa G. [...]” (p. 3).

El impacto también puede ser interpretado como “la consecuencia de los efectos de un proyecto” (p. 3).

Desarrollo

La temática referida a evaluación de impactos socio-ambientales futuros no es reciente y es desarrollada desde distintos ámbitos académicos y políticos, nacionales internacionales.

- En 2001, el Ministerio de Asuntos Exteriores, Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamé-

rica reconoce que la “evaluación *ex post* de las intervenciones de cooperación internacional para el desarrollo actúa como un vínculo entre la investigación de la realidad social y las necesidades de los gestores” (p. 31). Las metodologías en este campo tienen un carácter dual ya que “sin renunciar a criterios de calidad y científicidad, deben intentar adaptarse a circunstancias temporales y de recursos relacionadas con la necesidad de obtener informaciones precisas en momentos oportunos y a un coste razonable” (p. 31).

Se menciona que la evolución de los métodos y las técnicas de evaluación pasa de un predominio de la economía (por medio del análisis costo-beneficio) a una participación cada vez mayor de herramientas que se vinculan a la sociología, la antropología y la psicología social.

Se interpreta que puede entenderse a la evaluación como una fase del ciclo del proyecto y también como una actividad que influye sobre las demás.

“No se trata solamente de un examen que se realiza en momentos puntuales, sino sobre todo de un mecanismo que sirve para aprender de fracasos y de éxitos, de errores y de aciertos, y, en consecuencia, para mejorar la planificación y la gestión” (p. 37).

En la evaluación, la intervención debe cumplir una serie de requisitos para poder ser evaluada:

- tener unos objetivos definidos;
- contar con una lógica o coherencia interna entre los elementos que componen su diseño que justifique esperar el logro de unos resultados;

- disponer de información sobre el proceso de ejecución de la intervención (p. 37).

Son un insumo esencial de las evaluaciones los datos que se producen a lo largo de la vida de la intervención. Cuanto más completo sea el sistema de información que se refleja en los informes de seguimiento y cuanto mejor identificada y formulada se encuentre la acción es más fácil, más útil y menos costosa su realización. Su utilidad es un concepto clave que subyace en la definición y en las finalidades de la evaluación, “directamente relacionada con sus usuarios y el resto de agentes interesados en su realización y en el empleo de las conclusiones generadas” (p. 39).

“La evaluación es una función que consiste en hacer una apreciación, tan sistemática y objetiva como sea posible, sobre un proyecto en curso o acabado, un programa o un conjunto de líneas de acción, su concepción, su realización y sus resultados. Se trata de determinar la pertinencia de los objetivos y su grado de realización, la eficiencia en cuanto al desarrollo, la eficacia, el impacto y la viabilidad [...] (CAD, 1995a: 178)” (p. 39).

Algunos expertos entienden que dicha definición no tiene una perspectiva dinámica, por procesos. Se interpreta que “la evaluación debe resultar útil a fines de la definición de políticas y en el plano más ejecutivo de la gestión y administración” (p. 40). Aunque también influye sobre la formulación y la ejecución.

Pero, si bien la evaluación en sentido estricto (según la definición del CAD) se refiere a la evaluación intermedia y posterior, la evaluación puede ser previa, “apreciación o examen previo”: que es el “examen de varias alternativas o soluciones considerando criterios tales como la pertinencia de la intervención, su factibilidad y viabilidad técnica, financiera e institucional, su importancia para la población

beneficiaria, la coherencia o lógica interna del diseño, etc.” (p. 42). Puede ser evaluación intermedia “aquella que se lleva a cabo durante la ejecución de la intervención, en un momento determinado que, en general, coincide con el fin de una fase o etapa” y que no debe confundirse con el seguimiento, que es una actividad continua, ya que la “evaluación intermedia es una actividad que se realiza en un momento puntual; también difieren en cuanto a los términos de referencia y en lo que concierne a sus usuarios. Son, en definitiva, actividades relacionadas entre sí pero cualitativamente diferenciables” (p. 42). Mientras que

La evaluación de fin de proyecto (*terminal o end of project evaluation...*) es aquella que se realiza en el momento preciso en que la acción es terminada. Consiste básicamente en un análisis de consecución de los resultados y, eventualmente, del objetivo específico de la intervención. [Es diferente de] la evaluación posterior o *ex post...* por cuanto esta última suele ser realizada algún tiempo después de finalizada la intervención y su nivel de análisis es más profundo. De esta manera, es posible valorar con mayor certeza si la acción ha resultado viable y cuáles han sido sus efectos una vez pasado el tiempo desde su finalización formal (p. 42).

También se menciona que, desde otro punto de vista, es habitual realizar una clasificación de la evaluación relacionada con la *fase de la intervención* en la cual se ejecuta:

- En el ámbito de necesidades (en la identificación), consiste en valorar la dimensión, características generales y factores que inciden sobre un problema.
- Sobre el diseño o la formulación (evaluación de la evaluabilidad), trata de analizar la coherencia lógica

de la secuencia de actuaciones prevista y la factibilidad de la intervención.

- Durante el proceso (en la ejecución), incluye la evaluación de la puesta en marcha, el seguimiento, la evaluación del esfuerzo (realización de las actividades en los plazos previstos utilizando los recursos puestos a disposición), la evaluación de la cobertura (capacidad de alcanzar a la población objetivo) y la evaluación de la productividad (volumen y calidad de los productos obtenidos como consecuencia directa de las actividades realizadas).
- En el momento de la finalización o con posterioridad al cierre de la ejecución, denominándose evaluación del producto, comprende un análisis de efectividad (grado en que se es capaz de inducir cambios en la situación sobre la que se actúa), de eficacia (capacidad para lograr que los cambios inducidos sean los que se pretenderá conseguir), de eficiencia (relación existente entre los costes y los resultados obtenidos), y de impacto (determinación de cuáles son los efectos buscados y no buscados, positivos y negativos, a corto y a largo plazo, no sólo sobre la población objetivo, sino sobre la sociedad o comunidad en su conjunto).
- Análisis de la pertinencia, durante todas las fases, que consiste en el establecimiento de juicios relativos a si los objetivos siguen siendo socialmente significativos (p. 43).

Se expresa que desde el Ministerio Noruego de Asuntos Exteriores se ha planteado una distinción de enfoques de evaluación que se basa en conceptos: de sumativa-formativa y el de los “momentos” de proceso y resultados, que deben complementarse. “La evaluación de procesos consiste en el análisis del proyecto y de cómo éste funciona

en un contexto social, a fin de comprender los procesos generados por el mismo y sus consecuencias en el sentido más amplio” (p. 43). Mientras que por “evaluación de resultados se entiende el ‘análisis de los efectos del proyecto considerados en relación con los objetivos establecidos en el mismo” (p. 43). Otra manera de clasificar la evaluación se relaciona con los agentes o protagonistas que la realizan, pudiendo ser entendida como: 1. Interna: la evaluación interna, o autoevaluación, se realiza por personal de la organización que formula y ejecuta la intervención; 2. Externa: realizada por personal ajeno a la organización; y 3. Mixta: involucra a ambos.

Respecto a esta clasificación, es preciso buscar un equilibrio entre las distintas funciones de la evaluación: si la externa contribuye esencialmente a aumentar la independencia y la credibilidad de la función, la interna asegura la conexión entre las enseñanzas y los gestores, y por lo tanto su utilidad. Sin embargo, este equilibrio dependerá más de la organización institucional del sistema de evaluación en su conjunto que de la adscripción profesional de los evaluadores (p. 44).

Se consideran criterios de evaluación: *la eficacia, la eficiencia, la pertinencia, el impacto y la viabilidad*, entendida como “el grado en que los efectos positivos derivados de la intervención continúan una vez se ha retirado la ayuda externa” (p. 53). Mientras que se interpreta que

el término impacto considerado como criterio de valoración de una acción de cooperación para el desarrollo hace referencia al análisis de los efectos que la intervención planteada tiene sobre la comunidad en general. Es un concepto mucho más amplio que el de eficacia, ya que:

- no se limita a revisar el alcance de los efectos previstos;
- no se circunscribe al análisis de los efectos deseados;
- no se reduce al estudio de dichos efectos sobre la población identificada como beneficiaria.

La consideración del impacto consiste, por lo tanto, en el análisis de todo posible efecto o consecuencia de una intervención a nivel local, regional o nacional. Se trata de un criterio central de la evaluación *ex post* de la intervención, ya que las consideraciones obtenidas del análisis del impacto rara vez son significativas en el corto plazo (pp. 51, 52).

En los factores de desarrollo se expresa que las acciones de desarrollo se insertan directamente en un contexto que se caracteriza por múltiples elementos de tipo político, social, cultural y económico.

El análisis de este contexto es un componente esencial en la decisión de las líneas directrices de la política de cooperación, en la identificación de posibles intervenciones, en la formulación de los proyectos, en su seguimiento y en la evaluación. En otros términos, debe ser considerado a lo largo de todo el ciclo del proyecto como un elemento clave que permite el éxito o que puede llevar al fracaso de la acción (pp. 54, 55).

Suele considerarse la existencia de seis grupos de factores de desarrollo:

1. Políticas de apoyo.
2. Aspectos institucionales.
3. Condiciones financieras y económicas.
4. Factores tecnológicos.
5. Factores socioculturales.
6. Factores medioambientales y ecológicos (p. 55).

Dentro de conclusiones, recomendaciones y propuestas se consideran los siguientes elementos clave del sistema de evaluación: “1. necesidades de información de los actores implicados y los enfoques de evaluación que les interesan”; “2. evaluación integrada en la GCP [Gestión del ciclo del proyecto]”; “3. modificaciones estructurales y funcionales para establecer el sistema” (p. 220).

- *Desde la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas (2009), en un curso-taller de evaluación de impacto, Bello, R., se interpreta que “el impacto está compuesto por los efectos a mediano y largo plazo que tiene un proyecto o programa para la población objetivo y para el entorno, sean estos efectos o consecuencias deseadas (planificadas) o sean no deseadas” (p. 4). Mientras que es el objeto de la evaluación de impacto “determinar si el programa produjo los efectos deseados en las personas, hogares o instituciones y si esos efectos son atribuibles a la intervención del programa” (p. 5). Además, permite examinar consecuencias (positivas o negativas) no previstas en los beneficiarios. Se consideran como obstáculos para atribuir impacto:*

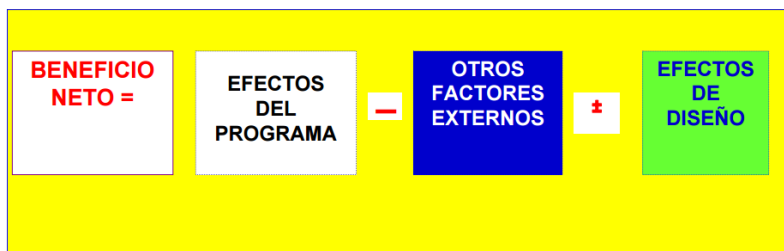
1. El mundo social es complejo, los fenómenos sociales tienen muchas causas que pueden influir en los resultados logrados.
2. Es difícil desarrollar modelos sobre comportamiento sociales porque las teorías no son lo suficientemente generalizables.
3. Sus efectos son producto de un conjunto asociado de programas. Ningún programa erradicaría por sí solo la pobreza...

4. Algunos son difíciles de evaluar por el largo tiempo que llevan en operación y porque han cubierto una vasta cantidad de población objetivo (p. 10).

Se mencionan como prerequisites para desarrollar una evaluación de impacto: “El proyecto debe tener claramente establecido sus objetivos para poder identificar los indicadores y variables que se medirán. Su ejecución debe tener un porcentaje relevante de focalización, de otra forma sería una pérdida de recursos y tiempo” (p. 11). Una evaluación de impacto se la entiende como particularmente relevante para: “evaluar cambios que se quieran introducir en el diseño de un programa existente..., evaluar la sostenibilidad de un programa ejecutado y sacar lecciones..., evaluar los efectos de un programa con el objetivo de establecer un modelo replicable” (p. 12).

Se interpreta que establecer impacto es establecer causalidad, y que son establecidas en forma probabilística las relaciones causales. “El rol del evaluador es identificar con precisión estas hipótesis e indagar sobre la existencia de las relaciones causa-efecto en la ejecución del programa” (p. 14). El impacto se mide, en marco lógico, a nivel de fin del programa, mientras que en la planificación estratégica generalmente se mide a nivel de la misión. Se menciona que el beneficio puede ser simple o bruto (“correspondiente a todos los cambios en la población que ocurren durante y después del programa”), se cuestiona sobre si hay incremento o no (p. 20), se está midiendo resultados. Evaluación del impacto: “beneficio neto = impacto”, siendo los “atribuibles’ al programa después de controlar otros factores que pueden haber influido” (p. 22). Por lo cual, se interpreta que para la medición del impacto de un programa o proyecto debe calcularse:

Cuadro N° 1: Evaluación de impacto



Fuente: CEPAL (2009).

Pueden presentarse factores externos (“influencias o contaminantes de los datos, varían según el tipo de programa evaluado”), efectos de diseño (que “siempre están presentes”, “amenazan la validez de la evaluación” y “es posible estimarlos”). Se menciona que “existen estrategias para aislar factores externos y medir el beneficio neto” (p. 26), considerando, por ejemplo, que habría ocurrido si el proyecto no se hubiera realizado y separando el efecto del programa de otros factores y los beneficios logrados como consecuencia de la intervención del programa (p. 28). Para el ejemplo que se plantea, se entiende que “medir impacto es establecer el beneficio neto para una persona que participa en un programa o proyecto. Esto se hace comparando las medidas obtenidas por la persona que participa y la persona que no participa en el programa” (p. 30). Pero, “el impacto del programa en el diseño cuasi experimental no puede ser determinado a través de la simple diferencia de medias, ya que existen características no observables que crean un sesgo de selección (error)” (p. 37). También se mencionan, entre otras cuestiones, a los métodos cualitativos para entender e incorporar la percepción de los beneficiarios/as en la evaluación, son métodos complementarios, y las técnicas cualitativas como la observación participante, los grupos focales y los registros audiovisuales. (p. 45).

- Desde una publicación de la Unión Europea (2015), Comisión Europea, Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, Unidad C2 de 2014, se expresa que el Programa para el Empleo y la Innovación Social

... prevé, en su tercer eje (Microfinanciación y Emprendimiento Social), que los informes de ejecución que las entidades financieras y los gestores de fondos han de presentar a la comisión, deberán contener también información acerca de los resultados en relación con las repercusiones sociales (p. 5).

Motivos por los cuales el subgrupo del Grupo de expertos sobre las empresas sociales (GECES) se instaure en octubre de 2012 para de acordar un método europeo que pueda aplicarse a la economía social europea.

En el documento del *Subgrupo* de GECES sobre medición del impacto 2014: Métodos propuestos para la medición del impacto social en la legislación de la Comisión Europea y en la práctica relativa al Fondo de emprendimiento social europeo (FESE) y al Programa de la Unión Europea para el Empleo y la Innovación Social (EaSI), se brinda un glosario en el cual se significan, entre otros, los siguientes términos:

Social: Referente a individuos y comunidades, y sus interacciones; en oposición a económico y medioambiental (p. 12);

Indicador: Una forma concreta de añadir valor a los resultados y los impactos (p. 11);

Presentación integrada de informes: Presentación de informes en los que se unen o recogen informes de impacto social, efectos financieros o económicos y efectos medioambientales (p. 11);

Intervención o Actividad: el trabajo ejecutado por una empresa social dirigido hacia la obtención de cierto resultado social para un usuario determinado del servicio o un grupo beneficiario (pp. 11-13).

Empresa Social (ES), desde la definición de la iniciativa en favor del emprendimiento social de la Comisión Europea (SBI):

“Una empresa social, agente de la economía social, es una empresa cuyo principal objetivo es tener una incidencia social, más que generar beneficios para sus propietarios o sus socios. Funciona en el mercado proporcionando bienes y servicios de manera empresarial e innovadora y utiliza sus excedentes principalmente para fines sociales.

Está sometida a una gestión responsable y transparente, en concreto mediante la asociación de sus empleados, sus clientes y las partes interesadas de que se trate en su actividad económica. Por “empresa social”, la Comisión entiende las empresas:

- *para las cuales el objetivo social de interés común es la razón de ser de la acción comercial, que se traduce en un alto nivel de innovación social;*
- *cuyos beneficios se reinvierten principalmente en la realización del objetivo social;*
- *y cuyo modo de organización o régimen de propiedad, basados en principios democráticos o participativos u orientados a la justicia social (2011), son reflejo de su misión.” [Iniciativa en favor del emprendimiento social, COM (2011) 682. páginas. 2-3’] (p. 12).*

Se entiende por impacto social:

El reflejo de los resultados sociales como mediciones, tanto a largo como a corto plazo, ajustados en función de los efectos logrados por otras partes (atribución alternativa), por los efectos que se hubiesen producido inevitablemente (peso muerto), de las consecuencias negativas (desplazamiento) y de efectos que decaen con el paso del tiempo (decrecimiento) (p. 12).

Inversor: Proveedor de una inversión, consistente en apoyo económico o de otra índole destinado a una empresa social, en forma de capital fijo o capital circulante, que asume cierto riesgo de inversión (que difiere según el caso) y que espera un rendimiento en forma de ganancias de capital, beneficio o interés. [Se lo distingue de financiador] el cual es una entidad perteneciente al sector público que abona una cantidad de dinero para que una empresa social preste servicios públicos (sociales). El inversor puede aportar servicios de asesoría, instalaciones de oficina o cualquier otro tipo de valor en especie además del apoyo económico... (p. 12);

Inversión social: Inversión [...] que se realiza específicamente para lograr uno o más resultados sociales (p.12);

Resultado social: El efecto (cambio) social, tanto a largo como a corto plazo, logrado en beneficio de la población objetivo como resultado de la actividad emprendida a fin de lograr cambio social y teniendo en cuenta cambios positivos y negativos (p. 13);

Teoría del cambio/modelo lógico: Los medios (o la cadena causal) por los que las actividades generan resultados y utilizan recursos (aportaciones) para tal fin y que, además, tienen en cuenta variables relacionadas con la prestación de los servicios y la libertad de elección de los usuarios del servicio. Supone un plan en el que se describe cómo lograr el resultado y una explicación de cómo se ha llegado hasta ese punto (tras su consecución) (p.13).

