

AVANCES EN LA DISCIPLINA CONTABLE: CLASIFICACIÓN, MEDICIÓN Y REGISTRACIÓN DE DATOS FINANCIEROS-SOCIO- AMBIENTALES Y LOS ESTÁNDARES GRI

ÁREA PEDAGÓGICA Y DE INVESTIGACIÓN - 2. INVESTIGACIÓN - 2.1. Avances de la investigación contable en las universidades. Planes de financiamiento

“Norma B. Geba, UNLP., Profesora Adjunta, 31 años”

normageba@econo.unlp.edu.ar

RESUMEN

El presente trabajo se presenta en el área Pedagógica y de Investigación. Se tiene en cuenta que distintas iniciativas nacionales e internacionales promueven el desarrollo sostenible y la emisión de información económica, social y ambiental, cualitativa y cuantitativa en distintas unidades de medida, tanto en la esfera macro como microeconómica. Se rescatan aspectos de la Alianza de Sustentabilidad de los Estados Unidos (2018), del World Economic Forum (2017), la Global Reporting Initiative (GRI), el Pacto Global de Naciones Unidas y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD), FACPCE (2012, 2016) y avances realizados por el equipo de investigación, entre otros.

Surgen diferentes interrogantes, entre ellos: ¿Cómo es posible con los conocimientos de la disciplina contable clasificar y registrar complementariamente los datos socio-ambientales y económico-financieros requeridos por los GSSB Estándares GRI? Si en el marco de las especialidades contables (económico-financiera y socio-ambiental) por medio del proceso contable es viable captar datos económico-financieros y socio-ambientales de contenidos de los Estándares GRI: ¿Cómo pueden las organizaciones económicas operar en el proceso contable contenidos patrimoniales de los informes financieros y de los socio-ambientales (balance sociales, memorias de sostenibilidad)? Se interpreta que aportar especificidades para el subproceso de descripción y explicación cualitativas y cuantitativas, en sus etapas de clasificación (plan de cuentas para la contabilidad financiera y socio-ambiental), medición y registración de datos socio-ambientales de la versión más actual de la guía de la Global Reporting Initiative (GRI) contribuye a operar complementariamente en el proceso contable contenidos patrimoniales de los informes financieros y de los socio-ambientales. Con ello, al reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente y avanzar en la sistematización de otros datos empíricos patrimoniales que puedan complementar los informes financieros con los socio-ambientales para un desarrollo más sustentable.

Son los objetivos específicos: aportar para la clasificación, medición y registración de datos socio-ambientales entendidos relevantes y que permitan brindar al usuario elementos para poder decidir conociendo una posición más integral del ente y beneficiar la adopción de la Responsabilidad Social. Se entiende que el cumplimiento de los mencionados objetivos, impacta positivamente en la comunicación, pudiendo aportar a establecer políticas de gestión más inclusivas para conocer sobre el valor de uso y de no uso de los recursos naturales y sociales.

Se seleccionan de GSSB, Estándares GRI (2016) requerimientos de los seis contenidos temáticos económicos, tres de los contenidos temáticos ambientales y cinco de los contenidos temáticos sociales; y aspectos contables doctrinarios y normativos relevantes y pertinentes, a efectos de actualizar y perfeccionar el enfoque socio-ambiental contable. Se enmarcan conceptos y definiciones contables, constituidos y constituyentes, se efectúan análisis crítico y comparativo, razonamientos deductivos, inductivos y traspolaciones entre lo constituido del proceso contable hacia aspectos del proceso que, sin perder sus características esenciales, puedan contribuir a complementar, diferenciar y sistematizar datos empíricos sobre diversos componentes naturales y sociales en los informes patrimoniales financieros y socio-ambientales, aportar al balance social, gestionar en materia de sustentabilidad empresarial y medir aspectos de la gestión en dimensiones socio-ambientales. Se obtienen resultados e infieren conclusiones.

Es posible concluir que con los conocimientos de la disciplina contable pueden captarse complementariamente datos empíricos económico-financieros (EF) y socio-ambientales (SA) requeridos por los Estándares GRI, luego, clasificarlos considerando cuentas del plan de cuentas con enfoque económico-financiero instrumentado en la organización económica, pero especificando el enfoque contable utilizado. Ello, permite diferenciar a las cuentas por su naturaleza (Activo, Pasivo, Patrimonio Neto, Resultados), la variable temporal (Corriente o No Corriente), y el grado de certeza, respecto del ejercicio económico considerado, para su posterior cuantificación y registración. Integrar los enfoques contables, como en el plan de cuentas desarrollado, puede ser un camino para que las organizaciones económicas, por medio del proceso contable instrumentado, puedan operar complementariamente datos diferenciado contenidos patrimoniales de sus variaciones y emitir informes financieros y socio-ambientales (balance sociales, memorias de sostenibilidad) que los distinguan, permitiendo reconocer, con su relación expresa, las ventajas competitivas que algunos recursos naturales y sociales aportan al aumento del patrimonio del ente.

PALABRAS CLAVE: Información contable - Proceso contable - Datos financieros - Datos socio-ambientales.

I. Introducción

Distintas iniciativas nacionales e internacionales promueven el desarrollo sostenible y la emisión de información económica, social y ambiental, cualitativa y cuantitativa, en distintas unidades de medida, tanto en la esfera macro como microeconómica. Para el World Economic Forum (2017), es el propósito final de los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS), los cuales sustituyen a los Objetivos de Desarrollo del Milenio en 2015, “acabar con la pobreza, proteger el planeta y garantizar la prosperidad para todos.” (Sustainable Development Solutions Network - DSN - a Global Initiative for the United Nations y Bertelsmann Stiftung, 2016, p. 17). Los ODS tienen diecisiete objetivos que, en su conjunto, contienen ciento sesenta y nueve metas.

Desde la Alianza de Sustentabilidad de los Estados Unidos (2018), se rescata: “La capacidad de recopilar, analizar, almacenar, compartir e integrar más rápidamente conjuntos de datos heterogéneos mejorará enormemente la comprensión de los problemas complejos y, en última instancia, llevará al uso generalizado de enfoques de gestión basados en datos en tiempo casi real.” Si bien desde Social & Human Capital Coalition se está trabajando en una nueva edición del Protocolo, en un estudio preliminar sobre la primera edición se ha interpretado “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.” (Geba y Bifaretti, 2017, p. 11). 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.” Además 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 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.” Se entiende que “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).” (pp. 11,12).

Se interpreta 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).” Los impactos en el capital social se pueden describir “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.” (p. 12). Entre las palabras clave brindadas se ha comprendido:

“*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 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.” (p. 12).

Se ha interpretado 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.” Que la “creciente necesidad de conservar y mejorar el capital natural... ya que estamos agotando los recursos naturales de una manera más rápida a la capacidad de la tierra para reponerlos”, se encuentra bien documentada. El Protocolo se centra en mejorar la toma de decisiones internas y no incluye ni recomienda explícitamente herramientas o metodologías. 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.” El Protocolo “proporciona un proceso estandarizado... 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.” (p. 19).

“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: Valuación 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; Recursos naturales, 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.” (pp. 19, 20).

Se ha concluido “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).” Que, “desde la especialidad contable socio-ambiental el Patrimonio Neto socio-ambiental incluiría un capital socio-ambiental mínimo a mantener... teniendo en cuenta características del ente y su contexto”, el cual “puede ser inclusivo del compromiso organizacional con las metas de los ODS, y los resultados positivos y negativos generados y acumulados por la organización.” (pp. 20, 21).

“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.” (p. 21).

Desde la Global Reporting Initiative (GRI), el Pacto Global de Naciones Unidas y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD), se ha analizado una guía para la acción empresarial en los ODS, SDG Compass, en la cual, entre otras cuestiones, se expresa,

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). Se manifiesta que los “ODS integran los aspectos económicos, sociales y ambientales, y trabajan juntos para lograr un desarrollo sostenible en todas sus dimensiones. Como tal, 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).

En la República Argentina, según la Resolución Técnica (RT) N° 36 “Normas Contables Profesionales: Balance Social”, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE, 2012), “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). 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). 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...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, que expresa: “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).

Geba y Giusio (2017) seleccionan y analizan los ODS, una tabla que muestra “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.” (p. 6). El desarrollo realizado les ha permitido 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.” (p. 23).

