

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DOCTORADO EN CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION

EL BALANCE SOCIAL PARA GESTIONAR ASPECTOS DE SUSTENTABILIDAD
EMPRESARIA: APORTES DEL PROCESO CONTABLE PARA CONTRIBUIR CON LA
MEDICIÓN DE LA GESTIÓN EN DIMENSIONES SOCIO-AMBIENTALES

Tesis presentada para obtener el título de
Doctora en Ciencias de la Administración
Acreditada por CONEAU en sesión N^{ro}. 423/15

Autora: Norma B. Geba

Director de Tesis: Dr. Ricardo J.M. Pahlen Acuña

Abril de 2019

Agradecimientos y Dedicatoria

Agradezco a colegas y amigos, incluidas las integrantes y colaboradoras de los proyectos de investigación acreditados, que, directamente o indirectamente, a través de sus cualidades, esfuerzos y convicciones se han transformado en un ejemplo que ha acompañado mi camino brindándome luz y fuerza en los momentos más difíciles.

Particularmente agradezco al Dr. Ricardo J. M. Pahlen por sus oportunas sugerencias y muy valorable dedicación a este estudio, a las instituciones por las cuales transita y ha transitado y a los equipos que dirige y ha dirigido.

Especialmente agradezco a mis nietos por su ternura y afecto y a mis hijas, quienes han reforzado y apuntalado los esfuerzos para intentar contribuir con un cambio cultural hacia un desarrollo sostenible y con la necesidad de reflexionar, de manera integrada, sobre las generaciones presentes y futuras.

Dedico esta tesis a la memoria de mamá, quien llegó a este hermoso país sin saber leer ni escribir y que con su amor, dedicación y esfuerzo inculcó en mí el valor de la enseñanza y el respeto por los maestros y profesores, de quienes guardo el mejor de los recuerdos.

Resumen

Distintas iniciativas impulsan el Desarrollo Sostenible, brindando guías para elaborar informes económico-socio-ambientales como la Global Reporting Initiative (GRI). En Argentina, la Resolución Técnica N° 36, referida al balance social, incluye a la memoria de GRI. En el año 2016, la Global Sustainability Standards Board (GSSB) edita los Estándares GRI.

Avances en una especialidad contable socio-ambiental abren al proceso contable tradicional, permitiendo procesar aspectos de GRI precedentes. Es el objetivo general: contribuir con la medición de la gestión empresarial en dimensiones económico-socio-ambientales precisando potencialidades del proceso contable para elaborar memorias de sostenibilidad según los Estándares GRI 2016. Se realiza una investigación teórica mayormente descriptiva. Se seleccionan iniciativas internacionales, investigaciones precedentes y Estándares vinculados a los Objetivos del Desarrollo Sostenible. Se efectúan análisis críticos, comparativos y traspolaciones. Se consideran resultados de una investigación empírica.

Se interpretan a la administración y a la contabilidad como ciencias sociales, que es necesario definir para medir, medir para mejorar, que en un paradigma funcionalista la sociedad tiene una existencia concreta y real y un carácter sistémico hacia un estado ordenado y regulado de los acontecimientos, que las empresas son actores sociales regulados que coordinan la acción y al administrador como responsable de decidir la manera de incorporar la responsabilidad social.

Se observan similitudes entre los atributos de la información contable tradicional y los Principios de Calidad según los Estándares GRI 2016, y que el enfoque contable socio ambiental también permite considerar los Principios relativos a la definición de contenido del informe GRI y complementar información patrimonial, económica y gerencial con enfoque económico-financiero. Se actualizan desarrollos sobre el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa para Estándares GRI 2016 vinculados a los ODS, incursionando en comunicación. Se confirma la hipótesis del estudio.

El proceso contable adaptado propicia conocimientos explícitos y tácitos sobre parte de la realidad socio-ambiental, integrar los ODS, conocer interacciones entre el capital social y ambiental interno y externo, gestionar y medir la gestión. La importancia del estudio se

encuentra en el reconocimiento de que la gestión administrativa debe contar en forma imprescindible con información controlada sobre aspectos relevantes del contexto y sobre lo actuado para tomar decisiones. El control depende del sistema de información. Del estudio realizado surge que es necesario contar con información económico-financiera-social-ambiental para efectuar una administración sostenible, contribuyendo a promover nuevas investigaciones y evidenciar el aporte de las ciencias económicas en un tema trascendente como el desarrollo sustentable, o sostenible.

Palabras Clave: Administración de empresas - Gestión de la Sostenibilidad - Balance Social - Contabilidad.

Clasificación JEL: M1 - M10 - M14 - M41.

INDICE DE CONTENIDOS

	Página
CAPITULO I: INTRODUCCION	
I.1 Formulación del Problema	1
I.2 Objetivos	3
I.3 Importancia de la Investigación	4
I.4 Estado del Arte	4
I.5 Aportes	7
I.6 Método de Investigación	8
I.7 Descripción Sintética de los Capítulos	8
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO	
II.1 Introducción	11
II.2 La Ciencia de la Administración, las Organizaciones, Modelo de Administración Estratégica y Estructura Organizacional	13
II.3 La Responsabilidad Social y la Gestión Empresarial	23
II.4 Desarrollo Sustentable	28
II.5 Medición	32
II.6 Balance Social	35
II.7 La Ciencia Contable, Sistema Contable, Proceso contable, Especialidad Contable Económico-financiera y Socio-ambiental, Conocimiento Tácito y Explícito	39
CAPÍTULO III: DESARROLLO SUSTENTABLE O SOSTENIBLE: PROPUESTAS E INICIATIVAS INTERNACIONALES RELEVANTES	
III.1 Introducción	47
III.2 El Desarrollo Sostenible e Integral desde la Iglesia Católica	47
III.3 Naciones Unidas	49
III.3.1 Cumbres de la tierra	49
III.3.2 Pacto global o mundial	53
III.3.3 Objetivos del desarrollo del milenio (ODM)	55
III.3.4 Marco de adaptación de Cancún, mecanismo internacional de	

Varsovia para las pérdidas y los daños	55
III.3.5 Objetivos del desarrollo sostenible (ODS)	57
III.3.6 Convención marco sobre cambio climático de Naciones Unidas:	
Acuerdo de París	59
III.4 Global Reporting Initiative (GRI)	64
III.5 Líneas Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para Empresas Multinacionales, Revisión 2011	72
III.6 Consejo Internacional de Reporting Integrado	77
III.7 Unión Europea, Mercosur, Prosur	79
III.8 Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica, División de Estadísticas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)	81
III.9 Normas de la Organización Internacional de Normalización (ISO)	84
III.10 Protocolos de Capital Social Humano y de Capital Natural	89
 CAPITULO IV: LOS ESTÁNDARES UNIVERSALES GRI 2016 (GSSB) Y LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE	
IV.1 Introducción	91
IV.2 GRI 101: Fundamentos	91
IV.2.1 Los Principios para la elaboración de informes	93
IV.2.2 El uso de los Estándares GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad	104
IV.2.3 La redacción de declaraciones relacionadas con el uso de los Estándares GRI	108
IV.3 GRI 102: Contenidos Generales	113
IV.4 GRI 103: Enfoque de Gestión	117
 CAPITULO V: ESTÁNDARES TEMÁTICOS GRI 2016 (GSSB) Y LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE	
V.1 Introducción	121
V.2 Temas Económicos	121
V.3 Temas Ambientales	129
V.4 Temas Sociales	142

CAPÍTULO VI: REQUERIMIENTOS DE LOS ESTÁNDARES GRI 2016 (GSSB)

VINCULADOS A LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

Y EL PROCESO CONTABLE

VI.1	Introducción	159
VI.2	El Marco General de los Estándares GRI 2016 y los Marcos Conceptuales de las Normas Contables	161
VI.3	El Desarrollo Sostenible o Sustentable en la República Argentina	174
VI.4	El Modelo o Especialidad Contable Socio-ambiental y el Desarrollo Sostenible	175
VI.5	El Proceso de GRI Estándar y el Proceso Contable y sus Sub-procesos Componentes	183
VI.5.1	Subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa referido a recursos, obligaciones e impactos sociales y ambientales	184
VI.5.2	Subproceso de comunicación o comunicacional referido a recursos, obligaciones e impactos sociales y ambientales	197
	CONCLUSIONES	201
	PROPUESTAS	211
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	213
	BIBLIOGRAFÍA	229
	ANEXO I: Glosario de los Estándares GRI 206 (GSSB, GRI)	237
	ANEXO II: Formulario de la Encuesta	255
	LISTA DE TABLAS Y CUADROS	
	Cuadro N° II. 1: <i>Opciones Estratégicas de RSE de Galbreath 2016 (Adaptado)</i>	27
	Cuadro N° IV.1: <i>Principios para la Elaboración de Informes GRI (2016)</i>	93
	Tabla N° IV.2: <i>Criterios para Declarar que un Informe se ha Elaborado de Conformidad con los Estándares GRI</i>	110
	Tabla N° IV.3: <i>Los Motivos para la Omisión</i>	111
	Cuadro N° VI.1: <i>Atributos de la Información Contable y los Principios de Calidad según los Estándares GRI (2016)</i>	163
	Cuadro N° VI.2: <i>Las Especialidades Contables Económico-financiera y Socio-</i>	

<i>ambiental</i>	177
Cuadro N° VI.3: <i>El Activo con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental</i>	178
Cuadro N° VI.4: <i>Elementos Componentes del Activo con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental</i>	179
Cuadro N° VI.5: <i>El Pasivo con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental</i>	180
Cuadro N° VI.6: <i>Patrimonio Neto, Ingresos y Gastos con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental</i>	181
Cuadro N° VI.7: <i>El Ciclo Gerencial</i>	183
Cuadro N° VI.8: <i>Plan de Cuentas para el Enfoque EF y el SA</i>	192
Cuadro N° VI.9: <i>Registración Contable Inicial en un Libro Diario Socio-ambiental</i>	195
Cuadro N° VI.10: <i>Registración Mensual en un Libro Diario Socio-ambiental</i>	196
Cuadro N° VI.11: <i>Registración de Riesgos del Cambio Climático en un Libro Diario Socio-ambiental</i>	197
Cuadro N° VI. 12: <i>Estado de Situación del Patrimonio Natural al.../.../...</i>	198
Cuadro N° VI. 13: <i>Estado de Resultados Ambientales (ERA)</i>	198
 LISTA DE IMAGENES Y FIGURAS	
<i>Imagen N° III. 1: Arquitectura Integrada para los ODS</i>	83
<i>Figura N° III. 1: La Visión Esquemática de la Norma ISO 26000</i>	84

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

I.1 Formulación del Problema

En los inicios del siglo XXI, la temática referida a la Responsabilidad Social Empresaria (RSE) trasciende las configuraciones históricas asociadas a la filantropía y desde ámbitos académicos, políticos y empresariales, se reconoce la importancia de la información socio-ambiental interna y externa, complementando la económico-financiera. Gilli (2012) sostiene que, si bien las empresas consideran que algo deben decir o mostrar en cuanto a su RSE, “el concepto amplio de responsabilidad por las consecuencias sociales de su actividad en el medio, no está totalmente asumido.” Menciona distintas iniciativas internacionales que a nivel global impulsan la RSE, aportando guías para la elaboración de información social y ambiental, como la Global Reporting Initiative (GRI), la norma ISO 14000, el Libro Verde de la Comunidad Europea.

En Argentina, la emisión de información social y ambiental, o socio-ambiental, se enmarca en la Resolución Técnica (RT) N° 36, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE, 2012), referida al balance social, que incluye en su estructura al estado de valor económico generado y distribuido (EVEG y D) y a la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, de GRI. En 2013, GRI oficializa su nueva versión G4. La versión traducida al español, luego mejorada en algunos conceptos y definiciones, de G4, entiende a las memorias como un proceso interactivo y una práctica estándar mundial aplicable a todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño, buscando generar información valiosa relacionada con aspectos de sostenibilidad críticos de las organizaciones. Está presente la idea de integrar la información estratégica relacionada con sostenibilidad a la información financiera material.

La Guía G4 busca que los informes de sustentabilidad estén alineados a la estrategia de la empresa, sean una herramienta crucial para la gestión y contribuyan para que sean más responsables por los resultados de sus impactos económicos, ambientales y sociales. El contenido sustancial puede presentarse en modelos de memorias incluyendo los indicadores materiales de GRI (2014-2015 a, b) de la opción esencial o exhaustiva. Se definen cinco ejes para su elaboración: facilidad de implementación, mejorar la calidad, alinear las directrices con otros estándares internacionales reconocidos, mejorar la identificación de materialidad desde los distintos tipos de interés y ser guía de un informe integrado. Al focalizarse en el

proceso de identificación de aspectos que reflejan impactos significativos de la organización en las dimensiones económica, ambiental y social (y/o que puedan influir sustancialmente en las evaluaciones y decisiones de sus grupos de interés), las empresas pueden seleccionar indicadores en función a la importancia asignada o considerada para los mismos, teniendo en cuenta la “Participación de los grupos de interés”, el “Contexto de Sostenibilidad” y la “Exhaustividad”. Con respecto a Exhaustividad, este principio “abarca las dimensiones de alcance, límites y tiempo.” También puede hacer referencia a las prácticas de recopilación de información y a si la información se presenta de manera razonable y apropiada. (GRI, 2014-2015 b, p. 13).

En el año 2016 FAPCE-CENCYA brinda la RT N° 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social. En la RT 44 se expresa: “que periódicamente, basado en una actividad de mejora continua de sus pronunciamientos, el GRI produce cambios en las Guías que emite” (p. 2), y “que resulta conveniente establecer en la RT 36 un mecanismo que evite la modificación de la misma cada vez que el GRI actualiza sus Guías en aspectos que están detallados en la RT 36” (p. 3). A fines del año 2016, la Global Sustainability Standards Board (GSSB) edita los Estándares GRI, proponiéndose su vigencia obligatoria para los informes publicados a partir del 1 de julio de 2018. Estos se conforman por un conjunto de estándares con una nueva forma o estructura, que incorporan los conceptos y contenidos de la Guía GRI G4 y su manual de aplicación. En Mayo de 2017 GRI realiza la presentación oficial de los Estándares GRI en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina. Para este estudio se selecciona la edición más actualizada de los Estándares GRI a dicha fecha.

Las memorias de sostenibilidad, o sustentabilidad, corresponden a la empresa emisora y propician que marquen sus objetivos y midan su desempeño, contribuyendo a comprender y gestionar las consecuencias que las novedades en materia de sostenibilidad tienen sobre las actividades y la estrategia de cada organización. Según Gilli (2011), las empresas tienden a elaborar reportes sobre responsabilidad social, pero: “La motivación verdadera debería ser el reconocimiento de la responsabilidad social y en consecuencia utilizarla, en primer lugar, como *feedback* interno para la medición de la gestión y el desempeño más allá del cumplimiento de regulaciones o modas.”

Históricamente, los conocimientos contables han posibilitado que las organizaciones económicas brinden información económico-financiera en dimensiones espacio-temporales

determinadas, tanto hacia el contexto como para el área interna. A través de un proceso contable metódico que opera datos de parte de la realidad se elaboran informes sistemáticos, sintéticos, cuantificados y evaluables, enmarcados en modelos homogéneos, comparables y acumulables, útiles para la toma de decisiones y el control. Con un enfoque más abarcador de la realidad de los entes, se han realizado avances en lo abstracto y concreto de una especialidad socio-ambiental que permiten considerar indicadores socio-ambientales en distintas unidades de medida y adaptar el proceso contable a requerimientos de G3.1 y G4 de GRI. De lo expresado, entre otras consideraciones, surgen diversos interrogantes, entre tales: ¿Cómo adaptar el proceso contable tradicional a requerimientos de GRI más actuales para contribuir con la medición de la gestión en dimensiones socio-ambientales?

Como hipótesis central del estudio se considera que una forma de adaptar para los Estándares GRI 2016 el proceso contable tradicional, que en su dinámica interactúa en la empresa, es considerando un denominado marco conceptual de la especialidad contable socio-ambiental y perfeccionando y actualizando para dicha versión anteriores desarrollos realizados sobre G4 y G3.1 para el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa en cuanto a captación, clasificación y medición en unidades de medidas pertinentes que permitan integrar contenidos económico-financieros, sociales y ambientales y distinguir patrimonio socio-ambiental de sus variaciones en aras de lograr una gestión más sustentable o sostenible.

I.2 Objetivos

Es el objetivo general del presente estudio: Contribuir con la medición de la gestión empresarial en dimensiones económico-socio-ambientales precisando potencialidades del proceso contable para elaborar memorias de sostenibilidad según los Estándares GRI 2016.

Constituyen objetivos específicos:

- Examinar el marco general de los Estándares GRI 2016, y el posible paralelismo entre el proceso considerado y el proceso contable y sus sub-procesos componentes.
- Estudiar y profundizar pautas por medio de las cuales el proceso contable, con el marco de la especialidad socio-ambiental, contribuye o puede contribuir con el proceso de elaboración de las memorias de sustentabilidad o sostenibilidad.

- Precisar y desarrollar aspectos relevantes de las etapas del subproceso de descripción y explicación cualitativas y cuantitativas que permitan considerar contenidos temáticos económico-financieros, sociales y ambientales para las memorias de sostenibilidad, balance social para Argentina, según requerimientos de los Estándares GRI 2016.
- Precisar y diferenciar aspectos referidos a registración y al patrimonio económico-financiero, social y ambiental y sus variaciones en lo requerido para los contenidos temáticos económicos, sociales y ambientales más vinculados a los ODS del balance social para Argentina, según los Estándares GRI 2016.
- Incursionar en las posibilidades de emisión de memorias de sostenibilidad más sintéticas.

I.3 Importancia de la Investigación

La importancia del estudio propuesto se encuentra en el reconocimiento generalizado respecto de que la gestión administrativa requiere tomar decisiones, lo cual implica contar con información controlada sobre lo actuado y aspectos relevantes del contexto, y de que el control depende del sistema de información.

Para gestionar novedades en materia de sustentabilidad empresaria es necesario complementar la información económico-financiera con información socio-ambiental, y de manera que permita cotejar lo planificado con la respectiva medida de cumplimiento. Para ello, se torna imprescindible disminuir los riesgos en la captación, clasificación, medición y sistematización de datos socio-ambientales y el proceso contable instaurado en los entes puede propender a lograrlo. Un proceso contable metódico, como el utilizado en el enfoque económico-financiero tradicional, puede generar conocimiento social y ambiental implícito por medio de la rutinización y conocimiento explícito a través del balance social, disminuyendo los costos de elaboración y contribuyendo a medir la gestión en dimensiones socio-ambientales.