Con respecto al método o métodos de medición, se interpreta como una necesidad alcanzar un equilibrio en el método en relación con los siguientes puntos, entre otros:

- ...el deseo de conseguir la comparabilidad en los informes y los seguimientos;
- ...los costos de la medición en comparación con sus beneficios;
- ...la diversidad de las necesidades, los servicios proporcionados, la geografía y la demografía, el equilibrio entre el Estado y el sector comunitario y voluntario y la financiación procedente del Estado y otras fuentes de financiación de distintos Estados miembros;
- ...el establecimiento de un método claro y concreto que, además, pueda adaptarse a posibles cambios y admitir mejoras (p. 16).

En la totalidad de las partes interesadas se puede apreciar la necesidad fundamental de contar con una medición del impacto social en sus procesos decisorios. El inversor debe evaluar las ventajas del impacto logrado frente a los riesgos de la inversión. El gestor del fondo ha de sopesar si una inversión concreta genera rendimientos sociales y financieros aceptables y si alcanza sus objetivos políticos y de financiación principales. El usuario del servicio ha de comprender la naturaleza de la intervención y los beneficios que obtendrá del disfrute del servicio. El financiador del servicio, sea este un organismo público, un usuario del servicio u otro interesado, ha de comprender el valor que obtiene, por el que paga. Se debe reconocer y equilibrar las necesidades de todas estas partes interesadas. El objetivo de todos ellos, por establecer un paralelismo con los principios de contabilidad, es obtener toda información **fiable**

(con todo lo que ello implica en cuanto a **objetividad** y **congruencia** entre individuos y marcos temporales) **relevante** de cara a la adopción de decisiones (p. 16).

Se incluye en un denominado “*Ejemplo de medición 1 De Eurodiaconia (miembro Diakonie Austria)*”, que: la “*“inversión social es un medio de crecimiento para generar empleo, calidad de vida y sostenibilidad regional”*” (p. 26). Se manifiesta que existe un consenso entre los Estados miembros sobre que residen en el relato (“historia”) de la intervención y de los cambios que esta introduce en las vidas de los afectados los aspectos fundamentales de una buena medición del impacto social, y que: “Su correcta investigación, explicación, validación y utilización como base puede dar lugar a la elección de un método de cuantificación que se adapte a las necesidades del público, tanto externo como interno” (p. 26). Además, que aun determinando la intervención y sus resultados, “la medición de los mismos puede variar en función de:

- ...el periodo durante el que se delimita la medición;
- ...la medición elegida, económica o no económica... y las distintas formas de medición y presentación dentro de cada una;
- ...el punto de vista [...]; y/o
- ...el ámbito (el campo, la visión o el horizonte considerados: hasta qué punto se reconoce una repercusión en el método de medición principal) (pp. 26-27).

Para que “la medición del impacto social posea un valor duradero, el hecho de medir debe contribuir de manera patente a la buena gestión de la ES” (p. 26). Dicha opinión es compartida por las empresas sociales y los inversores sociales que las financian. De lograrse tal cometido “la medición del impacto social no solo se erigiría en un instrumento para acceder a financiación, sino que también contribuiría a que la organización rinda mejor y acumule conocimientos” (p. 26).

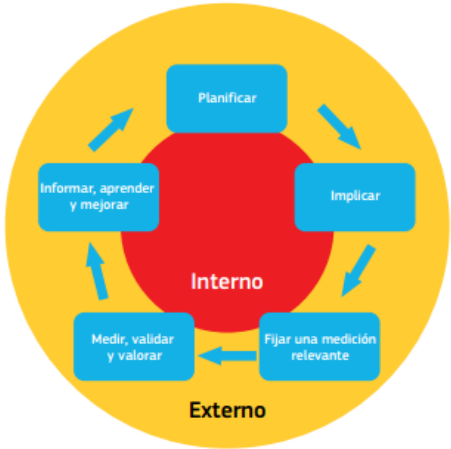
Así, las empresas sociales, especialmente las más pequeñas, “pueden extraer múltiples conocimientos adoptando mejores normas de gestión y presentación de informes; la iniciativa de la Comisión debe, por tanto, considerarse un medio para desarrollar “conocimientos técnicos”, no como una herramienta de selección” (p. 26).

Se expresa que la

medición que realiza una organización de su impacto en función de sus intenciones ofrece beneficios tanto para la propia organización (internos) como para su relación con las partes interesadas (externos). Estos beneficios surgen en cada una de las cinco fases de la medición del impacto (p. 28).

Se brinda la siguiente figura:

Figura N° 1: Fases de la medición del impacto y de beneficios para las partes interesadas



Fuente: Desde Unión Europea (2015: 28) de Clifford (2013) en el “Seminario internacional sobre valor en la empresa social” del Ministerio de Trabajo de Bulgaria y Bulgaria ITC (abril de 2013), actualizado de la EVPA (2013).

Con respecto a las partes o fases de la figura, se expresa que: “Durante la fase de **planificación**, las partes interesadas externas pueden comprender el servicio propuesto y decidir apoyarlo...” (p. 28). En el ámbito interno, la planificación hace posible gestionar los recursos y dirigirlos con mayor eficacia hacia las actividades que han de ofrecer los resultados deseados con mayor probabilidad. Es en la fase de **implicación** es donde se identifican las partes que han de ser beneficiadas por la acción, reconociéndose la naturaleza del beneficio y solicitándose una respuesta, alentándose la idea de que la colaboración ofrece beneficios potenciales. “Del mismo modo, las partes interesadas internas—empleados, dirección, voluntarios y administradores fiduciarios, tanto anteriores como actuales— conocen al tiempo la intervención propuesta y comparten expectativas acerca del valor que puede ofrecer” (p. 28). En **definición de las medidas relevantes**, “pueden reevaluarse la intervención planeada, los resultados e impactos que puede aportar (de manera acorde con las partes interesadas a las que beneficiará) para idear medidas” (p. 28). Por su parte, la “fase de **medición, validación y valoración** contribuye a que las partes internas y externas dirijan sus esfuerzos a aquello que dará lugar a los resultados deseados. Permitirá la mejora continua de los servicios, la implicación en los mismos y el acercamiento entre las partes para disfrutar de un apoyo mutuo” (p. 29).

[Y] la fase de **información, aprendizaje y mejora** permite llegar a más socios adicionales potenciales y usuarios del servicio, pero también alienta al personal interno encargado de generar los servicios y al personal de dirección, pues les permite apreciar el valor de su trabajo. Además, ayuda a inversores y financiadores a extraer conocimientos de utilidad más general y puede generar asociaciones fructuosas en el ámbito de los proveedores del servicio (p. 29).

Se consideran los siguientes cinco puntos generales clave y diáfanos respecto a la medición del impacto:

...La medición debe guiarse por el relato («historia») de la intervención y por las necesidades de las organizaciones que la ofrecen: por tanto, la relevancia principal de la medición del impacto se encuentra al nivel de la ES;

...La medición existe en un entorno real definido por el contexto del mercado y las dinámicas políticas, por la cultura y por el contexto social;

...La medición varía para responder a distintos ámbitos de solicitud del servicio, pero debe tenerlos en cuenta sin regirse por ellos;

...Los puntos de vista de los inversores están en devenir e influyen la forma en la que se podrá y se deberá realizar la medición en el futuro, pero se centran en la forma en la que la ES rinde con respecto a sus objetivos y metas iniciales; y

...Las necesidades de los inversores han de mantener un equilibrio con las necesidades y expectativas de otras partes interesadas como la propia ES y sus beneficiarios (pp. 29-30).

Para definir una buena medición, en general, para alcanzar una norma igualmente aplicable a todas las clases de ES, (independientemente de su tamaño) y a las intervenciones que se realizan,

así como a todos los territorios de la UE, el subgrupo conviene en que dicha norma deberá centrarse en:

...un **proceso** común de medición diseñado de tal manera que describa la intervención, sus resultados y cómo los alcanza, y

...ciertas **características** comunes que definan una divulgación (presentación de informes) de la medición que tenga una calidad aceptable.

Estos elementos serán universales y obligatorios. (p. 44)

No será obligatoria la elección de **marcos e indicadores**. En cuanto a

[...] los marcos, deberá establecerse uno —tomando como referencia otros marcos ya desarrollados o en proceso de desarrollo en el seno de los Estados miembros— que abarque la mayoría de las áreas de resultados previstos que probablemente vayan a encontrarse de forma generalizada en las ES de todos los Estados miembros (p. 44).

En las características comunes: normas para la presentación de informes de medición, se considera que:

Todos los informes de medición deberán incluir:

...una explicación de cómo se ha aplicado el proceso;

...una relación bien articulada de los efectos de la intervención (resultados, beneficiarios identificados, peso muerto, desplazamiento, atribución y decrecimiento);

...una justificación de lo ocurrido: qué actividad logró esos resultados y sus impactos, y también el modelo lógico de la empresa social (teoría del cambio o hipótesis) de por qué la actividad motivó el resultado o contribuyó a él;

...identificación de terceras partes implicadas (si las hubiere) en la obtención efectiva de esos resultados e impactos, detallando cómo contribuyeron (atribución alternativa);

...cada uno incluirá un fundamento probatorio adecuado y proporcionado;

...una especificación de las partes interesadas cuyos intereses se miden, y la naturaleza del beneficio para estas, con una clasificación adecuada;

...una selección de indicadores, bien explicada y proporcionada, de los impactos identificados para esas partes interesadas, señalando el modo en que cada indicador se relaciona con el impacto, y las necesidades e intereses de cada parte;

...una explicación del riesgo social y financiero cuantificado, cuando ello resulte útil y proporcionado, incluyendo una evaluación de la probabilidad y del impacto, así como un análisis de sensibilidad que muestre el efecto sobre los resultados previstos, impacto y resultados financieros si se materializan los riesgos (p. 46).

Además, el informe debe identificar todos los resultados e impactos relevantes para el público (recordando la proporcionalidad), explicando el motivo por el cual no se cuantifiquen, aunque no se cuantifiquen algunos aspectos del resultado y del impacto. Se extraen algunos paralelismos considerados como útiles de la proporcionalidad en la elaboración de informes financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), o de la “materialidad” (o importancia relativa), como se conoce en tal contexto. Así, se reconoce que resultan útiles dos definiciones:

...Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o

una combinación de ambas, podría ser el factor determinante (NIC 1.7, NIC 8.5).

...La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información financiera de una entidad que informa específica; es decir, la materialidad es un aspecto de la relevancia que es específico de cada entidad, al estar basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por esta razón, el Consejo declara que no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa o predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular (Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, p. CC11, septiembre de 2010) (p. 47).

Se aclara que no es conveniente el desarrollo de una respuesta prescriptiva y codificada a la necesidad de coherencia y comparabilidad en la medición de impactos, por si en un empeño por cuantificar se pierde el matiz de lo cualitativo, haciéndose la referencia a las NIIF para facilitar la comprensión de un tema tan importante como la proporcionalidad, aludiendo a otro ámbito que reviste importancia.

El grado de exactitud, o detalle que se consigue en la medición tomando en consideración el tiempo necesario para lograrlo, es una cuestión relacionada con la proporcionalidad, cuestión que “presenta una relevancia especial, dado que la preparación del informe de inversión anual puede ir notablemente por delante de la medición de resultados a más largo plazo que tienen relevancia para el impacto social que se pretende y proporciona” (p. 49). A modo de resumen, se expresa que la medición del impacto social debería:

- basarse en un proceso que consta de cinco pasos, a saber:
 - identificar objetivos
 - identificar a las partes interesadas
 - fijar una medición relevante
 - medir, validar y valorar
 - informar, aprender y mejorar
- mostrar cómo se ha desarrollado conforme a ellos, justificándolo;
- allí donde se necesiten frutos documentados a modo de ICR, explicar de qué manera se extraen estos del proceso;
- explicar claramente:
 - los resultados logrados o previstos
 - los impactos de estos
 - de qué manera se tiene en cuenta el peso muerto, el desplazamiento, la atribución alternativa y el decrecimiento
- implicar a los interesados... (p. 52).

Se considera importante la preparación de la información en la planificación y los contactos con las partes interesadas, así como en la rendición de cuentas en sentido amplio y en el involucramiento de un público más extenso cuando se describe la intervención y su efectividad. La información debe ser adecuada y transmitirse de manera sencilla y exacta, considerando el grupo que ello puede definirse de acuerdo a algunas normas básicas de presentación de informes por medio de un marco general, explicándose con ejemplos de prácticas que se ajustan a varias circunstancias diversas. Considera los siguientes elementos clave incluidos en las normas básicas de presentación de informes:

...**Principio de relevancia:** debe incluirse toda la información necesaria para la toma de decisiones por parte de los interesados. En el caso del impacto social, ello abarca información sobre la efectividad (el impacto alcanzado), la eficiencia (con qué recursos se ha alcanzado ese impacto) y la capacidad de la organización (si esta dispone de competencias suficientes para lograr este impacto en el futuro).

...**Principio de fiabilidad:** la información aportada deberá ser precisa, veraz y fiel, esto es, se espera que sea lo más objetiva posible. Por consiguiente, solo se incluirá información que pueda verificarse con indicios objetivos. Deberán especificarse fuentes de datos y suposiciones (presentación justa). Tanto la relevancia como la fiabilidad son importantes para garantizar la calidad de los informes de impacto social, pero están interrelacionadas de tal manera que, si se prima la una, se perjudica a la otra y viceversa. Por consiguiente, entre ellas siempre habrá un equilibrio.

...**Comparabilidad:** la información sobre el impacto social siempre deberá remitirse siguiendo la misma estructura, aludir al mismo período base que el informe del año anterior, abarcar las mismas organizaciones y actividades y los mismos medios de medición con el fin de lograr cierto grado de comparabilidad. Tomando en consideración las dificultades que entraña la evaluación... el foco en la presentación de informes de impacto social deberá estar más en la comparación del proceso... que en el cálculo del indicador. Sin embargo, la comparabilidad mejora utilizando el marco de resultados e indicadores como lista preferida. En el ámbito social, la comparabilidad deberá evitar el establecimiento de patrones (*benchmarking*) o, ciertamente, dar a entender la comparabilidad entre actividades y resultados que son similares a primera vista pero que, en el fondo, son muy diferentes entre sí (p. 58).

En **cumplir o explicar**, se reconoce que no todas las empresas sociales son capaces de obtener y facilitar toda la información relevante y que en la práctica parte de la información o de los datos solicitados pueden no estar disponibles, motivo por el cual a veces solo pueden aportarse estimaciones aproximadas, debiendo mencionarse y comentarse dichas limitaciones.

- Desde la Asociación Internacional para la Evaluación de Impactos (IAIA), Vanclay y otros (2015), expresan que

evaluación de impacto social (EIS) actualmente se concibe como el proceso de identificación y gestión de los temas sociales de los proyectos de desarrollo, incluyendo el involucramiento de las comunidades afectadas a través de procesos participativos de identificación, evaluación y gestión de los impactos sociales (p. iv).

Su función como parte de la gestión continua de los impactos sociales durante todo el ciclo del desarrollo del proyecto, desde la concepción hasta después del cierre, es tan importante como la empleada “como mecanismo para predecir el impacto y como instrumento para que se consideren esos impactos sociales antes de que las entidades regulatorias decidan expedir permisos o licencias” (p. iv). La evaluación de impacto social surge “en los años 1970, al mismo tiempo que la evaluación de impacto ambiental (EIA)”, y en origen intenta emular a la EIA.

Los Principios internacionales de la evaluación del impacto social definen a la evaluación de impacto social (EIS) como ‘los procesos de análisis, monitoreo y gestión de las consecuencias sociales voluntarias e involuntarias de intervenciones planeadas (políticas, programas, planes,

proyectos) y todo proceso de cambio social invocado por dichas intervenciones” (p. 1).

Se interpreta que los “proyectos pueden crear oportunidades y beneficios para la población, pero al mismo tiempo también pueden tener efectos perjudiciales. En general, nunca son uniformemente buenos o malos, sino que existe una distribución diferencial de costos y beneficios en las comunidades aledañas” (p. 1).

Es muy simplista decir que hay ganadores y perdedores, porque las personas se pueden beneficiar y perjudicar al mismo tiempo. Es necesario llevar a cabo una buena gestión que garantice que los beneficios de los proyectos se maximicen y que se eviten, o minimicen, los impactos negativos de manera constante durante el ciclo del proyecto. La evaluación de impacto social es un proceso que puede contribuir enormemente a garantizar el logro de beneficios y la prevención del daño (p. 1).

[...] Como se concibe al “impacto social” como todo lo que se vincula a un proyecto que afecta o involucra a cualquier grupo de actores, casi cualquier cosa puede potencialmente ser un impacto social siempre y cuando se lo valore o sea importante para un grupo específico de personas. Los impactos ambientales, por ejemplo, también pueden ser impactos sociales ya que las personas dependen del medio ambiente para su subsistencia y porque pueden tener apego a los lugares en los que se localizan los proyectos. Los impactos sobre la salud y el bienestar de las personas son impactos sociales. La pérdida de patrimonio cultural, de hábitats importantes o de biodiversidad también pueden ser impactos sociales porque son valorados por las personas. Por eso la EIS debe abordar todo lo que sea relevante para las personas

y sus formas de vida. Esto significa que no puede partir de una lista de control de impactos sociales potenciales, sino que debe identificarlos a partir de una concientización del proyecto y un entendimiento de cómo el proyecto afectará lo que es importante para sus actores (p. 2).

- La Global Reporting Initiative (GRI) (2015), expresa que salvo que se denote lo contrario, “los términos ‘impacto’, ‘consecuencias’ o ‘repercusión’ hacen referencia a efectos económicos, ambientales o sociales significativos que pueden ser positivos o negativos, reales o potenciales, directos o indirectos, a corto o a largo plazo, deseados o involuntarios”. (GRI, 2015 a: 5). En la dimensión económica de la sostenibilidad se “abarca el impacto de las organizaciones en la situación económica de los grupos de interés y en los sistemas económicos locales, nacionales e internacionales” (p. 5). En cuanto a impactos futuros probables, puede considerarse que en G4 se incluye en Estrategia y análisis, dentro de Contenidos básicos generales, en G4-2:

a. Describa los principales efectos, riesgos y oportunidades.

La organización ha de facilitar dos descripciones breves de los principales efectos, riesgos y oportunidades.

La primera descripción debe centrarse en los efectos de la organización en el ámbito de la sostenibilidad y en los grupos de interés, sin olvidar los derechos reconocidos por las leyes nacionales y las normas internacionales pertinentes [...] El segundo apartado ha de centrarse en la repercusión que las tendencias, los riesgos y las oportunidades relacionados con la sostenibilidad tienen en las perspectivas a largo plazo y en el desempeño económico de la organización, con información específica y pertinente para los grupos de interés accionarial proveedores de capital que puedan trabajar en dicho ámbito en el futuro [...] (p. 25).