Ante lo precedentemente expresado, entre otros, surgen diferentes interrogantes. Entre ellos: ¿Cómo es posible con los conocimientos de la disciplina contable clasificar y registrar complementariamente los datos socio-ambientales y económico-financieros requeridos por los GSSB Estándares GRI? Si en el marco de las especialidades contables (económico-financiera y socio-ambiental) por medio del proceso contable es viable captar datos económico-financieros y socio-ambientales de contenidos de los Estándares GRI: ¿Cómo pueden las organizaciones económicas operar en el proceso contable contenidos patrimoniales de los informes financieros y de los socio-ambientales (balance sociales, memorias de sostenibilidad)? Se interpreta que aportar especificidades para el subproceso de descripción y explicación cualitativas y cuantitativas, en sus etapas de clasificación (plan de cuentas para la contabilidad financiera y socio-ambiental), medición y registración de datos socio-ambientales de la versión más actual de

la guía de la Global Reporting Initiative (GRI) contribuye a operar complementariamente en el proceso contable contenidos patrimoniales de los informes financieros y de los socio-ambientales. Con ello, al reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente y avanzar en la sistematización de otros datos empíricos patrimoniales que puedan complementar los informes financieros con los socio-ambientales para un desarrollo más sustentable.

II. Objetivos

Es el objetivo general contribuir con el conocimiento contable patrimonial financiero, socio-ambiental y, por ende, de gestión de los recursos naturales y sociales, sus variaciones patrimoniales modificativas y su impacto en la información contable. Dicho objetivo contribuye a plantear la utilidad del reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales y sociales pueden aportar al aumento del patrimonio del ente.

Constituyen objetivos específicos: aportar para la clasificación, medición y registración de datos socio-ambientales entendidos relevantes y que permitan brindar al usuario elementos para poder decidir conociendo una posición más integral del ente y beneficiar la adopción de la Responsabilidad Social. Se entiende que el cumplimiento de los mencionados objetivos, impacta positivamente en la comunicación, pudiendo aportar a establecer políticas de gestión más inclusivas para conocer sobre el valor de uso y de no uso de los recursos naturales y sociales.

III. Metodología

Se seleccionan de GSSB, Estándares GRI (2016) requerimientos de los seis contenidos temáticos económicos, tres de los contenidos temáticos ambientales y cinco de los contenidos temáticos sociales, y desarrollos contables, relevantes y pertinentes, a efectos de actualizar y perfeccionar el enfoque socio-ambiental contable. Se enmarcan conceptos y definiciones contables, constituidos y constituyentes, tales como contabilidad, enfoques contables, proceso contable, clasificación, plan de cuentas, medición, registración, Activo, Pasivo, Patrimonio Neto económico-financiero y social y ambiental y capital socio-ambiental, entre otros. Se efectúan análisis crítico y comparativo, razonamientos deductivos, inductivos y traspolaciones hacia aspectos del proceso que, sin perder sus características esenciales, puedan contribuir a complementar, diferenciar y sistematizar datos empíricos sobre diversos componentes naturales y sociales, aportar al balance social, gestionar en materia de sustentabilidad empresarial y medir aspectos de la gestión en dimensiones socio-ambientales. Se obtienen resultados e infieren conclusiones.

IV. Marco teórico

Se “considera a la contabilidad como una disciplina científica, social, factual que permite contribuir al bienestar de la sociedad. A través de sus conocimientos, es posible transmitir información auditable sobre parte de la realidad socio-ambiental de las organizaciones a un momento y lugar determinados, tanto hacia el interior de las mismas como hacia su contexto.” (Pahlen Acuña, Geba, Bifaretti y Sebastián, 2011, p. 5). En contabilidad, como disciplina científica, su “fin último” 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, p. 110).

Para obtener y brindar conocimientos de manera comunicable, por medio de informes internos y externos al ente emisor, “la disciplina contable posee en su dimensión abstracta, o marco teórico conceptual, un conjunto de conceptos, definiciones, juicios y raciocinios genéricos interrelacionados” y en “su dimensión concreta, el proceso contable, instrumentado en el sistema de información contable de las organizaciones (SIC), [que] permite articular el marco teórico con la práctica organizacional.” (Pahlen Acuña, Geba, Bifaretti y Sebastián, 2011, p. 5). El marco teórico conceptual, dentro de un marco ético, incluye e interrelaciona un marco teórico doctrinario y un marco normativo (tecnología contable). En dicho marco teórico se incluyen, o deberían incluirse, conceptos y definiciones sobre su objeto y enfoque de estudio, el proceso contable, las técnicas utilizadas, la documentación fuente y de respaldo, los informes contables y características de la información contable, entre otros, que conforman el universo de su discurso, y que permiten su operacionalización de manera homogénea en las organizaciones económicas.

Los contenidos genéricos de la dimensión abstracta de la disciplina permitirían considerar un enfoque (o especialidad contable) económico-financiero y uno socio-ambiental. Es el “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, p. 9). Es la “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). El enfoque económico-financiero y el enfoque socio-ambiental pueden complementarse para obtener por medio de un adecuado proceso conocimientos cualitativos y cuantitativos comunicables referidos al patrimonio de las organizaciones económicas y a impactos socio-ambientales, expresados en diferentes unidades de medida y capitales.

De integrar distintos procesos que conforman el proceso contable en un proceso contable más abarcador, que los contiene y relaciona, a partir de García Casella (1998), el proceso contable se compone de, al menos, tres sub-procesos 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, p. 12). En el “Subproceso de descripción [y explicación] cualitativa y cuantitativa (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes”, se encontrarían las etapas de: captación, clasificación, medición y registración, instrumentadas metódicamente.

En la etapa de captación, se captan datos empíricos referidos a hechos, actos y fenómenos que conforman los elementos que constituyen el patrimonio inicial de los entes y, luego, los que lo modifican o pueden modificarlo, ya sea cualitativamente o cuantitativamente, considerando el modelo de devengo o devengado y su perfeccionamiento en el ejercicio desde el punto de vista jurídico o, que iniciados en el ejercicio, tienen una probable o posible perfección. En la etapa de clasificación, según determinadas características identitarias del ente, se distinguen y, luego, por medio de cuentas se agrupan elementos homogéneos componentes de su patrimonio (Activo, Pasivo y Patrimonio Neto), diferenciando sus variaciones cuantitativas cuando se generan por resultados (Resultado Positivo y Resultado Negativo), por relaciones con sus propietarios y por riesgos probables. También se distinguen distintos bienes de terceros que, en tenencia o gestión

del ente, pueden modificar su patrimonio. Además, en las cuentas se consideran la variable temporal y, por su extensión, distintos grados de análisis. Para clasificar se rescata:

Tabla N° 1: Disciplina contable: Activo

Enfoque económico-financiero \longleftrightarrow Enfoque socio-ambiental		
Económico-Financiero	Ambiental-natural	Social-sociedad
<p>Activo Económico-financiero:</p> <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>Activo Natural:</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>Activo Social:</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: Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016, Noviembre).

Tabla N° 2: Disciplina contable: Inversiones, Activos Intangibles y Bienes de Uso



<p>Económico-Financiero ACTIVO ECONÓMICO-FINANCIERO Inversiones: 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 terceros, 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>Ambiental-Natural ACTIVO AMBIENTAL-NATURAL Inversiones ambientales o naturales "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>Social-Sociedad ACTIVO SOCIAL Inversión social, en capacitación y educación "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: Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016, Noviembre).

Tabla N° 3: Disciplina contable: Pasivo

Enfoque económico-financiero ↔ **Enfoque socio-ambiental**

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).

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.

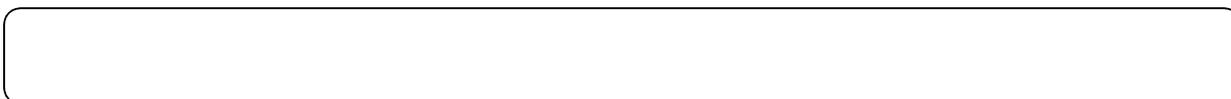
Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios... de rescatar que en el marco del desarrollo sustentable se 'apunta' a minimizar el pasivo ambiental o, por lo menos a evitar que se incremente, el pasivo ambiental podría estar generado por [obligaciones normativas o compromisos asumidos para evitar 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 [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).

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).

Fuente: Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016, Noviembre).