I.4 Estado del Arte

Según Simon (2011), la Administración es comúnmente considerada como el “arte de lograr que las cosas se hagan”, enfatizándose en los procesos y los métodos para asegurar una acción resolutive y estableciendo principios para garantizar una acción concertada por

un grupo de personas. Bajo esta concepción no se presta mucha atención a la elección que precede a la acción, pero la tarea de decidir impregna a toda la organización administrativa como la tarea de hacer, y está integralmente ligada a esta última. “Una teoría general de la administración debe incluir principios de organización que aseguren una correcta toma de decisiones, así como también debe incluir principios que garanticen una acción efectiva”. (p. 3). Interpreta que las decisiones son más que proposiciones fácticas, describen un estado de cosas a futuro, descripción que puede ser verdadera o falsa, pero poseen además una calidad imperativa: “seleccionan un estado de cosas a futuro con preferencia a otro y dirigen los comportamientos hacia la alternativa elegida... tienen un contenido “ético” además de fáctico.” (p. 104).

La cuestión de si las decisiones pueden ser correctas o no se convierte en una cuestión de si los términos éticos (“deber ser”, “bueno” y “preferible”) tienen un significado puramente empírico. “Una premisa fundamental de este estudio es que los términos éticos no se pueden transformar por completo en términos fácticos.” (p. 104). Entiende a los resultados de la actividad administrativa como “fines solo en sentido intermedio, los valores que se asignen a estos resultados dependerán de las conexiones empíricas que se cree existen entre ellos y los fines ulteriores. Para ponderar adecuadamente estos valores intermedios, es necesario comprender sus consecuencias objetivas.” (p. 109). De ser válida la distinción entre cuestiones fácticas y éticas, extrae las siguientes conclusiones: 1) la responsabilidad hacia las instituciones democráticas, en la determinación de valor, puede reforzarse “mediante la invención de mecanismos de procedimientos que permitan una separación más efectiva de los elementos fácticos y éticos de las decisiones.” 2) la asignación de una cuestión al “administrador para su decisión debería depender de la importancia relativa de los puntos fácticos y éticos involucrados, y del grado en que los primeros sean controvertidos.” 3) Como el cuerpo legislativo debe “realizar muchos juicios fácticos, necesita contar con acceso rápido a la información y el asesoramiento... esto no debe tomar la forma de simples recomendaciones para la acción, sino de información fáctica sobre las consecuencias objetivas de las alternativas que se encuentran frente al cuerpo legislativo.” 4) El organismo administrativo debe ser sensible a los valores de la comunidad y responsable. (p. 112).

En cuanto a la información y responsabilidad social, un estudio realizado por AG Sustentable, GRI Data Partner, expresa que: “Ya sea por convicción, competitividad, imagen,

presiones de mercado, regulaciones locales o externas, cada vez son más las organizaciones en el mundo, al igual que en la Argentina, que comienzan a adoptar una estrategia de responsabilidad social y a comunicar su desempeño en el ámbito económico, social y ambiental, a través de un "reporte de sustentabilidad". (AG, 2013, p. 2).

Gilli (2011) distingue como propósito de la memoria de sostenibilidad: medir, informar y rendir cuentas, tanto a grupos de interés internos como externos, sobre el impacto económico, ambiental y social de las actividades de la organización. Selecciona respecto del control de gestión que "Según Amat (1993) 'se ha definido el control de gestión como el conjunto de mecanismos que puede utilizar la dirección y que permiten aumentar la probabilidad de que el comportamiento de las personas que forman parte de la empresa sea coherente con los objetivos de la dirección'". Rescata que la mayoría de las contribuciones realizadas sobre el control de gestión se caracterizan porque: "No señalan las vinculaciones del control financiero con el contexto organizacional (personas, creencias, valores) y social (entorno social y cultural) en el que opera." Es una de las principales limitaciones "que se concentran en datos económicos y financieros desde una perspectiva excesivamente mecanicista ignorando los aspectos políticos, culturales y sociales que entraña el proceso de control."

En los finales del siglo XX, investigadores contables incursionan y profundizan en una denominada contabilidad social y ambiental, o socio-ambiental. Así, resultan distintas posturas e interpretaciones que van desde considerar aspectos socio-ambientales con enfoque económico-financiero (capital financiero a mantener, unidad de medida monetaria, criterios de valuación para activos y pasivos), hasta un modelo o enfoque socio-ambiental (capital socio-ambiental a mantener, distintas unidades de medidas pertinentes, criterios de valoración de impactos legitimados por expertos) que complementaría el económico-financiero tradicional. Fronti (2005) expresa que en Argentina "la contabilidad social no ha alcanzado aún el grado de desarrollo de algunos de los otros segmentos" y que a nivel internacional existe una preocupación importante por brindar información relativa sobre la misma. Rescata de García Casella C., que cada uno de los segmentos contables tienen entre sí diferencias fundamentales en lo que respecta a objetivos y métodos y que "Gray considera que la contabilidad social y ambiental puede influir poderosamente sobre la contabilidad financiera (patrimonial en la Argentina) haciendo que ella brinde una información productiva y moral que ubica el desarrollo sostenible en su mismo centro." En cuanto al balance social,

Campo, Pahlen Acuña y Provenzani (1993) han considerado que el “Balance Social” será aquel que pueda demostrar los esfuerzos que las empresas efectúan a fin de mejorar los problemas sociales que derivan de sus propias conductas, relacionadas con la dignidad del ser humano, la solidaridad, la justicia y la equidad” ... (p. 280). Fernández Lorenzo, Geba, Montes y Schaposnik (1998) entienden como “balance social al informe que emite una organización, cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática referida a la responsabilidad social asumida y ejercida por ella.” (p. 21). Bajo esta concepción el balance social puede entenderse como producto del proceso existente en el sistema de información contable de las organizaciones económicas.

Se ha concluido que los términos relevantes del discurso contable permiten la génesis de la especialidad, o rama, social, o socio-ambiental. En Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 a) se sostiene que un debido proceso contable dentro del Sistema de Información Contable (SIC) proporciona conocimiento tácito y explícito y contribuye con el proceso de elaboración y evaluación del balance social. Respecto de indicadores ambientales seleccionados de una versión anterior de GRI, se ha inferido sobre la pertinencia de los conocimientos contables para contribuir con la elaboración y control del balance social. A modo de ejemplo, para: Captación: “puede utilizarse documentación respaldatoria legitimada y usada en esta etapa (facturas, remitos, recibos, minutas contables, escrituras, contratos diversos, informes de expertos, otros)”, para “Clasificación: las definiciones brindadas contribuyen a la preparación del Manual y del Plan de Cuentas Ambientales”, la “Registración: puede realizarse en... el Libro Diario o en registros auxiliares... agregando columnas para expresar unidades de medida no monetarias... información que puede encontrarse y compararse con las fichas de stocks” (pp. 22, 23). En el Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales pueden aplicarse pautas y procedimientos de control interno de la organización económica, así como procedimientos de evaluación reconocidos.

1.5 Aportes

Con el presente estudio se pretende contribuir con la medición de la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales, precisando y desarrollando aspectos relevantes de las etapas del subproceso contable de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa referidos a impactos socio-ambientales de la información del balance social para

Argentina de acuerdo a la edición traducida al español de los Estándares GRI a Mayo de 2017, y distinguir aspectos relevantes del patrimonio y sus variaciones en aras de minimizar riesgos de omisión y/o duplicación de datos, generar conocimientos, planificar, y, luego, cotejar lo planificado con los contenidos socio-ambientales, además de los económico-financieros tradicionales. Asimismo, se incursiona y reflexiona sobre algunas posibilidades para elaborar memorias de sostenibilidad más sintéticas.

I.6 Método de Investigación

Se realiza una investigación teórica mayormente descriptiva y una investigación empírica. Para la investigación teórica, a partir de material bibliográfico e investigaciones anteriores, se realiza una búsqueda en la web y se enmarcan conceptos y definiciones de Administración, Contabilidad y de conocimiento contable tácito y explícito que contribuyen a la racionalidad de la toma de decisiones, a la planificación y al control. A efectos de reconocer su estructura y el comportamiento deseado o proyectado para que las empresas puedan gestionar la sustentabilidad, o sostenibilidad, se seleccionan aspectos generales relevantes de distintas iniciativas internacionales, se relacionan los ODS y los Estándares GRI 2016. Luego, se trabajan los Estándares temáticos económicos, ambientales y sociales vinculados a los ODS.

Se efectúan análisis críticos y comparativos, razonamientos deductivos, inductivos y traspolaciones entre lo constituido del proceso contable hacia aspectos del proceso que, sin perder sus características esenciales, contribuya a gestionar novedades en materia de sustentabilidad empresarial consideradas en los Estándares GRI 2016 y medir aspectos de la gestión en dimensiones socio-ambientales. Se consideran resultados de una investigación empírica, realizada por medio de una encuesta presencial para conocer las opiniones de expertos referentes, cuyo formulario contiene preguntas con opción múltiple y en varias se solicitan comentarios y sugerencia (Ver Anexo II) que, se interpreta, han permitido una valoración y contribuir a integrar los desarrollos.

I.7 Descripción Sintética de los Capítulos

Este estudio se desarrolla en los siguientes capítulos: I. INTRODUCCION (contextualización, problemática, hipótesis, objetivos, aspectos metodológicos); II. MARCO TEÓRICO (se realiza un abordaje interdisciplinar entre administración y contabilidad, se

incluyen aspectos sobre las Organizaciones económicas, Modelo de Administración Estratégica, Estructura Organizacional, Responsabilidad Social y la Gestión Empresarial, Desarrollo Sustentable, Medición, Balance Social, Sistema Contable, Proceso Contable, Especialidad contable Económico-financiera y Socio-ambiental, Conocimiento Tácito y Explícito); III. DESARROLLO SUSTENTABLE O SOSTENIBLE: PROPUESTAS E INICIATIVAS INTERNACIONALES RELEVANTES (Encíclicas emanadas desde la Iglesia Católica, Cumbres de la Tierra, el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-, Normas de la Organización Internacional de Normalización -ISO-, la Convención Marco sobre Cambio Climático de Naciones Unidas, Acuerdo de París 2015, los Objetivos del Desarrollo Sostenible -ODS- y los Estándares GRI 2016 y su vinculación con los ODS, los Protocolos de Capital Social y Humano y de Capital Natural, entre otras); IV. LOS ESTÁNDARES UNIVERSALES GRI 2016 (GSSB) Y LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE (Estándares Universales Serie 100: *GRI 101: Fundamentos*, *GRI 102: Contenidos Generales* y *GRI 103: Enfoque de Gestión*, se seleccionan y desarrollan los contenidos generales directamente vinculados a los ODS, que surgen de una investigación preliminar, para la opción esencial); V. LOS ESTÁNDARES TEMÁTICOS GRI 2016 (GSSB) Y LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE (Estándares Temáticos vinculados a los ODS, se consideran aspectos relevantes y no repetitivos, según la opción esencial para declarar que un informe se elabora de conformidad con los Estándares GRI); VI. LOS REQUERIMIENTOS DE LOS ESTÁNDARES 2016 VINCULADOS A LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE Y EL PROCESO CONTABLE (análisis crítico y comparativo entre el proceso básico de uso de los Estándares GRI y los Principios para elaborar los informes y los marcos contables conceptuales y los atributos de la información contable. Se seleccionan contenidos temáticos GRI, 2016, vinculados a los ODS de la opción esencial y se traspolan aspectos del proceso contable para un sub-proceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa y un subproceso de comunicación, o comunicacional, que los incluya); CONCLUSIONES (inferencias resultantes, verificación de la hipótesis); PROPUESTAS (principales propuestas que surgen del estudio). REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y BIBLIOGRAFÍA. ANEXO I: GLOSARIO DE LOS ESTÁNDARES 2016, ANEXO II: CUESTIONARIO DE LA ENCUESTA.

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

II.1 Introducción

La administración y la contabilidad suelen ser consideradas como tecnologías o ciencias sociales. En este estudio se las entiende como ciencias, o disciplinas científicas sociales, que poseen tecnologías y técnicas. Según Schutz (2003), Max Weber y su escuela afirman que en las ciencias sociales se busca “comprender” fenómenos sociales pero en términos de categorías “provistas de sentido” de la experiencia humana. Tarde (1897), distingue tres leyes generales en ciencias sociales: ley de la repetición, de la oposición y de la adaptación. De “las semejanzas y repeticiones en masa, complejas y confusas”, se pasa “a las semejanzas y repeticiones de detalle, más difíciles de encontrar pero más precisas, elementales e infinitamente numerosas, hasta ser infinitesimales.” (p. 12).

Desde la psicología, lo *inter* permite estudiar “las analogías que existen entre varios individuos, y ante la necesidad de averiguar el hecho social elemental, cuyas agrupaciones y las múltiples combinaciones a que se prestan constituyen los titulados fenómenos simples, objeto de las ciencias especiales.” (p. 21). Un agregado “es un compuesto de seres adaptados”, la “adaptación de primer grado es la que presenta los elementos del sistema que se considera”, la de “segundo grado es la que nos une a los sistemas que les rodean... su medio.”(p. 90). En este capítulo se consideran conceptos y definiciones clave y cierta historicidad que (con su repetición, oposición y adaptación) permiten observar las tres leyes generales de las ciencias sociales.

Desde otra perspectiva de análisis, Bunge (1993) distingue que el “creciente cuerpo de ideas llamado `ciencia´... puede caracterizarse como conocimiento racional, sistemático, exacto, verificable y por consiguiente falible.” (p. 9). Bunge (1999) interrelaciona “ciencia (C), tecnología (T) y praxis (P)” (p. 325). La ciencia se puede usar para construir o fortalecer la correspondiente tecnología, la tecnología eficaz puede fundarse y justificarse en una o más ciencias, la tecnología puede utilizarse para orientar la correspondiente práctica, la actividad práctica puede ser objeto de una tecnología. La tecnología social “estudia las maneras de mantener, reparar, mejorar o reemplazar sistemas... y procesos sociales existentes; diseña o rediseña uno y otros para afrontar problemas sociales”. (p. 323). Reconoce que una sociedad civilizada se encuentra regida por un cuerpo de normas explícitas y que “la materia social está sujeta a reglas.” (p. 359). Las reglas pueden ser prácticas (empíricas que se cree que

funcionan o que el incumplirlas causaría tensiones sociales no productivas) y reglas fundadas, las cuales “son consistentes con la ciencia, la moral, o ambas” aunque no se haya comprobado su eficiencia o su impacto social. (p. 360).

Ser útil es una de las características de la ciencia. Los científicos producen “conocimientos aplicables”, es “cosa de los técnicos emplear el conocimiento con fines prácticos”. (Bunge, 1993, p. 34). La “tecnología viva es esencialmente, el enfoque científico de los problemas prácticos... el tratamiento de estos problemas sobre un fondo de conocimiento científico y con ayuda del método científico.” (p. 35). La ciencia también “es útil en la medida en que se la emplea en la edificación de concepciones del mundo que concuerdan con los hechos”, todo “avance tecnológico plantea problemas científicos, cuya solución puede consistir en la invención de nuevas teorías o de nuevas técnicas de investigación que conduzcan a un conocimiento más adecuado y a un mejor dominio del asunto.” (p. 35, 36). La “continuación de la civilización moderna depende, en gran medida, del ciclo del conocimiento: la tecnología moderna come ciencia, y la ciencia moderna depende... del equipo y del estímulo que le provee una industria altamente tecnificada.” (p. 35).

Con dichas reflexiones, entre otras, podrían distinguirse a la administración y a la contabilidad como ciencias cuando con sus perspectivas particulares estudian parte del mundo y producen conocimientos aplicables, presentándose en su desarrollo las leyes de la repetición, de la oposición y de la adaptación al buscar “comprender” por medio de categorías “provistas de sentido” de la experiencia humana fenómenos sociales. La administración, tanto desde lo cognitivo como para su aplicación práctica necesita de conocimientos contables, y viceversa. La contabilidad como disciplina científica se emplea para construir concepciones de parte de la realidad de las organizaciones económicas que concuerdan con los hechos y para ello se utiliza el proceso contable.

Estudiar e interrelacionar el proceso contable, o un conjunto de operaciones para elaborar o transformar un objeto, así como normas técnicas y tecnológicas contables, sistema, informes e indicadores como elementos concretos de parte de una realidad objetiva consensuada internacionalmente, permite rescatar que según Morgan (1980), en un paradigma funcionalista puede suponerse que la sociedad tiene una existencia concreta y real y un carácter sistémico que se orienta hacia un estado ordenado y regulado de los acontecimientos. “La perspectiva funcionalista es primariamente reguladora y pragmática en

su orientación básica, que tiene que ver con la comprensión de la sociedad de forma que genera un conocimiento científico útil.” Relacionado a la comprensión de la sociedad, Larrán y Javier Andrades Peña Rodríguez (2014), consideran que los “sucesivos escándalos empresariales han puesto de manifiesto que no es suficiente con la formación exclusivamente técnica que se ofrece a los profesionales de la contabilidad, planteándose así la necesidad de proporcionar una formación en parámetros de responsabilidad social corporativa (RSC).”

II.2 La Ciencia de la Administración, las Organizaciones, Modelo de Administración Estratégica y Estructura Organizacional

Para Simon (2011), las proposiciones éticas son expresiones de preferencia y las proposiciones científicas son afirmaciones sobre el mundo observable y la forma, o manera, en que este funciona. Una ciencia administrativa se ocupa de afirmaciones fácticas. Las proposiciones sobre la administración pueden ser descripciones “de la manera en que los seres humanos se comportan como grupos organizados”, mientras que “la ciencia práctica de la administración consiste en proposiciones sobre cómo los hombres se comportarían si quisieran que su actividad diera como resultado el mayor logro de objetivos administrativos con medios escasos.” (p. 687).

Gran parte del comportamiento y, específicamente, el comportamiento de los individuos dentro de las organizaciones está orientado hacia metas u objetivos. Son “juicios de valor” cuando las decisiones llevan a la selección de objetivos finales y “juicios de hecho” cuando involucren la implementación de dichos objetivos. Mayormente, “toda decisión es una cuestión de transigencia”, la alternativa seleccionada nunca permite un logro perfecto, o completo, de los objetivos, simplemente es la mejor solución disponible según las circunstancias. (p. 7).