La información sobre el enfoque de gestión (*Disclosures of Management Approach*, DMA) debe permitir “que la organización explique cómo se gestionan los efectos económicos, ambientales y sociales relacionados con los Aspectos materiales [...]” (p. 45). Esta información “describe el modo en que la organización identifica, analiza y responde a sus impactos reales y potenciales importantes en los ámbitos económico, ambiental y social” (p. 45). También aporta “un contexto en el que se enmarcan los indicadores de desempeño” (p. 45). Se observan en la categoría economía, aspecto desempeño económico: “G4-EC2 CONSECUENCIAS ECONÓMICAS Y OTROS RIESGOS Y OPORTUNIDADES PARA LAS ACTIVIDADES DE LA ORGANIZACIÓN QUE SE DERIVAN DEL CAMBIO CLIMÁTICO

- a. Señale qué riesgos y oportunidades a raíz del cambio climático pueden provocar cambios significativos en las operaciones, los ingresos o los gastos. Entre otros:
 - una descripción del riesgo o la oportunidad y clasificación como físico, regulatorio o de otro tipo;
 - una descripción del efecto relacionado con el riesgo o la oportunidad;
 - las consecuencias económicas del riesgo o la oportunidad antes de que se tome ninguna medida;
 - los métodos aplicados para gestionar el riesgo o la oportunidad; y
 - el costo de las medidas adoptadas para gestionar el riesgo o la oportunidad (p. 48).

En la categoría medioambiente, se encuentra en el aspecto evaluación ambiental de los proveedores: “G4-EN33 IMPACTOS AMBIENTALES NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS, REALES Y POTENCIALES, EN LA CADENA DE SUMINISTRO Y MEDIDAS AL RESPECTO” (p. 63).

En la categoría desempeño social, contiene, entre otros: *SUBCATEGORÍA PRÁCTICAS LABORALES Y TRABAJO DIGNO*; Aspecto *Salud y seguridad en el trabajo*: “G4-LA7 TRABAJADORES CUYA PROFESIÓN TIENE UNA INCIDENCIA O UN RIESGO ELEVADOS DE ENFERMEDAD... a. Indique si hay trabajadores que desarrollan actividades profesionales con una incidencia o un riesgo elevados de determinadas enfermedades” (p. 67). En el Aspecto *evaluación de las prácticas laborales de los proveedores*: “G4-LA15 IMPACTOS NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS, REALES Y POTENCIALES, EN LAS PRÁCTICAS LABORALES EN LA CADENA DE SUMINISTRO Y MEDIDAS AL RESPECTO” (p. 69). En la SUBCATEGORÍA DERECHOS HUMANOS, Aspecto *Libertad de asociación y negociación colectiva*: “G4-HR4 IDENTIFICACIÓN DE CENTROS Y PROVEEDORES SIGNIFICATIVOS EN LOS QUE LA LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y EL DERECHO DE ACOGERSE A CONVENIOS COLECTIVOS PUEDEN INFRINGIRSE O ESTAR AMENAZADOS, Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA DEFENDER ESTOS DERECHOS”. Aspecto *Trabajo infantil*: “G4-HR5 IDENTIFICACIÓN DE CENTROS Y PROVEEDORES CON UN RIESGO SIGNIFICATIVO DE CASOS DE EXPLOTACIÓN INFANTIL Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA CONTRIBUIR A LA ABOLICIÓN DE LA EXPLOTACIÓN INFANTIL” (p. 72). Aspecto *Trabajo forzoso*: “G4-HR6 CENTROS Y PROVEEDORES CON UN RIESGO SIGNIFICATIVO DE SER ORIGEN DE EPISODIOS DE TRABAJO FORZOSO Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA CONTRIBUIR A LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE TRABAJO FORZOSO” (p. 73). Aspecto *Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos*: “G4-HR11 IMPACTOS NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS, REALES Y POTENCIALES, EN LA CADENA DE SUMINISTRO Y MEDIDAS ADOPTADAS” (p. 74).

En dicha categoría, en la SUBCATEGORÍA SOCIEDAD, Aspecto *comunidades locales*: G4-SO2 Centros de operaciones con efectos

negativos significativos, reales o potenciales, sobre las comunidades locales

- a. Indique qué centros de operaciones han tenido o pueden tener efectos negativos significativos sobre las comunidades locales, haciendo referencia a:
 - la ubicación de los centros; y
 - los impactos significativos, reales o potenciales, de los centros” (p. 76).

Aspecto *Lucha contra la corrupción*: “G4-SO3 NÚMERO Y PORCENTAJE DE CENTROS EN LOS QUE SE HAN EVALUADO LOS RIESGOS RELACIONADOS CON LA CORRUPCIÓN Y RIESGOS SIGNIFICATIVOS DETECTADOS” (p. 77). Aspecto *Prácticas de competencia desleal*: “G4-SO7 NÚMERO DE DEMANDAS POR COMPETENCIA DESLEAL, PRÁCTICAS MONOPOLÍSTICAS O CONTRA LA LIBRE COMPETENCIA Y RESULTADO DE LAS MISMAS”

- a. Indique las demandas pendientes o concluidas en el periodo objeto de la memoria, iniciadas por causas relacionadas con comportamientos de competencia desleal y violaciones de la legislación relativa a prácticas contrarias a la libre competencia y monopolísticas, en las que se haya comprobado la participación de la organización informante [...] (p. 78).

Aspecto *Evaluación de la repercusión social de los proveedores*: “G4-SO10 IMPACTOS NEGATIVOS SIGNIFICATIVOS Y POTENCIALES PARA LA SOCIEDAD EN LA CADENA DE SUMINISTRO Y MEDIDAS ADOPTADAS”

- a. Indique el número de proveedores cuyo impacto social se ha evaluado.
- b. Indique cuántos proveedores tienen impactos sociales negativos significativos reales.
- c. Indique qué impactos negativos significativos, reales y potenciales, para la sociedad se han descubierto en la cadena de suministro.
- d. Indique el porcentaje de proveedores con impactos sociales negativos significativos, reales y potenciales, con los cuales se han acordado mejoras después de la evaluación.
- e. Indique el porcentaje de proveedores con impactos sociales negativos significativos, reales y potenciales, con los cuales se ha puesto fin a la relación como resultado de la evaluación, y explique las razones (p. 79).

En la SUBCATEGORÍA RESPONSABILIDAD SOBRE PRODUCTOS, se observa que la mayoría de los indicadores componentes se centran en impactos o consecuencias del pasado.

Conclusiones

Del estudio realizado puede inferirse que es factible que las organizaciones económicas puedan obtener y brindar información contable social prospectiva metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de su vida y la de su entorno, a través de la instrumentación en el proceso contable tradicional de aspectos del modelo, o especialidad contable, socio-ambiental. Así, complementariamente a lo instrumentado del modelo, o especialidad contable, económico-financiero, las organizaciones económicas podrían conocer variaciones en su repercusión social en la comunidad, y en qué medida su dinero invertido contribuye, o puede contribuir, en el bienestar de la población.

Si bien el balance social, para Argentina, incluye impactos sociales en las memorias de sostenibilidad, en su mayoría los indicadores propuestos se centran en el pasado, y de considerar que desde lo doctrinario y normativo contable con enfoque económico-financiero se reconocen y utilizan estados contables prospectivos, como pronóstico o como proyección, útiles para estudiar y clasificar distintos factores, permitiendo anticiparse a efectos y consecuencias, facilitar la toma de decisiones y evitar o reducir efectos negativos, puede deducirse la conveniencia de contar con estados contables prospectivos socio-ambientales que, podrían:

- Según los agentes a quienes van dirigidos, ser internos, externos o mixtos.
- Intentar adaptarse a variables temporales y de recursos sociales, o socio-ambientales, por medio de informes que utilicen herramientas vinculadas a la sociología, a la psicología, a la administración y a la antropología, entre otras disciplinas.
- Integrar evaluación previa de impactos, como reflejo de resultados potenciales de proyectos y/o programas a implementar, en los estados prospectivos, con las previsiones, contingencias, resultantes en los estados históricos.
- Reflejar objetivos definidos y coherencia interna entre los elementos y fundamentos claros para el logro de los resultados propuestos.
- Resultar de una apreciación sistemática y objetiva de un conjunto de líneas de acción, proyecto o programa, considerando la pertinencia, factibilidad y viabilidad técnica, socio-ambiental e institucional, así como la importancia para la población objetivo y la sociedad en su conjunto.
- Considerar entre los factores del desarrollo: factores socioculturales, ambientales y ecológicos; políticas de apoyo y aspectos institucionales, así como condiciones económicas y financieras.
- Reconocer la complejidad del “mundo” social, que los fenómenos sociales pueden tener múltiples causas y necesidad de

variados programas para erradicar la pobreza, generar empleo, capacitación, educación, seguridad y preservar la salud, entre otros.

- Contar con informes homogéneos, comparables y acumulables, sobre impactos sociales, inversión social y resultado social futuros y oportunidades y efectos sociales perjudiciales, entre otros, para la sostenibilidad regional.
- Respetar normas contables profesionales, nacionales e internacionales, considerando el principio de relevancia, fiabilidad y comparabilidad, entre otros.
- Complementar las memorias de sostenibilidad, balance social para Argentina.
- Otros.

Como corolario surge que, si bien han existido iniciativas (proyectos, planes, presupuestos), ante el riesgo de tomar decisiones sin medir las contingencias relevantes, contar con estados contables prospectivos socio-ambientales (homogéneos, metódicos, sistemáticos y evaluables) puede contribuir a conocer y minimizar peligros trascendentes desde una perspectiva más abarcadora. Emerge la necesidad de profundizar, sistematizar y perfeccionar resultados, así como proponer los avances logrados en aras de contribuir a elaborar una norma contable base para medir la repercusión social de proyectos y programas e informar y gestionar impactos sociales potenciales, en cuestiones sobre educación, salud, empleo, recreación y vivienda, utilización de energía, protección de los derechos humanos, distribución del ingreso y medio ambiente, entre otros. Si bien puede ser costoso realizar evaluaciones de impactos futuros probables de diversos proyectos y/o programas, se interpreta que el procesamiento contable de los más relevantes brindaría mayores beneficios.

Las redes conceptuales y la enseñanza-aprendizaje de las especialidades contables económico-financiera y socio-ambiental para un desarrollo más sustentable (*)

Norma B. Geba y María Laura Catani

Se interpreta que la especialidad contable económico-financiera y la socio-ambiental pueden contribuir a satisfacer la necesidad de las organizaciones económicas de contar con información económica-social-ambiental para la toma de decisiones más sustentables, generándose un desafío en la formación de contadores y administradores.

Se entiende que destacados estudios reconocen que las *tecnologías de información y comunicación para la enseñanza* (TICE) brindan múltiples posibilidades. La incorporación de redes conceptuales en el desarrollo áulico y con el apoyo de las TICE, contribuye a que los educandos de las Ciencias Económicas puedan apropiarse de conocimientos sólidos, básicos y fundamentales de los contenidos de la disciplina contable distinguiéndolos de su aplicación práctica, con enfoque económico-financiero y socio-ambiental.

(*) En base a la Ponencia presentada en forma conjunta en el 24º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y el 14º Simposio Regional de Investigación Contable. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, 2018.

Se proponen redes conceptuales elaboradas teniendo en cuenta el marco teórico desarrollado. Como resultado de una experiencia áulica se observa que los alumnos mayormente no presentan un alto grado de dificultad para construir redes conceptuales.

Introducción

Desde Naciones Unidas se manifiesta que debe acelerarse la implementación de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS), los cuales se componen de 17 objetivos y 169 metas. Se entiende que para erradicar la pobreza, enfrentar al cambio climático y construir sociedades más inclusivas y pacíficas, los gobiernos “deben impulsar la implementación de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) a un ritmo más acelerado” (Naciones Unidas, 2017).

Con respecto al ambiente natural, en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Desarrollo Sostenible, 2012 se impulsa la aplicación del principio 10 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, que reafirma “el compromiso con los derechos de acceso a la información, participación y justicia en asuntos ambientales”. La séptima reunión del Comité de Negociación se celebra en Argentina, julio-agosto de 2017, la octava reunión en Chile, noviembre-diciembre de 2017 y, en Costa Rica, según fecha marzo de 2018, los delegados de los países asistentes a la reunión novena acuerdan su primer acuerdo regional vinculante para garantizar “los derechos de acceso a la información, la participación pública y el acceso a la justicia en asuntos ambientales [...]” interpretándose que el mérito de dicho acuerdo se encuentra en ubicar a la igualdad como centro de los derechos y, con ello, en la “sostenibilidad ambiental del desarrollo”. El acuerdo se encuentra “abierto a la firma de todos los países de América Latina y el Caribe... en la Sede de las Naciones Unidas en Nueva York”, estando sujeto a ratificación, aceptación o aprobación de los Estados firmantes (CEPAL, 2018).

Desde distintas disciplinas científicas se brindan conocimientos económicos, sociales y ambientales. En relación con la información contable económica-social-ambiental, como resultado de desarrollos

precedentes y de investigaciones en el marco del Proyecto *Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas* acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata, se reconoce que la especialidad contable económico-financiera y la socio-ambiental pueden contribuir a satisfacer la necesidad de las organizaciones económicas de contar con información económica-social-ambiental para la toma de decisiones más sustentables, generándose un desafío en la formación de contadores y administradores.

Tradicionalmente las asignaturas contables en la carrera de contadores y administradores o, ampliando, de las ciencias económicas, se han centrado en el enfoque económico-financiero. En 2017, en Argentina, el Ministerio de Educación aprueba los contenidos curriculares básicos de la carrera de contador público, incluyendo a la contabilidad social y ambiental. En México, en la Universidad Autónoma de Nayarit, se observa el fomento de la sostenibilidad entre las políticas institucionales:

- Consolidar el Modelo Universitario [...]
- Fomentar la cultura de la innovación y la calidad en todos los procesos académicos y administrativos;
- Promover la integración, complementariedad e interacción entre la educación media superior y superior;
- Promover el compromiso social, la vinculación y la extensión de los servicios a la comunidad;
- Promover la articulación con los ámbitos regional, nacional e internacional de las funciones sustantivas y adjetivas;
- Optimizar el uso de recursos y fomentar la sostenibilidad, equilibrio, ajuste, eficiencia y sobriedad financiera de la institución [...] (UAN, 2011: 15).

Ante dichas circunstancias, entre otras, surgen distintos interrogantes, entre ellos: ¿Cómo contribuir para que los educandos de

las carreras de las ciencias económicas puedan apropiarse de conocimientos sólidos, básicos y fundamentales de los contenidos de la disciplina contable distinguiéndolos de su aplicación práctica con enfoque económico-financiero y socio-ambiental? Destacados estudios reconocen que las *tecnologías de información y comunicación para la enseñanza* (TICE), brindan múltiples posibilidades. Se rescata que el crecimiento cognitivo puede radicar en la reestructuración de lo que sucede al conectar nuevos conocimientos con lo conocido y que los conocimientos sólidos se encuentran basados en interconexiones. Como resultado de un seminario de formación pedagógica del programa de fortalecimiento de equipos, realizado con la Unidad Pedagógica de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, surge como hipótesis de trabajo: que una forma de contribuir a que los educandos de las ciencias económicas puedan apropiarse de conocimientos sólidos, básicos y fundamentales de los contenidos de la disciplina contable distinguiéndolos de su aplicación práctica, con enfoque económico-financiero y socio-ambiental, es adicionando redes conceptuales en el desarrollo áulico y con apoyo de las TICE.

Objetivos

Constituye el objetivo general contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable que permite producir conocimientos implícitos y explícitos, útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sustentabilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales. Es el objetivo específico contribuir para que los educandos de las carreras de las ciencias económicas puedan apropiarse de conocimientos sólidos, básicos y fundamentales de los contenidos de la disciplina contable distinguiéndolos de su aplicación práctica con enfoque económico-financiero y socio-ambiental.

Metodología

Se realiza una investigación teórica sobre estrategias e instrumentos didácticos que contribuyen, o pueden contribuir, a un aprendizaje significativo. Se seleccionan y analizan aspectos entendidos relevantes sobre mapas y redes conceptuales y se considera una experiencia pedagógica en una asignatura contable propedéutica en la formación de estudiantes de ciencias económicas. Se elabora un marco teórico, seleccionando conocimientos entendidos como básicos y fundamentales de la disciplina contable, del proceso de su aplicación en las organizaciones económicas, con enfoque económico-financiero y socio-ambiental, la importancia de la educación y los estadios de las TICE. Luego, con el resultado de la investigación se infieren conclusiones y, de acuerdo al marco teórico y a la experiencia seleccionada, se brindan propuestas.

Marco teórico

Se seleccionan algunos saberes, considerados como básicos y fundamentales, de la disciplina contable y del proceso contable que, existente en los entes, permitiría su aplicación práctica con enfoque económico-financiero y socio-ambiental. Se sistematizan desarrollos precedentes y de investigaciones realizadas en el marco del Proyecto *Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas* acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata. Se considera que: “El enfoque holístico en investigación surge como respuesta a la necesidad integradora de los diversos enfoques, métodos y técnicas, que desde diversas disciplinas científicas han permeado el desarrollo del conocimiento humano” (Londoño Ciro y Marín Tabares, 2002: 22), y que:

“Al fijar la atención en los objetivos, las disputas entre diversos paradigmas desaparecen, porque el uso de determinados métodos ya no constituye criterio suficiente para diferenciar

o caracterizar los tipos de investigación, ni los modelos epistémicos [...] (Hurtado de Barrera, 1998)". (p. 22)

Se interpreta a:

la contabilidad como una ciencia o disciplina científica social que estudia aspectos relacionados a la vida de las organizaciones económicas (su constitución, distintos tipos, procesos de evolución, otros aspectos) a través de procesos metódicos contribuyendo a comprender causas y resultados de su comportamiento socio-ambiental (Geba y Bifaretti, 2014: 6).

Permite brindar:

conocimientos racionales de parte de la realidad socio-ambiental según características culturales de un momento y lugar determinados (jerarquía, propiedad de los recursos, obligaciones, ideología dominante, políticas y gestión, entre otras), considerando recursos (culturales y naturales), obligaciones ciertas y probables, sus interrelaciones, intensidad y forma de utilización económica (p. 6).