Tabla N° 4: Disciplina contable: Patrimonio, Patrimonio Neto, Resultados



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).

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).

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).

"Resultado natural del período: 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.

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).

"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]...

Gastos naturales: disminuciones del patrimonio neto natural relacionadas de manera menos directa que los costos" consumidos... (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p. 18).

Costo Natural consumido: resultados negativos directamente relacionados con los ingresos naturales.

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).

"Resultado social del período: podría generarse por aumento o disminución del patrimonio social no originado en las relaciones del ente con sus propietarios." (p., 18).

Fuente: Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016, Noviembre).

Respecto al Capital socio-ambiental, Geba y Bifaretti (2017) han concluido 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)." Que "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." (pp. 20, 21).

"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.” (p. 21).

Las cuentas utilizadas por el ente se encuentran metódicamente ordenadas en el plan de cuentas. Según Pahlen Acuña y otros (2011), el plan de cuentas “constituye una estructura organizada del conjunto de las cuentas disponibles. Se trata de una herramienta de fundamental importancia en el proceso de sistematización de la incorporación de datos provenientes de las operaciones realizadas por el ente y de los hechos económicos que afectan su patrimonio” (p. 23) En cuanto a su contenido, “deberían separarse dos conceptos: a) los nombre de las cuentas; b) la codificación de las cuentas.” (p.23).

Para la denominada etapa de medición (correlacionada con clasificación) se selecciona una unidad de medida convencional y se la compara con la cantidad del elemento o circunstancia a medir. Para registrar contablemente se realizan anotaciones secuenciales de los datos (cualitativos y cuantitativos) en registros (temáticos o no) por medio de las cuentas pertinentes, respetando las relaciones entre las variables que integran el patrimonio, luego, sus variaciones ciertas, probables y posibles.

V. Desarrollo

Se seleccionan requerimientos de los siguientes contenidos temáticos, excluyéndose los enlaces internos, y se desarrollan aspectos del proceso contable que puedan contribuir a complementar, diferenciar y sistematizar datos empíricos sobre los mismos.

V.1 Selección de Contenidos Temáticos de Global Sustainability Standards Board (GSSB), Global Reporting Initiative (GRI). (2016)

- *Contenidos Temáticos económicos*: los seis (6) contenidos temáticos económicos son:

GRI 201: Desempeño económico, 201-1 *Valor económico directo generado y distribuido*, debe presentarse: “a. El valor económico generado y distribuido (VEGD) de forma acumulada, incluidos los componentes básicos para las operaciones globales de la organización que figuran a continuación”. “Si los datos se presentan sobre la base de efectivo (caja), se debe informar de la justificación de esta decisión, además de los siguientes componentes básicos”-: “i. Valor económico directo generado: ingresos”; “ii. Valor económico distribuido: costes operacionales, salarios y beneficios de los empleados, pagos a proveedores de capital, pagos al gobierno (por país) e inversiones en la comunidad”; “iii. Valor económico retenido: `el valor económico directo generado´ menos `el valor económico distribuido´.” “b. Cuando sea significativo, se informa del VEGD por separado a nivel nacional, regional o de mercado y de los criterios utilizados para definir la significación.” La “organización informante debe recopilar, si procede, el VEGD de los datos que figuran en la declaración financiera o de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (PyG), auditada de la organización o en sus cuentas de gestión auditadas internamente.”. 201-2 *Implicaciones financieras y otros riesgos y oportunidades derivados del cambio climático*, debe

informarse: “a. Los riesgos y oportunidades derivados del cambio climático que tienen potencial para generar cambios sustanciales en las operaciones, los ingresos o los gastos” debiendo incluir: “i. una descripción del riesgo o de la oportunidad y su clasificación como físico, regulatorio o de cualquier otro tipo”; “ii. una descripción del impacto relacionado con el riesgo o la oportunidad”; “iii. las implicaciones financieras del riesgo o la oportunidad antes de tomar medidas”; “iv. los métodos utilizados para gestionar el riesgo o la oportunidad”; “v. los costes de las acciones tomadas para gestionar el riesgo o la oportunidad.” Cuando “no tiene establecido un sistema para calcular las implicaciones financieras o los costes o para hacer previsiones de ingresos, la organización informante debe informar de sus planes y del plazo para desarrollar los sistemas necesarios.” *201-3 Obligaciones del plan de beneficios definidos y otros planes de jubilación*, debe presentarse la siguiente información: “a. Si los recursos generales de la organización hacen frente a las obligaciones del plan de pensiones, el valor estimado de dichas obligaciones”; “b. Si existe un fondo distinto para pagar las obligaciones del plan de pensiones: “i. hasta qué punto se estima que las obligaciones del programa quedarán cubiertas por los activos que se han reservado para ello”; “ii. la base para llevar a cabo la estimación”; “iii. cuándo se hizo la estimación”; “c. Si el fondo destinado a pagar las obligaciones del plan de pensiones no es suficiente, se debe explicar la estrategia que ha utilizado el empleador para conseguir una cobertura total y el plazo, si existe, en el que el empleador espera lograr la cobertura total”; “d. El porcentaje del salario con el que contribuye el empleado o el empleador”; “e. El nivel de participación en los planes de retiro, como la participación en programas obligatorios o voluntarios, programas regionales o nacionales o programas con un impacto financiero.” Y, *201-4 Asistencia financiera recibida del gobierno*, debe informarse: “a. El valor monetario total de la asistencia financiera que recibe la organización de cualquier gobierno durante el periodo objeto del informe, incluidos: i. desgravaciones fiscales y créditos fiscales”; “ii. Subsidios”; “iii. subvenciones para inversiones, subvenciones para investigación y desarrollo y otros tipos de subvenciones relevantes”; “iv. Premios”; “v. exención del pago de regalías”; “vi. asistencia financiera de las agencias de crédito a la exportación (ECA); “vii. incentivos financieros”; “viii. otros beneficios financieros proporcionados o que puedan ser proporcionados por algún gobierno para alguna operación”; “b. La información incluida en la 201-4-a por país”; y “c. Si algún gobierno está presente en la estructura accionarial y en qué grado lo está.” Debe identificarse “el valor monetario de la asistencia financiera recibida del gobierno a través de una aplicación coherente de los principios de contabilidad generalmente aceptados.” (Global Sustainability Standards Board, GRI, 2016 b, pp. 95, 98, 100, 101).

GRI 202: Presencia en el mercado, *202-1 Ratio del salario de categoría inicial estándar por sexo frente al salario mínimo local*, debe informarse: “a. Cuando una proporción significativa de los empleados recibe su salario en función de las reglas sobre salarios mínimos, se debe informar del ratio del salario de categoría inicial por sexo en las ubicaciones con operaciones significativas y el salario mínimo”; “b. Cuando una proporción significativa de los trabajadores... que llevan a cabo las actividades de la organización recibe su salario en función de las reglas sobre salarios mínimos, se describen las medidas tomadas para determinar si a estos trabajadores se les paga por encima del salario mínimo”; “c. Si el salario mínimo local no existe o es variable en las ubicaciones con operaciones significativas por sexo. En caso de que sea posible usar diferentes mínimos como referencia, se debe informar del salario mínimo que se utiliza”; y “d. La definición utilizada para `las ubicaciones con operaciones significativas`.” Y, *202-2 Proporción de altos ejecutivos contratados de la comunidad local* (debe informarse: “a. El porcentaje de altos ejecutivos de las ubicaciones con operaciones significativas contratados en la comunidad local”; “b. La definición de `altos ejecutivos`”; “c. La definición geográfica de la organización para `local`”; y “d. La definición utilizada para `las ubicaciones con operaciones significativas`.” Debe calcularse el porcentaje usando los datos de los empleados a jornada completa. (pp. 109, 111).