Los “procesos administrativos son procesos decisorios”, la organización toma una parte de la autonomía decisoria del individuo reemplazándola por el proceso de toma de decisiones organizacional, que comúnmente: especifican el alcance general y la naturaleza de sus deberes, es decir, su función; asigna autoridad (determina quien en la organización tiene poder para tomar nuevas decisiones en lugar del individuo; y, para coordinar las actividades de varios individuos, establece cualquier otro límite necesario a su capacidad de elección. La especialización caracteriza la organización administrativa, ya que delega tareas

particulares a determinadas partes de la organización, dicha especialización puede tener la forma de una división “vertical” del trabajo y “horizontal”.

El comportamiento grupal requiere la adopción de decisiones correctas y por todos los miembros del grupo y, para obtener las ventajas derivadas de las habilidades especializadas en el nivel operativo, el trabajo de una organización debe subdividirse de manera tal que los procesos que requieren una habilidad particular puedan ser desempeñados por personas que la posean. Cuando es una cuestión central el mantenimiento de la responsabilidad, “el propósito de la especialización vertical es asegurar el control legislativo sobre el administrador, dejando al personal administrativo una discrecionalidad adecuada para tratar los temas técnicos que un cuerpo legislativo compuesto de legos no sería competente para resolver.” (p. 10).

El término “organización” hace referencia “al patrón de comunicaciones y relaciones entre un grupo de seres humanos, incluidos los procesos para tomar e implementar decisiones.” Dicho patrón también es denominado por el sociólogo como “el sistema de roles”, pero el autor se interesa por la “forma del sistema de roles conocida como `organización`”. (p. 18). Si bien analiza las organizaciones, según el comportamiento de sus participantes referido a la toma de decisiones, “es precisamente el `sistema` organizacional alrededor de tal comportamiento el que le da su carácter especial”, los “roles de los miembros de la organización están moldeados por los objetivos con los cuales se identifican, y la identificación de los objetivos... depende fuertemente de la ubicación en la organización y del patrón de comunicación organizacional.” (p. 23).

Puede describirse el comportamiento en las organizaciones en función de premisas de decisión, los sociólogos prefieren observar características más globales de las organizaciones relacionadas con su tamaño o el ambiente organizacional. Para tratar a las organizaciones como coordinadoras de la acción humana es necesario referirse a los mercados, entendido como “otro mecanismo poderoso de coordinación en las sociedades modernas”. (p. 19). Los mercados, en las economías industriales modernas, parecen funcionar de manera más efectiva “en presencia de una infraestructura saludable y, en particular, en un ambiente de empresas comerciales y otras organizaciones eficientemente administradas”, complementando a las organizaciones sin reemplazarlas. (p. 19).

Desde la economía neoclásica las organizaciones se estudian bajo la “teoría de la firma” y en la teoría económica la empresa es una abstracción que consiste en algo más que

un emprendedor que busca maximizar ganancias al seleccionando el volumen de producción y precio por medio de una función de producción, que relaciona insumos y productos, y una función de costos. Pero, la teoría no dice sobre la tecnología que subyace a la función de producción, las motivaciones para las decisiones de los gerentes y empleados, ni sobre los procesos que llevan a las decisiones de maximización. Particularmente “no se pregunta cómo adquieren los actores la información requerida para estas decisiones, cómo hacen los cálculos necesarios”, “si son capaces de tomar los tipos de decisiones postuladas por la teoría de maximización de las utilidades o maximización de las ganancias.” (p. 19).

La denominada “nueva economía institucional” es un intento de años más recientes que considera como idea clave a la mayor parte de los fenómenos organizacionales como otra especie de comportamiento de mercado, como “interacción de mercado entre empleados y empleadores”, centrándose en el contrato de empleo. Intenta explicar las motivaciones como producto de la ejecución del contrato de empleo por medio de la autoridad y las recompensas por buen desempeño. Pero, una teoría realista de las organizaciones debe explicar “otras fuentes de motivación para alcanzar los fines organizacionales.” (p. 20). Menciona como “principios” más comunes en la literatura de la administración que la eficiencia administrativa aumenta: 1. Por medio de “la especialización de tarea dentro del grupo”; 2. Al disponer los miembros del grupo en una jerarquía de autoridad determinada; 3. Al limitar, en cualquier punto de la jerarquía, a un número pequeño el alcance del control; 4. Para fines de control, al agrupar a los trabajadores según su finalidad, proceso, clientela o lugar.

Desde un enfoque de estudio económico-financiero, aunque no se lo menciona expresamente, entiende que la “Teoría de la administración se ocupa de cómo se debería construir y operar una organización para que cumpla su función en forma eficiente.” (p. 69). Es un principio fundamental de la administración, aunque lo considera más como definición que como principio y consecuencia casi inmediata del carácter racional de la “buena” administración (característico de la teoría económica como de la teoría administrativa), que “entre varias alternativas que implican el mismo gasto, debería seleccionarse siempre la que lleva a un mayor logro de los objetivos administrativos; y entre varias alternativas que lleven al mismo logro, debería seleccionarse la que implique un menor gasto.” (p. 69).

No es posible hacer una lista exhaustiva de los factores que determinan el nivel de eficiencia, dos “personas con las mismas habilidades, los mismos objetivos y valores, el

mismo conocimiento e información, solo pueden decidir racionalmente el mismo curso de acción.” (p. 69). Una manera simple de abordaje es considerar a un único miembro y consultarle sobre sus limitaciones en cantidad y calidad de producción, que incluyen: a) “limitaciones sobre su capacidad de `desempeño`” y b) limitaciones a “su habilidad para tomar `decisiones correctas`”. La teoría administrativa debe “interesarse por los factores que determinan con qué habilidades, valores y conocimiento un miembro de la organización encara su trabajo”, siendo estas las “limitaciones” a la racionalidad con las cuales deben tratarse los principios de administración. Brinda un triángulo de límites, el individuo se encuentra limitado por: 1) las habilidades, hábitos y reflejos que no se encuentran en lo consciente; 2) sus valores y concepciones “sobre la finalidad que lo influyen al tomar sus decisiones”; y 3) “por su grado de conocimiento de las cosas relevantes para su trabajo”, ello implica el conocimiento básico requerido para la toma de decisiones y la información necesaria para tomar decisiones adecuadas a una situación dada. (p. 70).

En esta área, la teoría administrativa se ocupa de cuestiones fundamentales como las siguientes: cuáles son los límites a la masa de conocimiento que la mente humana puede acumular y aplicar; cuán rápidamente se puede asimilar el conocimiento; de qué modo la especialización en la organización administrativa se va a relacionar con las formas de especialización del conocimiento que prevalecen en la estructura ocupacional de la comunidad; de qué modo el sistema de comunicación canalizará el conocimiento y la información hacia los centros de decisión adecuados; qué tipo de conocimientos pueden, y cuáles no, transmitirse fácilmente; cómo la necesidad de intercomunicación de información se ve afectada por los modos de especialización en la organización de información. (p. 70).

La “expresión `comportamiento racional`” que emplea “se refiere a la racionalidad cuando dicho comportamiento se evalúa en términos de los objetivos de la organización como un todo”, ya que la diferencia de dirección entre los fines del individuo y los de la organización es “uno de los elementos de falta de racionalidad de los que debe ocuparse la teoría.” (pp. 70, 71). Entiende que la “racionalidad humana opera... dentro de los límites de un entorno psicológico” y el control deliberado del entorno de la decisión permite integrar la elección y la socialización, y que “las instituciones sociales pueden verse como regularizaciones del comportamiento de los individuos mediante sujeción a patrones de estímulos que se les imponen socialmente.” (p. 225).

La comunicación es esencial para la organización, disponer de técnicas particulares de comunicación en gran parte determina “de qué modo las funciones decisorias pueden y deben distribuirse por toda la organización.” La comunicación es un proceso hacia y desde un centro decisorio, y hacia arriba, hacia abajo y lateralmente por toda la organización. En cualquier organización el sistema formal de comunicación (canales y medios de comunicación establecidos de manera consciente y deliberada) es complementado por una red informal de comunicaciones. “Una parte vital del sistema de comunicaciones formales de cualquier organización es el sistema de registros e informes” (p. 455), su característica distintiva es determinar para quien los escribe, la frecuencia y qué información deben contener, eximiendo a todo miembro de la organización de la tarea de decidir constantemente la forma y contenido de la información que debe transmitirse a los demás miembros.

Es la administración estratégica, “un conjunto de decisiones y acciones administrativas que determinan el rendimiento a largo plazo de una corporación.” (Wheelen y Hunger, 2007, p. 3). Incluye el análisis de lo que denominan “ambiental” interno y externo, así como, la planificación estratégica o a largo plazo (formulación de la estrategia), la implementación de la estrategia, la evaluación y el control. El estudio de la administración estratégica enfatiza en la vigilancia, la evaluación de oportunidades y amenazas externas según las fortalezas y debilidades de una corporación. “Conocida originalmente como política empresarial, la administración estratégica incorpora temas como planificación estratégica, análisis ambiental y análisis de la industria.” (p. 3).

Las empresas, por lo general, evolucionan a través de las cuatro etapas de la administración estratégica siguientes: 1) *Planificación financiera básica*; 2) *Planificación basada en pronósticos*; 3) *Planificación (estratégica) orientada externamente*: la administración de alto nivel toma el control del proceso de planificación con ayuda de consultores y la empresa mediante el pensamiento estratégico trata de responder más a los cambios en los mercados y la competencia; y 4. *Administración estratégica*: la administración de alto nivel forma grupos de planificación con administradores y empleados clave de diversos estratos, departamentos y grupos de trabajo.

Se reemplaza el complejo plan estratégico a cinco años por el pensamiento estratégico en todos los niveles a lo largo del año y la información estratégica se disemina por medio de redes entre el personal de la organización, las estrategias resultantes pueden

surgir de cualquier lugar de la organización y la planificación comúnmente es interactiva a través de los niveles, no fluye de arriba hacia abajo. Por la evolución de la administración estratégica, su principal valor reside en ayudar a una organización a operar exitosamente en un ambiente complejo y dinámico. Las corporaciones para ser competitivas en ambientes dinámicos deben ser más flexibles, es necesaria una “ventaja competitiva permanente”, deben desarrollar *flexibilidad estratégica*, o “capacidad para cambiar de una estrategia dominante a otra.” (p. 9). Dicha “flexibilidad estratégica exige un compromiso a largo plazo con el desarrollo y la obtención de recursos críticos... que la empresa se transforme en una **organización que aprende**...que tenga la capacidad de crear, adquirir y transferir conocimientos y modificar su comportamiento para reflejar nuevos conocimientos e ideas.” (p. 9). El aprendizaje organizacional es un componente decisivo de la competitividad en un ambiente dinámico, particularmente importante tanto para la innovación como para el desarrollo de nuevos productos. Las organizaciones que aprenden son hábiles para: resolver sistemáticamente los problemas, experimentar nuevos enfoques, aprender de experiencias propias, ajenas y de su propia historia y transferir, rápida y eficiente, conocimientos a través de la organización.

El modelo básico de la administración estratégica consta de cuatro elementos: 1) *Análisis ambiental* (no se menciona expresamente al ambiente natural), “implica la vigilancia, evaluación y difusión de información desde los ambientes externo e interno hasta el personal clave”, siendo su propósito identificar *factores estratégicos* (“elementos externos e internos que determinarán el futuro de la corporación”); 2) *Formulación de la estrategia*, desarrollo de planes a largo plazo para administrar eficazmente las oportunidades y amenazas “ambientales” basado en sus fortalezas y debilidades, incluye definición de la misión (propósito o razón de la existencia de la organización), especificación de los objetivos alcanzables (resultados finales de la actividad planificada, verbos de acción que digan que se logrará en determinado tiempo y, si es posible, cuantificadamente, mientras que una meta se interpreta como una declaración abierta de lo que se quiere lograr, no cuantifica los logros, y sin establecer criterios temporales para cumplirlos), el desarrollo de estrategias y establecer directrices de política.

La estrategia es como un “plan maestro integral que establece la manera en que se logrará su misión y objetivos” (p. 14). Las típicas empresas de negocio consideran tres tipos de estrategia: Estrategia corporativa (describe la dirección general respecto a su actitud

general hacia el crecimiento y la administración de sus líneas de negocios y productos), por lo general, concuerda con las categorías de estabilidad, crecimiento y reducción; Estrategia de negocios, acontece a nivel de productos o unidades de negocio, haciendo hincapié en la mejora de la posición competitiva de los productos o servicios; pueden agruparse en dos categorías generales (estrategias competitivas y estrategias cooperativas, usada por lo general para apoyar una estrategia competitiva); y Estrategia funcional, es el enfoque adoptado en un área funcional para el logro de los objetivos y las estrategias de la corporación y las unidades de negocios por medio de la “maximización de la productividad de los recursos.” Se ocupa de desarrollar y fomentar “una competencia distintiva para proporcionar a una empresa o unidad de negocios una ventaja competitiva.” Mientras que una política “es una directriz amplia para la toma de decisiones que relaciona la formulación de la estrategia con su implementación.” (p. 15)

3) *Implementación de la estrategia*, proceso por medio del cual se ejecutan las estrategias y políticas a través del desarrollo de programas, presupuestos y procedimientos, puede “implicar cambios en la cultura general, en la estructura o en el sistema administrativo de toda la organización.” Generalmente conducida por los administradores de los niveles medios e inferior, supervisada por la administración de alto nivel. Se denomina también como planificación operativa, implica frecuentemente la diaria toma de decisiones en la distribución de recursos. Es un programa “una declaración de las actividades o pasos necesarios para llevar a cabo un plan de uso único”, haciendo que la estrategia se oriente hacia la acción. (p. 16). Un presupuesto “es una declaración de los programas de una corporación en relación con el dinero requerido”, se utiliza en la planificación y el control, contiene el costo detallado de cada programa, y muchas organizaciones exigen una “tasa mínima de retorno”, o cierto porcentaje sobre la inversión, creando valor para el ente, los accionistas o propietarios. El presupuesto sirve como un plan detallado de la nueva estrategia en acción y especifica el efecto esperado en el futuro financiero de la organización, por medio de estados financieros “proforma”.

4) *Evaluación y control*, proceso por medio del cual se supervisan las actividades de la organización y los resultados de su desempeño, de manera que el rendimiento real se compare con el deseado. Los administradores en todos sus niveles utilizan la información para resolver problemas y tomar medidas correctivas. La evaluación y control también puede señalar debilidades en los planes estratégicos implantados, estimulando así todo el

proceso para comenzar nuevamente. Para “que la evaluación y el control sean eficaces, los administradores deben obtener información clara, oportuna e imparcial del personal que está por debajo de ellos en la jerarquía de la corporación.” (p. 18). Con esta información se compara lo que sucede en realidad con lo que se ha planificado en la etapa de formulación. “La evaluación y el control del rendimiento completa el modelo de administración estratégica.” Basada “en los resultados de desempeño, la administración podría descubrir que necesita realizar ajustes en la formulación de su estrategia, en la implementación de ésta o en ambas.” (p. 18).

Las decisiones estratégicas respecto del futuro largo plazo de la organización, son poco comunes, por lo general no tienen un precedente a seguir, comprometen importantes recursos y exigen gran compromiso del personal en todos sus niveles, y directivas, estableciendo precedentes para decisiones menores y acciones futuras a través de una organización. Se propone un proceso de toma de decisiones estratégicas de ocho pasos para mejorarlas: 1. *Evaluar resultados actuales de rendimientos* (sobre el retorno de la inversión, la rentabilidad, otros y la misión, objetivos, estrategias y políticas actuales); 2. *Revisar el gobierno corporativo* (“el desempeño de la junta directiva y la administración del alto nivel”); 3. *Analizar y evaluar el ambiente externo* (para determinar factores estratégicos representativos de oportunidades y amenazas); 4. *Analizar y evaluar el ambiente corporativo interno* (para determinar factores estratégicos que sean fortalezas, en competencias clave, y debilidades); 5. *Analizar los factores estratégicos* (FODA) (señalar áreas problemáticas y revisar y modificar la misión y los objetivos según se requiera), aunque más recientemente se considera que el método científico aplicado a la planificación estratégica es más recomendable para descubrir oportunidades y amenazas. 6. *Generar, evaluar y seleccionar la mejor estrategia alternativa* (teniendo en cuenta el paso 5.); 7. *Implementar las estrategias seleccionadas* (por medio “de programas presupuestos y procedimientos”); y 8. *Evaluar las estrategias implantadas* (a través “de sistemas de retroalimentación y del control de actividades para tener seguridad de que se desvían lo menos posible de los planes”). (p. 22).

La auditoría estratégica, se la interpreta como una técnica por medio de la cual se ejecuta la toma de decisiones estratégicas, “proporciona una lista de preguntas, por área o tema, que permite realizar un análisis sistemático de diversas funciones y actividades corporativas.” (p. 23). Comienza con la evaluación del rendimiento actual y continúa con el análisis ambiental, la formulación de la estrategia y su implementación, concluyendo con la

evaluación y control. “Una auditoría estratégica es un tipo de auditoría administrativa muy útil como herramienta diagnóstica para señalar áreas problemáticas presentes en la corporación y para destacar las fortalezas y debilidades organizacionales.” (p. 23). Ayuda a determinar por qué determinada área crea problemas y a generar soluciones, “presenta muchas de las preguntas críticas necesarias para realizar un análisis estratégico detallado” si bien no es una lista exhaustiva. (p. 23). Rescata de Hambrick y Fredrickson que una buena estrategia tiene cinco elementos: 1) *Escenarios* (“¿dónde participaremos?”); 2) *Vehículos* (“cómo llegaremos ahí?”); 3) *Diferenciadores* (“¿cómo ganaremos en el mercado?”); 4) *Etapas* (“¿cuál será nuestra velocidad y secuencia de movimiento?”); y 5) *Lógica económica* (“¿cómo obtendremos nuestros rendimientos?”).

Con frecuencia las decisiones estratégicas no afectan solamente a la corporación, y el concepto de responsabilidad social propone que una corporación privada tiene responsabilidades con la sociedad, más allá de obtener “utilidades”. “El argumento de Friedman de que la meta principal de la empresa es la maximización de las utilidades es sólo un aspecto de un debate continuo en relación con la responsabilidad social corporativa (RSC).” (p. 57). De considerar a Archie Carroll, los administradores de organizaciones empresarias tienen las siguientes cuatro responsabilidades, según su orden de prioridad: *económica* (“producir bienes y servicios de valor para la sociedad de tal manera que la empresa pueda pagar a sus acreedores y accionistas”), *legal* (“por medio de leyes que la administración debe obedecer”), *ética* (“seguir las creencias generalmente aceptadas sobre el comportamiento en una sociedad”) y *discrecional* (“obligaciones meramente voluntarias que asume una corporación.”). Según el autor considerado “los administradores de empresas tienen responsabilidades que van más allá de las económicas y legales.” (p. 58).