La "historia de los conocimientos contables muestra un importante proceso de desarrollo para el estudio de una compleja realidad socio-ambiental de los entes que no es ajena a su contexto" (Geba, 2011: 2).

Si bien es en el siglo XVIII cuando se significa la población considerada desde sus opiniones, maneras de hacer, comportamientos, hábitos, temores, prejuicios, exigencias; en la contabilidad (fuertemente arraigada como técnica) es recién a fines del siglo XX y, más precisamente, en los

inicios del siglo XXI cuando se enfatiza el desarrollo de un enfoque, o especialidad contable, socio-ambiental (integrado al económico-financiero [unidad de medida monetaria, criterios de medición y capital financiero a mantener]) y la información socio-ambiental adquiere cierto consenso sobre su necesidad e importancia para la vida en el planeta, tanto a nivel nacional como internacional (p. 2).

En contabilidad como disciplina científica se buscan conocimientos para comprender parte de la realidad social (que abarca aspectos socio-ambientales no necesariamente limitados a lo económico-financiero) y los estudios suelen particularizarse en aspectos concretos de la realidad de distintas organizaciones económicas (como actores individuales o colectivos - nivel micro, meso, macro, otros) tales como su clasificación, organización, constitución del patrimonio, funcionamiento, capacidad productiva, reproductiva (aumento del patrimonio de un ente individual), extinción, interacción con el ambiente socio-ambiental interno y externo (gestiones en el ente, con terceros, sus propietarios) y resultados por impactos recibidos y emitidos del ambiente (natural y cultural), contextualizados en variables sociales, temporales y espaciales relevantes. La información contable resultante también contribuye a conocer procesos de evolución o adaptación al cambio de las organizaciones económicas (Geba, Bifaretti, 2014: 6-7).

Para Biondi, Farinola y Romanelli (1999), “La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas. La norma se nutre de la teoría. Por ello es imprescindible conocer profundamente la teoría que es el sustento de la norma práctica, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad con-

table” (p. 15). Para Chaves, Chyrikins, Dealecsandris, Pahlen y Viegas (1998) las normas contables “están destinadas a regular a uno de los productos más importantes que proveen los sistemas de información contable, que son los estados contables básicos. Las mismas están dirigidas a los profesionales matriculados que deben emitir opinión sobre aquellos” (p. 333). Para Geba y Bifaretti (2014), a las normas contables profesionales que son consideradas en el proceso contable, se las entiende “como reglas que regulan la actividad de los profesionales para emitir informes contables homogéneos, así como para su evaluación. Dichas normas, con su respectiva aceptación regulan actividades en un país, varios países o en la comunidad global” (p. 8).

Tales consideraciones, entre otras, han permitido expresar que la “tecnología contable se constituiría por el conjunto de conocimientos y técnicas que, aplicados de forma metódica, permiten al ser humano modificar su entorno para satisfacer sus necesidades (como proceso combinado de pensamiento y acción para generar soluciones útiles)” (p.15). La “actividad tecnológica contable se correspondería con el desarrollo, el diseño, la ejecución y el producto resultante... la actividad tecnológica contable y su producto resultante constituirían tecnología contable, la que permitiría disponer de sistemas para comunicarnos, fabricar nuevos objetos, otros” (p. 15). Existen distintas motivaciones, “la motivación de la contabilidad como ciencia (o disciplina científica) respondería al deseo de conocer y comprender racionalmente, su actividad es la investigación y su producto el conocimiento científico. Existiría relación de complementariedad entre la disciplina contable y tecnología contable” (p. 15).

La aplicación práctica o “instrumentación en los entes económicos de los conocimientos contables, doctrinarios y normativos, legales genéricos y profesionales, se vehiculiza por medio del sistema de información contable (SIC)” (p. 7). El “sistema de información contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y... en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito” (p. 7). Se entiende que:

El proceso contable permite que los individuos (o entes individuales) y el colectivo (nivel meso, macro, mega) cuenten con conocimientos metódicos, sistemáticos, mayormente cuantificados y verificables sobre recursos, sus fuentes, tipología y utilización o no utilización, así como la magnitud y origen de las obligaciones, tipología y aplicación para la consecución o logros de los objetivos organizacionales y la satisfacción de necesidades sociales (p. 7).

Se ha interpretado al proceso contable “como un mecanismo que permite aplicar reglas tecnológicas o normativas que se fundamentan, o deberían hacerlo, en la doctrina o conocimiento contable... se puede describir al proceso contable como la parte dinámica de la disciplina que permite resultados contables concretos” (Geba, 2005: 8). El proceso contable puede analizarse desde una perspectiva tradicional y desde una perspectiva más abarcadora. En sucesivos trabajos de investigación a partir de García Casella (1998), se plantea una perspectiva más amplia del proceso contable en Geba y Fernández Lorenzo (2001), Fernández Lorenzo y Geba (2007), Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti (2007) y Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián (2007), entre otros, en la cual se considera, que el proceso contable estaría compuesto por varios sub-procesos relacionados. Con fines metodológicos, desde desarrollos previos, se consideran los siguientes subprocesos componentes del proceso contable:

1. **“Subproceso de descripción [y explicación] cualitativa y cuantitativa”**, Etapas: “captación”, “clasificación”, “valuación/medición” y “registro contable”;
2. **“Subproceso de evaluación [y control]”** del subproceso 1 y del subproceso 3;
3. **“Subproceso de comunicación”** entre emisores y destinatarios de la información” [...] (Geba, Fernández Lo-

renzo y Sebastián, 2007: 17). Informes internos y externos controlados y evaluados (auditorías, aseguramientos).

Dentro del subproceso de evaluación y control, se encontrarían incluidos los aseguramientos, las auditorías y los controles, que pueden ser anteriores, concomitantes y posteriores a cada uno de los subprocesos. Si bien las evaluaciones son procesos de control, al reunir especificidades particulares y evaluar el control existente en el ente, pueden ser individualizadas dentro de un sub-proceso de evaluación y diferenciadas de un sub-proceso de control.

Ante el paradigma de desarrollo sustentable, o sostenible, que considera la interrelación entre lo económico, lo social y lo ambiental, la responsabilidad social y su correspondencia con los objetivos del desarrollo sostenible (ODS) y

las posibilidades de la disciplina, la tecnología y la técnica contables de contribuir con el mismo, sucesivos desarrollos han permitido considerar que la tradicional “contabilidad” financiera y la reciente socio-ambiental (a partir de especificidades contables comunes) pueden ser interpretadas como “modelos” o especialidades complementarias e interrelacionadas que poseen particulares enfoques que permiten estudiar y conocer la realidad financiera y socio-ambiental de las organizaciones económicas (Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián, 2016: 8-9).

Desde desarrollos preliminares, se considera: “**Objetivo de la contabilidad socio-ambiental:** obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9). Se interpreta por “**Dimensión socio-ambiental:** la porción de la realidad socio-ambiental considerada.

Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones” (p. 9). Es el **Ente emisor**: “a quien pertenece la información contenida en el balance socio-ambiental [o balance social], como informe contable. Constituye el sujeto de los subprocesos contables” (p. 9). Son los **Destinatarios**: quienes utilizan la información contenida en los balances socio-ambientales [o balances sociales]. Abarca el área interna y externa al emisor (administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, etc.)” (p. 9).

Para la especialidad o modelo contable socio-ambiental, se han profundizado y adecuado determinados términos relevantes del discurso contable para conocer un entendido patrimonio socio-ambiental, comparativo con el tradicional enfoque económico-financiero. Concomitantemente, integrar

el enfoque contable económico-financiero y el socio-ambiental en un único discurso contable, así como propender a su interpretación, lleva a considerar que la sociedad puede ser entendida como un conjunto de población humana y sus relaciones y que la problemática ambiental se ha generado y se encuentra atravesada por un conjunto de procesos sociales (Geba, 2011: 2).

Solucionar problemáticas sociales y ambientales “exige de conocimientos, comunicación de información socio-ambiental y de planificación a nivel regional y nacional” (p. 3) y

[...] lograr información contable (sistemática y evaluable) de una abarcadora realidad socio-ambiental permitiría contribuir a articular procesos sociales y naturales que impactan en el patrimonio de los entes que, como organizaciones individuales o colectivas, interactúan en una espacialidad territorial que puede comprender: ecosistemas, regiones, países, otros, y diferentes áreas rurales y/o urbanas (p. 3).

De considerar que la especialidad contable socio-ambiental es más reciente que la especialidad económico financiera tradicional, ante la problemática que presenta la inclusión de nuevos conocimientos se tiene en cuenta que según Díaz Durán y Svetlichich (2017):

La educación juega un papel fundamental en el desarrollo de una sociedad, y es debido a ello que los sistemas educativos deben estar vigilantes a las características de los momentos históricos, a las demandas sociales, a los intereses de los ciudadanos y a las metas que la sociedad se propone alcanzar (Leymonié & Porciúncula, 2010) (p. 96).

En cuanto a la educación virtual, distinguen:

- Estadio I: el uso de TICE se limita a su empleo como apoyo a la docencia, pero no se realizan modificaciones estructurales ni pedagógicas a la educación convencional.
- Estadio II: además de utilizar las TICE como apoyo a la docencia, las funciones académico-administrativas, se hacen en forma virtual.
- Estadio III: bajo los modelos pedagógicos e institucionales convencionales, se utilizan plataformas virtuales para integrar las diversas funciones. Las TICE apoyan las actividades de docencia, administración, investigación y extensión. La virtualidad comprende la integridad de las funciones universitarias, aunque la actividad académica continúe ligada a la docencia tradicional, lo que nos lleva a decir que en este nivel se puede considerar como educación virtual propiamente dicho.
- Estadio IV: al nivel anterior se agregan nuevas herramientas que faciliten el aprendizaje y se adecuen a los requerimientos específicos de cada estudiante. (pp. 96-97).

Reconocen que, si bien incorporar las TIC en el campo de la educación

ha permitido lograr usos innovadores en el aula, esto no es suficiente para asegurar buenos resultados en términos de aprendizaje, sobre todo cuando el contenido del curso es una copia del formato presencial, o se cambia una clase tradicional por una a través de la computadora (p. 102).

Expresan que “Galvis considera que el uso de las TIC por parte de estudiantes y docentes está ligado con el enfoque educativo de la propuesta de curso, clasificándolo en tres grandes grupos (Galvis, 2004)” (p. 104).

Cuadro N° 1: TIC según enfoque educativo

Tipos de Apoyo	Herramientas
Transmisión de conocimientos	Tutoriales, ejercitadores, sitios web informativos.
Aprendizaje activo	Simuladores de procesos, calculadoras, juegos de actividad, competencias o roles; paquetes de procesamiento estadístico de datos, navegadores, herramientas de productividad
Facilitan la interacción	Juegos colaborativos en red, mensajería, foros, videos, audio y video conferencias entre otros

Fuente: Díaz Durán y Svetlichich (2017: 104).

Rescatan que en la medida que las universidades integran plataformas educativas, los docentes interactúan con sus alumnos, permitiendo evaluar las competencias alcanzadas. Señalan que, si bien “ninguna herramienta tecnológica puede reemplazar a un buen profesor..., las TICE en manos de un buen profesor pueden transformar sus clases, volviéndolas inolvidables” (p. 106). Mencionan como

herramientas tecnológicas de aplicación actual: aplicaciones móviles, computación en la nube, aprendizaje en línea, contenido abierto, entornos colaborativos y redes sociales (pp. 110-117).

Desarrollo y resultados

Coll (1988), entiende que el “*concepto de aprendizaje significativo es un instrumento potencialmente útil y valioso para el análisis*”... (p. 131). Pero, al despojar el concepto de aprendizaje significativo de sus connotaciones más individualistas y aceptar que atribuir sentidos y construir significados “son procesos fuertemente impregnados y orientados por las formas culturales y que... tienen lugar... en un contexto de relación y de comunicación interpersonal que trasciende ampliamente la dinámica interna de los procesos de pensamiento de los alumnos” (p. 141), interpreta que la construcción de conocimientos es, en la perspectiva constructivista aplicada al aprendizaje, una construcción que se orienta a compartir sentidos y significados, “mientras que la enseñanza es un conjunto de actividades sistemáticas y planificadas mediante las cuales profesor y alumno llegan a compartir parcelas progresivamente más amplias de significados respecto del currículum escolar” (p. 141).

En dicha “construcción progresiva de significados compartidos el profesor y el alumno juegan papeles netamente distintos” (p. 141). El “profesor conoce en principio los significados que espera llegar a compartir con el alumno al término del proceso... y este conocimiento le sirve para planificar la enseñanza” (p. 141), pero el alumno “desconoce este referente último [...] hacia el que trata de conducirle el profesor y, por lo tanto, debe ir acomodando progresivamente los sentidos y significados que construye de forma ininterrumpida en el transcurso de las actividades”... (p. 141). Es decir, “el profesor guía el proceso de construcción de conocimiento del alumno haciéndole participar en tareas y actividades que le permitan construir significados cada vez más próximos a los que poseen los contenidos del currículum escolar” (p. 141). El profesor es guía y mediador (p. 141).

González García (1992), desde los Departamento de Filosofía y Metodología de las Ciencias, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, considera como resultado de “investigaciones realizadas en la Universidad de Cornell (EE. UU.), dirigidas a instituciones escolares, desde la educación primaria hasta el aprendizaje en adultos” (p. 148) al “desarrollo de la primera teoría comprensiva de la educación, descrita en dos libros (Novak, 1982; Gowin, 1981)” (p. 148). Posteriormente, la implementación de la teoría conduce al desarrollo de nuevas estrategias para ayudar a los alumnos a *aprender a aprender*. “Estas estrategias de enseñanza/aprendizaje se llaman ‘*concept mapping*’ y ‘*knowledge Vee mapping*’” (p. 148).

En la teoría de Ausubel, la idea clave “es la naturaleza del *aprendizaje significativo* en contraste con el aprendizaje memorístico” (p. 149). Para Ausubel, el aprendizaje significativo requiere:

1. Materiales de aprendizaje significativos.
2. Una disposición por parte de la persona que aprende a enlazar cada concepto del nuevo material con conceptos que ya tiene.
3. Una estructura cognitiva relevante o apropiada en el alumno, es decir, que algunos conceptos de la misma puedan ser relacionados, de manera no arbitraria, con los nuevos conceptos (p. 149).

Desde un punto de vista didáctico/metodológico, el cumplimiento de dichas condiciones

... parece fundamental, pues implica, de una parte, el conocimiento de la estructura cognitiva del alumno, de otra, la planificación adecuada del currículo y la instrucción y, finalmente, el fomento de actitudes favorables a este tipo de aprendizaje, con el potencial de motivación necesario (p. 149).

Se expresa que el “principio del aprendizaje significativo incluye la idea de que cada uno de nosotros tiene una secuencia única de experiencias de aprendizaje y por consiguiente adquiere significados idiosincrásicos para los conceptos” (p. 149). Ausubel utiliza la palabra “*inclusor o concepto inclusor* para designar la unidad funcional en la memoria de cada persona” (p. 149).

Se expresa que Moreira (1988) realiza “numerosas investigaciones siguiendo el marco referencial de la Teoría de la Educación de Novak, especialmente en el campo de la Didáctica de la Física” (p. 152). Resume la aplicación de los mapas conceptuales como: recursos de enseñanza, instrumentos de evaluación y auxiliares en la planificación de los programas de estudio.

De la investigación realizada se detecta que surgen algunos contratiempos al utilizar mapas conceptuales “como instrumento didáctico para favorecer el aprendizaje de conceptos” (Galagovsky, 1993: 302), siendo algunos de los “puntos críticos”: “los nodos se pueden repetir” (p. 302), “el orden de jerarquías conceptuales no es único [...] puede variar según el enfoque con que se aborde el tema” (p. 302). Desde la psicolingüística, es posible “una mayor precisión para la confección de *redes conceptuales*, con el consiguiente enriquecimiento de su utilización como instrumento didáctico” (p. 302). Galagovsky (1993) rescata que el “modelo cognitivo del aprendizaje del lenguaje propuesto por N. Chomsky (1972, 1973) sostiene que todos los seres humanos heredan *una capacidad de lenguaje similar, que nos provee de una gramática universal*” (p. 302). Se interpreta como “gramática universal”

[a los] principios básicos sobre los cuales se determinan las formas de las gramáticas particulares y reales utilizadas por los seres humanos en los distintos idiomas. Una persona que conoce un lenguaje específico controla una gramática que puede generar un conjunto infinito de *estructuras profundas*. [Y, la] representación lingüística de

la estructura profunda es una oración, llamada *oración nuclear*, que es la forma en que una idea o significado se almacenaría en la memoria. La oración nuclear es más abstracta y precisa que la forma en que se habla o se piensa habitualmente (pp. 302-303).

Cada oración nuclear se puede expresar a través de un “gran número de estructuras superficiales” (p. 303), una idea puede expresarse de muchas formas. Reconoce como “absurdo creer que guardamos en nuestra memoria letra por letra todo lo que oímos, leemos y aprendemos” (p. 303). La teoría psicolingüística

supone la idea de que todos los humanos heredamos *la pauta específica de la especie* de una gramática universal que nos permite traducir, reelaborar y codificar en oraciones nucleares todos los significados de la información que recibimos bajo diferentes y ambiguas estructuras superficiales de lenguaje (p. 303).

Sobre información verbal y aprendizaje significativo, expresa:

Haciendo una extrapolación analógica desde la teoría psicolingüística al campo del aprendizaje, se vislumbra que, de toda la información transmitida-recibida durante el proceso de enseñanza-aprendizaje, los alumnos sólo acuñarán como aprendizaje duradero aquellos conceptos y relaciones que hubieran podido codificar en oraciones nucleares de significación profunda. Se puede concluir, entonces, la necesidad de que el docente arme una estructura explícita, concisa y coherente que “nuclee” los significados básicos y comprensibles del tema que desee enseñar (p. 303).

Naturalmente, dada la complejidad de cada tema, dicha estructura tendría la forma de una intrincada “red tridimensional”. Según nuestra nueva denominación, *la red conceptual representa un recorte de dicha estructura tridimensional y se corresponde con esa información conceptual que debería incorporarse a la estructura cognitiva de los sujetos que realizarán un aprendizaje significativo del tema en cuestión* (p. 303).