GRI 203: Impactos económicos indirectos, 203-1: *Inversiones en infraestructuras y servicios apoyados*, debe informarse: “a. El grado de desarrollo de las inversiones significativas en infraestructuras y servicios de apoyo públicos”; “b. Los impactos actuales o previstos en las comunidades y las economías locales, incluidos los impactos positivos y negativos cuando proceda”; y “c. Si estas inversiones y servicios son arreglos comerciales, en especie o pro bono.” “Dichas inversiones pueden incluir redes de transporte, servicios públicos, instalaciones sociales para la comunidad, centros sanitarios y de bienestar y centros deportivos. Junto con las inversiones en sus propias operaciones, esta es una medida de la contribución de capital de la organización a la economía.” Y, *203-2: Impactos económicos indirectos significativos*, debe informarse: “a. Ejemplos de impactos económicos indirectos significativos (positivos y negativos) identificados por la organización” y “b. La importancia de los impactos económicos indirectos en el contexto de benchmarks externos y de las prioridades de los grupos de interés, como los estándares, protocolos y agendas políticas nacionales e internacionales.” Se ejemplifica como “impactos económicos indirectos significativos, tanto positivos como negativos” a: “los cambios en la productividad de organizaciones, sectores o la economía en general... p. ej., a través de la adopción de tecnologías de la información”; “el desarrollo económico de zonas de gran pobreza... p. ej., los cambios en el número total de personas dependientes que cuentan con los ingresos procedentes de un solo empleo”; “los impactos económicos derivados de la mejora o el deterioro de las condiciones sociales o ambientales... p. ej., cambiar el mercado laboral en una zona de antiguas granjas que pasaron a ser grandes plantaciones, o los impactos económicos de la contaminación”; “la disponibilidad de productos y servicios para las personas con ingresos bajos ... p. ej., precios preferentes para los fármacos, lo que contribuye a que la población esté más sana y pueda participar de forma más activa en la economía, o las estructuras de precios que exceden la capacidad económica de las personas con ingresos bajos”; “la mejora de las habilidades y los conocimientos en una comunidad profesional o una ubicación geográfica...p. ej., cuando los cambios en las necesidades de una organización atraen a más trabajadores cualificados a una zona y estos, a su vez, impulsan la necesidad local de nuevas instituciones de aprendizaje”, otros. (pp. 119, 120).

GRI 204: Prácticas de adquisición, 204-1 *Proporción de gasto en proveedores locales*, debe informarse: “a. El porcentaje del presupuesto de adquisiciones de ubicaciones con operaciones significativas que se emplea en proveedores de la localidad de la operación... como el porcentaje de productos y servicios que se compra a nivel local”; “b. La definición geográfica de la organización para `local`”; y “c. La definición utilizada para `ubicaciones con operaciones significativas`”. Se deberían “calcular los porcentajes en función de las facturas o las reservas hechas durante el periodo objeto del informe”. (p. 128).

GRI 205: Anticorrupción, 205-1 *Operaciones evaluadas para riesgos relacionados con la corrupción*, debe informarse: “a. El número total y el porcentaje de operaciones evaluadas en relación con los riesgos relacionados con la corrupción”; y “b. Los riesgos significativos relacionados con la corrupción e identificados mediante la evaluación del riesgo.” *205-2* *Comunicación y formación sobre políticas y procedimientos anticorrupción*, debe informarse: “a. El número total y el porcentaje de miembros del órgano de gobierno a quienes se haya comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, desglosados por región”; “b. El número total y el porcentaje de empleados a quienes se haya comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, desglosados por categoría laboral y región”; “c. El número total y el porcentaje de socios de negocio a quienes se haya comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, desglosados por tipo de socio de negocio y región. Describir si las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización se

han comunicado a alguna otra persona u organización”; “d. El número total y el porcentaje de miembros del órgano de gobierno que haya recibido formación sobre anticorrupción, desglosados por región”; y “e. El número total y el porcentaje de empleados que haya recibido formación sobre anticorrupción, desglosados por categoría laboral y región.” Y, *205-3 Casos de corrupción confirmados y medidas tomadas*, debe informarse: “a. El número total y la naturaleza de los casos de corrupción confirmados”; “b. El número total de casos confirmados en los que se haya despedido a algún empleado por corrupción o se hayan tomado medidas disciplinarias al respecto”; “c. El número total de casos confirmados en los que se hayan rescindido o no se hayan renovado contratos con socios de negocio por infracciones relacionadas con la corrupción”; y “d. Los casos jurídicos públicos relacionados con la corrupción interpuestos contra la organización o sus empleados durante el periodo objeto del informe y los resultados de esos casos.” (pp. 136, 137, 138).

GRI 206: Competencia desleal, *206-1 Acciones jurídicas relacionadas con la competencia desleal y las prácticas monopólicas y contra la libre competencia*, debe informarse: “a. El número de acciones jurídicas pendientes o finalizadas durante el periodo objeto del informe con respecto a la competencia desleal y las infracciones de la legislación aplicable en materia de prácticas monopólicas y contra la libre competencia en las que se haya identificado que la organización ha participado”; “b. Los principales resultados de las acciones jurídicas finalizadas, incluidas decisiones o sentencias.” Esta información se relaciona “con las acciones jurídicas iniciadas a tenor de lo dispuesto en las legislaciones nacionales o internacionales dirigidas a regular la competencia desleal y las prácticas monopólicas y contra la libre competencia.” (p. 146).

- *Contenidos temáticos ambientales*: se consideran los siguientes contenidos temáticos:

GRI 301: Materiales, *301-1 Materiales utilizados por peso o volumen*, debe informarse: “a. El peso o el volumen total de los materiales usados para producir y envasar los principales productos y servicios de la organización durante el periodo objeto del informe, por: i. materiales no renovables utilizados; y ii. materiales renovables utilizados”). *301-2 Insumos reciclados*, debe informarse: “porcentaje de insumos reciclados utilizados para fabricar los principales productos y servicios de la organización”). Y, *301-3 Productos reutilizados y materiales de envasado*, debe informarse: “a. porcentaje de productos y materiales de envasado recuperados para cada categoría de producto; y b. Cómo se han recabado los datos destinados a este contenido.” (pp. 154, 155, 156).

GRI 302: Energía, *302-1 Consumo energético dentro de la organización*, debe informarse: “a. El consumo total de combustibles procedentes de fuentes no renovables dentro de la organización en julios o múltiplos, incluidos los tipos de combustibles utilizados”; “b. El consumo total de combustibles procedentes de fuentes renovables dentro de la organización en julios o múltiplos, incluidos los tipos de combustibles utilizados”; “c. En julios, vatios-hora o múltiplos, el total del”: “i. consumo de electricidad, ii. consumo de calefacción”, “iii. consumo de refrigeración”, “iv. consumo de vapor”; “d. En julios, vatios-hora o múltiplos, el total de”: “i. la electricidad vendida”, “ii. la calefacción vendida”, “iii. la refrigeración vendida”, “iv. el vapor vendido”; “e. El consumo total de energía dentro de la organización, en julios o múltiplos”; “f. Los Estándares, las metodologías, los supuestos o las herramientas de cálculo utilizados”; “g. La fuente de los factores de conversión utilizados.” *302-2 Consumo energético fuera de la organización*, debe informarse: “a. El consumo energético fuera de la organización, en julios o múltiplos”; “b. Los Estándares, las metodologías, las suposiciones o las herramientas de cálculo utilizados”; “c. La fuente de los factores de conversión utilizados.” Se mencionan entre las categorías y actividades de la organización para calcular o estimar la cantidad de la energía consumida: Categorías de

actividades corriente arriba “1. Artículos y servicios adquiridos”; “2. Bienes de capital”; “3. Actividades relacionadas con el combustible y la energía” -no consideradas en el Contenido 302-1-; “4. Transporte y distribución corriente arriba”; “5. Residuos generados en las operaciones”; “6. Viajes de negocios”; “7. Desplazamientos al trabajo de los empleados”; “8. Activos arrendados corriente arriba” y “Otras actividades corriente arriba”; Categorías de actividades corriente abajo: “9. Transporte y distribución corriente abajo”; “10. Procesamiento de los productos vendidos”; “11. Uso de los productos vendidos”; y “12. Tratamiento de final de vida útil de los productos vendidos”, entre otros. *302-3 Intensidad energética*, se debe presentar: “a. El ratio de intensidad energética de la organización”; “b. Los parámetros (denominador) específicos que se hayan seleccionado para calcular el ratio”; “c. Los tipos de energía incluidos en el ratio de intensidad” como “combustible, electricidad, calefacción, refrigeración, vapor o todos”; y “d. Si el ratio abarca el consumo energético dentro de la organización, fuera de ella o ambos.” Debería desglosarse el ratio de intensidad energética por “unidad o instalación de negocio”; “país”; “tipo de fuente” como fuentes no renovables y fuentes renovables; y “tipo de actividad.” *302-4 Reducción del consumo energético*, debe presentarse: “a. La reducción de consumo energético lograda como resultado directo de las iniciativas de conservación y eficiencia, en julios o múltiplos”; “b. Los tipos de energía incluidos en dicha reducción” como “combustible, electricidad, calefacción, refrigeración, vapor o todos”; “c. La base del cálculo de la reducción del consumo energético, como el año base o la línea base, incluida la justificación de la selección” y “d. Los Estándares, las metodologías, las suposiciones o las herramientas de cálculo utilizados.” Y, *302-5 Reducción de los requerimientos energéticos de productos y servicios*, debe presentarse: “a. Las reducciones de los requerimientos energéticos de los productos y servicios vendidos logradas durante el periodo objeto del informe, en julios o múltiplos”; “b. La base del cálculo de la reducción del consumo energético, como el año base o la línea base, incluida la justificación de la selección”; y “c. Los Estándares, las metodologías, las suposiciones o las herramientas de cálculo utilizados.” “Los patrones de consumo pueden incluir, por ejemplo, un uso energético un 10 % inferior por cada 100 km recorridos o por unidad de tiempo (hora, día laboral medio).” (pp. 163, 165, 168, 169).