Desde Porter y Kramer rescatan que “las metas sociales y económicas no son inherentemente contradictorias, sino que están relacionadas de manera integral” (p. 59). Y que ser “conocida como una empresa socialmente responsable proporciona a la empresa **capital social**, esto es, la buena voluntad de las partes interesadas que se puede usar para obtener una ventaja competitiva.” (p. 59). Definen la ética “como las normas de conducta aceptadas de común acuerdo que rigen el desempeño de una ocupación, oficio o profesión”, mientras que la moralidad “implica preceptos de conducta personal que se basan en fundamentos religiosos o filosóficos.” (p. 66).

Sobre información y control, Gilli y otros (2007) entienden como incuestionable la dependencia del control respecto del sistema de información. Interpretan que controlar “es, en última instancia, cotejar dos informaciones: la de la previsión (plan, presupuesto, etc.) con la respectiva medida de realización o cumplimiento.” (p. 295.). Las debilidades en la generación, captura y procesamiento del dato afectan al sistema de control, y por ende, al sistema de gestión. La gestión administrativa requiere tomar decisiones, lo cual implica contar con información controlada sobre lo actuado y sobre el contexto. Puede entenderse como gestión al “Conjunto de acciones y decisiones llevadas a cabo por los administradores para obtener ciertos resultados.”(Lexinómicas, 2012). Geba y Mollo Brisco (2007) interpretan que los administradores “son responsables de diseñar la estructura de su organización, que incluye determinar las actividades a realizar, quién las va a llevar a cabo, cómo se deben agrupar, quién informa a quién, y dónde se toman las decisiones.”

También “es responsabilidad del administrador decidir de qué forma incorpora los conceptos de la RSE en la organización de la firma”. La estructura más tradicional es la “basada en un esquema de departamentalización funcional. La departamentalización funcional agrupa a los empleados de acuerdo con sus ámbitos de competencias y los recursos a que recurren para realizar un conjunto común de tareas.” Se interpreta que las funciones son “el conjunto de actividades que una organización lleva a cabo”, como por ejemplo: “producción, marketing, finanzas, etc., y podría agregarse el departamento encargado de las políticas de RSE”. (p. 3). Mencionan como “posibles escollos de la departamentalización funcional” a la “comunicación inadecuada entre departamentos”, “dificultades con la coordinación departamental”, “desarrollo de gerentes que sólo son expertos en campos restringidos” y “enfoque en aspectos departamentales en lugar de organizacionales.” (p. 3).

En cuanto a otros parámetros que se pueden trabajar al diseñar una estructura, mayoritariamente se entiende que el más relevante de estos para incorporar los preceptos de responsabilidad social a la organización es el adoctrinamiento. “Este tipo de parámetro de diseño cobra relevancia cuando las tareas son delicadas, son realizadas en lugares remotos o es primordial que la persona que las lleve a cabo, aunque trabaje de forma autónoma y sin estricto control de sus superiores, lo haga defendiendo los intereses de la organización.” Muchas organizaciones, “ante la decisión de incorporar acciones que demuestren su apego a la RSE se basan en el parámetro de diseño de `Formalización del

comportamiento'... por medio de la imposición de reglas." Por lo general "en estos casos encontramos organizaciones que confeccionan Manuales de Ética o de RSE en los que plasman las directrices que cada individuo debe seguir, indican lo que se debe y lo que no se debe realizar." Consideran como "más sustentable la utilización de mecanismos como el 'Adoctrinamiento'" y entienden "que para incorporar los preceptos de la RSE, ya sea se considere uno u otro esquema de diseño estructural, es necesario contar con buena información." (p. 4).

Gilli y otros (2007) entienden que las organizaciones como sistemas se caracterizan por la complejidad, la artificialidad, la intencionalidad y la apertura "o intercambio de energía con el ambiente, a través de la secuencia entradas-proceso-salidas y retroalimentación; el modelo supone que la organización se encuentra en continua interacción con su medio ambiente." (p. 34). Si bien una perspectiva entendida como superadora considera que el sistema influye y es influido por el ambiente. (p. 35). Según el modelo de Katz y Kahn, los sistemas vivos reciben información que proporcionan señales sobre el ambiente y la entrada de información le permite corregir sus desvíos. "Las partes del sistema envían información de cómo operan a un mecanismo central y mantiene así la dirección correcta. Si dicha retroalimentación negativa es interrumpida, el estado firme del sistema desaparece". (Angulo, 2009). En 2013 Gilli y Tartabini expresan que "la dirección estratégica consiste en formular, implementar y evaluar las decisiones a través de las cuales la organización logra sus objetivos, involucrando todas las áreas... requiere información cualitativa y cuantitativa del entorno de tal manera de lograr decisiones eficaces en condiciones de incertidumbre." (p. 7).

II.3 La Responsabilidad Social y la Gestión Empresarial

El sentido del término Responsabilidad Social y su consecuente aplicación han cambiado a través del tiempo. Para Geba y Mollo Brisco (2007) la "noción de Responsabilidad Social Empresaria se encuentra íntimamente relacionada con el vínculo entre organización y contexto." Para crecer y competir más eficientemente, las organizaciones deberían contribuir a generar un ambiente que posibilite llevar adelante con mayor facilidad sus negocios y operaciones. Las funciones económico-financieras cumplen un papel fundamental y, en este sentido, "al cumplir el contrato económico, respetuosas de las disposiciones jurídicas, sin transvasar el respecto por su contexto natural y cultural en

justo equilibrio, las empresas realizan su principal contribución al bienestar de la sociedad.” (p. 1).

De las dinámicas de interacción propias de toda organización (como creaciones culturales y como actores sociales fundamentales), es posible detectar que “siempre han estado en constante interacción con su medio ambiente externo, intercambiando insumos, productos e información.” Reconocer el “carácter dual de esta relación permite contemplar la íntima interdependencia existente entre ellas y su contexto.” Con dicha óptica, “la supervivencia de una empresa depende, en gran medida, de su capacidad de reacción, adaptación y respuesta a las exigencias y demandas generadas en este ámbito”. Ante tales interdependencias trascendentes, así como exigencias de la sociedad civil, se entiende necesario: **“observar las nuevas reglas de juego de las organizaciones... considerando la metamorfosis interna en las mismas para que los managers puedan incorporarlas a sus prácticas habituales.”** (p. 1).

Ante una concepción clásica fuertemente arraigada en las organizaciones, el desafío más importante puertas adentro de los directivos, “es interpretar correctamente y satisfacer eficazmente las demandas de los interlocutores, así como también poder adaptar las prácticas de gestión a los nuevos parámetros de trabajo.” Los modelos mentales arraigados en gerentes que entienden “a la organización como un instrumento para la maximización de beneficios económico-financieros, teniendo como único límite la ley”, son el primer obstáculo a “superar para la implementación de los preceptos de la Responsabilidad Social Empresaria (RSE).” (pp. 1, 2).

Se reconoce que cambiar una cultura requiere principalmente “*de auténtica convicción, tenacidad, esfuerzo y consenso*”. El mencionado cambio podría realizarse, por ejemplo, siguiendo los mecanismos planteados por Stephen P. Robbins, por medio: “*del comportamiento de la Alta Gerencia*”, como se comportan, que dicen, estableciendo normas que se filtran a través de la organización; *del Sistema de Selección del Personal y del mecanismo de Socialización* que ayude a los nuevos empleados a adaptarse a la cultura de la organización. (p. 2). Dentro del campo de la Responsabilidad Social Empresaria (RSE), parte del desafío consiste en incorporarla en la planificación, organización, dirección y control. La planificación como función “abarca definir las metas de una organización, establecer la estrategia global para alcanzarlas, y desarrollar una jerarquía comprensiva de planes para integrar y coordinar las actividades”, siendo la piedra angular fijar los de objetivos. (p. 2).

También le competen a dicha función tareas como el diagnóstico de la industria y de la firma, la confección de escenarios y estrategias y la presupuestación de las estrategias.

En cuanto a los objetivos, “Simon, Cyert y March reconocen desde temprano, la presencia de multiplicidad de objetivos a cumplir, *entiéndase por esto las diferentes y diversas demandas de los actores que influyen en la organización.*” (p. 3). Entienden que para el tema de la RSE cobran importancia los preceptos de H. Simon (1964), que “sugiere que el supuesto de maximización (eje central de la teoría económica clásica) debe ser abandonado a favor del tratamiento de todos los objetivos como restricciones, como niveles que debían satisfacerse”, aunque, mantiene “el supuesto de un solo agente o mejor dicho un solo centro de poder que reconcilia esos objetivos.” (pp. 2, 3).

Reconocen que el directivo para gestionar siguiendo los preceptos de la RSE, debería “identificar las variables contextuales y de la propia organización... para luego poder cuantificarlas, y relacionarlas con los costos de realizar los programas o tomar las medidas seleccionadas.” (p. 3).

Según Volpentesta (2016) la RSE inicia su desarrollo pragmático enmarcada en una impronta fuertemente orientada hacia la filantropía, impulsada por los propietarios de las empresas quienes la han entendido como “la consideración voluntaria de objetivos sociales públicos junto con los económicos privados (Bowen, 1953).” (p. 45). Las modernas raíces de la RSE se encuentran en el periodo posterior a la II Guerra Mundial, “ya que existía en la mente de los empresarios occidentales de esos años el pensamiento de que aquella serviría para alinear los intereses empresariales con la defensa del capitalismo de libre mercado”... En tal contexto numerosos empresarios comienzan a hablar de la responsabilidad social de sus empresas y de la atención que estas deben darle a diferentes interesados.

Rescata que Davis (1960), define la RSE dentro de un contexto de gestión “como aquellas decisiones y acciones tomadas por los empresarios por razones al menos parcialmente más allá del interés económico o técnico de la firma”. Según “Walton (1967, p. 18)... el nuevo concepto de RS reconoce la íntima vinculación entre la corporación y la sociedad y se da cuenta de que tales relaciones deben tenerse en mente por los altos directivos cuando la corporación y sus grupos relacionados persiguen sus objetivos respectivos”. En 1980 se “conforma un nuevo paradigma que impulsa con fuerza definitiva el concepto de RSE como gestión empresarial”, entendiéndoselo para enfrentar un entramado de cuestiones que se relacionan con retos económicos, sociales y ambientales de

la globalización, así como “la internacionalización de la economía y, especialmente, los desastres ambientales producidos por accidentes que protagonizan grandes empresas además de los escandalosos fraudes empresariales de esos años.” (p. 45).

La mayoría de las actuales definiciones “consideran la dimensión ética como integrante del concepto” y que las empresas se encuentran vinculadas (intencionalmente o no) “con sus stakeholders no accionariales.” La “RSE es el resultado implícito o explícito de la reflexión de la naturaleza de la empresa, de su forma de `ser´, de su rol social y sus relaciones con sus stakeholders, internos como externos”. Su accionar debe considerar a aquellos que influyen como a los que son influidos, “y a la sociedad en general: local, regional, nacional, universal, presente y futura.” Sobre la incorporación de la Teoría de los stakeholders en la RS, la historicidad de dicho concepto la ofrece Freeman en 2004 (“empezó a trabajar con la idea de las partes interesadas en 1977 en la Warthon School”). “Freeman cuenta que en ese contexto se hablaba de los stakeholders en un sentido estratégico amplio como `cualquier grupo o individuo que puede afectar o es afectado por el logro de los objetivos de una corporación´ (Freeman, 2004, p. 229).” En ese entonces predomina la visión de la alta dirección “y consistía en que si un grupo de individuos puede afectar a la empresa - o ser afectados por ella- entonces debían preocuparse por ese grupo a través de una estrategia explícita para hacer frente a esos interesados.” (p. 45).

En relación con la sostenibilidad, el “sistema económico fundado en conceptos de mayor producción, intensificación del consumo, explotación ilimitada de recursos naturales y maximización del beneficio como único criterio de la buena marcha económica” lleva, desde los últimos años del siglo pasado, a pensar “que tal forma de desarrollo no era sostenible.” (p. 46). En esos años se consolida “la idea de un desarrollo con sustentos más concretos”, que mejore las condiciones de vida de los habitantes de este planeta hoy y para el futuro, siendo “compatible con una explotación racional que evitara el deterioro del medioambiente”, y que se conoce como “desarrollo sostenible.”

A partir de “trabajos de Elkington (1994), al concepto se lo conoce como la `triple línea base de la sustentabilidad´ (triple cuenta de resultados)”, naciendo, con su consolidación, un nuevo desafío, “el de armonizar los resultados financieros junto con las consideraciones ambientales y los aspectos sociales.” (p. 46). El constructo y la praxis de la RSE poseen varias aristas y el concepto de stakeholders puede interpretarse “desde una posición egoístamente ilustrada, también con el de la sostenibilidad.” (pp. 46, 47).

Trabaja el encuadre de las opciones estratégicas de RSE de Galbreath (2006) modificado para expresar las más relevantes tendencias, obtiene una taxonomía que ayuda a diferenciar aportes doctrinarios en categorías “que van desde el enfoque accionarial puro hasta las contribuciones en las que prevalecen la ética y la transparencia.” (p. 43).

Brinda un cuadro de las opciones estratégicas de la RSE de Galbreath 2016 (Adaptado)

Cuadro Nº II. 1: *Opciones Estratégicas de RSE de Galbreath 2016 (Adaptado)*

Enfoques Teóricos	1. Altruismo (Estapa convencional de la RSE)	2. Modelo Accional Puro	3. Estratégico-instrumental	4. Ético-normativo
Objetivo	Retribuir a la sociedad parte de lo que le da a las empresas	Maximizar la riqueza de los accionistas	Beneficios de los accionistas y de otros stakeholders; rendición de cuentas; remediación; gestión de riesgos; sostenibilidad	Creación de valor sostenible para todos; transparencia; legitimidad; bien común
Medios	Filantropía	Racionalización; propio interés	Relaciones públicas; asociaciones; actividades comunitarias; voluntariado; marketing con causa; mecenazgo; stakeholders como medios	Gobierno corporativo pluralista; stakeholders como fines; argumentos éticos de gestión; negocios inclusivos; ciudadanía empresarial
Medida de las acciones	Donaciones	Resultados financieros	Reporte basado en las actividades; triple línea de resultados	¿Informes holísticos? ¿Evaluación de Impactos?
Beneficiarios	Comunidad, grupos y causas	Accionistas; otros indirectamente	La empresa y la comunidad	La empresa y todos los stakeholders
Beneficios	Pueden no ser medidos	Financieros	Rentabilidad; objetivos de mercado; recursos humanos	Tangibles más los potencialmente intangibles
Marco de Tiempo	Intermitente, posiblemente programado anualmente	Corto plazo	Mediano y largo plazo	Largo plazo

Fuente: Elaboración propia basada en Volpentesta (2016).

Volpentesta concluye que los “estudios académicos que pregonan sobre los conceptos de RSE, Stakeholders y Sostenibilidad establecen que las empresas que gestionan adoptando esos conceptos pueden seguir diferentes orientaciones”. (p. 49). Las versiones más evolucionadas se identifican con los enfoques estratégico instrumental y ético-normativo. “Dentro de las actuaciones basadas en el enfoque estratégico-instrumental las empresas declaran tener presente y procurar razonablemente satisfacer los intereses de los partícipes no accionariales” aunque asumen “de hecho, en la gestión misma, que éstos son medios o instrumentos necesarios para lograr un mayor valor de las tenencias accionariales a largo plazo.” El enfoque ético-normativo “asume que cada stakeholder tiene un valor intrínseco y merece consideración por lo que en sí mismo representa y no por su capacidad para ser un medio útil para conseguir los fines de otros stakeholders.” En la doctrina se “postula que la gestión dentro de estos parámetros genera empresas más éticas y legítimas

puesto que se activan procesos de mayor transparencia, comunicaciones más abiertas y directas con todos los interesados”, también “preocupaciones que van más allá de la obtención de utilidades a corto plazo, y compromisos con la sociedad y el medioambiente que trascienden su interés instrumental y su racionalidad económica.” (p. 50).

Almagro (2016) reflexiona sobre el presente y el futuro de la Responsabilidad Social, manifiesta que la empresa/institución tiene un nuevo rol, que es necesario asumir, “desde un comportamiento ético, un compromiso de transparencia y solidaridad con la sociedad y con el entorno”; “LA UNIVERSIDAD tiene que ser protagonista del CAMBIO, y liderarlo”; hay que aprender a gestionar instituciones de nuevo”; “Personas ... Valores ... Personas ... Cultura” ...; lo “financiero no es un fin en sí mismo”; la “preocupación ética tiene que incorporarse a la cultura de empresa y al quehacer diario de las instituciones”; la “Ética con dimensión organizacional (buen hacer)”. Interpreta que: la “RS no es solo una forma de gestionar la empresa: es una nueva forma de concebir la función social de la empresa, de las instituciones y de los ciudadanos”, aunque no hay un solo modelo de RS.

Vamos hacia la corresponsabilidad social como intersección entre Poderes Públicos, Sociedad Civil y Empresas, Instituciones, Fundaciones. Una nueva era de la Responsabilidad Social hacia los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), tales como: “Terminar con pobreza extrema”, “luchar contra la desigualdad y la injusticia” y “poner soluciones al cambio climático”. Históricamente, los conocimientos contables, desde lo abstracto hacia su aplicación práctica, han brindado información interna y externa contribuyendo con la gestión de las organizaciones económicas y sin la cual se carecería de una visión necesaria, cualitativa y cuantitativa, de sus recursos y obligaciones, sus modificaciones, sus relaciones con los propietarios y con los stakeholders.

II.4 Desarrollo Sustentable

Hablar de sustentabilidad implica considerar que el desarrollo sostenible emerge como un principio rector para el desarrollo global a largo plazo, interrelaciona lo económico, lo social y lo ambiental, natural, de manera equilibrada. Desarrollo sustentable y desarrollo sostenible, si bien tienen connotaciones diferentes, de interpretar que la sostenibilidad debería ser sustentable y que los términos se los ha considerado como sinónimos así se los interpreta en este estudio. Se entiende al “desarrollo sostenible como la satisfacción de `las

necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”... (Naciones Unidas, s.f. a).