Como requisitos para confeccionar redes conceptuales, sugiere que: a) los nodos de la red se ocupen “por signos lingüísticos que representen conceptos esenciales del tema en cuestión” (p. 303); b) todas las uniones que relacionan los conceptos deben “exhibir leyendas que incluyan un verbo preciso, de tal forma que generen una oración nuclear entre nodos”(p. 303), el sentido para leer dichas oraciones se señala con una flecha, y necesariamente “la flecha inversa generará otra oración nuclear” (p. 303); c) se considera “artificial la ordenación jerárquica de conceptos en relación con una disposición gráfica vertical” (p. 303), el diseño solamente “requiere claridad para la lectura”, y esta lectura puede comenzar a partir de cualquier concepto de la red pero respetando “el sentido de las flechas” (p. 303); d) se consideran conceptos fundamentales “a los que llegan y de los que parten la mayor cantidad de relaciones (flechas)”(p. 303), dichos “conceptos relacionados pueden ser, o no, los conceptos de jerarquía más ‘abarcativa””(p. 303); e) no se acepta “repetición de conceptos (nodos)”(p.303); y f) no se incluyen, “en las leyendas sobre las flechas, conceptos que pertenezcan a la esencia del tema en cuestión y no hayan sido previamente desglosados como nodos” (p. 303).

Al organizar una red conceptual de oraciones nucleares, escribe que ha resultado “revelador de la *cantidad de complejos conceptos subyacentes que dábamos por supuestos*” (p. 304), brinda su concepción de que:

- a) El requerimiento de ubicar los conceptos en coherencia jerárquica y gráfica sólo complica el diseño de la red y puede llegar a confundir respecto de cuáles son las relaciones más importantes [y]
- b) Los conceptos más ‘abarcativos’ son, justamente, los que coronan una serie de conceptos y relaciones subyacentes; pero son dichos conceptos y relaciones subsumidas las que, si no han sido descubiertos y comprendidos, conforman un conjunto de saberes que impiden captar la verdadera significancia de los conceptos supraordenados (p. 304).

El trabajo de enseñanza a *posteriori* de confeccionar “las respectivas redes conceptuales, presentó claros beneficios tanto en la planificación como en la eficiencia del aprendizaje logrado por los alumnos (Galagovsky y Ciliberti, en redacción)” (p. 304).

En 2010, Moreira expresa que el aprendizaje significativo:

es aquel en el que ideas expresadas simbólicamente interactúan de manera sustantiva y no arbitraria con lo que el aprendiz ya sabe. Sustantiva quiere decir no literal, que no es al pie de la letra, y no arbitraria significa que la interacción no se produce con cualquier idea previa, sino con algún conocimiento específicamente relevante ya existente en la estructura cognitiva del sujeto que aprende (p. 2).

Al conocimiento que es relevante para el nuevo aprendizaje (un símbolo, un concepto, un modelo mental, una imagen, una proposición), “David Ausubel (1918-2008) lo llamaba *subsunsor* o *idea-ancla*” (p. 2).

En términos simples, *subsunsor* es el nombre que se da a un conocimiento específico, existente en la estructura de

conocimientos del individuo, que permite darle significado a un nuevo conocimiento que le es presentado o que es descubierto por él. Tanto por recepción como por descubrimiento, la atribución de significados a nuevos conocimientos depende de la existencia de conocimientos previos específicamente relevantes y de la interacción con ellos.

El subsunor puede tener mayor o menor estabilidad cognitiva, puede estar más o menos diferenciado... más o menos elaborado en términos de significados. Sin embargo... cuando sirve de idea-ancla para un nuevo conocimiento, él mismo se modifica adquiriendo nuevos significados, corroborando significados ya existentes (p. 2).

En el proceso de interacción entre conocimientos previos y conocimientos nuevos **“los nuevos conocimientos adquieren significado para el sujeto y los conocimientos previos adquieren nuevos significados o mayor estabilidad cognitiva”** (p. 2). A lo largo del tiempo, o de los aprendizajes significativos del sujeto, varían la **“claridad, la estabilidad cognitiva, la amplitud, la diferenciación de un subsunor”**, se trata de un conocimiento dinámico, **“puede evolucionar e, incluso, involucionar [...] ‘nuestra cabeza’ contiene un conjunto dinámico de subsunores”** (p. 4).

[La] forma de aprendizaje significativo, en la cual una nueva idea, un nuevo concepto, una nueva proposición, más amplia, pasa a subordinar conocimientos previos se llama *aprendizaje significativo superordenado*. No es muy común; la manera más típica de aprender significativamente es el aprendizaje *significativo subordinado*, en el cual un nuevo conocimiento adquiere significado en el anclaje interactivo con algún conocimiento previo específicamente relevante (p. 3).

Se interpreta por asimilación obliteradora, a

una continuidad natural del aprendizaje significativo, sin embargo, no se trata de un olvido total. Es una pérdida de discriminabilidad, de diferenciación de significados, no una pérdida de significados. Si el olvido es total, como si el individuo nunca hubiese aprendido un cierto contenido, es probable que el aprendizaje haya sido *mecánico*, no significativo (p. 4).

La estructura cognitiva, considerada como una estructura de subsunsores interrelacionados y jerárquicamente organizados es una estructura dinámica caracterizada por dos procesos principales, la *diferenciación progresiva* y la *reconciliación integradora*.

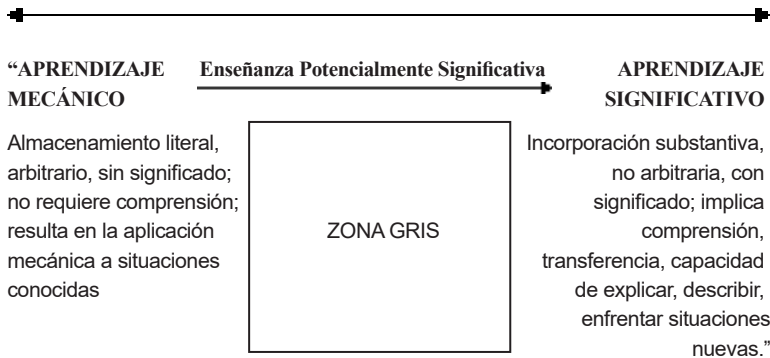
La *diferenciación progresiva* es el proceso de atribución de nuevos significados a un determinado subsunsores (un concepto o una proposición, por ejemplo) resultante de la sucesiva utilización de ese subsunsores para dar significado a nuevos conocimientos.

[...] La *reconciliación integradora*, o *integrativa*, es un proceso también propio de la dinámica de la estructura cognitiva, simultáneo al de la diferenciación progresiva... que consiste en eliminar diferencias aparentes, resolver inconsistencias, integrar significados, hacer superordenaciones (pp. 5-6).

La diferenciación progresiva es más común y más relacionada con el aprendizaje significativo subordinado, mientras que la “reconciliación integradora tiene que ver más con el aprendizaje significativo superordenado, que tiene lugar con menos frecuencia” (p. 6). Ambas son procesos en la dinámica de la estructura cognitiva y pueden tomarse “como principios programáticos del contenido de la materia de

enseñanza” (p. 6). Es necesario considerar que: puede haber casos en los cuales el conocimiento previo puede ser bloqueador, funcionando “como lo que Gaston Bachelard llamó obstáculo epistemológico” (p. 7) y que el aprendizaje “significativo: no es sinónimo de aprendizaje ‘correcto’” (p. 7). Deben tenerse en cuenta, esencialmente, dos condiciones para el aprendizaje significativo: “1) *el material de aprendizaje debe ser potencialmente significativo* y 2) *el aprendiz debe presentar una predisposición para aprender*”(p. 7). La condición 1) implica “que el material de aprendizaje (libros, clases, aplicativos...) tenga significado lógico” (p. 7), material relacionable con la estructura cognitiva, y que “el aprendiz tenga en su estructura cognitiva ideas-ancla relevantes con las cuales se pueda relacionar ese material” (p. 7). Destaca que aprendizaje significativo y aprendizaje mecánico no conforman una dicotomía: “están a lo largo de un mismo continuo” (p. 11) y “hay una ‘zona gris’ entre ambos extremos” (p. 11). Brinda la siguiente figura:

Figura N° 1: Visión esquemática del continuo aprendizaje significativo-aprendizaje mecánico



Fuente: elaborado según Moreira M. (2010: 11).

Reconoce que la “teoría del aprendizaje significativo de Ausubel es una teoría sobre la adquisición, con significados, de cuerpos organizados de conocimiento en situación formal de enseñanza... Hoy, en la era de las TICs, es mejor hablar de “situación formal de enseñanza” que puede ser en el aula (presencial) o en un ambiente virtual (a distancia)” (p. 16). Y, en **“Esa perspectiva, Ausubel tomó como premisa que si fuese posible separar una única variable como la que más influye en el aprendizaje ésta sería el conocimiento previo del aprendiz”** (p. 16). Expresa que, inicialmente, el contenido curricular debería “estar organizado conceptualmente de manera que se puedan identificar las ideas más generales, más inclusivas, los conceptos estructurantes, las proposiciones-clave de lo que se va a enseñar” (p. 17) permitiendo identificar lo importante y lo secundario. “Hecho eso, la enseñanza debería empezar con los aspectos más generales, más inclusivos, más organizadores, del contenido y, entonces, ir progresivamente diferenciándolos” (p. 17), no sería un enfoque deductivo ni inductivo, “las dos cosas, diferenciación progresiva y reconciliación integradora, teniendo lugar, intencionalmente, al mismo tiempo” ... (p. 18).

Menciona como facilitadores del aprendizaje significativo a *estrategias e instrumentos* (didácticos) como el *organizador previo*, los *Mapas conceptuales* (Novak y Gowin, 1984; Moreira, 2006) y a los “*Diagramas V* (Novak y Gowin, 1984 Gowin y Álvarez, 2005; Moreira 2006), instrumentos heurísticos que enfatizan la interacción entre el pensar (dominio conceptual) y el hacer (dominio metodológico) en la producción de conocimientos a partir de cuestiones centrales”... (p. 21). Según Escudero y Moreira (1999), en 1977 Gowin inventa “un heurístico en V como medio para representar los elementos implicados en la estructura del conocimiento” (p. 62).

Figura N° 2: Elementos básicos para una V epistemológica simplificada

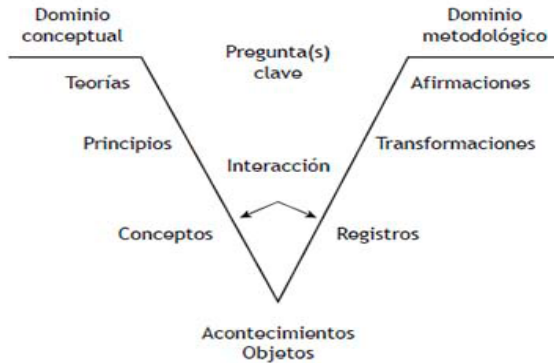


Figura 2. La V epistemológica de Gowin simplificada

Fuente: Escudero y Moreira (1999).

Fuente: Escudero y Moreira (1999: 62).

Con respecto a Mapas conceptuales, se observa en Moreira (2016), la siguiente figura:

Figura N° 3: Un Mapa conceptual de Moreira y Massoni (2011)

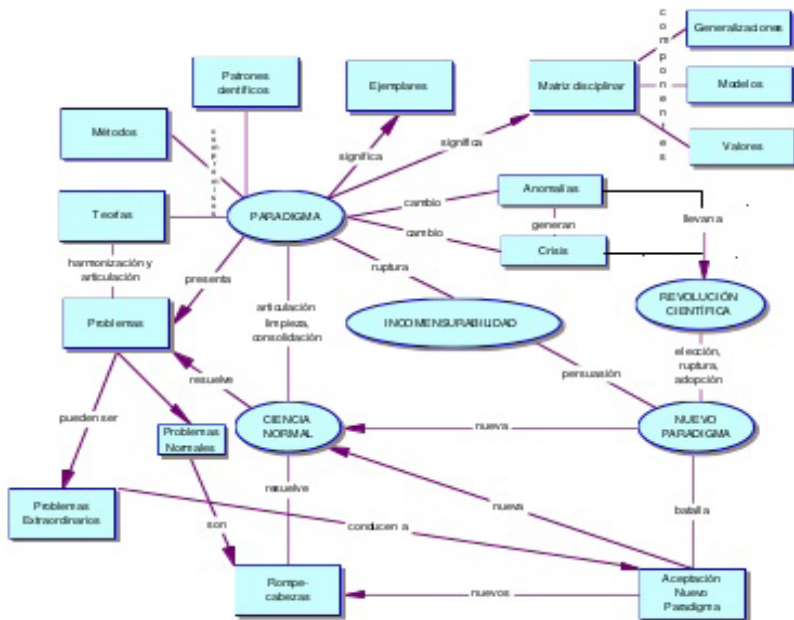


Figura 5: Un mapa conceptual para la epistemología de Kuhn (Moreira y Massoni, 2011, p. 39).

Fuente: Moreira (2016: 12).

Moreira (2016) considera que los mapas conceptuales, o mapas de conceptos, son “diagramas que indican relaciones entre conceptos, o entre palabras que usamos para representar conceptos” (p. 4). Expresa que, normalmente, tienen una organización jerárquica y muchas veces incluyen flechas, ...“son diagramas de significados, de relaciones significativas; en todo caso, de jerarquías conceptuales. Eso los diferencia también de las redes semánticas que no necesariamente se organizan por niveles jerárquicos y que no necesariamente incluyen sólo conceptos” (p. 4). Aclara que lo “importante es que el mapa sea

un instrumento capaz de poner en evidencia los significados atribuidos a los conceptos y relaciones entre conceptos en el contexto de un cuerpo de conocimiento, de una disciplina, de una materia de enseñanza” (p. 5). También que no hay reglas fijas generales para trazar mapas conceptuales.

Conclusiones

Del estudio realizado, para que los educandos de las carreras de las ciencias económicas puedan apropiarse de conocimientos sólidos, básicos y fundamentales de los contenidos de la disciplina contable, distinguiéndolos de su aplicación práctica con enfoque económico-financiero y socio-ambiental, puede concluirse que:

- Construir significados trasciende la dinámica interna de los procesos de pensamiento de los educandos. Es un proceso robustamente impregnado y orientado por las formas culturales, en un contexto de relación y de comunicación interpersonal. El profesor conoce los significados que desea compartir, es útil para planificar la enseñanza, y el educando debe acomodar progresivamente los sentidos y significados.
- En un aprendizaje significativo las ideas que se expresan interactúan de manera no literal y la interacción se produce con algún conocimiento existente y relevante en la estructura cognitiva de quien aprende (permite darle significado a un nuevo conocimiento) y es denominado por David Ausubel como “idea-ancla” o *subsunsor* que, como idea-ancla para un nuevo conocimiento, se modifica y adquiere nuevos significados, corrobora significados existentes.
- Se denomina aprendizaje significativo superordenado al cual un nuevo concepto, idea, proposición más amplia, pasa a subordi-

nar conocimientos previos. El aprendizaje significativo subordinado es la forma más típica de aprender significativamente. La estructura cognitiva como estructura de subsunsores interrelacionados y jerárquicamente organizados, es una estructura dinámica que se caracteriza por la diferenciación progresiva y la reconciliación integradora. La diferenciación progresiva se relaciona con el aprendizaje significativo subordinado, y más con el superordenado la reconciliación integradora.

- En algunos casos el conocimiento previo puede ser bloqueador, y el aprendizaje significativo no es un sinónimo de aprendizaje “correcto”. Deben considerarse como condiciones para el aprendizaje significativo que el material de aprendizaje sea potencialmente significativo y que el aprendiz posea ideas-ancla relevantes para poder relacionarlas con dicho material y presente predisposición para aprender. El aprendizaje significativo y aprendizaje mecánico no presentan una dicotomía, hay una intermedia entre ambos.
- Los mapas conceptuales y las redes conceptuales constituyen recursos de enseñanza muy utilizados. Entre las desventajas de los mapas conceptuales se revelan que pueden ser confusos. En cuanto a las redes conceptuales se detecta que es posible: lograr mayor precisión desde la psicolingüística, cada oración nuclear puede expresarse por medio de numerosas estructuras; y acuñarse como aprendizaje duradero los conceptos y relaciones codificados en oraciones nucleares de significación profunda.
- Para confeccionar redes conceptuales, se sugiere que: los nodos de la red se ocupen por los conceptos esenciales del tema; las uniones que relacionan los conceptos exhiban un verbo preciso, de manera que entre los nodos se genere una oración nuclear;

se incluyan flechas que den el sentido entre nodos, generándose otra oración nuclear con la flecha inversa; el diseño requiere claridad de lectura, puede comenzar en cualquier concepto de la red, siguiendo la flecha, no necesariamente jerárquica; se consideran conceptos fundamentales a los que llegan y de los cuales parten la mayor cantidad de flechas, pudiendo ser conceptos de jerarquía más abarcadora; no pueden repetirse los nodos; y no deben incluirse leyendas sobre las flechas de conceptos pertenecientes a la esencia del tema tratado que no hayan sido desglosados como nodos. En la construcción de redes conceptuales se observan conceptos subyacentes dados por supuestos. Los conceptos y relaciones subsumidas no descubiertos y no comprendidos impiden captar la verdadera significancia de los conceptos supraordenados. Luego de confeccionar redes conceptuales el trabajo de enseñanza presenta beneficios en la planificación y en la eficiencia del aprendizaje.

- En las redes semánticas no es necesario que se incluyan solamente conceptos. Los mapas conceptuales no tendrían reglas fijas, pueden no tener una organización jerárquica e incluir flechas, pero es importante que sea un instrumento que evidencie los significados asignados a los conceptos y sus relaciones contextualizados en una disciplina, en una materia, en un cuerpo de enseñanza y (si bien pueden usarse para dar una visión general del tema) es preferible utilizarlos cuando los alumnos ya han adquirido cierta familiaridad en el asunto, para que sean potencialmente significativos, permitiendo la integración, la reconciliación y la diferenciación de significados.