GRI 303: Agua, *303-1 Extracción de agua por fuente*, debe presentarse: “a. El volumen total de agua extraída, desglosado por las siguientes fuentes: i. aguas superficiales, incluida el agua de humedales, ríos, lagos y océanos; ii. Aguas subterráneas; iii. agua de lluvia recogida y almacenada directamente por la organización; iv. aguas residuales de otra organización; v. suministros municipales de agua u otros servicios hídricos públicos o privados”; y “b. Los Estándares, las metodologías y las suposiciones utilizados.” Debería: “incluir la captación de agua de refrigeración”; “indicar si los cálculos se han estimado, modelado u obtenido mediante mediciones directas”; “si se han utilizado estimaciones o modelos, indicar los métodos de estimación o modelaje empleados.” *303-2 Fuentes de agua significativamente afectadas por la extracción de agua*, debe presentar: “a. El número total de fuentes de agua significativamente afectadas por la extracción por tipo: i. el tamaño de la fuente de agua; ii. si dicha fuente forma parte de un área protegida a nivel nacional o internacional; iii. el valor para la biodiversidad”- “como la diversidad y el endemismo de las especies y el número total de especies protegidas”-; “iv. el valor o la importancia de la fuente de agua para las comunidades locales y los pueblos indígenas” y “b. Los Estándares, las metodologías y las suposiciones utilizados.” Debe “indicar las fuentes de agua significativamente afectadas por la extracción que satisfagan uno o más de los siguientes criterios”: “extracciones por un valor promedio del cinco por ciento o más del volumen medio anual de la masa de agua”; “extracciones de masas de agua clasificadas por profesionales como especialmente sensibles por su tamaño, función o condición como raras, amenazadas o en peligro, o que sirvan de apoyo a determinadas especies de plantas o animales en peligro”; “toda extracción de un humedal que figure en la lista de la Convención de Ramsar o de cualquier otro área de conservación reconocido a nivel nacional o internacional,

independientemente de la tasa de extracción”; “indicación de que la fuente de agua tiene un gran valor para la biodiversidad, ya sea por la diversidad y el endemismo de las especies o por el número total de especies protegidas”; y “se ha identificado que la fuente de agua tiene un gran valor o importancia para las comunidades locales y los pueblos indígenas.” Y, *303-3 Agua reciclada y reutilizada*, debe presentar: “a. El volumen total de agua reciclada y reutilizada por la organización”; “b. El volumen total de agua reciclada y reutilizada expresado como porcentaje de la extracción total de agua, como se indica en el Contenido 303-1” y “c. Los Estándares, las metodologías y las suposiciones utilizados.” Se ejemplifica en m³. (pp. 177, 178, 179).

- *Contenidos temáticos sociales*: se seleccionan los siguientes contenidos temáticos:

GRI 401: Empleo, *401-1 Nuevas contrataciones de empleados y rotación de personal*, debe informarse: “a. El número total y la tasa de nuevas contrataciones de empleados durante el periodo objeto del informe, por grupo de edad, sexo y región” y “b. El número total y la tasa de rotación de personal durante el periodo objeto del informe, por grupo de edad, sexo y región.” Debe usarse “la cifra total de empleados al final del periodo objeto del informe para calcular las tasas de nuevas contrataciones de empleados y rotación de personal.” *401-2 Beneficios para los empleados a tiempo completo que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales*, debe informarse: “a. Los beneficios estándar para los empleados a jornada completa de la organización, pero que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales, en función de las instalaciones con operaciones significativas... incluyen, como mínimo: i. seguro de vida; ii. asistencia sanitaria; iii. cobertura por incapacidad e invalidez; iv. permiso parental; v. provisiones por jubilación; vi. participación accionaria; vii. otros”; y “b. La definición utilizada para ‘instalaciones con operaciones significativas’”. Deben excluirse “los beneficios en especie, como la existencia de instalaciones deportivas o de atención infantil, comidas gratuitas durante las horas de trabajo y programas similares de bienestar para los empleados.” Y, *401-3 Permiso parental*, debe informarse: “a. El número total de empleados que han tenido derecho a permiso parental, por sexo”; “b. El número total de empleados que se han acogido al permiso parental, por sexo”; “c. El número total de empleados que han regresado al trabajo en el periodo objeto del informe después de terminar el permiso parental, por sexo”; “d. El número total de empleados que han regresado al trabajo después de terminar el permiso parental y que seguían siendo empleados 12 meses después de regresar al trabajo, por sexo”; y “e. Las tasas de regreso al trabajo y de retención de empleados que se acogieron al permiso parental, por sexo.” (pp. 250, 251, 252).

GRI 402: Relaciones trabajador empresa, *402-1 Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales*, debe informarse: “a. El número mínimo de semanas de aviso que se suele dar a los empleados y sus representantes antes de la aplicación de cambios operacionales significativos que podrían afectarles de forma considerable”; “b. Para las organizaciones con acuerdos de negociación colectiva, si el plazo de aviso y las disposiciones para la consulta y negociación se especifican en los acuerdos colectivos.” (p. 260).

GRI 403: Salud y seguridad en el trabajo, *403-1 Representación de los trabajadores en comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad*, debe informarse: “a. El nivel al que los comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad funcionan dentro de la organización”; “b. El porcentaje de trabajadores cuyo trabajo o lugar de trabajo sea objeto de control por parte de la organización y que estén representados por comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad”; *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, debe informarse: “a. Los tipos de accidentes, la tasa de frecuencia de accidentes (TFA), la tasa de incidencia de enfermedades profesionales (TIEP), la tasa de días perdidos (TDP), la tasa de absentismo laboral (TAL) y las muertes por accidente laboral o enfermedad profesional para todos los empleados, desglosados por: i. región; ii. Sexo”; “b. Los tipos de accidentes, la tasa de frecuencia de accidentes (TFA) y las muertes por accidente laboral o enfermedad profesional para todos los trabajadores (excluidos los empleados) cuyo trabajo o lugar de trabajo sea objeto de control por parte de la organización, desglosados por: i. región; ii. Sexo”; y “c. El sistema de reglas aplicado al registro y la presentación de información de estadísticas de accidentes.” La organización debe: “indicar si los accidentes de pequeña envergadura (nivel de primeros auxilios) están incluidos o quedan excluidos de la tasa de frecuencia de accidentes (TFA)”; “incluir las muertes en la tasa de frecuencia de accidentes (TFA)”; “calcular los `días perdidos` e indicar: si con `días` se hace referencia a `días naturales` o a `días de trabajo programados`, y “en qué momento empiezan a contarse los `días perdidos` (p. ej., el día después del accidente o tres días después del accidente).” *403-3 Trabajadores con alta incidencia o alto riesgo de enfermedades relacionadas con su actividad*, debe informarse: “a. Si hay algún trabajador cuyo trabajo o lugar de trabajo sea controlado por la organización y esté implicado en actividades laborales con alta incidencia o alto riesgo de determinadas enfermedades”. Y, *403-4 Temas de salud y seguridad tratados en acuerdos formales con sindicatos*, debe informarse: “a. Si los acuerdos formales (locales o globales) con sindicatos abarcan la salud y la seguridad”; y “b. En tal caso, hasta qué punto, expresado a modo de porcentaje, se abordan ciertos temas de salud y seguridad en dichos acuerdos.” Los acuerdos a nivel local pueden incluir: “equipos de protección personal”; “comités conjuntos trabajador-empresa de salud y seguridad”; “la participación de los representantes de los trabajadores en inspecciones, auditorías e investigaciones de accidentes de salud y seguridad”; “formación y enseñanza”; “mecanismos de reclamación”; “derecho a rechazar los trabajos que no sean seguros”; e “inspecciones periódicas.” Los acuerdos a nivel global suelen abordar: “el cumplimiento de los convenios de la OIT”; “disposiciones o estructuras para resolver problemas”; “compromisos con respecto a los niveles de desempeño buscados o los niveles de prácticas que se deben aplicar.” (pp. 269, 270, 272, 273).