Pierrri (2005), reconstruye un camino intelectual y político hasta la propuesta de desarrollo sustentable, permitiendo interpretar como desde posiciones muy diferentes sobre la cuestión ambiental se confluye en la idea de desarrollo sustentable. El estudio parte de reconstruir cómo se plantea científica y políticamente la cuestión ambiental a finales de los años 1960 y a principios de los años 1970. Considera que la introducción de la crisis ambiental en la arena política tiene lugar en dicho lapso temporal, impulsada por la elaboración de una serie de informes científicos. Reconoce en el debate ambientalista tres grandes corrientes en disputa: 1) La *corriente ecologista conservacionista o sustentabilidad fuerte*, con raíces “en el conservacionismo naturalista del siglo XIX, y en las ideas ecocentristas de Leopold (1949) de promover una ‘estética de la conservación’ y una ‘ética de la Tierra’ o ‘bioética’” (p. 28); 2) El *ambientalismo moderado o sustentabilidad débil*, lo caracteriza como “antropocéntrico y desarrollista”(p. 28); y 3) La *corriente humanista crítica*, alternativa de las anteriores, se expresa en los años “setenta en la propuesta tercermundista de *ecodesarrollo*”, luego asume el objetivo del desarrollo sustentable entendiendo que “su construcción efectiva requiere un cambio social radical, centrado en atender las necesidades y calidad de vida de las mayorías, con un uso responsable de los recursos naturales”... (p. 28).

Se detectan variados antecedentes, entre ellos, entiende a Inglaterra y Estados Unidos como pioneros en crear asociaciones y leyes en defensa de la naturaleza, seguidos por Francia, Alemania y España. Es en Estados Unidos donde emerge la idea de “preservar grandes espacios en su estado original, como paisajes y ‘santuarios’ para la vida animal y vegetal, dejando fuera la presencia humana.” (p. 31). A finales del siglo XIX surgen las primeras ideas de crear una coordinación internacional para proteger a la naturaleza. La propuesta que se realiza en el VIII Congreso Internacional de Zoología, Basilea, 1910, se frustra por la Primera Guerra Mundial. En 1923 reaparece esa voluntad en París en el I Congreso Internacional para la Protección de la Naturaleza, en “1928 se logró un acuerdo de los países europeos para crear, a partir de 1934, la Oficina Internacional de Protección de la Naturaleza, con sede en Bruselas” (p. 31), se coarta por la llegada de la Segunda Guerra Mundial.

Concluida y creada la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en 1945, se nombra “al biólogo británico Julian Huxley presidente de la UNESCO” y, en contactos con proteccionistas suizos, se retoma la idea de formar esa asociación internacional, “creándose la Unión Internacional Provisional para la Protección de la Naturaleza en 1947”, se formaliza en la reunión de la “UNESCO de Fontainebleau (París, 1948).” (p. 32). Se constituye la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza (UICN), la “red más extensa de organizaciones conservacionistas del mundo (Riechmann y Fernández, 1994: 109-110).” (p. 32).

Concluye que la cuestión ambiental se presenta a finales de los años sesenta como una amenaza de catástrofe, siendo la visión predominante la ecocentrista con una fuerte impronta de biólogos y ecólogos, “que asumieron la interpretación neomalthusiana de entender el problema como generado por la presión poblacional sobre recursos limitados.”(p. 79). Emerge la tesis “de los límites físicos entendidos como absolutos, de donde la propuesta central fue la de limitar el uso de los recursos, deteniendo el crecimiento económico y poblacional.” Se coloca al problema como contradicción absoluta entre sociedad y naturaleza, entre economía y ecología, entre crecimiento y conservación.” (p. 79). Esta propuesta tiene dos grandes respuestas en los primeros años de 1970, la brindada “por la ONU, en Estocolmo (1972), y la dada por países del Tercer Mundo:

La ONU aceptó, hasta cierto punto, la idea de los límites físicos, sin catastrofismo; planteó que el crecimiento puede ser compatible con el cuidado ambiental, y hasta qué es necesario para ese cuidado, dado que los pobres generan problemas ambientales, presionados por sus necesidades. También rechazó la visión neomalthusiana extrema, y reconoció el derecho de todos los países de usar sus propios recursos, como un aspecto de su soberanía.

- La otra respuesta estuvo dada por los países pobres, y se inscribió en la lucha política por definir un nuevo orden económico internacional. La propuesta principal fue la del ecodesarrollo, que reivindicaba el crecimiento económico, pero subordinado a la satisfacción de las necesidades, comenzando por las de los más pobres y basado en los potenciales ecológicos propios. Piensa una economía de mercado, pero desconcentrada, con pequeñas empresas, escalas reducidas de producción, tecnologías apropiadas o intermedias, y regulada por acuerdos entre empresas, Estado y sociedad civil, a través de la participación social en la toma de decisiones... (pp. 79, 80).

Menciona otra propuesta, pero entre Estocolmo (1972) y Brundtland (1987) se constituye un escenario más propicio “para relanzar la problemática ambiental y obtener mayor receptividad, lo que se produjo bajo la fórmula del desarrollo sustentable.” (p. 80). La

Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo (CMMAD) se crea “en 1983, en la XXXVIII Sesión de la ONU, por resolución de la Asamblea General” (p. 60). Surge el *Informe Brundtland*, o documento *Nuestro futuro común*, que luego de ser examinado por el Consejo Directivo del PNUMA, es aprobado en 1987 por la Asamblea General de la ONU, en su XLII Sesión.

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

En Brundtland se “considera que los límites para el crecimiento no son sólo físicos, sino también sociales y técnicos, y que se pueden superar:

El concepto de desarrollo sustentable tiene, claro, límites –no límites absolutos, pero sí limitaciones impuestas por el estadio actual de la tecnología y de la organización social, en lo relativo a los recursos ambientales, y por la capacidad de la biosfera de absorber los efectos de la actividad humana. Pero, tanto la tecnología como la organización social pueden ser gerenciadas y mejoradas con el fin de proporcionar una nueva era de crecimiento económico (CMMAD: 9). (p. 63).

El desarrollo sustentable, o sostenible, se plasma en diferentes iniciativas internacionales (Ver capítulo III). Entre tales iniciativas se encuentran los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS), que reemplazan a los Objetivos del desarrollo del Milenio (ODM), propenden a la sustentabilidad económica, social y ambiental, o natural, y reconocen la importancia de su información, como la brindada por las memorias de sostenibilidad.

De un estudio de Geba y Bifaretti (2015) se rescata que según Cuevas Moreno (2011), al igual que la Ética para los Negocios, “el desarrollo sustentable y la RSE son una construcción social que constituye un todo único.” (p. 73). Y, que expresa, entre otras consideraciones, “que para D’ Humiércs (2005), los informes de responsabilidad social, o de desarrollo sustentable, son los documentos por excelencia de comunicación de las empresas internacionales”, ya que “engloban las dimensiones económico, social (derechos del hombre) y del cuidado del medioambiente”, también “presentan los objetivos, avances y compromisos frente a sus participantes, muestran la implementación del desarrollo sustentable como proceso posible de ser comprendido a través del tiempo”... (p. 74).

GlobalSTD (2018) reconoce que los términos desarrollo sostenible y desarrollo sustentable aplicados “al campo de la economía, la ecología o el desarrollo y la responsabilidad social” pueden considerarse como palabras sinónimas. Sostenible referencia a “sostener” e “implica en el fondo, que alguien o algo externo o ajeno aparezcan en escena y `sostenga`... lo sostenible se halla en el ámbito externo o exógeno a un sistema.” Es decir, en “las políticas de gobierno, el clima, los tratados, la competencia, el mercado, el medio ambiente, entre otros.” Por ejemplo “las energías renovables, que con la intervención humana, nos ayudan a producir el recurso energético sin comprometer el medio ambiente de nuestra generación ni de las generaciones futuras.” El “término sustentable corresponde a un sistema endógeno”, y “tiene que ver con el mantenimiento del sistema hablando de las debilidades y fortalezas que existen en su ámbito interno.”

Dentro de una organización, hablamos de ser sustentables en las capacidades instaladas, la materia prima, la mano de obra, los intangibles y todo aquello que tiene ver con su propia existencia, desarrollo y crecimiento; un modelo sustentable no sólo se valdría por sí mismo sino que también realizaría la función de alimentar y mantener a las personas que lo conforman.

Una estrategia para ser una buena estrategia tiene que ser sustentable y, a su vez, sostenible en el tiempo.

II.5 Medición

Según su definición, una “medición es el resultado de la acción de medir”, este “verbo, con origen en el término latino metiri, se refiere a la comparación que se establece entre una cierta cantidad y su correspondiente unidad para determinar cuántas veces dicha unidad se encuentra contenida en la cantidad en cuestión.” La unidad de medida es el patrón empleado para concretar la medición, y es “imprescindible que cumpla con tres condiciones: la inalterabilidad” (no debe modificarse con el tiempo ni de acuerdo al sujeto realiza la medición), “la universalidad (tiene que poder usarse en cualquier país) y la facilidad de reproducción.” Realizar una medición exacta es difícil. (Definición.de, 2018). La importancia de las definiciones y de la medición es históricamente reconocida por diferentes autores y desde distintas disciplinas. Según “William Thomson Kelvin (Lord Kelvin), físico y matemático británico (1824 – 1907): `Lo que no se define no se puede medir. Lo que no se mide, no se puede mejorar. Lo que no se mejora, se degrada siempre.`” (aiteco, s. f).

En Geba (2006), se rescata de Bar (2000) que “para Galtung (1965) la medición es un proceso de clasificación de unidades de análisis según alguna característica elegida” y “Carmines y Zeller (1979) la definen como un proceso de vincular conceptos abstractos con indicadores empíricos, proceso que supone una previa planificación de operaciones, tanto de clasificación como de cuantificación.” Se observa en las dos definiciones como operación “*sine qua non*” de la medición al acto clasificatorio. “Para Hempel (1979) la asignación de clases como acto lógico, significa dividir un conjunto o clase de objetos en subclases” y los “objetos clasificables constituyen los elementos o miembros del conjunto, en tanto que el universo del discurso es el conjunto mismo.” Las clasificaciones más elementales refieren a objetos concretos, pero también son clasificables las entidades abstractas. “Carmines y Zeller (1979)... dicen que medir implica vinculación de elementos inobservables, los conceptos, con elementos observables, los indicadores empíricos”, “Campbell (1938) supone que medir es asignar numerales a las propiedades de los sistemas materiales según las leyes que presiden esos atributos” y “Stevens (1951) concibe el acto de medir como la atribución de numerales a los objetos o sucesos conforme con leyes o reglas.” El autor diferencia en las posturas, la medición centrada en operaciones sobre las variables y sobre unidades de análisis “aunque considera que el acto de medición solamente es posible por medio de la ‘operacionalización de las variables’.”

Por su parte “Samaja (1993), concibe a los indicadores como procedimientos aplicados a ciertas dimensiones relevantes de variables con el objetivo de realizar la medición”, concibiendo la presencia de “dimensiones o conceptos inobservables a los cuales los procedimientos los tornan en tal”, posiblemente “el diseño de dichos procedimientos se realiza en la planificación de operaciones previas a que aluden Carmines y Zeller en su definición.” La autora concluye entre otras consideraciones que “los indicadores empíricos permitirían una conexión de la teoría con los hechos, con diversos enfoques de la realidad de los entes y en diferentes dimensiones”. (pp. 7, 8).

Para la Asociación Española para la Calidad (AEC) (2018), el indicador “es un dato o un conjunto de datos que nos ayudan a medir objetivamente la evolución del sistema de gestión.” Los indicadores son medios o instrumentos que permiten “evaluar hasta que punto o en que medida se están logrando los objetivos estratégicos.” También, representan “una unidad de medida gerencial que permite evaluar el desempeño de una organización frente a sus metas, objetivos y responsabilidades con los grupos de referencia.” Producen

información para verificar el cumplimiento de los objetivos en términos de resultados, analizar el desempeño de cualquier área de la organización y detectan y “prevén desviaciones en el logro de los objetivos.” En el contexto orientado a proceso, un indicador puede ser de proceso (“se pretende medir que está sucediendo con las actividades”) o de resultados (“se quiere medir las salidas del proceso.”). Se mencionan: Indicadores de evaluación (evaluación del rendimiento de una tarea, trabajo o proceso), se relacionan “con las razones y/o los métodos que ayudan a identificar... fortalezas, debilidades y oportunidades de mejora”, como la “evaluación del proceso de gestión de pedidos.”; Indicadores de eficiencia, se tiene “en cuenta que eficiencia tiene que ver con la actitud y la capacidad para llevar a cabo un trabajo o una tarea con el mínimo de recursos”, “están relacionados con las razones que indican los recursos invertidos en la consecución de tareas y/o trabajos”, como el “Tiempo fabricación de un producto, razón de piezas/hora, rotación de inventarios”; Indicadores de eficacia (tienen que ver con hacer efectivo un intento o propósito), “relacionados con las razones que indican capacidad o acierto en la consecución de tareas y/o trabajos”, como el “grado de satisfacción de los clientes con relación a los pedidos”); e Indicadores de gestión: “gestión tiene que ver con administrar y/o establecer acciones concretas para hacer realidad las tareas y/o trabajos programados y planificado”, se considera que “están relacionados con las razones que permiten administrar realmente un proceso”, como la “administración y/o gestión de los almacenes de productos en proceso de fabricación y de los cuellos de botella.”

También se encuentran los KPI (“Key Performance Indicator) o indicadores clave del rendimiento, que son herramientas fundamentales para el manejo de negocios desde el punto de su rentabilidad.” Se reconoce que “sin objetivos claros, la empresa viaja a la deriva. Tener metas y conocer qué objetivos perseguimos es la base de partida para medir, generar métricas y analizar indicadores.” Luego de seleccionados los “objetivos empresariales, habrá que ver si los KPI afectan a dichas metas.” Se interpreta que una “medida es el resultado de una cuantificación de datos único y específico. Por ejemplo, 7 centímetros podría ser un ejemplo de medición”, las métricas “son combinaciones de múltiples medidas, a menudo proporciones. Eficiencia y eficacia son generalmente una función de métricas de tiempo, costos, capacidad y calidad.” Hay distintos tipos de métricas: “Producto: Describe las características de los productos, tales como el tamaño, complejidad, características de diseño, rendimiento y nivel de calidad”, “Proceso: Los ejemplos incluyen la satisfacción del

cliente, tiempo de atención, eficacia de la eliminación de errores/defectos. Se utiliza para mejorar un producto o servicio”, de “Proyecto: Describe características y ejecución de proyectos, recursos, costo, tiempo, productividad.” Entiende a los indicadores como “‘parámetros’ que miden el logro de los objetivos para cumplir con la misión de la organización” y que cuando “se aplica un indicador se obtienen ‘índices’, valores que miden el cumplimiento de un objetivo en el tiempo.” Se utiliza un conjunto de índices “para ‘predecir’ la tendencia del cumplimiento de dicho objetivo.” (Castro Truque, 2018).

Para Reliability (2018), un “indicador de gestión es la expresión cuantitativa del comportamiento y desempeño de un proceso”, cuya magnitud “comparada con algún nivel de referencia, puede estar señalando una desviación sobre la cual se toman acciones correctivas o preventivas según el caso.” Para trabajar con los indicadores se debe establecer “todo un sistema que vaya desde la correcta comprensión del hecho o de las características hasta la de toma de decisiones acertadas para mantener, mejorar e innovar el proceso del cual dan cuenta.” Establecer “un sistema de indicadores debe involucrar tanto los procesos operativos como los administrativos en una organización, y derivarse de acuerdos de desempeño basados en la Misión y los Objetivos Estratégicos.” En conjunto, los indicadores “pueden proporcionar un panorama de la situación de un proceso, de un negocio, de la salud de un enfermo o de las ventas de una compañía.” Al emplearlos de manera oportuna y actualizada “los indicadores permiten tener control adecuado sobre una situación dada; la principal razón de su importancia radica en que es posible predecir y actuar con base en las tendencias positivas o negativas observadas en su desempeño global.” Los indicadores son clave para retroalimentar un proceso, “monitorear el avance o la ejecución de un proyecto y de los planes estratégicos, entre otros.” Los indicadores que engloben fácilmente el desempeño total del negocio deben recibir la máxima prioridad.” Según el tipo de negocio y sus necesidades específicas, entre otros, el “paquete de indicadores puede ser mayor o menor”.

II.6 Balance Social

Existen diversos antecedentes para la comprensión y utilización del balance social. Según García Echevarría (1978), “es un instrumento ‘contable’, que sirve para el ‘cierre de cuentas de la contabilidad social’ de la empresa en un enfoque patrimonialista.” (p. 167). Para Campos Menéndez (1978), “consiste básicamente en reunir y sistematizar la

información del área social, en un documento público, donde se pueden cuantificar los datos mediante el elemento básico del balance social, que son los indicadores sociales.” (p. 35). Chapman (1988) lo denomina “estado de responsabilidad social”. Para Cracogna (1980) el balance Social “puede no ser estrictamente un balance en el sentido convencional, o al menos no serlo enteramente, por lo que, desde un comienzo, debe admitirse una latitud mayor en el sentido de la expresión”. (p. 318).

En 1998, impulsadas por la Dra. Teresa Novarese de Nieto, Fernández Lorenzo, Geba, Montes y Schaposnik, ponen de manifiesto que la información periódica que las empresas realizan por medio de sus Estados Contables Tradicionales, “resultan insuficientes, por brindar una visión simplificada de la compleja realidad de las organizaciones, en su accionar socialmente responsable”. Consideran al Balance Social como “una herramienta para informar, planificar, evaluar y controlar el ejercicio de dicha responsabilidad. Su conocimiento es de utilidad para directivos, trabajadores, sindicatos, estado, universidades y público en general.” El Balance social brinda “temas concretos que permiten reflexionar y elaborar propuestas para ayudar a concebir y perfeccionar cualquier organización.” (p. 11).

Ressel y Coppini (2012) realizan una breve reseña de los antecedentes del Balance Social. Consideran que el “Balance Social surge en la década del 60 en Estados Unidos... por iniciativa de los propios empresarios, que reconocen la necesidad de informar sobre su actuación en el medio social.” Canadá tiene “una amplia experiencia en medir el impacto social del accionar de la empresa.” Con posterioridad, “esta postura se traslada a Europa en la década de 1970 con una visión diferente” pues “los aportes consistían en la medición del accionar interno de la empresa (clima laboral, ambiente de trabajo, situación social del trabajador y condiciones de trabajo y salud laboral).” (p. 7).

Mencionan países como Inglaterra y Francia (“que en 1965 se desarrolla una experiencia de balance social en la Confederación General de Sociedades Cooperativas Obreras de Producción” y luego en 1974 “se designa una comisión de estudio para la reforma de la empresa que recomienda la realización de un balance social anual referido a la situación social y a las condiciones de trabajo.”). Expresan que “logra un desarrollo significativo este tema en Alemania, España, Noruega, Bélgica y Portugal.” Y, destacan que “en 1975 un grupo de estudio surgido de un Seminario Internacional organizado por la Asociación Cristiana de Dirigentes de Empresas (ACDE), elaboró una fórmula para el medio argentino.” (p. 7).