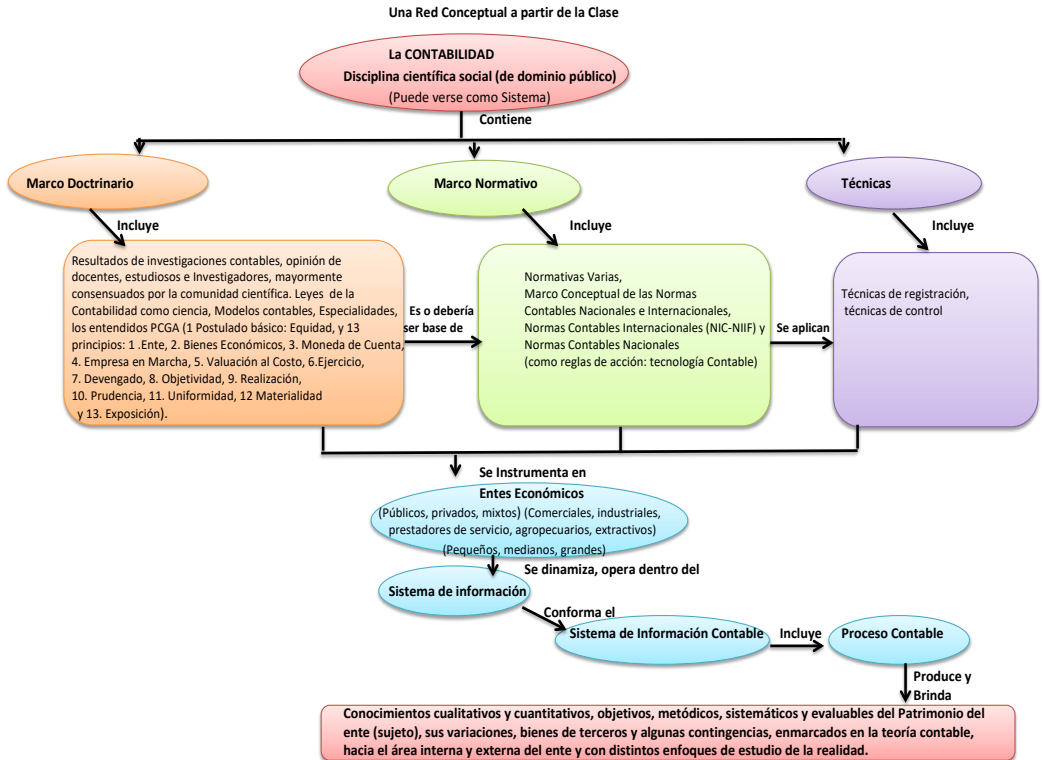
Como corolario, dada la historicidad del enfoque contable económico-financiero, de relacionar: que la especialidad contable socio-ambiental es más reciente, en muchos casos no hay familiaridad con el tema, la problemática planteada y el marco teórico desarrolla-

do, es posible inferir que una forma de contribuir a que los educandos de las ciencias económicas puedan apropiarse de conocimientos sólidos, básicos y fundamentales de los contenidos de la disciplina contable distinguiéndolos de su aplicación práctica, con enfoque económico-financiero y socio-ambiental, es adicionando redes conceptuales en el desarrollo áulico y con apoyo de las TICE.

Propuestas

- Es posible proponer distintas redes conceptuales teniendo en cuenta el marco teórico desarrollado y considerando que los alumnos ingresantes poseen conocimientos que, por lo general, no siempre son homogéneos. De una experiencia pedagógica en una asignatura propedéutica contable en la formación de estudiantes de ciencias económicas, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina, se elaboran y seleccionan las siguientes redes:

Imagen N° 1: La contabilidad como disciplina científica y la instrumentación de los conocimientos contables en los entes económicos



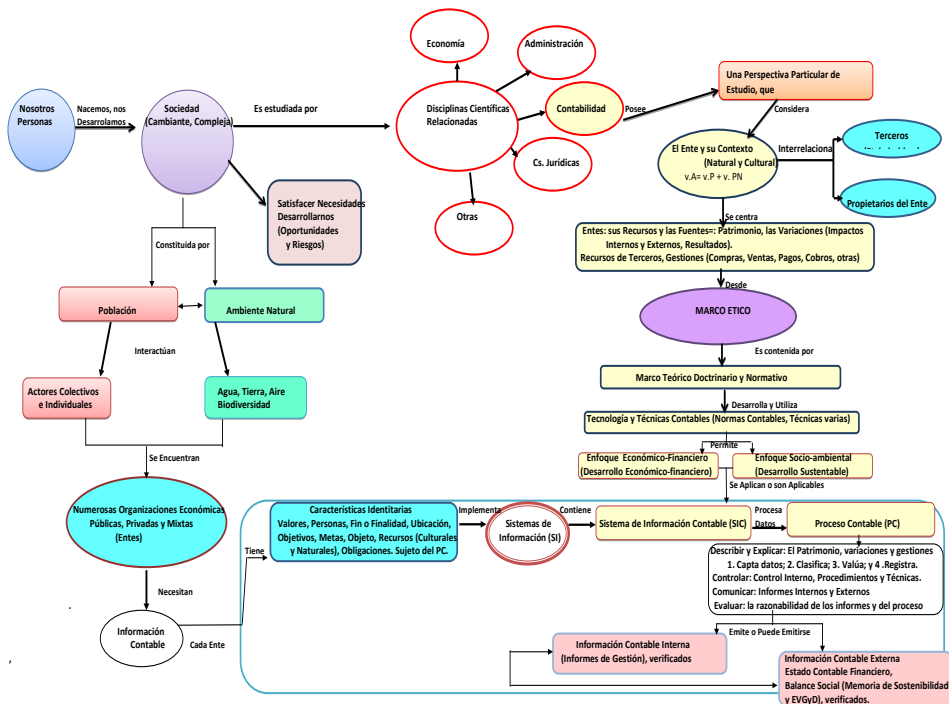
Fuente: Geba (2018 a).

- Se propone que las primeras redes sean elaboradas por los docentes expertos, considerando que los conocimientos previos pueden ser bloqueadores y, ante la existencia de probables conceptos subyacentes, que se incluyan contenidos pertinentes en los nodos. En la experiencia pedagógica, durante el desarrollo áulico presencial, en la primera clase se realiza

una contextualización de la materia y se describen, explican y debaten contenidos y relaciones de la contabilidad como disciplina científica, la especialidad económico-financiera y la socio-ambiental, y su instrumentación en los entes económicos. Se realiza la red precedente y, acompañada de una selección de material de aprendizaje significativo en el aula virtual, plataforma educativa, también se sube la red.

A partir de dicha red (Imagen N° 1) y de un desarrollo realizado por Geba N. (2017), y debatido con Campo A., se elabora y sube a la plataforma virtual una red que, se interpreta, contribuye a una diferenciación progresiva del enfoque contable económico-financiero y del socio-ambiental en las organizaciones económicas:

Imagen N° 2: Diferenciación progresiva del enfoque contable económico-financiero y del socio-ambiental en las organizaciones económicas



Fuente: Elaborado a partir de Geba, N. (2017)

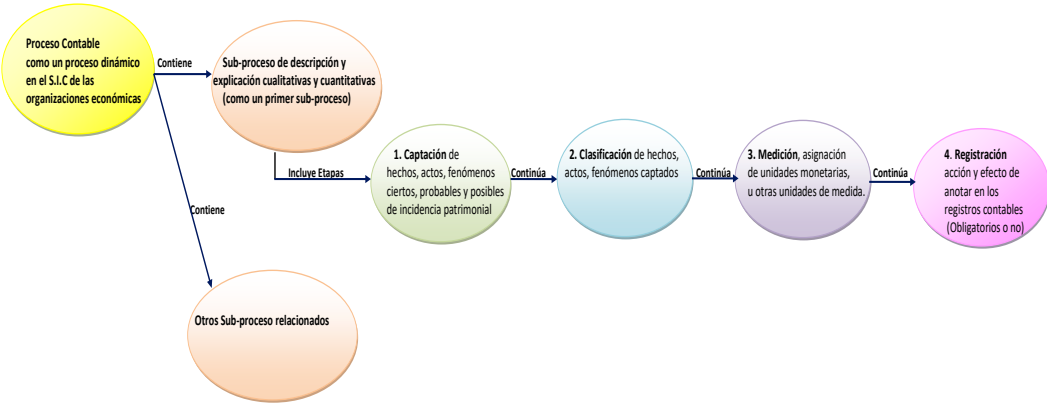
Fuente: Red conceptual: disciplina contable y su aplicación en las organizaciones económicas (Geba, 2018 b) a partir de Geba (2017).

En la Imagen N° 2, al considerar las especificidades contables en su más amplio sentido o significado (sin sesgo), es posible comprender a la tradicional “contabilidad financiera” y a la socio-ambiental como enfoques, modelos o especialidades contables. La especialidad económico-financiera y la socio-ambiental pueden interpretarse

como modelos contables complementarios. La aplicación de ambos enfoques contribuiría a establecer políticas de gestión que incluyan temas sociales y ambientales, así como la comunicación con los distintos grupos de interés por medio de informes, internos y hacia terceros, con enfoque económico-financiero y socio-ambiental.

- Para el proceso contable, por ser la perspectiva amplia más reciente, menos conocida, se propone que los alumnos elaboren redes conceptuales del proceso contable, en su perspectiva tradicional y en su perspectiva amplia, o más abarcadora. A modo de ejemplo, para el subproceso de descripción y explicación cualitativas y cuantitativas, es posible desarrollar la siguiente imagen parcial:

Imagen N° 3: Red conceptual para el proceso contable



Fuente: Elaboración propia.

En la dinámica del curso, los alumnos han elaborado redes conceptuales del proceso contable con distintos grados de análisis y contenidos, con orientación vertical y horizontal, cuyos nodos no se re-

piten, incluyen flechas, algunas de las cuales cambian la orientación generando otra oración nuclear, y las uniones que relacionan conceptos exhiben un verbo. Ello puede promover la investigación. Además, el docente ha elaborado una red conceptual para realizar una evaluación sobre parte de los contenidos de la asignatura, el desarrollo presencial ha sido acompañado por ejercitaciones teóricas y prácticas y la plataforma virtual permite establecer diálogos con los alumnos, que cuentan con un profesor adjunto, un docente auxiliar y un tutor.

- Como se ha observado que los alumnos mayormente no presentan un alto grado de dificultad para la elaboración de redes conceptuales, también es posible proponer que en las instituciones educativas, que cuenten con tutores, se diseñe un programa de formación de tutores que las contemple.

Referencias bibliográficas y bibliografía

- Acciona S.A. (2016). “Memoria de Sostenibilidad 2015”. Consultado el 6 de septiembre de 2016 en http://www.acciona.com/media/2055134/memoria_sostenibilidad_2015.pdf
- Accounting for Sustainability A4S (2016). “A4S Essential Guide Series: Natural and Social Capital Accounting”. Consultado el 3 de agosto de 2017 en <https://www.accountingforsustainability.org/en/knowledge-hub/guides/Natural-social-capital.html>
- Accounting for Sustainability A4S (s.f.). “New Essential Guide to Social and Human Capital”. Consultado el 4 de octubre de 2017 en <https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html>
- AG Sustentable, GRI Empowerin Sustainable Decisions, Data Partner (2015). “Memorias de Sostenibilidad, Tendencias y Perspectivas, Argentina 2014”. Consultado el 19 de octubre de 2016 en http://www.agsustentable.com/Memorias_de_Sostenibilidad_Argentina-2014_Informe%20AG_Sustentable-final.pdf
- Almagro, J. (2016). “Encuentro: Reflexiones sobre la RS: presente y futuro”. Universidad Nacional de Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Área de Posgrados.
- Amcham Argentina (2016). “Institucional | Acerca de AmCham”. Consultado el 19 de octubre de 2016 en <http://www.amchamar.com.ar/institucional-664.html>
- Arceo Moheno, G. (2009). “El impacto de la gestión del conocimiento y las tecnologías de información en la innovación: un estudio en las pyme del sector agroalimentario de Cataluña”. Tesis Doctorado en Administración y Dirección de Empresas. Departamento de Organización de Empresas. Universidad Politécnica de

- Catalunya. Consultado el 9 de abril de 2014 en www.eumed.net/tesis/2010/gam/
- Arcocha, C. y Allende Rubino, H. (2007). *Tratado de Derecho Ambiental* (1ª edición). Rosario: NOVA TESIS Editorial Jurídica S. R. L.
- Arráez, M., Calles, J. y Moreno de Tovar, L. (2006). “La Hermenéutica: una actividad interpretativa”. *Sapiens. Revista Universitaria de Investigación* 7 [en línea]. Consultado el 29 de diciembre de 2015 en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=41070212>
- Báez, M. (2008). “Riesgo”. Consultado el 4 de octubre de 2016 en <http://www.zonaeconomica.com/riesgo-comercial>
- Banco Mundial (2014 a). “Midiendo la riqueza para seguirle la trayectoria a la sostenibilidad”. Consultado el 1 de octubre de 2015 en <http://www.bancomundial.org/es/news/feature/2014/06/05/measuring-wealth-to-track-sustainability>
- Banco Mundial (2014 b). “Publican indicadores del desarrollo mundial 2014”. Consultado el 1 de octubre de 2015 en <http://datos.bancomundial.org/noticias/publican-indicadores-del-desarrollo-mundial-2014>
- Bar, A. (2000). “Un aporte a la discusión sobre el status metodológico de las variables y escalas de medición”. *Cinta moebio* 7 [en línea]. Consultado el 4 de septiembre de 2016 en <http://www.revistas.uchile.cl/index.php/CDM/article/viewFile/26401/27699>
- Bifaretti, M. y Catani, M. (2015). “Contabilidad socio-ambiental: conceptos contables relevantes para la dimensión social y los marcos conceptuales normativos”. Ponencia presentada en las XXXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad y V Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, (pp. 1-21). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- Biondi, M. (1997). *Tratado de Contabilidad Intermedia & Superior* (3.ª edición). Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Biondi, M., Farinola, S. y Romanelli, O. (1999). “Proyecto EC023 (UBACyT). Año 1999: Tarea 4: Analizar la teoría contable

- financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente. Buenos Aires”, *Contabilidad y Auditoría*, 9 (5), 1-65.
- Bunge, M. (1999). *Las Ciencias Sociales en Discusión Una Perspectiva Filosófica*. Trad. Pons H. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- Campo, A., Pahlen, R. y Provenzano, F. (1993). “Cuestiones contables ambientales”. Anales de la *XIV Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Área Técnica. Trelew, Chubut. Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, FCE.
- Campo, A., Pahlen, R. y Provenzano, F. (1993). “El medio ambiente y la sociedad. Insuficiencia de las normas contables”, Anales de la XX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Santo Domingo. Septiembre.
- Casal, A. (1999). *La auditoría integral. Auditoría. Temas Seleccionados*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Casal, A. (2010). “La auditoría conforme a las prácticas internacionales de los estudios líderes del mercado”. *Profesional & Empresaria (D&G)*, 2, 1-19.
- Catani, M., con la colaboración Giusio, M. y Roellig, I. (2016). “Contabilidad socio-ambiental: La Documentación respaldatoria y la captación de impactos sociales para elaborar memorias de sostenibilidad GRI G4 a través del proceso contable”. Ponencia presentada en el *22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, (pp. 1-21). San Fernando del Valle de Catamarca, Argentina: Universidad Nacional de Catamarca, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Instituto de Investigaciones Contables.
- Chapman, W. (1974). “Auditoría económico-social: sus posibilidades y limitaciones”. *Administración de Empresas*, 5(56), 753-763.
- Chaves, O., Chyrikins, H., Dealecsandris, R., Pahlen, R., y Viegas, J. (1998). *Teoría Contable*. Buenos Aires Argentina: Ediciones Macchi.

- Coll, C. (1988). “Significado y sentido en el aprendizaje escolar. Reflexiones en torno al concepto de aprendizaje significativo”. Consultado el 13 de marzo de 2018 en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/48298.pdf>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2018). “América Latina y el Caribe adopta su primer acuerdo regional vinculante para la protección de los derechos de acceso en asuntos ambientales”. Consultado el 6 de marzo de 2018 en <https://www.cepal.org/es/comunicados/america-latina-caribe-adopta-su-primer-acuerdo-regional-vinculante-la-proteccion>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. (2009). “Curso Taller/ Modulo 3, Rosario Bello, Evaluación de impacto”. Consultado el 20 de junio de 2016 en http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/9/37779/IMPACTO_RBBCPROY.pdf
- Comisión Económica para América Latina (CEPAL) (s.f.). “Desarrollo Sostenible y Asentamientos Humanos”. Consultado el 24 de septiembre de 2017 en <https://www.cepal.org/es/areas-de-trabajo/desarrollo-sostenible-y-asentamientos-humanos>
- Comisión Europea (s.f.). “Corporate Social Responsibility (CSR)”. Consultado el 8 de febrero de 2017 en http://ec.europa.eu/growth/industry/corporate-social-responsibility_es
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013 a). “Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo”, traducción al español pwc, Instituto de auditores internos de España. Consultado el 14 de septiembre de 2017 en http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013 b). “Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program”, Desmitificar el Riesgo de Sostenibilidad, integrar la línea Triple Bottom en un programa de gestión de riesgos de

- la Empresa. Consultado el 28 de septiembre de 2017 en https://www.coso.org/documents/COSO-ERM%20Demystifying%20Sustainability%20Risk_Full%20WEB.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) y Consejo empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development) (WBCSD) (2017). “COSO and WBCSD Sign Memorandum of Understanding, Working together to align sustainability and enterprise risk management”. Consultado el 7 de septiembre de 2017 en <https://www.coso.org/Documents/2017-News-COSO-WBCSD-Memorandum-of-Understanding.pdf>
- Comunicación de Sustentabilidad y Responsabilidad Empresaria (ComunicaRSE) (2015). “CEO y Sustentabilidad”. Consultado el 17 de noviembre de 2016 en <http://www.comunicarseweb.com.ar/noticia/ceo-sustentabilidad>
- Comunicación de Responsabilidad y Sustentabilidad Empresaria (ComunicaRSE) (2016 a). “Los cinco cambios fundamentales que traen los nuevos Estándares GRI”. Consultado el 8 de febrero de 2017 en <http://www.comunicarseweb.com.ar/noticia/los-cinco-cambios-fundamentales-que-traen-los-nuevos-estandares-gri>
- Comunicación de Responsabilidad y Sustentabilidad Empresaria (ComunicaRSE) (2016 b).” El WBCSD presenta las primeras experiencias con el Protocolo de Capital Social”. Consultado el 3 de agosto de 2017 en <http://www.comunicarseweb.com.ar/tags/protocolo-de-capital-social>
- Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) (2014). “Modelos de informes diversos. Aplicación de la RT 37, Informe N° 13 del CENCyA”. Consultado el 23 de septiembre de 2016 en http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=2&sc=6
- Consejo empresarial mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development) (WBCSD)

(2017). “Soluciones empresariales para un mundo sostenible, Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración” (business solutions for a sustainable world, Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration). Consultado el 26 de septiembre de 2017 en <http://www.wbcsd.org/Projects/Non-financial-Measurement-and-Valuation/Resources/Sustainability-and-enterprise-risk-management-The-first-step-towards-integration>

Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC) (2013): *Marco Internacional <IR>* Obtenido el 22 de Setiembre de 2015 en <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires (CPBA), Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2001). “PROLOGO, Código de Ética Unificado, F.A.C.P.C.E.” Consultado el 12 de agosto de 2015 en http://www.cpba.com.ar/Consejo/Tribunal_Etica/Codigo_Etica_Unificado.pdf

Cuevas Moreno, R. (2011). “Las dimensiones de la responsabilidad social de las empresas: una guía de lectura para su estudio” *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, XIX (1). Consultado el 22 de abril de 2014 en <https://www.redalyc.org/pdf/909/90922732002.pdf>

Deloitte & Co. S.A. (2015). “Objetivos de Desarrollo Sostenible y su vinculación con GRI G4”. Consultado el 2 de septiembre de 2017 en <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ar/Documents/risk/Objetivos%20de%20Desarrollo%20Sostenible%20y%20su%20vinculaci%C3%B3n%20con%20GRI%20G4%20-%20Sustainability.pdf>

Díaz Durán, M. y Svetlichich, M. (2017). “Nuevas herramientas tecnológicas en la educación superior”. *Revista Proyecciones* (11), Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, 93-149.