GRI 404: Formación y enseñanza, *404-1 Media de horas de formación al año por empleado*, debe informarse: “a. La media de horas de formación que los empleados de la organización hayan tenido durante el periodo objeto del informe, por: i. sexo” y “ii. categoría laboral.” *404-2 Programas para mejorar las aptitudes de los empleados y programas de ayuda a la transición*, debe informarse: “a. El tipo y el alcance de los programas implementados y la asistencia proporcionada para mejorar las aptitudes de los empleados”; y “b. Los programas de ayuda a la transición proporcionados para facilitar la empleabilidad continuada y la gestión del final de las carreras profesionales por jubilación o despido.” Los programas de formación pueden incluir: cursos internos de formación, apoyos financieros para formación o enseñanza externas, “provisión de periodos sabáticos con garantía de regreso al empleo.” Y, *404-3 Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones periódicas del desempeño y desarrollo profesional*, debe informarse: “a. El porcentaje del total de empleados por sexo y por categoría laboral que han recibido una evaluación periódica del desempeño y desarrollo profesional durante el periodo objeto del informe.” (pp. 281, 283, 284).

GRI 405: Diversidad e igualdad de oportunidades, *405-1 Diversidad en órganos de gobierno y empleados*, debe informarse: “a. El porcentaje de personas en los órganos de gobierno de la organización para cada una de las siguientes categorías de diversidad: i. sexo; ii. grupo de edad: menores de 30 años, entre 30 y 50 años, mayores de 50 años; iii. otros indicadores de diversidad, cuando proceda (como grupos minoritarios o grupos vulnerables)”; “b. El porcentaje de

empleados por categoría laboral para cada una de las siguientes categorías de diversidad: i. sexo; ii. grupo de edad: menores de 30 años, entre 30 y 50 años, mayores de 50 años”; “iii. otros indicadores de diversidad, cuando proceda (como grupos minoritarios o grupos vulnerables).” Y, 405-2 *Ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombres*, debe informarse: “a. El ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombres para cada categoría laboral, por ubicación con operaciones significativas”; y “b. La definición utilizada para `ubicación con operaciones significativas´.” (pp. 292, 293).

V.2 El Subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa: las etapas de Captación, Clasificación, Medición y Registración

- *Etapa de Captación*

Para esta etapa se recata de Geba y Giusio (2017) que 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.” (p. 23). De Geba, Bifaretti y Sebastián (2014) 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); y de Catani (2016) que se encuentran “datos en la Documentación procesada en el SIC” para más del 65% del 72,92% de los indicadores seleccionados de la Dimensión social GRI G4, mientras que habría “datos base en la documentación procesada en el SIC pero que necesitan ser ampliados por grupos de interés internos” para el 14,29% de dicha muestra. (p. 19).

- *Etapa de Clasificación*

A efectos de plasmar de manera complementaria los enfoques contables con el contenido de los requerimientos seleccionados, se realiza una primera propuesta de algunas cuentas con enfoque socio-ambiental (SA), considerando un plan de cuentas numérico con enfoque económico-financiero (EF) tipo y para hechos, actos y fenómenos ciertos, distinguiéndolas por medio de una inclusión alfabética al código numérico. Amerita destacar que se intenta reflejar un ente generador y distribuidor de energía y que algunas cuentas pueden cambiar considerando otra actividad del ente.

Cuadro N°1: Plan de Cuentas Parcial para el Enfoque EF y SA

CÓDIGOS	CUENTAS
1.EF/ 1. SA	ACTIVO
1.1.EF/ 1.1.SA	ACTIVO CORRIENTE
1.1.1 EF	CAJA Y BANCOS
1.1.2.EF/ 1.1.2.SA	INVERSIONES TEMPORARIAS

1.1.3.EF/ 1.1.3.SA	CREDITOS COMERCIALES
1.1.4.EF/ 1.1.4.SA	OTROS CREDITOS
1.1.5.EF/ 1.1.5.SA	BIENES DE CAMBIO
Ej. EF/SA: <i>Materiales no renovables</i>	
<i>Materiales renovables</i>	
<i>Insumos reciclados</i>	
<i>Combustibles de fuentes no renovables</i>	
<i>Combustibles de fuentes renovables</i>	
<i>Energía generada, Energía comprada</i>	
<i>Agua de lluvia recogida y Agua propia reciclada, almacenadas por la organización</i>	
<i>Agua adquirida, recibida en donación o aportada por los propietarios</i>	
1.2.EF/ 1.2.SA	ACTIVO NO CORRIENTE
1.2.1.EF/ 1.2.1 SA	INVERSIONES PERMANENTES
Ej. EFS/A: <i>Inmuebles como centros deportivos</i>	
<i>Inmuebles para el cuidado y atención infantil</i>	
<i>Capacitación y Comunicación a miembros del órgano de gobierno, empleados y trabajadores, por categoría y por sexo</i>	
<i>Obras sociales y seguridad a miembros del órgano de gobierno, empleados y trabajadores, por categoría y sexo</i>	
<i>Inversiones en Infraestructura para la comunidad</i>	
<i>Capacitación a la comunidad</i>	
<i>Aportes para la salud de la comunidad</i>	
<i>Programas de ayuda a la transición</i>	
1.2.2. EF/ 1.2.2.SA	BIENES DE USO
1.2.2.1. EF/ 1.2.2.1.SA	<i>Inmuebles</i>
1.2.2.2. EF/ 1.2.2.2.SA	<i>Canteras, Minas, otros</i>
1.2.2.3 EF/ 1.2.2.3.SA	<i>Reservorios de agua</i>
1.2.3. EF/ 1.2.3.SA	ACTIVOS INTANGIBLES
Ej. SA: <i>Puestos de Trabajo Altos Ejecutivos (Hombres/Mujeres, por grupo etario, tipo de vulnerabilidad, región, nivel de riesgo y de educación o instrucción)</i>	
<i>Puestos de Trabajo Empleados (Hombres/Mujeres, por categoría, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, región y nivel de riesgo y de educación o instrucción)</i>	
<i>Puestos de Trabajo Trabajadores (Hombres/Mujeres, por categoría, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, región y nivel de riesgo y educación o instrucción)</i>	
<i>Contratos de Personal Independiente</i>	
<i>Operaciones evaluadas para riesgos relacionados con la corrupción</i>	
2.EF/ 2.SA	PASIVO
2.1.EF/ 2.1.SA	PASIVO CORRIENTE CIERTO
2.1.1.EF/ 2.1.1.SA	DEUDAS COMERCIALES
Ej. EF/SA: <i>Proveedores Locales</i>	
<i>Proveedores no locales</i>	
2.1.2.EF	DEUDAS BANCARIAS
2.1.3.EF/ 2.1.3.SA	DEUDAS SOCIALES
2.1.4.EF/ 2.1.4.SA	DEUDAS IMPOSITIVAS
2.1.5.EF/ 2.1.5.SA	OTRAS DEUDAS
Ej. EF/SA: <i>Acreedores Locales</i>	
<i>Acreedores No Locales</i>	
<i>Cantidad de Casos y Montos a pagar por Casos de Corrupción</i>	
2.2.EF/ 2.2.SA	PASIVO NO CORRIENTE CIERTO
<i>Ídem cualitativo PASIVO CORRIENTE CIERTO a largo plazo</i>	
3.EF/ 3.SA	PATRIMONIO NETO
3.1.EF/ 3.1.SA	APORTES DE LOS PROPIETARIOS
3.1.1.EF/ 3.1.1.SA	CAPITAL EF