Fernández Lorenzo y Geba (2000), con similares características al modelo de Balance Social Cooperativo, elaboran un modelo de Balance social para entidades Mutuales considerando los principios mutuales e indicadores cualitativos y cuantitativos, y contribuyen a emitir el Balance Social de la Asociación Civil “Barrios del Plata”, en consonancia con su filosofía Grameen. En una versión actualizada del Modelo de Balance social de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), Asociación Nacional de Industriales (ANDI) y la Cámara Junior de Colombia, Capítulo Antioquía (2001)¹, se expresa que una serie de nuevas variables e indicadores entran a formar parte del modelo de Balance social que han propuesto en 1987. Se considera que las empresas utilizan diferentes herramientas para el seguimiento de su plan de desarrollo y el “Balance Social es un instrumento de gestión para planear, organizar, dirigir, registrar, controlar y evaluar en términos cuantitativos y cualitativos la gestión social de una empresa, en un periodo determinado y frente a metas preestablecidas.” (p. 15).

El Instituto de Desarrollo Empresarial de la Argentina (IDEA), desarrolla en 2001 un considerado enfoque integral para el balance social, con el principal objetivo “de asistir con la comunidad en la toma de conciencia acerca de la importancia de revelar, transparentar y exponer la `actitud social` de una empresa o institución, reflejando el impacto interno y/o externo a la misma.” (p. 3). Interpreta que el balance Social consiste “en reunir, sistematizar y evaluar la información que corresponde a las dimensiones sociales que hacen a la naturaleza y a los intereses de la actividad empresarial, volcada en un documento de alcance público, donde se puedan cuantificar los datos.” (p. 5). Su objetivo final es el beneficio de la sociedad. “El documento debe reflejar con objetividad e integridad la situación real de la institución, explicitando tanto los impactos positivos como negativos del período considerado.” Igual que el balance económico-financiero, el balance social “tiene un nivel de elaboración técnica que le es propio.” (p. 5).

Para IDEA (2001), el balance social es “una herramienta de la política empresarial que permite evaluar cuantitativa y cualitativamente el cumplimiento de la responsabilidad social de la empresa en términos de activos y pasivos sociales en sus ámbitos interno y externo, durante un período determinado”, ello “frente a metas de desempeño definidas y aceptadas previamente, con fines de diagnóstico del clima laboral y social, información, planeamiento

¹ Material impreso en Medellín, Colombia, que expresa: Copyright & Organización Internacional del Trabajo 2001 Primera Edición 2001.

de su política social y concertación con los diversos sectores con los cuales la empresa se relaciona.” (p. 11). En el glosario se incluyen consideraciones a la contabilidad, entre otras, pero no se observan sobre activo social y pasivo social. También se menciona que en Francia se da “la primera definición legal de Balance Social. Para la ley francesa... del año 1977, el Balance Social (obligatorio para las empresas que ocupan más de 300 personas) es un instrumento de información global retrospectiva”, por medio del “uso de ciertos indicadores referidos básicamente al ambiente social interno.” (p. 12).

En Argentina, en el año 2004 la ley nº 25.877, deroga la ley nº 25.250 de 2000 (entendida como “Reforma Laboral”), según su artículo 25: “Las empresas que ocupen a más de TRESCIENTOS (300) trabajadores deberán elaborar, anualmente, un balance social que recoja información sistematizada relativa a condiciones de trabajo y empleo, costo laboral y prestaciones sociales a cargo de la empresa.” En su artículo nº 26, expresa que el balance social incluye al “Balance general anual, cuenta de ganancias y pérdidas, notas complementarias, cuadros anexos y memoria del ejercicio”, el “Estado y evolución económica y financiera de la empresa y del mercado en que actúa”, la “Incidencia del costo laboral”, la “Evolución de la masa salarial promedio. Su distribución según niveles y categorías”, la “Rotación del personal por edad y sexo”, y la “Capacitación”, entre otros.

También en la República Argentina, la Resolución Técnica (RT) Nº 36, de aplicación voluntaria, considera al balance social como “un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización.” En “dicho documento se recogen los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento.” (FACPCE, 2012, p. 6). De acuerdo a lo expresado en el Cap. I., el balance social se conforma por las memorias de sostenibilidad, según el modelo de la Global Reporting Initiative (GRI) y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD).

En 2016, la RT Nº 44, “Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica Nº 36 Balance Social”, expresa en su Segunda Parte: “Reemplazar la sección C. Niveles de aplicación de la Guía GRI de la Segunda parte de la Resolución Técnica Nº 36 Balance Social”. Se incluye en “C. Descripción de los criterios” que las organizaciones que elaboren sus memorias de sostenibilidad conforme “con los estándares o guía previstos

por el Global Reporting Initiative -GRI- deberán ajustarse a lo establecido en la última versión disponible aprobada por tal organismo y publicada en español en la página de internet de esta Federación.” Además, “deberán indicar qué opción o nivel se ha aplicado para la confección de la memoria.” (FACPCE, 2016, p. 4).

En 2016, Stichting Global Reporting Initiative (GRI), Global Sustainability Standards Board (GSSB), organismo normativo independiente de GRI, publica los Estándares GRI, reservándose 2016 GRI todos los derechos. Los Estándares GRI (Ver Caps. IV y V) presentan una nueva forma y estructura, no constituyen una nueva versión, es decir no es G5 y mantienen los conceptos clave y casi la totalidad de los contenidos de G4.

II.7 La Ciencia Contable, Sistema Contable, Proceso Contable, Especialidad Contable Económico-financiera y Socio-ambiental, Conocimiento Tácito y Explícito

Si bien muchas definiciones anglosajonas pueden, en conjunto, ser criticadas por los énfasis puestos en las actividades, técnicas y fines prácticos, distintos estudiosos consideran a la contabilidad como ciencia o disciplina científica (Onida, 1947; Arévalo, 1969; Lalande, 1960; Lisdero, 1975; García Casella, 1995, 1997, entre otros). Según la Universidad del Cauca (s.f), José María Requena afirma “que la contabilidad como ciencia se situó en los comienzos del siglo XX.” Para Jorge Túa Pereda “la contabilidad como ciencia se situó en 1846 en Francesco Villa cuando separa `la teneduría de libros de la verdadera ciencia contable.” Para “Montesinos se consolida la etapa científica de la contabilidad en la década de los cincuenta, cuando Richard Mattessich desarrolla un modelo matemático”, consistente en registrar mediante matrices algebraicas.

En la ciencia contable suelen confundirse “metodología contable con procedimientos técnicos contables”, Mattessich brinda características base de una teoría general: “Formulación y utilización de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos”; “Adaptación de instrumentos científicos generales y métodos de otras ciencias a la teoría general de la contabilidad”; “Orientación de la contabilidad hacia objetivos específicos y modelos de información de gestión con objetivos concretos”; “Integración de áreas contables específicas en una unidad coherente y ampliada” y “Procedimientos sistemáticos de comprobación de modelos e hipótesis alternativas para un objetivo idéntico.” Un nuevo concepto es “la contabilidad social y este concepto está ligado con el de responsabilidad social”, trata de ver “como afecta las decisiones que tome la

empresa frente a la sociedad sea positivamente o negativamente, en cuanto a la calidad de vida tanto de la sociedad como la todos los miembros de la empresa.”

Según García Casella (1997), “la Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada... se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente.” Los modelos contables alternativos, a los que responderían los sistemas contables concretos, “pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones.” Considera que:

La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos en cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de un sistema basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos

Existen: 1. “un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias”; 2. “un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo”; 3. “un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, cantidad, número, etc.) son susceptibles de cambio”; 4. “un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos”; 5. “al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir”; 6. “un conjunto de relaciones denominado `estructura de la unidad´ que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado plan de cuentas”; 7. “una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos”; 8. “unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas - hipótesis específicas - depende del propósito o necesidad señalados”; 9. “un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración”; 10. “un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas”; 11. “un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.” (pp. 13, 14).

En Geba y Fernández Lorenzo (2001 a), se interpreta que:

el fin último de la contabilidad no es registrar metódicamente algunos hechos de la realidad social (técnica); ni tampoco elaborar o diseñar normas prescriptivas sobre la confección de estados Contables para resolver cuestiones de hecho (tecnología social); sino valerse de los

informes contables elaborados, normalizados o no, para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada. (p. 111).

Geba y Sebastián (2002), consideran “a la contabilidad como disciplina social con la capacidad de generar modelos contables para diagnosticar y medir el grado de desarrollo humano sustentable en un momento y lugar determinados.” Para aumentar “la contribución social de la Contabilidad” utilizan “un enfoque amplio de los conceptos de riqueza y patrimonio... tales como: cultura, en sentido subjetivo, salud, trabajo, medioambiente, etc.”, interpretando que “pueden ser consideradas dentro de un ‘marco contable’ de manera similar a la económica-financiera tradicional.” (p. 3).

Para Geba y Bifaretti (2014) la “tecnología contable abarcaría al conjunto de técnicas, conocimientos y procesos que sirven para diseñar y construir objetos (p. e.: informes) para satisfacer necesidades humanas”, pudiendo referirse a objetos (hardware contable) y sistemas (SIC); la “actividad tecnológica contable se correspondería con el desarrollo, el diseño, la ejecución y el producto resultante... permitiría disponer de sistemas para comunicarnos, fabricar nuevos objetos, otros”; la motivación en la “contabilidad como ciencia (o disciplina científica) respondería al deseo de conocer y comprender racionalmente, su actividad es la investigación y su producto el conocimiento científico”; “Existiría relación de complementariedad entre la disciplina contable y tecnología contable”. (p. 15). Puede “entenderse que el conocimiento tecnológico contable sería esencialmente interdisciplinar, podría decirse multidisciplinar ya que incluye y relaciona conocimientos de distintas disciplinas (informes de expertos en alimentos, construcciones, maquinarias, otros”... La “meta de la investigación contable básica sería el conocimiento científico”... y la “ciencia contable, como tal, produciría bienes culturales invaluableles y sus hallazgos son bienes públicos”, entre otros. (pp. 15, 16).

Es posible considerar a la contabilidad como una “Disciplina científica social cuyo objetivo es brindar información metódica y sistemática, principalmente cuantificada y verificable, sobre el patrimonio de un ente y sus variaciones, destinada a distintos usuarios que toman decisiones en base a la misma.” (Lexinómicas, 2012). De una relación entre información y contabilidad, se rescata que “independientemente de las normas técnicas y legales que la regulan, constituye en sí un sistema de información que capta y procesa datos referidos a las transacciones de una empresa y las variaciones de su patrimonio”, y “como

tal, podemos considerarlo como una parte importante del sistema de información general de una empresa o ente” (Gilli, Arostegui, Doval, Iesulauro y Schulman, 2007, p. 287).

Los conocimientos de la disciplina contable y su tecnología se instrumentan en el sistema de información contable (SIC) de las organizaciones económicas, operándose por medio de un adecuado proceso contable en el cual se aplican técnicas contables de registro, de control, otras. A “través del proceso contable, se captan causas, se las clasifican”. Así, los “datos cualitativos y cuantitativos, captados y procesados, permiten conocer y transmitir información de causas y efectos generados, impactos resultantes, sobre la realidad del ente y en función al enfoque considerado para ello.” El “término Proceso Contable se limita a tal, en abstracto se encuentra en el núcleo teórico conceptual, en concreto en la estructura de los entes y no es la CONTABILIDAD.” El proceso contable es metódico, pues “opera a través de un conjunto de etapas lógicamente ordenadas para el cumplimiento de una finalidad, atento a que posee ‘unas reglas determinadas’... ‘aptas para conducir al fin propuesto’”, contraponiéndose “así a la suerte y supone... que hay una ordenación en el objeto al cual se aplica”. Geba (2005, p. 16.)

Históricamente los conocimientos contables se han utilizado para comprender parte de la realidad de las organizaciones económicas con un enfoque o modelo económico-financiero. La contabilidad social, según Chapman (1989), “conciérne a la recopilación, al ordenamiento, al análisis, al registro, a la síntesis y a la interpretación de los efectos que tiene la actividad de las empresas y otras entidades de la esfera económica, sobre el todo social”. Fernández Lorenzo, García Casella y Geba (1999) consideran que la “contabilidad social” como una “especialidad de la disciplina contable se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de la actividad de los entes en el todo social y viceversa.” (p. 18). También se la denomina especialidad socio-ambiental.

Geba y Fernández Lorenzo (2001 b) reconocen que para clasificar los impactos sociales, “positivos o negativos; internos o externos... de acuerdo a las incidencia de los mismos, a los ámbitos y áreas impactados respectivamente, etc. ...se agrupan en conjuntos homogéneos a los fines de su proceso, denominados Cuentas sociales.” En cuanto a “Medición: podrán utilizarse diferentes unidades de medida”, y para la Registración contable: “puede registrarse a través de distintos métodos.” (p. 6). Para Machado Rivera (2004), “La contabilidad social es una rama de la contabilidad, desde su enfoque como disciplina”. Es “mediante los avances de la contabilidad social como la contabilidad capta,

interpreta, conoce y controla la realidad social en relación con lo financiero, económico y administrativo.” Según D`onofrio (2006), la expresión Contabilidad Social se utiliza “en la década de los años 60 en la literatura técnica de los EE.UU. para identificar el cómputo y exposición del costo-beneficio de la actividad de entes públicos y privados”, de acuerdo a Chapman, y en “García Casella [1997,32-33]... de una definición amplia del dominio del discurso contable distingue distintos segmentos de la contabilidad... Contabilidad social (macro y micro): se refiere principalmente a objetivos sociales producto de Teorías Sociológicas” (pp. 27, 28).

De considerar a la contabilidad como ciencia, disciplina científica, área o campo del conocimiento, es posible entender a la contabilidad socio-ambiental como una especialidad que complementa al enfoque económico-financiero. Se interpreta como 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 [modificaciones positivas y negativas al patrimonio] y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno.*” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007, p. 9).

El sistema de información contable (SIC) desempeña un papel clave, en el mismo se encuentra un debido proceso contable, permitiendo elaborar informes contables socio-ambientales (Estados de Responsabilidad Social o Balances Sociales), para quienes deciden, planifican y controlan. Fernández Lorenzo, García Casella y Geba (2000) permiten considerar a dicho proceso contable, a partir de García Casella (1998), compuesto por sub-procesos interrelacionados. Con enfoque socio-ambiental se adaptan: *el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales* (captar, clasificar, medir o valorar y registrar); *el Subproceso de Comunicación referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales* (exponer “o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos”); y *el Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales* (aplicar “pautas y procedimientos en la organización económica, así como en la evaluación, verificación y/ o auditoria de los informes contables socio-ambientales emitidos”).(Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 a, p. 5).

Respecto del patrimonio socio-ambiental se han realizado diversas elaboraciones, tales como en Fernández Lorenzo y otros (2013) y en Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 b) se

adaptan significados de activo, pasivo y resultado ambiental, entre otros. En cuanto al capital, en un principio, puede entenderse que “el capital es una cifra ideal y... refleja, a través de la vida del ente, el valor del compromiso de aporte asumido por sus propietarios”, pero “no sólo debe pensarse en el aporte sino en el comportamiento asumido en el momento de su constitución, o de aumentarse el capital.” (Chaves, Chyrikins, Dealecsandris, Pahlen Acuña y Viegas, 1998, p. 15). Con respecto al capital social y ambiental, Geba y Bifaretti (2017) infieren que “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... reconocer los aportes y dependencias del ente.” (p. 21). El término capital desde lo contable permitiría complementar al informe integrado de The International Integrated Reporting Council (IIRC).

Según García Casella (2014). “Para los Sistemas Contables Socio-ambientales es fundamental basarse en la Teoría General de los Sistemas Contables” y los “Sistemas Contables Socio Ambientales deben contemplar: ...La Teoría General de los Sistemas Contables y las particularidades de los que se usan en la Contabilidad Socio ambiental”; “Hacer énfasis en sus elementos básicos propuestos por Chiquiar”; y “Ser parte de las Propuestas de Fowler Newton”, ejemplifica con indicadores del Pacto Mundial de la ONU. (p. 17). Menciona que la Teoría General de la Contabilidad, propuesta por García Casella y Rodríguez, 2001, se compone de una Teoría que vincula a los Sistemas Contables. Se considera: “a los Sistemas Contables como creaciones humanas reales para responder a demandas circunstanciales”.

No se acepta “que sea parte de los Sistemas de Información de los entes”, “que sean reglas de un lugar geográfico”; “que dependan (exclusivamente) de la informática”. “Abarca lo que habitualmente se llama `Sistema de Información de un ente’”; “existen Sistemas Contables Macro y Sistemas Contables Micro”; “Se ocupa de los Sistemas Contables Micro”. Acepta “que se utilicen las herramientas que proporciona el procesamiento electrónico de datos”, “diversos métodos de registración sin limitarse exclusivamente al llamado de Partida Doble”, “que los Sistemas Contables se estructuren en bancos de datos, que recogen información útil y la ofrecen a los distintos usuarios”, “que el Sistema Contable se ocupe de todos los datos transformables en información de un ente determinado, abarcando hechos, actos y objetos de diversa índole”. Es “posible reunir los componentes de los Sistemas Contables que deriven de Modelos Contables y segmentos contables diversos en una única

base de datos”; “los Sistemas Contables son eficientes y útiles en la medida que produzcan Informes Contables que satisfagan a los demandantes del servicio contable”; “es fundamental definir los principales elementos materiales que componen cualquier Sistema Contable de una organización”; “todo Sistema Contable de una organización debe tener como mínimo: Registros contables, Métodos de Registración, Medios de registración, Plan de Cuentas, Manual de Cuentas, archivo de Comprobantes, Control Interno o seguridad y nómina de Informes a emitir.” (pp. 18, 19).

Rescata como aportes de Chiquiar en 2015 que el Sistema Contable socio ambiental que proponen tendría elementos básicos: 1) “Las entradas (inputs) ” o sea los recursos que al integrarse al sistema, para que pueda operar, hacen a su cumplimiento. Los inputs se determinan por el objetivo hacia el cual se orienta el sistema en particular, es decir, los “requerimientos de salida del SIC”. 2) La unidad de procesamiento o el proceso o unidad de procesamiento. 3) El producto del SIC (output). 4) El control, como elemento que permite comparar lo realizado, o a realizar, con lo que se ha planificado, “es decir con los objetivos esperados del sistema.” (pp. 19, 20). De expresiones de Fowler en 2009, sobre “El Sistema Contable de una entidad” traspola expresiones, enmarcadas en un enfoque financiero, para determinar que el Sistema Contable Socio Ambiental capta y procesa: “El cumplimiento de las metas socio ambientales y su evolución a través del tiempo”, “Los elementos que prueban este cumplimiento”; y “todas las contingencias posibles que afecten a los futuros informes.” (p. 20).