- Dimitrova, E., y Marín, A. (2008). “El concepto de cultura de las organizaciones: Centralidad actual y evolución histórica”. *RIO Revista Internacional de Organizaciones*, 65-76.
- Escudero, C. y Moreira, M. (1999). “La V epistemológica aplicada a algunos enfoques en resolución de problemas”. Consultado el 16 de marzo de 2018 en <http://www.raco.cat/index.php/Ensenanza/article/view/21560/21394>
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2011). “RT N° 16, Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26”. En *Separatas de Legislación*, 2013. Buenos Aires, Argentina: Errepar, en file:///C:/Users/octub/Downloads/RESOLUCI%C3%93N_T%C3%89CNICA_N%C2%BA_16%20(5).pdf
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) (2011). “Proyecto N° 23 de Resolución Técnica, BALANCE SOCIAL”. Consultado el 17 de agosto de 2015 en http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/balance_social/anexo_proy_23_resolucion_tecnica_balance_social.pdf
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) (2012). “Resolución Técnica N° 36, Normas contables profesionales: Balance Social”. Consultado el 22 de diciembre de 2014 en http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2013). “Resolución Técnica N° 37 NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS”. Consultado el 17 de agosto de 2015 en www.facpce.org.ar/
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2016). “Resolución Técnica N° 44: Normas

- contables profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social”. Consultado el 28 de septiembre de 2016 en <https://www.facpce.org.ar/pdf/RT44.pdf>
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (s.f.). “Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros”. Consultado el 28 de septiembre de 2015 en www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/M%20Conceptual.pdf
- Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2016). “Evaluar y mejorar el control interno en las organizaciones, Evaluating and Improving Internal Control in Organizations”. Consultado el 14 de septiembre de 2017 en <https://www.ifac.org/publications-resources/evaluar-y-mejorar-el-control-interno-en-las-organizaciones>
- Fellner, A. (2016 a). “Gestión del riesgo y vínculo contable con la NIIF 9”. *Enfoques*, (9), 27-35.
- Fellner, A. (2016 b). “La importancia de la gestión del conocimiento empresarial” *Enfoques*, (9), 71-78.
- Fernández Lorenzo, L. (2007). El universo del discurso contable y la realidad subyacente, Selección de trabajos de las XII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas, compilado por César Hernán Ruggeri y Alejandro Gabriel Miroli. 1a ed. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/libros/Ruggeri_Jornadas-epistemologia-12-2007.pdf
- Fernández Lorenzo, L. y Geba, N. (2007). “Información contable y responsabilidad social empresarial activa”. Ponencia presentada en las *XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad*, (pp. 1-20). Santa Cruz de La Sierra, Bolivia: Asociación Interamericana de Contabilidad.
- Flor, J. (2005). “Claves para la educación ambiental”. *Revista Didáctica ambiental*, 2(3). Consultado el 20 de abril de 2014 en <http://www.didacticaambiental.com/revista/numero3/TEISIS%20PDF/capitulo%201%20pdf.pdf>.

- Fowler Newton, E. (2008). *Cuestiones contables fundamentales* (4.^a edición). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Fowler Newton, E. (2009). *Tratado de Auditoría* (4.a edición). Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.
- Galagovsky, L. (1993). “Redes conceptuales: Base teórica e implicaciones para el proceso de enseñanza- aprendizaje de las ciencias”. Consultado el 11 de marzo de 2018 en <http://www.uepc.org.ar/conectate/wp-content/uploads/2015/04/Redes-conceptuales.pdf>
- García Casella, C. (1998). “Importancia y función de los modelos en la contabilidad como ciencia” En *Anales del 1er. Seminario Latino de Ciencias Contables*. Salvador (Bahía) Brasil.
- García Casella, C. (1998). “Importancia y función de los modelos en la contabilidad como ciencia”. *Primer concurso de trabajos sobre doctrina e investigación contables*. Instituto Interuniversitario de Investigaciones Contables (IN.I.DE I.C). En *Trabajos Premiados*. La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas.
- García Crespo, G. (2013). *Una definición económica de la riqueza*. Gedesco. Consultado el 28 de septiembre de 2015 en <http://www.gedesco.es/blog/una-definicion-economica-de-la-riqueza/>
- Geba, N. y Fernández Lorenzo, L. (2001). “Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad”. En *Actas VII Jornadas de epistemología de las ciencias económicas*, (pp. 110-113). Buenos Aires, Argentina: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.
- Geba, N. y Fernández Lorenzo, L. (2003). “Investigación Teórica sobre una Posible Estructura Orgánica del Conocimiento Contable”. Ponencia presentada en el *9º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, (pp. 1-20). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.

- Geba, N. y Sebastián, M. (2003). “La auditoría de la información en la teoría general del conocimiento contable”. Ponencia presentada en el 9no. *Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, (pp. 1-13). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N. y Sebastián, M. (2004). “Aporte de la auditoría contable a la credibilidad de la información contable social”. Ponencia presentada en las *XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad: Ias Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*, (pp. 1-21). Buenos Aires, Argentina: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- Geba, N. (2005). “El proceso contable en la contabilidad como disciplina”. Ponencia presentada en el 11mo. *Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, (pp. 1-18). Misiones, Argentina, Universidad Nacional de Misiones, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N. y Sebastián, M. (2005). “Auditoría de los balances sociales con un paradigma de desarrollo sustentable”. Ponencia presentada en las *XIX Jornadas Profesionales de Contabilidad, XVII de Auditoría y VI de Gestión y Costos*, (pp. 1-17). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.
- Geba, N. (2006). “Las escalas de medición como instrumento para ordenar la estructura contable”. Ponencia presentada en el 12º *Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, (pp. 1-21). San Fernando del Valle de Catamarca, Argentina: Universidad Nacional de Catamarca, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Instituto de Investigaciones Contables.
- Geba, N. (2007). “Medición cuantitativa y cualitativa en la disciplina contable”. Ponencia presentada en las *XIII Jornadas de Epistemo-*

- logía de las Ciencias Económicas y XIV Encuentro de Cátedras de Ciencias Sociales y Humanísticas para las Ciencias Económicas*, (pp. 1-7). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina; Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- Geba, N. (2007). Representación contable y su aporte al conocimiento de la realidad social, Selección de trabajos de las XII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas, compilado por César Hernán Ruggeri y Alejandro Gabriel Miroli. 1a ed. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/libros/Ruggeri_Jornadas-epistemologia-12-2007.pdf
- Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M. (2007). “Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental”. Ponencia presentada en las *XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-17). Mar del Plata, Argentina: Universidad Nacional de Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.
- Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Sebastián, M. (2007). “El proceso contable en la especialidad socio-ambiental”. Ponencia presentada en el *13er Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 3er Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-19). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2008). “Propuesta de investigación empírica de información contable patrimonial financiera y socio-ambiental en los estados contables tradicionales”. Ponencia presentada en las *IIIas. Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*, (pp. 1-20). Montevideo, Uruguay: Universidad de la República Oriental del Uruguay, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración.
- Geba, N. y Sebastián, M. (2008). “Viabilidad de los procedimientos de auditoría tradicional para auditar información contable socio-ambiental”. *Foro Contabilidad ambiental*. Consultado el 17 de agosto

- de 2015 en http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaria-deinv/forocontabilidadambiental/resumenes/geba_viabilidad.pdf
- Geba, N. y Sebastián, M. (2009). “Alcance del control interno en la auditoría interna y operativa dentro de la teoría general del conocimiento contable”. Ponencia presentada en el *15to. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, (pp. 1-20). Posadas, Argentina: Universidad Nacional de Misiones, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M. (2010). “Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental”. Revista *Actualidad Contable* FACES, 13 (20) [en línea]. Consultado el 6 de agosto de 2015 en <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/32563/1/articulo4.pdf>
- Geba, N. y Sebastián, M. (2010). “El Balance Social y su auditoría”. *Profesional y empresaria D&G de ERREPAR*, XI (124), 9-13.
- Geba, N. (2011). “Enfoques contables, sociedad y ambiente”. Ponencia presentada en el *7º Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-20). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N. y Bifaretti, M. (2012). “Una investigación teórica sobre pasivo ambiental”. Ponencia presentada en el *18º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 8º Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-16). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2012). “Un análisis sobre externalidades para su proceso contable en la especialidad socio-ambiental”. Ponencia presentada en el *VIº Simposio de Contabilidad y Auditoría del Extremo Sur*, (pp. 1-21). Ushuaia, Argentina: Universidad Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, P. (2013 a). “Reflexiones para elaborar un marco conceptual de las normas contables ambientales”. Trabajo nacional presentado en la *XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad*, (pp. 1-27). Punta del Este, República Oriental del Uruguay: Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay y Asociación Interamericana de Contabilidad.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2013 b). “El sistema de información contable y los indicadores ambientales en los modelos de balances sociales”. Ponencia presentada en las *XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*, (pp. 1-25). Santa Fe, Argentina: Universidad Nacional del Litoral, Facultad de Ciencias Económicas.
- Geba, N., Bifaretti, M., y Sebastián, M. (2013 c). “Investigación exploratoria sobre el patrimonio ambiental en informes socio-ambientales”. Ponencia presentada en el *19º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 9º Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-20). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N. y Bifaretti, M. (2014). “Diferencias y similitudes entre disciplina contable y tecnología contable”. Ponencia presentada en el *20º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del área Contable y 10º Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-17). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2014). “El sistema de información contable y los indicadores ambientales de las memorias de sostenibilidad versión G4”. Ponencia presentada en las *XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-19). San Juan, Argentina: Universidad Católica de Cuyo, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

- Geba, N. y Gastañaga, D. (2014.) “Un estudio exploratorio sobre el patrimonio socioambiental y los indicadores ambientales de una memoria de sostenibilidad”. Ponencia presentada en las XXXV *Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-19). San Juan, Argentina: Universidad Católica de Cuyo, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
- Geba, N. y Sebastián, M. (2014). “La auditoría y los encargos de aseguramiento del balance social”. Ponencia presentada en el 20° *Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 10° Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-15). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N., Sebastián, M. y Bifaretti, M. (2014). “Los informes de auditoría o verificación contable del balance social: una propuesta de contenido”. Ponencia presentada en las XXXV *Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp.1-18.). San Juan, Argentina: Universidad Católica de Cuyo, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
- Geba, N. (2015). “Contabilidad social y ambiental y la huella social”. Ponencia presentada en las XXXVI *Jornadas Universitarias de Contabilidad y V Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*, (pp. 1-25). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- Geba, N. y Bifaretti, M., con la colaboración de Sebastián, M. (2015). “El conocimiento y la comunicación de la dimensión natural dentro de una perspectiva de la especialidad contable socio-ambiental”. *Revista Contabilidad y Auditoría*, (41), 69-86.
- Geba, N., Bifaretti, M., y Sebastián, M., con la colaboración de Terrasanta S., Giusio M. y Roellig I. (2015). “El sistema de información contable: Una propuesta de articulación de la dimensión económico-financiera con la social y la ambiental”. Ponencia presentada en el 21° *Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del*

- Área Contable y 11° Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-23). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba, N., con la colaboración de Terrasanta, S. (2016). “Información contable prospectiva para la sustentabilidad: una manera de complementar el conocimiento contable de impactos significativos económico-financieros y socio-ambientales”. Ponencia presentada en las *XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-25). Mar del Plata, Argentina: Universidad Nacional de Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.
- Geba, N. y Bifaretti, M. (2016 a). “Riesgos, activos, pasivos y patrimonio neto sociales y las memorias de sostenibilidad GRI G4: Un estudio de caso”. Ponencia presentada en las *XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-22). Mar del Plata, Argentina: Universidad Nacional de Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.
- Geba, N. y Bifaretti, M. (2016 b). “Especialidad contable socio-ambiental: El marco teórico contable doctrinario-normativo y la sistematización de indicadores de las Memorias de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (G4)”. Ponencia presentada en el *22° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, (pp. 1-23). San Fernando del Valle de Catamarca, Argentina: Universidad Nacional de Catamarca, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Instituto de Investigaciones Contables.
- Geba, N., Catani, M. y Bifaretti, M. (2016). “Contabilidad social y ambiental: aportes del sistema contable de gestión ambiental a la contabilidad patrimonial-financiera”. Trabajo nacional. Ponencia presentada en la *XV Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC)- Organismo de Cooperación y Estudio de la Unión*

- de Universidades de América Latina y el Caribe*, (pp. 1-25). Medellín. Colombia.
- Geba, N., Catani, M., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2016). “Contabilidad socio-ambiental: Una integración conceptual para la sustentabilidad de las organizaciones económicas”. Ponencia presentada en la *V Jornada del Departamento de Contabilidad*, (pp. 1-19). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Contabilidad.
- Geba, N., Catani, M., Bifaretti, M. y Sebastián, M., con la colaboración de Giusio, M., Roellig, I. y Terrasanta S. (2016). “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”. Ponencia presentada en el *12º Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-20). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Geba Adamkova, N., Sebastián Di Paola, M. y Bifaretti Muñiz, M. (2016). “La credibilidad del balance social y el profesional contable”. *Journal of Accounting, Auditing and Business Management. Conferencia Académica Permanente de Investigación Contable, CAPIC. Revista CAPIC REVIEW*, 13 (1), 69-75.
- Geba, N. (2017). “Red conceptual: Disciplina contable y su aplicación en las organizaciones económicas”. Consultado el 20 de abril de 2018 en [//www.au24.econo.unlp.edu.ar/course/view.php?id=19](http://www.au24.econo.unlp.edu.ar/course/view.php?id=19)
- Geba, N. y Bifaretti, M. (2017). “Contabilidad social y ambiental: reflexiones sobre un capital socio-ambiental a mantener como variable del modelo”. Ponencia presentada en las *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-23). Bahía Blanca, Argentina: Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración.
- Geba, N. y Catani, M., con la colaboración de Roellig, I. (2017). “Contabilidad socio-ambiental: los objetivos del desarrollo sus-

- tentable y el alcance del control interno”. Ponencia presentada en las *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-20). Bahía Blanca, Argentina: Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración.
- Geba, N., Catani, M. y Bifaretti, M. (2017). “Contabilidad socio-ambiental: una especialidad que incorpora el desarrollo sustentable”. *Revista Enfoques*, (3), 25-36.
- Geba, N. y Giusio, M. (2017). “Contabilidad social y ambiental: los estándares GRI 2016 y los objetivos del desarrollo sustentable”. Ponencia presentada en las *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, (pp. 1-25). Bahía Blanca, Argentina: Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración.
- Geba, N. (2018 a). “Una Red Conceptual a partir de la clase 15-2”. Consultado el 16 de marzo de 2018 en <https://www.au24.econo.unlp.edu.ar/mod/folder/view.php?id=23528>
- Geba, N. (2018 b). “Imagen: red conceptual: Disciplina contable y su aplicación en las organizaciones económicas”. Consultado el 15 de octubre de 2018 en http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/67171/Documento_completo__incluye_red_conceptual_.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Geba, N. y Catani, M. (2018). “Las redes conceptuales y la enseñanza-aprendizaje de las especialidades contables económico-financiera y socio-ambiental para un desarrollo más sustentable”. Ponencia presentada en el *24º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 14º Simposio Regional de Investigación Contable*, (pp. 1-19). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.
- Gilli, J. (2012). “La comprensión acabada de la RSE implica mirar más allá de la rentabilidad inmediata y apostar a la sustentabilidad de la empresa”. Consultado el 11 de marzo de 2014 en <http://www.ele-ve.com.ar/La-comprension-acabada-de-la-RSE-implica-mi>

rar-mas-alla-de-la-rentabilidad-inmediata-y-apostar-a-la-sustentabilidad-de-la-empresa.html

Gilli, J. (s.f.). “Responsabilidad empresarial y medio ambiente”. Consultado el 26 de enero de 2017 en http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Gilli_Responsabilidad_empresaria.pdf

Global Reporting Initiative (GRI) (2013). “G4 Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad, principios y contenidos básicos”. Consultado el 17 de agosto de 2015 en <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI) (2015 a). “G4 Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad, principios y contenidos básicos, Empowering, Sustainable, Decisions”, Segunda edición de la traducción en español. Consultado el 12 de julio de 2016 en <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI) (2015 b). “G4 Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad, manual de aplicación”. Consultado el 21 de septiembre de 2016 en <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-Two.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI) (2016). “Consolidated Set Of GRI Sustainability Reporting Standards 2016”. Consultado el 16 de febrero de 2017 en <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/consolidated-set-of-gri-standards/>

Global Reporting Initiative (GRI) (2017). “The Future Of Reporting”. Presentación Oficial de los Estándares GRI en Buenos Aires. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Global Reporting Initiative (GRI) (s.f. a). “MAPPING G4 TO THE GRI STANDARDS - COMPLETE (EXCEL)”. Consultado el 2 de junio de 2017 en <https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/mapping-document-complete-excel/>

- Global Reporting Initiative (GRI) (s.f.). “Sustainability Disclosure Database”. Consultado el 3 de noviembre de 2013 en <http://database.globalreporting.org/>.
- Global Reporting Initiative (GRI), Global Sustainability Standards Board (GSSB) (2016). “GRI Standards Download Center - Traducción al Español (Spanish Translations)”. Consultado el 18 de mayo de 2017 en <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Global Reporting Initiative (GRI), (GSSB) (2016). “GRI 101: FUNDAMENTOS, (Spanish Translations)”. Consultado el 14 de septiembre de 2017 en <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Global Reporting Initiative (GRI), United Nation, Global Compact y Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD). (s.f.). “SDG Compass La guía para la acción empresarial en los ODS”. Consultado el 8 de junio de 2017 en http://sdgcompass.org/wpcontent/uploads/2015/12/019104_SDG_Compass_Guide_2015.pdf
- Gobierno de España, Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente (s.f.). “Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambientales: EMAS”. Consultado el 22 de noviembre de 2016 en <http://www.mapama.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-comunitario-de-ecogestion-y-ecoauditoria-emas/>
- González García, F. (1992). “Los mapas conceptuales de J. D. Novak como instrumentos para la investigación en didáctica de las ciencias experimentales”. Consultado el 11 de marzo de 2018 en www.raco.cat/index.php/Ensenanza/article/download/39815/93182
- Hernández Santoyo, A., Pérez León, V. y Alfonso Alemán, J. (2009). “La gestión y el balance social en la Empresa Cooperativa Cu-

vana. Caso de Estudio: CPA 14 de junio” [Versión electrónica]. *Revista Contabilidad y Auditoría*, 15(29), 61-78.