	<i>CAPITAL SA DEL ENTE</i>
3.1.2.SA	<i>CAPITAL SA EXTERNO (del país, provincia, región, otra)</i>
3.2.EF/ 3.2.SA	<i>RESULTADOS ACUMULADOS</i>
4. EF/ 4.SA	<i>RESULTADOS</i>
4.1.EF/ 4.1.SA	<i>RESULTADOS ORDINARIOS</i>
4.1.1.EF/ 4.1.1.SA	<i>RESULTADOS ORDINARIOS OPERATIVOS</i>
4.1.1.01.EF/ 4.1.1.01.SA	<i>RESULTADOS ORDINARIOS OPERATIVOS POSITIVOS</i>
4.1.1.01.01. EF	Ej. EF Ventas de (Ingresos por Ventas EF):
	Materiales reciclados o recuperados
	Insumos reciclados o recuperados
	Energía generada, Energía adquirida
	Agua reciclada
	SA Ej S.A: Seguros (de vida, ambientales)
	Asistencia sanitaria
	Cobertura por incapacidad e invalidez.
	Capacitación R. S.
	Ingreso Altos Ejecutivos Hombres/Mujeres por grupo etario, tipo de vulnerabilidad, nivel de instrucción o capacitación, y región
	Ingreso Empleados Hombres/Mujeres por categoría, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, nivel de instrucción o capacitación y región
	Ingreso Trabajadores Hombres/Mujeres, por categoría, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, nivel de instrucción o capacitación y región
	Permisos parentales, por categoría, sexo, grupo etario, tipo de vulnerabilidad y región
	Plazos de avisos mínimos, por categoría, sexo, grupo etario, tipo de vulnerabilidad y región
4.1.1.02.EF/ 4.1.1.02.SA	<i>RESULTADOS ORDINARIOS OPERATIVOS NEGATIVOS</i>
4.1.1.02.01	Ej. EF/SA: Costo consumido en la venta de:
	Materiales no renovables
	Materiales renovables
	Insumos reciclados.
	Combustibles de fuentes no renovables
	Combustibles de fuentes renovables
	Energía generada, Energía adquirida
	Agua de lluvia recogida y Agua propia reciclada, almacenada por la organización, Agua de humedales, ríos, mares
	Agua adquirida, recibida en donación o aportada por los propietarios
	Baja Altos Ejecutivos (Hombres/Mujeres, por grupo etario, tipo de vulnerabilidad, nivel de instrucción o capacitación y región)
	Baja Empleados (Hombres/Mujeres por categoría, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, nivel de instrucción o capacitación y región)
	Baja Trabajadores (Hombres/Mujeres, por categoría, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, nivel de instrucción o capacitación y región)
	Días perdidos por Accidentes (por tipo, lesiones y cantidad)
	Días perdidos por Enfermedades Profesionales (por tipo, lesiones y cantidad)
4.1.1.02.02.EF/ 4.1.1.02.02.SA	<i>GASTOS DE COMERCIALIZACION</i>
	Ej. EF/SA: cuando no formen parte del costo de un activo o de su venta y sean consumidos en la gestión de comercialización:
	<i>Materiales no renovables</i>
	<i>Materiales renovables</i>
	<i>Insumos reciclados</i>
	<i>Combustibles de fuentes no renovables</i>
	<i>Combustibles de fuentes renovables</i>
	<i>Energía acumulada</i>
	<i>Agua de lluvia recogida y Agua propia reciclada, almacenadas por la organización, Agua de humedales, ríos, mares</i>

Agua adquirida, recibida en donación o aportada por los propietarios.

4.1.1.02.03.EF/ 4.1.1.02.03SA GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Ej. EF/SA: igual que los gastos de comercialización pero referidos a la Administración

4.1.2.01.EF/ 4.1.2.01SA RESULTADOS ORDINARIOS NO OPERATIVOS POSITIVOS

Ej. EF/SA: cuando no provengan de la operatoria habitual, como situaciones ordinarias del cambio climático, y sumen al patrimonio EF/SA del ente u organización.

Subsidios o Subvenciones recibidas

SA Capacitación y Comunicación a miembros del órgano de gobierno, empleados y trabajadores, por sexo y categoría laboral

Aportes para la salud

Mejoras ambientales

Evaluación de riesgos relacionados con la corrupción

4.1.2.02.EF/ 4.1.2.02SA RESULTADOS ORDINARIOS NO OPERATIVOS NEGATIVOS

Ej. EF/SA: cuando no provengan de la operatoria habitual, como situaciones ordinarias del cambio climático, y resten al patrimonio EF/SA del ente u organización: Disminución de la capacidad de compra indirecta

Consumos de Recursos Naturales, por tipo

Monto y cantidad de Casos de Corrupción

Días perdidos por Accidentes (por tipo, lesiones y cantidad)

Días perdidos por Enfermedades Profesionales (por tipo, lesiones y cantidad)

4.2.EF/ 4.2.SA RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

4.2.1.EF/ 4.2.1SA RESULTADOS EXTRAORDINARIOS OPERATIVOS

4.2.1.01.EF/ 4.2.1.01SA *Ej. EF/SA: cuando provengan de situaciones extraordinarias operativas y sumen al patrimonio EF/SA del ente u organización.*

4.2.1.02.EF/ 4.2.1.02.SA *Ej. EF/SA: cuando provengan de situaciones extraordinarias operativas y resten al patrimonio EF/SA del ente u organización*

4.2.2.EF/ 4.2.2.SA RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NO OPERATIVOS

4.2.2.01.EF/ 4.2.2.01.SA RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NO OPERATIVOS POSITIVOS

Ej. EF/SA: Disminución de la desertificación, Acumulación de agua, Regeneración de la flora y fauna y similares (cuando provengan de situaciones extraordinaria, como situaciones extraordinarias del cambio climático, y sumen al patrimonio del ente).

4.2.2.02.EF/ 4.2.2.02.SA RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NO OPERATIVOS

NEGATIVOS

Ej. EF/SA: cuando provengan de situaciones extraordinaria, como situaciones extraordinarias del cambio climático, restando al patrimonio del ente, aumento de la desertificación, inundaciones, degradación o disminución de la flora y fauna y similares

Fuente: Elaboración propia.

Si bien el plan de cuentas realizado es parcial, permite observar la incidencia del cambio de enfoque y que el sentido y significado de determinadas cuentas tradicionalmente utilizadas para el enfoque EF pueden ser utilizados para el enfoque SA. Además, la complementariedad de los enfoques permite desde lo SA reconocer como Activo Intangible SA o Inversiones SA determinadas circunstancias que son incorporadas al costo de producción o que se interpretan como un resultado negativo EF. En el caso de este desarrollo, podrían ser consideradas como inversiones SA las capacitaciones y comunicaciones, otras, y como Activo Intangible la cantidad de puestos de trabajo por categoría, sexo, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, otros, que le generan al ente el derecho a recibir los servicios pactados, mientras que desde lo EF le permiten generar ingresos, al producir o prestar servicios. En Bienes de cambio pueden distinguirse los materiales renovables de los que no lo son, los reciclados, la cantidad de energía generada, comprada, cantidad de agua reciclada, otros. Así mismo, permitiría diferenciar los compromisos socio-ambientales asumidos por los propietarios del ente para el ente de los asumidos para la

comunidad. La capacitación, en esta instancia, se considera para lo SA como resultado positivo no operativo, por cuanto no es la actividad principal del ente.

- *Etapa de Medición*

Para la etapa de medición, así como en el modelo contable económico-financiero se utilizan unidades monetarias y físicas, para el modelo o especialidad socio-ambiental podrían utilizarse: toneladas métricas, julios y sus múltiplos, hectáreas, metro cúbico, y otras entendidas como pertinentes, según lo indicado para los elementos medidos.

- *Etapa de Registración*

Para la etapa de registración, del primer sub-proceso contable, de acuerdo a lo expresado por Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián (2008) pueden respetarse “los convencionalismos de la partida doble, tales como, la existencia de por lo menos dos cuentas -una deudora y otra acreedora- en donde el debe y el haber alcancen el mismo valor” (p. 143), o cantidad.