Los Sistemas Contables Socio Ambientales proporcionarían información para: la toma de decisiones dentro de la entidad y para “todos los usuarios o partes interesadas desde el punto de vista socio ambiental”; la “vigilancia del cumplimiento de las metas organizacionales en materia de responsabilidad Socio Ambiental (actividades de control socio ambiental)”; y “el cumplimiento de normas legales respecto a la responsabilidad Socio Ambiental.” (p. 21). En “materia de CUENTA o Cuenta contable y grupo de cuenta” refieren “a un objeto dado o a un conjunto de elementos de naturaleza simple”; tendría “una denominación que identifique claramente a dicho objeto o conjunto”; y “los grupos de Cuentas deben ser organizadas sobre bases racionales.” (p. 22).

Los informes contables brindan conocimiento explícito. Según Moheno (2009), el “conocimiento explícito o ‘codificado’ es aquel que puede transmitirse utilizando el lenguaje formal y sistemático (Nonaka y Takeuchi, 1995)... aquel conocimiento que es articulado,

codificado y comunicado en forma simbólica y/o lenguaje natural (Alavi y Leidner, 2001)”. Mientras que el “conocimiento tácito se encuentra arraigado en acciones y experiencias dentro de un contexto específico (Nonaka y Takeuchi, 1995)... requiere personas, generalmente equipos de personas –organizaciones- para aplicarlo y transferirlo (Leonard y Sensiper, 1998)” requiriendo repetidas interacciones. (pp. 15, 16). Con el proceso contable se obtiene y brinda conocimiento tácito, además de explícito.

CAPÍTULO III: DESARROLLO SUSTENTABLE O SOSTENIBLE: PROPUESTAS E INICIATIVAS INTERNACIONALES RELEVANTES

III.1 Introducción

Distintas propuestas e iniciativas relevantes reconocen la necesidad de un desarrollo más sustentable. Entre tales propuestas e iniciativas se encuentran Encíclicas emanadas desde la Iglesia Católica, el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, la Global Reporting Initiative (GRI), el Instituto Ethos de Empresas y Responsabilidad Social, el Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria (IARSE), las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Normas de la Organización Internacional de Normalización (ISO), la Convención Marco sobre Cambio Climático de Naciones Unidas, Acuerdo de París 2015, otras. Ante la imposibilidad de considerar la totalidad de las iniciativas y las de sus actualizaciones, se realiza una selección de las mismas que permiten apreciar un recorrido a Febrero de 2019, adicionándose aspectos sobre un denominado Informe Integrado (IR) y la iniciativa Prosur de Marzo 2019.

III.2 El Desarrollo Sostenible e Integral desde la Iglesia Católica

Desde la Doctrina Social de la Iglesia Católica, en la Carta Encíclica **CARITAS IN VERITATE**, publicada en 2009, el sumo pontífice BENEDICTO XVI hace referencia al “DESARROLLO HUMANO INTEGRAL EN LA CARIDAD Y EN LA VERDAD.” Cita distintas cartas emitidas por Pontífices antecesores, relacionadas a dicha temática. Se expresa que: “Pablo VI... con el término «desarrollo» quiso indicar ante todo el objetivo de que los pueblos salieran del hambre, la miseria, las enfermedades endémicas y el analfabetismo.” Eso significa desde el punto de vista económico “su participación activa y en condiciones de igualdad en el proceso económico internacional”; desde el social “su evolución hacia sociedades solidarias y con buen nivel de formación”; desde el político “la consolidación de regímenes democráticos capaces de asegurar libertad y paz.” Es uno de los mayores riesgos “que la empresa responda casi exclusivamente a las expectativas de los inversores en detrimento de su dimensión social.” El “tema del desarrollo está también muy unido hoy a los deberes que nacen de la relación del hombre con el ambiente natural. Éste es un don de Dios para todos”... Los proyectos para un desarrollo humano integral deben caracterizarse por la solidaridad y la justicia intergeneracional, teniendo en cuenta múltiples aspectos (el

ecológico, jurídico, económico, político y el cultural. Las “sociedades tecnológicamente avanzadas pueden y deben disminuir el propio gasto energético, bien porque las actividades manufactureras evolucionan, bien porque entre sus ciudadanos se difunde una mayor sensibilidad ecológica.” (Benedicto XVI, 2009).

En 2015, el Santo Padre Francisco en su Carta Encíclica *Laudato Si*, sobre el Cuidado de la Casa común, rescata que: “Ocho años después de *Pacem in terris*, en 1971, el beato Papa Pablo VI se refirió a la problemática ecológica, presentándola como una crisis, que es «una consecuencia dramática» de la actividad descontrolada del ser humano”... (p. 4). Aportes “de los Papas recogen la reflexión de innumerables científicos, filósofos, teólogos y organizaciones sociales que enriquecieron el pensamiento de la Iglesia sobre estas cuestiones”... También otras Iglesias, Comunidades cristianas y otras religiones “han desarrollado una amplia preocupación y una valiosa reflexión sobre estos temas que nos preocupan a todos.” (pp. 7, 8). En “*Mi llamado*” se escribe: “El desafío urgente de proteger nuestra casa común incluye la preocupación de unir a toda la familia humana en la búsqueda de un desarrollo sostenible e integral, pues sabemos que las cosas pueden cambiar.” (p. 12). Está llamada la humanidad a tomar “conciencia de la necesidad de realizar cambios de estilos de vida, de producción y de consumo, para combatir este calentamiento o, al menos, las causas humanas que lo producen o acentúan.”... Numerosos “estudios científicos señalan que la mayor parte del calentamiento global de las últimas décadas se debe a la gran concentración de gases de efecto invernadero (anhídrido carbónico, metano, óxidos de nitrógeno y otros) emitidos sobre todo a causa de la actividad humana.” (p. 21).

Incide “el aumento en la práctica del cambio de usos del suelo, principalmente la deforestación para agricultura.” (p. 21). El “*acceso al agua potable y segura es un derecho humano básico, fundamental y universal, porque determina la sobrevivencia de las personas, y por lo tanto es condición para el ejercicio de los demás derechos humanos.*” (p. 26). Los “recursos de la tierra también están siendo depredados a causa de formas inmediatistas de entender la economía y la actividad comercial y productiva.” (p. 27). “La pérdida de selvas y bosques implica al mismo tiempo la pérdida de especies... Las diversas especies contienen genes que pueden ser recursos claves para resolver en el futuro alguna necesidad humana o para regular algún problema ambiental.” (pp. 27, 28) Los “océanos no sólo contienen la mayor parte del agua del planeta, sino también la mayor parte de la vasta variedad de seres vivientes... la vida en los ríos, lagos, mares y océanos... se ve afectada por el descontrol en la

extracción de los recursos pesqueros... provoca disminuciones drásticas de algunas especies.” (p. 32, 33).

Es necesario “invertir mucho más en investigación para entender mejor el comportamiento de los ecosistemas y analizar adecuadamente las diversas variables de impacto de cualquier modificación importante del ambiente.” Cada “territorio tiene una responsabilidad en el cuidado de esta familia... debería hacer un cuidadoso inventario de las especies que alberga en orden a desarrollar programas y estrategias de protección, cuidando con especial preocupación a las especies en vías de extinción.” (p. 34). Entre los componentes sociales del cambio global se incluyen “los efectos laborales de algunas innovaciones tecnológicas, la exclusión social, la inequidad en la disponibilidad y el consumo de energía y de otros servicios, la fragmentación social, el crecimiento de la violencia y el surgimiento de nuevas formas de agresividad social, el narcotráfico y el consumo creciente de drogas entre los más jóvenes, la pérdida de identidad.” (pp. 35, 36). Rescata como “pasivos humanos y ambientales” a: “la desocupación, pueblos sin vida, agotamiento de algunas reservas naturales, deforestación, empobrecimiento de la agricultura y ganadería local, cráteres, cerros triturados, ríos contaminados y algunas pocas obras sociales que ya no se pueden sostener” (p. 41). La “deuda externa de los países pobres se ha convertido en un instrumento de control, pero no ocurre lo mismo con la deuda ecológica.” (p. 42).

III.3 Naciones Unidas

En 1945, se reúnen en San Francisco representantes de 50 países en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre organización internacional para redactar la Carta de las Naciones Unidas y, después de ratificarse la Carta, comienzan a existir oficialmente el 24 de octubre de 1945. Desde Naciones Unidas surgen y se divulgan distintas iniciativas.

III.3.1 Cumbres de la tierra

Las Cumbres de la Tierra son conferencias internacionales de Naciones Unidas sobre el Medio ambiente y el Desarrollo. Se reconoce a la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano de 1972, realizada en Estocolmo, como el encuentro que convierte “al medio ambiente en un tema de relevancia a nivel internacional”... (dipublico.org derecho internacional, 2002-2019). De la misma se emite una Declaración de 26 Principios y un plan de acción con 109 recomendaciones. Los 2 primeros principios establecen:

Principio 1... El hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar, y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras. A este respecto, las políticas que promueven o perpetúan el apartheid, la segregación racial, la discriminación, la opresión colonial y otras formas de opresión y de dominación extranjera quedan condenadas y deben eliminarse.

Principio 2... Los recursos naturales de la Tierra, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y especialmente muestras representativas de los ecosistemas naturales, deben preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras mediante una cuidadosa planificación u ordenación, según convenga.

En 1992, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), se reúne en Río de Janeiro, reafirma la Declaración de la Conferencia de Estocolmo y, tratando de basarse en ella, procura “alcanzar acuerdos internacionales en los que se respeten los intereses de todos y se proteja la integridad del sistema ambiental y de desarrollo mundial” y “Reconociendo la naturaleza integral e interdependiente de la Tierra, nuestro hogar”. Se proclaman 27 principios. En el principio 1 se incluye: “Los seres humanos constituyen el centro de las preocupaciones relacionadas con el desarrollo sostenible. Tienen derecho a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza.” Según el principio 9: “Los Estados deberían cooperar en el fortalecimiento de su propia capacidad de lograr el desarrollo sostenible, aumentando el saber científico mediante el intercambio de conocimientos científicos y tecnológicos”, también “intensificando el desarrollo, la adaptación, la difusión y la transferencia de tecnologías, entre estas, tecnologías nuevas e innovadoras.” (ONU, s.f. a). La Agenda 21, la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo y la Declaración de Principios para la Gestión Sostenible de los Bosques se firman “por más de 178 países en la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (UNCED)”, en Río de Janeiro, Brasil, 1992. (ONU, s.f. b).

El Programa 21 es uno de sus logros más importantes. Es un plan de acción a adoptarse “universal, nacional y localmente por organizaciones del Sistema de Naciones Unidas, Gobiernos y Grupos Principales de cada zona en la cual el ser humano influya en el medio ambiente.” (ONU, s.f. b). Se encuentran numerosos temas: “Cooperación internacional para acelerar el desarrollo sostenible de los países en desarrollo y políticas internas conexas”, “Lucha contra la pobreza”, “Evolución de las modalidades de consumo”, “Dinámica demográfica y sostenibilidad”, “Protección y fomento de la salud humana”, “Fomento del desarrollo sostenible de los recursos humanos” e “Integración del medio

ambiente y el desarrollo en la adopción de decisiones”. “Conservación y gestión de los recursos para el desarrollo”: “Protección de la atmósfera”, “Enfoque integrado de la planificación y la ordenación de los recursos de tierras”, “Lucha contra la deforestación”, “Ordenación de los ecosistemas frágiles: lucha contra la desertificación y la sequía”, “Ordenación de los ecosistemas frágiles: desarrollo sostenible de las zonas de montaña”, “Fomento de la agricultura y del desarrollo rural sostenible”, “Conservación de la diversidad biológica”, “Gestión ecológicamente racional de la biotecnología”, “Protección de los océanos y de los mares de todo tipo, incluidos los mares cerrados y semicerrados, y de las zonas costeras”..., “Protección de la calidad y el suministro de los recursos de agua dulce: aplicación de criterios integrados para el aprovechamiento, ordenación y uso de los recursos de agua dulce”, “Gestión ecológicamente racional de los productos químicos tóxicos, incluida la prevención del tráfico internacional ilícito de productos tóxicos y peligrosos”, “Gestión ecológicamente racional de los desechos peligrosos, incluida la prevención del tráfico internacional ilícito de desechos peligrosos”, “Gestión ecológicamente racional de los desechos sólidos y cuestiones relacionadas con las aguas cloacales” y “Gestión inocua y ecológicamente racional de los desechos radiactivos”; “Medidas mundiales en favor de la mujer para lograr un desarrollo sostenible y equitativo”, “La infancia y la juventud en el desarrollo sostenible”, “Reconocimiento y fortalecimiento del papel de las poblaciones indígenas y sus comunidades”, “Fortalecimiento del papel de las organizaciones no gubernamentales: asociadas en la búsqueda de un desarrollo sostenible”, “La ciencia para el desarrollo sostenible”, “Fomento de la educación, la capacitación y la toma de conciencia”, “Mecanismos nacionales y cooperación internacional para aumentar la capacidad nacional en los países en desarrollo”, “Arreglos institucionales internacionales”, “Instrumentos y mecanismos jurídicos internacionales”, “Información para la adopción de decisiones”, otros. (ONU, s.f. c).

Expresa que la “necesidad de información se plantea en todos los niveles, desde el de dirección superior, en los planos nacional e internacional, al comunitario y el individual.” (ONU, s.f. d). Menciona dos denominadas esferas de programas que se deben aplicar “para velar por que las decisiones se basen cada vez más en información fidedigna: a) Reducción de las diferencias en materia de datos; b) Mejoramiento del acceso a la información.” En cuanto a “Reducción de las diferencias en materia de datos”, “Bases para la acción”:

... Los indicadores comúnmente utilizados, como el producto nacional bruto (PNB) o las mediciones de las corrientes individuales de contaminación o de recursos, no dan indicaciones precisas de sostenibilidad... Es preciso elaborar indicadores del desarrollo sostenible que sirvan de base sólida para adoptar decisiones en todos los niveles y que contribuyan a una sostenibilidad autorregulada de los sistemas integrados del medio ambiente y el desarrollo.

En el año 2002 se realiza la *Tercera Cumbre Mundial de las Naciones Unidas sobre Ambiente y Desarrollo* en Johannesburgo (Sudáfrica). Surge la *Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible* en la cual “los representantes de los pueblos del mundo” reafirman su “compromiso en pro del desarrollo sostenible” y se comprometen “a construir una sociedad mundial humanitaria y equitativa y generosa, consciente de la necesidad de respetar la dignidad de todos los seres humanos.” (ONU, s.f. e). Dentro de *Los grandes problemas que debemos resolver* se mencionan: “la erradicación de la pobreza, la modificación de pautas insostenibles de producción y consumo y la protección y ordenación de la base de recursos naturales para el desarrollo social y económico”; “La profunda fisura que divide a la sociedad humana entre ricos y pobres, así como el abismo cada vez mayor que separa al mundo desarrollado del mundo en desarrollo” son representativos de “una grave amenaza a la prosperidad, seguridad y estabilidad mundiales”; “El medio ambiente mundial sigue deteriorándose”...; “La rápida integración de los mercados, la movilidad del capital y los apreciables aumentos en las corrientes de inversión en todo el mundo han creado nuevos problemas, pero también nuevas oportunidades”, aunque “los beneficios y costos de la globalización no se distribuyen de forma pareja y a los países en desarrollo les resulta especialmente difícil responder a este reto”, entre otras cuestiones.

En 2012, se efectúa la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible (Rio+20), en Brasil. Se aprueba un documento, *El futuro que queremos*, en el cual “los Jefes de Estado y de Gobierno y los representantes de alto nivel” renuevan su “compromiso a favor del desarrollo sostenible y de la promoción de un futuro sostenible desde el punto de vista económico, social y ambiental para nuestro planeta y para las generaciones presentes y futuras.” (Naciones Unidas, 2012 a, p. 1). Es una Resolución aprobada por la Asamblea General en julio de 2012 donde se reafirma el compromiso “de hacer todo lo posible para acelerar el logro de los objetivos de desarrollo convenidos internacionalmente, incluidos los Objetivos de Desarrollo del Milenio para 2015” (p. 2), los Principios de Río y planes de acción anteriores, fomentan la integración, la aplicación y la coherencia, se reconoce como necesaria la participación de los grupos principales y otros

interesados, se considera una “economía verde en el contexto del desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza” (p. 3), que es necesario fortalecer marco institucional para el desarrollo sostenible que “debe integrar las tres dimensiones del desarrollo sostenible de manera equilibrada y mejorar la aplicación de medidas, entre otros procedimientos”(p. 15), otros.

El Marco Decenal de Consumo y Producción Sostenibles (10YFP, por sus siglas en inglés), Anexo de la carta de “junio de 2012 dirigida al Secretario General de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible por la Representante Permanente del Brasil ante las Naciones Unidas”, menciona visión, objetivos y metas “sobre la base del Programa 21, la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo y el Plan de Aplicación de Johannesburgo”, considera “fortalecer una visión común que... Apoye un crecimiento global sostenible, inclusivo y equitativo, la erradicación de la pobreza y la prosperidad compartida”; “Aborde las necesidades básicas y mejore la calidad de vida”, otras. (Naciones Unidas, 2012 b, pp. 2, 3).

III.3.2 Pacto global o mundial

Según Naciones Unidas, desde que éstas entran en funcionamiento en 1945 el “sector empresarial ha desempeñado un papel activo en las Naciones Unidas”. En Davos 1999, en el Foro Económico Mundial, el Secretario General de las Naciones Unidas, Kofi A. Annan, plantea a los líderes empresariales mundiales el desafío de “adoptar y promulgar” el siguiente conjunto de principios, *Derechos humanos*: “Principio 1 Apoyar y respetar la protección de los derechos humanos proclamados a nivel internacional”; “Principio 2 Las empresas deben evitar verse involucradas en abusos de los derechos humanos”; *Normas laborales*: “Principio 3 Las empresas deben respetar la libertad de asociación y el efectivo reconocimiento del derecho a la negociación colectiva”; “Principio 4 La eliminación de todas las formas de trabajo forzoso y obligatorio”; “Principio 5 La abolición efectiva del trabajo infantil”; “Principio 6 La eliminación de la discriminación respecto del empleo y la ocupación; *Medio ambiente*: “Principio 7 Apoyar la aplicación de un criterio cauteloso a los problemas ambientales”; “Principio 8 Adoptar iniciativas para promover una mayor responsabilidad ambiental”; y “Principio 9 Alentar el desarrollo y la difusión de tecnologías inocuas para el medio ambiente.” (ONU y Las empresas, s.f.).