International Accounting Standards Board (IASB) International Financial Reporting Standard (IFRS) (2010). “El marco conceptual para la información financiera”. https://tallerdenicaiep.webnode.cl/_files/200000002-c0050c101e/Marco%20Conceptual%20IFRS.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014). “Norma Internacional de Auditoría Propuesta (NIA) 720 (Revisada) Responsabilidad del auditor con respecto a otra información propuesta de enmiendas consecuentes y adecuadas a otras NIAs”. Consultado el 22 de agosto de 2014 en <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Trans/IAASB-Proposed-ISA-720-April-2014espan1-IMCPacknowledgement.pdf>

International Financial Reporting Standard (IFRS) (2012). “Resumen técnico: el marco conceptual para la información financiera”. Consultado el 1 de octubre de 2015 en <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Marco%20Conceptual.pdf>

International Financial Reporting Standard (IFRS) Foundation (2015). “Proyecto de norma PN/2015/3 marco conceptual para la información financiera”. Consultado el 28 de septiembre de 2015 en http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/June%202015/ES_ED_Conceptual-Framework_MAY-2015.pdf

ISOTools Excellence (s.f.). “Norma ISO 31000: El valor de la gestión de riesgos en las organizaciones”. Consultado el 10 de septiembre de 2016 en <https://www.isotools.org/pdfs-pro/ebook-iso-31000-gestion-riesgos-organizaciones.pdf>

ISOTools Excellence (s.f.). “Responsabilidad Social Corporativa (RSC): Los compromisos de las organizaciones con la sociedad”. Consultado el 15 de febrero de 2017 en <https://www.isotools.org/pdfs-pro/ebook-RSC.pdf>

- Kliksberg, B. (1997). “Hacia una gerencia social eficiente. Algunas cuestiones claves”. *Revista de Administración Pública Uruguaya* (19). Consultado el 29 de septiembre de 2015 en http://www.econo.unlp.edu.ar/uploads/docs/hacia_una_gerencia_social_eficiente_bernardo_kliksberg.pdf
- Lexinómicas (2012). “Contabilidad”. Consultado el 18 de junio de 2014 en <http://www.au24.econo.unlp.edu.ar/mod/glossary/view.php?id=1114&mode=letter&hook=C&sortkey=&sortorder>
- Libera Bonilla, B. (2007). “Impacto, impacto social y evaluación de impacto”. Consultado el 19 de junio de 2016 en http://bvs.sld.cu/revistas/aci/vol15_3_07/aci08307.htm
- Londoño Ciro, L., y Marín Tabares, J. (2002). “Metodología de la investigación holística. Una propuesta integradora desde las sociedades fragmentadas”. *Uni-pluri/versidad*, 2(3). Consultado el 19 de octubre de 2016 en <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/unip/article/view/12229/11094>
- Lugon Auditing Consulting (2015). “Auditoría de Riesgo Operativo”. Consultado el 1 octubre de 2017 en <http://www.lugon-hn.com/auditorias-de-riesgo-operativo/>
- Mantilla, B. (2010). “Aseguramiento: ¿qué es eso?”. Consultado el 26 de noviembre de 2014 en <http://es.scribd.com/doc/200665635/aseguramiento-que-es-eso-pdf>
- Martínez Carazo, P. (2006). “El método de estudio de caso, Estrategia metodológica de la investigación científica”. Consultado el 4 de octubre de 2016 en <http://www.redalyc.org/pdf/646/64602005.pdf>
- Martínez Díaz, M. y Armenteros Vera, I. (2006). “Orígenes y clasificación de la auditoría de la información”. Consultado el 28 de febrero de 2015 en http://bvs.sld.cu/revistas/aci/vol14_5_06/aci17506.htm#cargo.
- Ministerio de Asuntos Exteriores, Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica (MAE) (2001). “Metodología de evaluación de la Cooperación Española”. Con-

- sultado el 23 de junio de 2016 en <https://www.oecd.org/derec/spain/35639065.pdf>
- Monitor Empresarial de Reputación Corporativa (merco) (2016). Página web, consultada el 19 de octubre de 2016 en <http://merco.info/ar/que-es-merco>
- Mora Roa, G., Montes Salazar, C. y Mejía Soto, E. (2011). “Contabilidad internacional y responsabilidad social de las organizaciones”. Consultado el 18 de septiembre de 2015 en www.eumed.net/libros/2011b/949/
- Moreira, M. (2010). “Al final ¿qué es aprendizaje significativo?”. Consultado el 11 de marzo de 2018 en <https://www.if.ufrgs.br/~moreira/alfinal.pdf>
- Moreira, M. (2016). “Subsidios didácticos para el profesor investigador en enseñanza de las ciencias”. Consultado el 15 de marzo de 2018 en <https://www.if.ufrgs.br/~moreira/Subsidios4.pdf>
- Naciones Unidas (2015). “Transformar nuestro mundo: la agenda 2030 para el desarrollo sostenible”. Consultado el 14 de junio de 2017 en <http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/RES/70/1>
- Naciones Unidas (2017). “Desarrollo sostenible”. Consultado el 3 de abril de 2018 en <http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/category/programa-de-desarrollo-sostenible/page/2/>
- Naciones Unidas (s.f. a). “Objetivos de desarrollo sostenible. 17 objetivos para transformar nuestro mundo”. Consultado el 26 de enero de 2017 en <http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>
- Naciones Unidas (s.f. b). “Desarrollo sostenible”. Consultado el 14 de septiembre de 2017 en <http://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml>
- Natural Capital Coalition (2016). “Natural Capital Protocol”. Consultado el 11 de septiembre de 2017 en www.naturalcapitalcoalition.org/protocol

- Norma Internacional de Información Financiera n° 7 (NIIF 7) (s.f.). “Instrumentos financieros: Información a revelar”. Consultado el 21 de septiembre de 2016 en <http://www.normasinternacionales-decontabilidad.es/nic/pdf/niif7.pdf>
- Oficina Internacional del Trabajo (OIT) (s.f.). “Guía para la evaluación de impacto de la formación profesional”. Consultado el 20 de junio de 2016 en <http://guia.oitcinterfor.org/conceptualizacion/que-se-entiende-evaluacion-impacto>
- Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) (s.f.). “Objetivos de desarrollo sostenible para la comunicación y la información”. Consultado el 14 de septiembre de 2017 en <http://es.unesco.org/sdgs/ci>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2012). “Perspectivas ambientales de la OCDE hacia 2050, Consecuencias de la inacción, puntos principales”. Consultado el 15 de junio de 2016 en <https://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49884278.pdf>
- Oxford dictionaries (2015). “Economía”. Consultado el 1 de octubre de 2015 en <http://www.oxforddictionaries.com/es/definicion/espanol/econom%C3%ADa>
- Pahlen Acuña, R., Fronti de García, L., Campo, A., Helouani, R., Chaves, O., y Viegas, J. (2009). *Contabilidad pasado, presente y futuro* (1ra. edición). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Pahlen, R., Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (2011). “Teoría contable y cambio climático”. Ponencia presentada en el *III Congreso Internacional sobre Cambio Climático y Desarrollo Sustentable*, (pp. 1-19). La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata. Comisión internacional de cambio climático y desarrollo sustentable.
- Pérez Porto, J. y Merino, M. (2015). Definición de “Recurso económico”. Consultado el 1 de octubre de 2015 en <https://definicion.de/recursos-economicos/>

- Pérez Porto, J. y Gardey, A. (s. f.). Definición de “Definición de Riesgo social”. Consultado el 21 de septiembre de 2016 en <https://definicion.de/riesgo-social/>
- Plataforma Estatal de Asociaciones del Profesorado de Tecnología (PEAPT) (s.f.). “Qué es la tecnología”. Consultado el 14 de septiembre de 2016 en <http://peapt.blogspot.com.ar/p/que-es-la-tecnologia.html>
- Pierri, N. (2005). “Historia del concepto de desarrollo sustentable”, en Guillermo Foladori y Naína Pierri (Coord.) (2005), ¿Sustentabilidad? Desacuerdos sobre el desarrollo sustentable, Colección América Latina y el Nuevo Orden Mundial. Consultado el 9 de febrero de 2017 en http://www.estudiosdeldesarrollo.mx/leccion_america_latina/sustentabilidad/Sustentabilidad5.pdf
- Presidencia de la Nación, Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales, Naciones Unidas en Argentina (s.f.). “Vinculación de los ODS con objetivos y prioridades de gobierno”. Consultado el 23 de septiembre de 2017 el <http://www.odsargentina.gob.ar/VinculacionODS>
- Pungitore, J. (2003). *Planeamiento económico y financiero en contextos complejos y turbulentos*, Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Red Nacional de Municipios Productivos (2016). “ODS. Manual para la adaptación local”. Consultado el 4 de octubre de 2017 en <http://municipios.produccion.gob.ar/manual-para-la-adaptacion-local-de-los-ods/>
- Schutz, A. (2003). *El Problema de la realidad social. Escritos I*. Buenos Aires, Madrid: Amorrortu Editores.
- Slosse C., Gordicz J. y Gamondés S. (2011). *Auditoría* (2.^a edición). Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.
- Sustainable Development Solutions Network (SDSN) y Bertelsmann Stiftung (2016). “SDG INDEX & DASHBOARDS, A GLOBAL REPORT”. Consultado el 27 de septiembre de 2017 en http://www.sdgindex.org/assets/files/sdg_index_and_dashboards_compact.pdf

- SUST4IN upgrade your sustainability performance (2016). “Publicada la nueva directiva europea sobre la divulgación de información no financiera y diversidad. 12 puntos clave que necesitas saber”, Marcio Viegas, founder & managing director, SUST4IN”. Consultado el 17 de noviembre de 2016 en <http://www.sust4in.com/directiva-2014-95-ue-informacion-no-financiera-y-diversidad.html>
- Thomas, H. (s.f.). “De las tecnologías apropiadas a las tecnologías sociales conceptos / estrategias / diseños / acciones”. Consultado el 14 de septiembre de 2016 en <http://es.scribd.com/doc/237801402/Jornadas-Tecno-Soc-Hernan-Thomas>
- Tua Pereda, J. (2004). “Evolución y situación actual del pensamiento contable”. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* (20), (43-128) oct.-dic./2004. Consultado el 28 de septiembre de 2015 en <http://es.scribd.com/doc/165817145/Contabilidad-e-Historia-Jorge-Tua-Pereda#scribd>
- Unión Europea (2015). “Métodos propuestos para la medición del impacto social, de la Comisión Europea, Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión Unidad C2.2014”. Consultado el 21 de junio de 2016 en http://www.google.com.ar/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiHjqIBgpnPAhWK-f5AKHS6BDblIQFgggMAA&url=http%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Fsocial%2FBlobServlet%3FdocId%3D13401%26langId%3Des&usq=AFQjCNEDqJmdFDGDeUT84noY83VwitI6YQ&sig2=p2OeH1WTQ27E0Lvawh_c6w
- United Nations Global Compact, Global Reporting Initiative, con el apoyo de PwC (s.f.). “Business Reporting on the SDGs, An Analysis of the Goals and Targets” (informes empresariales sobre los SDG, Análisis de las metas y objetivos). Consultado el 21 de septiembre de 2017 en <https://www.globalreportingnews.org>
- Universidad Autónoma de Nayarit (UAM) (2011). “Gaceta uam”. Consultado el 7 de marzo de 2018 en http://www.uan.edu.mx/d/a/udi/PDI_vision_2030.pdf

- Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL) (2013). “Desarrollo sustentable”. Consultado el 3 de octubre de 2017 en <http://sds.uanl.mx/el-concepto-desarrollo-sustentable/>
- Vanclay, F., con la colaboración de Esteves, A., Aucamp, I. y Franks, D. (2015). “Evaluación de impacto social: Lineamientos para la evaluación y gestión de impactos sociales de proyectos. Asociación internacional para la evaluación de impactos”. Consultado el 12 de abril de 2016 en <http://www.iaia.org/uploads/pdf/Evaluacion-Impacto-Social-Lineamientos.pdf>
- Vega de la Cruz, L. y Nieves Julbe, A. (2016). “Control de gestión y control interno: binomio indisoluble en la dirección”. *Revista Espacios*, 37(12) 25. Consultado el 8 de septiembre de 2017 en <http://www.revistaespacios.com/a16v37n12/16371225.html>
- Viegas, J. (2015). “Los estados financieros prospectivos para las decisiones financieras”. Consultado el 25 de agosto de 2016 en <http://www.icpard.org/media/13175210/Los%20estados%20financieros%20prospectivos%20para%20las%20decisiones%20financieras%20-%20Adm%20y%20Finanzas%20CIC%202015.pdf>
- Vilariño, A. (2016). “Reporting de sostenibilidad: los nuevos GRI Standards”. Consultado el 4 de febrero de 2017 en <https://albertvilarino.com/2016/10/19/reporting-sostenibilidad-nuevos-global-reporting-initiative-gri-standards-reporte/>
- Volpentesta, J. (2016). “Confluencia de teorías en torno a la Responsabilidad Social Empresaria (RSE)”. *Ciencias Administrativas, Revista Digital FCE/UNLP*, 4(8), 43-52. Consultado el 4 de febrero de 2017 en <http://revistas.unlp.edu.ar/CADM/article/view/2499/2639>
- World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) (2017). “Social capital protocol, making companies that truly value people more successful”. Consultado el 4 octubre de 2017 en <http://www.wbcd.org/Clusters/Social-Impact/Social-Capital-Protocol/Resources/Social-Capital-Protocol>

- World Economic Forum (2017). “¿Qué países están logrando los objetivos de desarrollo sostenible de la ONU con más rapidez?”. Consultado el 25 de septiembre de 2017 en <https://www.weforum.org/es/agenda/2017/04/que-paises-estan-logrando-los-objetivos-de-desarrollo-sostenible-de-la-onu-con-mas-rapidez/>
- Zanet, F. (s.f.). “Nuevas normas de auditoría: ¿Qué significa hacer un trabajo de aseguramiento? ¿En qué consisten los servicios relacionados?”. Consultado el 24 de noviembre de 2014 en http://www.consejo.org.ar/legalizaciones/files/Normas_de_auditoria_Zanet.pdf

Las autoras

Norma B. Geba

Contadora pública, egresada de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Doctora en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Expositora, autora de libros y de varias publicaciones. Ponente. Docente investigadora categorizada. Evaluadora. Directora de proyectos de investigación contable. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Integrante de la Comisión de Responsabilidad y Balance Social, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Subdirectora de la Revista Proyecciones, versión digital, del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP).

Marcela C. Bifaretti

Contadora pública, egresada de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Magister en Dirección de Empresa (MBA) (FCE-UNLP). Autora de varias publicaciones. Ponente. Docente investigadora categorizada. Co-Directora de proyectos de investigación contable. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Integrante de la Comisión de Responsabilidad y Balance Social, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Miembro de la Comisión Asesora de Contabilidad y Auditoría (CA-CyA), Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Provincia de Buenos Aires.

María Laura Catani

Contadora pública, egresada de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Especialista en Sindicatura Concursal. Doctorando en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Directora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables FCE-UNLP. Profesora titular de Contabilidad I (FCE-UNLP). Ex vicedecana de la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP). Autora de varias publicaciones. Ponente. Expositora. Docente investigadora categorizada. Directora de proyectos de investigación contable.

Mónica P. Sebastián

Contadora pública, egresada de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Docente universitaria autorizada (UNLP). Doctoranda en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Autora de varias publicaciones. Ponente. Evaluadora. Docente investigador categorizado. Directora y Co-Directora de proyectos de investigación contable y de administración. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP).

María G. Giusio

Contadora pública, egresada de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Ha sido colaboradora de Proyecto I+D y becaria del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Co-autora de varias ponencias.

Con esta obra se intenta contribuir con el conocimiento contable de la especialidad social y ambiental con enfoque socio-ambiental y con su aplicación práctica en los sistemas de información contable de las organizaciones económicas.

En aras de aportar para decidir, planificar y controlar con miras hacia un desarrollo más sostenible, o sustentable, se incluyen actualizaciones de conocimientos, pautas, del discurso contable en el marco del enfoque socio-ambiental. Particularmente, contiene desarrollos conceptuales de términos entendidos relevantes como activo socio-ambiental, pasivo socio-ambiental, capital socio-ambiental, proceso contable y sus subprocesos, entre otros.

De considerar a la contabilidad como disciplina científica, y haberla diferenciado de la tecnología y las técnicas contables, se intenta contribuir a comprender al proceso contable como un medio concreto para generar conocimientos socio-ambientales tácitos y explícitos que pueden plasmarse en informes socio-ambientales internos y/o externos, de manera metódica, sistemática, cuantificada, evaluable y comparable.

Se consideran estrategias e instrumentos didácticos para a un aprendizaje significativo de la temática.

Norma Geba

Contadora pública, egresada de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Doctora en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Expositora, autora de libros y de varias publicaciones. Ponente. Docente investigadora categorizada. Evaluadora. Directora de proyectos de investigación contable. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Integrante de la Comisión de Responsabilidad y Balance Social, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Subdirectora de la Revista Proyecciones Digital UNLP-FCE, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.