V.3 El Subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios

Los informes contables deben reunir los principios de calidad de la información que se comunica y los Estándares GRI establecen principios relativos al contenido y calidad para elaborar informes de sostenibilidad. Los principios relativos a la definición del contenido del informe son: “Inclusión de los grupos de interés”, “Contexto de sostenibilidad”, “Materialidad” y “Exhaustividad”.

Respecto de los principios para definir la calidad del informe según los Estándares GRI, se realiza una primera analogía con los atributos de la información que deben reunir los estados financieros y se elabora el siguiente cuadro:

Cuadro N° 2: Atributos de la Información Contable y los Principios de Calidad según los Estándares GRI (2016)

“Principios para definir la calidad del informe”	Atributos de la información contenida en los estados contables
(GSSB, ESTANDARES GRI 2016 a)	(FACPCE RESOLUCION TECNICA 16)
“Precisión “Fiabilidad”	1. Pertinencia (atingencia) 2. Confiabilidad (credibilidad) 2.1 Aproximación a la realidad 2.1.1 Esencialidad (sustancia sobre forma) 2.1.2 Neutralidad 2.1.3 Integridad 2.2 Verificabilidad
	3. Sistemática
“Comparabilidad” “Claridad”	4. Comparabilidad 5. Claridad

<p>“Puntualidad” “Equilibrio”</p>	<p><i>Restricciones condicionantes al logro de los requisitos: Oportunidad, Equilibrio entre costos y beneficios, Impracticabilidad.</i></p>
---------------------------------------	---

Fuente: Elaboración propia

Hasta el análisis realizado se observan similitudes entre los atributos (junto a las restricciones que condicionan su cumplimiento) de la información contenida en los estados contables y los principios para la calidad del informe de los Estándares GRI (2016), pero no se detecta dentro de éstos el principio de Sistemática que si se incluye de manera expresa como un atributo de la información de los estados contables. También se detecta que para el principio de Fiabilidad 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.” (GSSB, GRI, 2016 a).

VI. Conclusiones

De los análisis, razonamiento y traspolaciones realizados es posible concluir que con los conocimientos de la disciplina contable pueden captarse complementariamente datos empíricos económico-financieros (EF) y socio-ambientales (SA) requeridos por los Estándares GRI, luego, clasificarlos considerando cuentas del plan de cuentas con enfoque económico-financiero instrumentado en la organización económica, especificando el enfoque contable considerado. Ello, permite diferenciar a las cuentas por su naturaleza (Activo, Pasivo, Patrimonio Neto, Resultados), la variable temporal (Corriente o No Corriente), y el grado de certeza, respecto del ejercicio económico informado, para su posterior cuantificación (utilizando unidades de medidas pertinentes) y registración, por medio de la partida doble.

Integrar los enfoques, como en el plan de cuentas desarrollado, puede ser un camino para que las organizaciones económicas, por medio del proceso contable instrumentado, puedan operar complementariamente datos diferenciado contenidos patrimoniales de sus variaciones y emitir informes financieros y socio-ambientales (balance sociales, memorias de sostenibilidad) que los distinguan, permitiendo reconocer, con su relación expresa, las ventajas competitivas que algunos recursos naturales y sociales aportan al aumento del patrimonio del ente. Es necesario continuar con las investigaciones y desarrollos contables.

VII. Referencias Bibliográficas

Alianza de Sustentabilidad de los Estados Unidos (2018). La ciencia de los datos y los materiales ayudará a aumentar la sostenibilidad en la alimentación y la agricultura de EE. UU, obtenido el 4 de Septiembre de 2018 de: <https://thesustainabilityalliance.us/data-and-material-science-increase-sustainability/>

Catani M., con la colaboración de Giusio M. y Roellig I. (2016). Contabilidad Socio-ambiental: La Documentación Respaldata y la Captación de Impactos Sociales para Elaborar Memorias de Sostenibilidad GRI G4 a través del Proceso Contable, 22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Universidad Nacional de Catamarca, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Instituto de Investigaciones Contables. San Fernando de Valle de Catamarca, Argentina.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCOYA). (2016). Resolución Técnica N° 44,

Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 - Balance Social, obtenido el 4 de Octubre de 2017 de: <https://www.facpce.org.ar/pdf/RT44.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, obtenido el 4 de Octubre de 2017 de: https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (n. d.). Resolución Técnica N° 16, Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las Referidas en la Resolución Técnica N° 26, obtenido el 24 de Agosto de 2018 de: [file:///C:/Users/Norma/Downloads/RESOLUCI%C3%93N_T%C3%89CNICA_N%C2%BA_16%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Norma/Downloads/RESOLUCI%C3%93N_T%C3%89CNICA_N%C2%BA_16%20(1).pdf)

Fernández Lorenzo L. y Geba N. (2007). Información Contable y Responsabilidad Social Empresarial Activa. *XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Santa Cruz de La Sierra, Bolivia.

Geba N. y Bifaretti M. (2017). Contabilidad Social y Ambiental: Reflexiones Sobre un Capital Socio-Ambiental a Mantener como Variable del Modelo, *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración. Bahía Blanca, Argentina.

Geba N. y Giusio M. (2017). Contabilidad Social y Ambiental: Los Estándares GRI 2016 y los Objetivos del Desarrollo Sustentable, *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración, Bahía Blanca, Argentina.

Geba N., Catani M., Bifaretti M. y Sebastián M. (2016, Noviembre). Contabilidad Socio-Ambiental: Una Integración Conceptual para la Sustentabilidad de las Organizaciones Económicas, *V Jornada del Departamento de Contabilidad*. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas. La Plata, Argentina.

Geba, N. Bifaretti M. y Sebastián M. (2014). El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales de las Memorias de Sostenibilidad Versión G4, *XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Católica de Cuyo, sede San Juan, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. San Juan, Argentina.

Geba N., Fernández Lorenzo L. y Sebastián M. (2008). El proceso contable en la especialidad socio-ambiental, *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, n° 35, 127-152.

Geba N., Fernández Lorenzo L. y Bifaretti M. (2007). Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio-ambiental, *XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Nacional de Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires. Argentina.

Geba N. y Fernández Lorenzo L. (2001). Reflexiones sobre el Status Epistemológico de la Contabilidad. *Actas VII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas*. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.

Global Reporting Initiative (GRI), United Nations Global Compact y Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD). (n. d.). SDG Compass, La guía para la acción empresarial en los ODS, obtenido el 4 de Octubre de 2017 de: [http://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2016/10/SDG Compass Spanish-one-pager-view.pdf](http://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2016/10/SDG%20Compass%20Spanish-one-pager-view.pdf)

Global Sustainability Standards Board (GSSB), Global Reporting Initiative (GRI). (2016 a). GRI Standards, traducción al Español (Spanish Translations), obtenido el 18 de Mayo de 2017 de:

<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>

Global Sustainability Standards Board (GSSB), Global Reporting Initiative (GRI). (2016 b). Conjunto Consolidado de Estándares GRI para la Elaboración de Informes de Sostenibilidad 2016, obtenido el 31 de Agosto de 2018 de:

<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/?g=96d603d2-aec5-4bc6-b1a4-750da59f5043>,

Natural Capital Coalition. (2016). Natural Capital Protocol, obtenido el 11 de Septiembre de 2017 de: www.naturalcapitalcoalition.org/protocol

Pahlen Acuña R. y otros (2011). Contabilidad: Sistemas y Procesos. 1ra. Edición. Buenos Aires: La Ley.

Pahlen Acuña R., Geba N., Bifaretti M. y Sebastián M. (2011). Teoría Contable y Cambio Climático, *III Congreso Internacional Sobre Cambio Climático y Desarrollo Sustentable*. Universidad Nacional de La Plata, Ciudad de La Plata, Argentina.

Sustainable Development Solutions Network - DSN - a Global Initiative for the United Nations y Bertelsmann Stiftung (2016). SDG INDEX & DASHBOARDS, A GLOBAL REPORT, obtenido el 27 de Septiembre de 2017 de:

http://www.sdgindex.org/assets/files/sdg_index_and_dashboards_compact.pdf

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). (2017). Social Capital Protocol, Making companies that truly value people more successful, obtenido el 4 Octubre de 2017 de:

<http://www.wbcsd.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?, obtenido el 25 de Septiembre de 2017 de: <https://www.weforum.org/es/agenda/2017/04/que-paises-estan-logrando-los-objetivos-de-desarrollo-sostenible-de-la-onu-con-mas-rapidez/>