En Julio de 2000 se lanza el Pacto Mundial de las Naciones Unidas. Es una plataforma política y un marco práctico que pretende “armonizar en todo el mundo las operaciones y estrategias comerciales con diez principios universalmente aceptados en los ámbitos de los derechos humanos, los estándares laborales, el medio ambiente y la lucha contra la corrupción.” (Naciones Unidas, Oficina del Pacto Mundial, 2009, p. 2). Se plantea avanzar hacia el logro de dos objetivos complementarios: “incorporar los diez principios en las actividades empresariales de todo el mundo”, y “catalizar las acciones en apoyo de los objetivos más amplios de las Naciones Unidas, incluidos los objetivos de desarrollo del Milenio.” Es una iniciativa voluntaria que se basa “en la rendición pública de cuentas, la transparencia y la divulgación de información destinada a complementar la regulación y ofrecer un espacio para la innovación.” (p. 2). Toda empresa que se adhiere a la iniciativa tiene el compromiso de: “convertir el Pacto Mundial de las Naciones Unidas y sus principios en parte de la estrategia, las operaciones diarias y la cultura organizativa de la empresa”, “incorporar el Pacto Mundial de las Naciones Unidas y sus principios en el proceso de adopción de decisiones del órgano de gobierno al más alto nivel (es decir, el Consejo de Administración)”, “establecer alianzas para promover objetivos de desarrollo más amplios, como los objetivos de desarrollo del Milenio”, “describir en su informe anual (o en un documento público similar como, por ejemplo, un informe de sostenibilidad) la manera en que aplica los principios y apoya objetivos de desarrollo más amplios”, dicha descripción se denomina Comunicación de Progreso, y “fomentar la aplicación del Pacto Mundial de las Naciones Unidas y de prácticas empresariales responsables mediante una labor de promoción y difusión activa entre homólogos, asociados, clientes, consumidores y el público en general.” (p. 4). Los diez principios del Pacto Mundial de las Naciones Unidas son:

Derechos humanos Principio 1 Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos fundamentales reconocidos universalmente. Principio 2 Las empresas deben asegurarse de que no son cómplices de la vulneración de los derechos humanos.

Estándares laborales Principio 3 Las empresas deben apoyar la libertad de asociación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva. Principio 4 Las empresas deben apoyar la eliminación de toda forma de trabajo forzoso o realizado bajo coacción. Principio 5 Las empresas deben apoyar la erradicación del trabajo infantil. Principio 6 Las empresas deben apoyar la abolición de las prácticas de discriminación en el empleo y la ocupación.

Medio ambiente Principio 7 Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente. Principio 8 Las empresas deben fomentar las iniciativas que

promuevan una mayor responsabilidad ambiental. Principio 9 Las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente.

Anticorrupción Principio 10 Las empresas deben trabajar en contra de la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno. (p. 6).

III.3.3 Objetivos del desarrollo del milenio (ODM)

En el año 2000, se reúnen los dirigentes del mundo en la Sede de Naciones Unidas en Nueva York, “para aprobar la Declaración del Milenio, comprometiendo a sus países con una nueva alianza mundial para reducir los niveles de extrema pobreza y estableciendo una serie de objetivos” denominados “los Objetivos de Desarrollo del Milenio”, cuyo plazo de vencimiento se fija para el año 2015. (Naciones Unidas, s.f., b). Los 8 objetivos del Desarrollo del Milenio son: 1: “Erradicar la pobreza extrema y el hambre”; 2: “Lograr la enseñanza primaria universal”; 3: “Promover la igualdad entre los sexos y el empoderamiento de la mujer”; 4: “Reducir la mortalidad de los niños menores de 5 años”; 5: “Mejorar la salud materna”; 6: “Combatir el VIH/SIDA, la malaria y otras enfermedades”; 7: “Garantizar la sostenibilidad del medio ambiente” y 8: “Fomentar una alianza mundial para el desarrollo”. (CINU, México, 2018). Cada Objetivo contiene una o más metas.

III.3.4 Marco de adaptación de Cancún, Mecanismo internacional de Varsovia para las pérdidas y los daños

La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático en 2010, aprueba un paquete de acuerdos, los “Acuerdos de Cancún”, entendiéndose que permiten establecer en el futuro “un programa de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero legalmente vinculante, que limite el incremento promedio de la temperatura de la superficie de la Tierra por debajo de los 2°C respecto a los niveles pre-industriales.” (Centro Mario Molina, s.f.). Son sus puntos destacados: el reconocimiento oficial de los “objetivos de los países industrializados bajo un proceso multilateral.” Dichos países “crearán planes y estrategias de desarrollo de bajas emisiones de carbono, incluyendo mecanismos de mercado, y reportarán sus inventarios cada año”. Se acuerda establecer un registro para relacionar y registrar las acciones de mitigación de los países en vías de desarrollo, con el financiamiento y soporte tecnológico brindado por los países industrializados y los países en desarrollo “publicarán informes del progreso logrado cada dos años.” El “Marco de Adaptación de Cancún” se establece con el “objetivo de permitir una mejor planeación e

implementación de los proyectos de adaptación en los países en desarrollo”, por medio de un mayor financiamiento y soporte técnico, que incluye un proceso “para continuar con el trabajo en pérdidas y daños por eventos extremos de clima.” Se da “igual importancia a las medidas de adaptación que a las medidas de mitigación”; los gobiernos acuerdan “fomentar la acción para frenar las emisiones derivadas de la deforestación y la degradación forestal en los países en desarrollo con soporte tecnológico y financiamiento” y para “aumentar la cooperación tecnológica para apoyar la acción sobre adaptación y mitigación” establecen “un mecanismo de tecnología con un Comité Ejecutivo de Tecnología, así como con el Centro y la Red de Tecnología Climática.”

En 2013 en la cumbre climática en Varsovia (Polonia), con el objetivo de enfrentar las consecuencias del cambio climático en los países en desarrollo y las islas, se establece por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) el Mecanismo Internacional de Pérdidas y Daños.

Los daños incluyen disminución en las producciones. Se considera daño a la destrucción total o parcial de los activos físicos existentes en la zona afectada. Su valor monetario se toma en base a los precios prevalecientes justo antes del suceso. Asimismo, se entiende por pérdidas a los cambios de los flujos económicos derivados del desastre que ocurren desde el momento del suceso hasta que se alcanza la recuperación económica y la reconstrucción plena. Característicamente las pérdidas incluyen la disminución de la producción de los sectores productivos (agricultura, ganadería, pesquería, industria y comercio), y la reducción de los ingresos y el aumento de los costos de operación de la prestación de servicios (educación, salud, agua y saneamiento, electricidad, transporte y comunicaciones). (ConexiónCOP, 2015).

Para que las naciones vulnerables hagan frente a las pérdidas y daños, a través del mecanismo, se solicita a los países desarrollados fortalecimiento y apoyo, tecnología y desarrollo de capacidades. Dentro del marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), la construcción de capacidades “pretende ayudar a los países menos desarrollados a una transición hacia una economía limpia, a diseñar planes de adaptación y mitigación para sus regiones, facilitar el acceso a la financiación, fomentar la educación y la conciencia ciudadana, de acuerdo con los intereses de cada país receptor.” Se invita “a países miembros de la CMNUCC a fortalecer y desarrollar instituciones y redes a nivel regional y nacional, especialmente en los países en desarrollo” más vulnerables, para mejorar acciones para enfrentar las pérdidas y daños de modo de fomentar “la cooperación y coordinación entre las partes interesadas pertinentes, y mejore el flujo de información.” Es necesario “definir intervenciones gubernamentales para atender las secuelas inmediatas del

desastre con el objetivo de aliviar el sufrimiento humano e iniciar la recuperación económica; a mediano plazo”. Considera que “la evaluación sirve para definir las necesidades financieras para lograr la recuperación y la reconstrucción.” Se reconoce expresamente al mecanismo de daños y pérdidas durante la COP20.

En Noviembre de 2016, en el *Mecanismo Internacional de Varsovia para las Pérdidas y los Daños relacionados con las Repercusiones del Cambio Climático, Proyecto de decisión -/CP.22*, se aprueba “el marco orientativo para el plan de trabajo quinquenal evolutivo del Comité Ejecutivo” (que se encuentra en el *documento FCCC/SB/2016/3, anexo I*) y “como base sobre la cual definir las actividades correspondientes, a partir de la primera reunión del Comité Ejecutivo en 2017, teniendo en cuenta las aportaciones pertinentes de las Partes y las organizaciones competentes” (p. 2), entre otras. (Naciones Unidas Convención Marco sobre el Cambio Climático, 2016). En 2018 se presenta un informe que “describe la labor realizada por el Comité Ejecutivo del Mecanismo Internacional de Varsovia para las Pérdidas y los Daños relacionados con las Repercusiones del Cambio Climático entre octubre de 2017 y septiembre de 2018.” (p. 1). (Naciones Unidas Convención Marco sobre el Cambio Climático, 2018).

III.3.5 Objetivos del desarrollo sostenible (ODS)

En Septiembre de 2015, Naciones Unidas, Asamblea General, aprueba el documento final de la cumbre de las Naciones Unidas *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. (Naciones Unidas, 2015 a). Se anuncian 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible y 169 metas conexas de carácter integrado e indivisible, comprometiéndose los líderes del mundo con una acción y un empeño comunes en pro de una agenda de políticas amplia y universal. Se reafirma, entre otros, “que cada Estado tiene plena soberanía permanente sobre la totalidad de su riqueza, sus recursos naturales y su actividad económica, y que la ejercerá libremente.” (p. 6). Los nuevos Objetivos y metas entran en vigencia en enero de 2016, guiando las decisiones que se adopten “durante los próximos 15 años.” (p. 7).

Se reconoce, entre otros, que: “el desarrollo social y económico depende de la gestión sostenible de los recursos naturales de nuestro planeta”; “la gestión y el desarrollo sostenibles del medio urbano son fundamentales para la calidad de vida de nuestros pueblos”; el “desarrollo sostenible no puede hacerse realidad sin que haya paz y seguridad, y

la paz y la seguridad corren peligro sin el desarrollo sostenible”, y que el “deporte es otro importante facilitador del desarrollo sostenible.” (pp. 10, 11). “La financiación pública, tanto a nivel nacional como internacional, será vital para proporcionar servicios esenciales y bienes públicos y catalizar otras fuentes de financiación.” (p. 11). También, “el papel que desempeñarán en la implementación de la nueva Agenda los diversos integrantes del sector privado, desde las microempresas y las cooperativas hasta las multinacionales, y la función de las organizaciones de la sociedad civil y las organizaciones filantrópicas.” (pp. 11, 12). Para el *Seguimiento y examen*, se entiende que “Nuestros Gobiernos son los principales responsables de realizar, en el plano nacional, regional y mundial, el seguimiento y examen de los progresos conseguidos en el cumplimiento de los Objetivos y las metas durante los próximos 15 años.” (p. 13).

Las metas expresan aspiraciones a nivel mundial, cada gobierno fija “sus propias metas nacionales, guiándose por la ambiciosa aspiración general pero tomando en consideración las circunstancias del país.” Cada gobierno decide “la forma de incorporar esas aspiraciones y metas mundiales en los procesos de planificación, las políticas y las estrategias nacionales.” (p. 14). Se pide “un mayor apoyo para fortalecer la recopilación de datos y la creación de capacidad en los Estados Miembros”, para establecer, cuando no existan, bases de referencia nacionales y mundiales. Se comprometen “a subsanar esas lagunas en la recopilación de datos para informar mejor la medición de los progresos realizados, en particular respecto de las metas que no incluyen objetivos numéricos claros.” (p. 14). También reconocen “que cada país dispone de diferentes enfoques, visiones de futuro, modelos e instrumentos para lograr el desarrollo sostenible, en función de sus circunstancias y prioridades nacionales”, y reafirman “que el planeta Tierra y sus ecosistemas son nuestro hogar común”. (p. 15). Son los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS):

1. Poner fin a la pobreza en todas sus formas y en todo el mundo;
2. Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible;
3. Garantizar una vida sana y promover el bienestar de todos a todas las edades;
4. Garantizar una educación inclusiva y equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje permanente para todos;
5. Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y las niñas;
6. Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos;
7. Garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos;
8. Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y

productivo y el trabajo decente para todos; 9. Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación; 10. Reducir la desigualdad en los países y entre ellos; 11. Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles; 12. Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles; 13. Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos; 14. Conservar y utilizar sosteniblemente los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible; 15. Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad; 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y construir a todos los niveles instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas; 17. Fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible. (p. 16).

Según CEPAL, 2015, la Agenda 2030 pone a las personas en el centro, buscando “una alianza renovada donde todos los países participan por igual... integra los tres pilares del desarrollo sostenible... presentando así una visión holística del desarrollo.” Son temas centrales en la nueva agenda, y prioridades para América Latina y el Caribe, erradicar la pobreza y reducir desigualdades. (Naciones Unidas, CEPAL, s.f.). En Diciembre de 2018 Naciones Unidas, CEPAL, publica *La Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible Una oportunidad para América Latina y el Caribe* en la cual se brindan y relacionan los objetivos y metas de los ODS con indicadores.

III.3.6 Convención marco sobre cambio climático de Naciones Unidas: Acuerdo de París

En Diciembre de 2015, 195 delegaciones participan en la Cumbre sobre el Cambio Climático realizada en París, Francia. Se aprueba un protocolo, instrumento jurídico o conclusión con fuerza legal en el marco de la Convención aplicable a las Partes. En *Aprobación del Acuerdo de París, Propuesta del Presidente, Proyecto de decisión -/CP.21*, se incluye en un Anexo el *Acuerdo de París*. El Anexo contiene veintinueve artículos y expresa que, entre otros aspectos: “Las partes en el presente Acuerdo” desean “*hacer realidad* el objetivo de la Convención y guiándose por sus principios, incluidos los principios de la equidad y de las responsabilidades comunes pero diferenciadas y las capacidades respectivas, a la luz de las diferentes circunstancias nacionales”. (Naciones Unidas, 2015 b, p. 23).

En la “Aprobación del Acuerdo de París”, se reconoce: “que el cambio climático es un problema común de la humanidad”, las Partes “deberían respetar, promover y tomar en consideración sus respectivas obligaciones con respecto a los derechos humanos, el derecho a la salud, los derechos de los pueblos indígenas, las comunidades locales”, también “los migrantes, los niños, las personas con discapacidad y las personas en situaciones de vulnerabilidad y el derecho al desarrollo”, continúa “la igualdad de género, el empoderamiento de la mujer y la equidad intergeneracional”, además la urgente necesidad “de que las Partes que son países desarrollados aumenten la prestación de un apoyo previsible a las Partes que son países en desarrollo en forma de financiación, tecnología y fomento de la capacidad”, para propiciarles “reforzar su acción en el período anterior a 2020” y “la necesidad de promover el acceso universal a la energía sostenible en los países en desarrollo, en particular en los de África, mediante un mayor despliegue de energía renovable”. (p. 2). Se conviene, a fin de promover la claridad, la transparencia y la comprensión:

que la información que comuniquen las Partes al presentar sus contribuciones determinadas a nivel nacional... podrá incluir, entre otras cosas y según proceda, información cuantificable sobre el punto de referencia (con indicación, si corresponde, de un año de base), los plazos y/o períodos para la aplicación, el alcance y la cobertura, los procesos de planificación, los supuestos y los enfoques metodológicos, incluidos los utilizados para estimar y contabilizar las emisiones antropógenas de gases de efecto invernadero y, en su caso, las absorciones antropógenas, y una explicación de los motivos por los que la Parte considera que su contribución determinada a nivel nacional es justa y ambiciosa, a la luz de sus circunstancias nacionales, y de la forma en que contribuye a la consecución del objetivo de la Convención enunciado en su artículo 2. (p. 5).

Se solicita al Grupo de Trabajo Especial sobre el Acuerdo de París que “basándose en los enfoques establecidos en el marco de la Convención y sus instrumentos jurídicos conexos... elabore orientaciones sobre la manera en que las partes han de rendir cuentas de sus contribuciones determinadas a nivel Nacional”, para o “en virtud de las cuales:

- a) Las Partes deberán contabilizar las emisiones y absorciones antropógenas de conformidad con las metodologías y los sistemas de medición comunes evaluados por el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático y aprobados por la Conferencia de las Partes en calidad de reunión de las Partes en el Acuerdo de París;
- b) Las Partes deberán velar por la coherencia metodológica, también para las bases de referencia, entre la comunicación y la aplicación de las contribuciones determinadas a nivel nacional;

c) Las Partes deberán procurar incluir todas las categorías de emisiones o absorciones antropógenas en sus contribuciones determinadas a nivel nacional y, cuando una fuente, sumidero o actividad se haya contabilizado, deberán seguir incluyéndola;

d) Las Partes deberán dar una explicación de los motivos por los que se haya excluido toda categoría de emisiones o absorciones antropógenas (pp. 5 - 6).

Las orientaciones referidas “deberán impedir el doble cómputo sobre la base de un ajuste correspondiente efectuado por ambas Partes respecto de las emisiones antropógenas por las fuentes y/o la absorción antropógena por los sumideros abarcadas por las contribuciones determinadas a nivel nacional” y “que hayan presentado en virtud del Acuerdo”. (p. 6). Se recomienda a la Conferencia de las Partes aprobar “las reglas, modalidades y procedimientos del mecanismo establecido por el artículo 6, párrafo 4, del Acuerdo”, los cuales incluirán:

a) La participación voluntaria autorizada por cada Parte participante; b) La generación de beneficios reales, mensurables y a largo plazo de mitigación del cambio climático; c) La determinación de ámbitos de actividades específicos; d) El logro de reducciones de las emisiones que sean adicionales a las que se producirían de otro modo; e) La verificación y certificación, por las entidades operacionales designadas, de las reducciones de emisiones generadas por las actividades de mitigación; f) La experiencia adquirida y las lecciones aprendidas con los mecanismos y enfoques adoptados en el marco de la Convención y sus instrumentos jurídicos conexos. (p. 7).

En cuanto a Pérdidas y daños, entre otras, “mantener el Mecanismo Internacional de Varsovia para las Pérdidas y los Daños relacionados con las Repercusiones del Cambio Climático, tras su examen en 2016” (p. 8). En el Anexo “Acuerdo de París”, se reconoce: “la necesidad de una respuesta progresiva y eficaz a la amenaza apremiante del cambio climático, sobre la base de los mejores conocimientos científicos disponibles”, “las necesidades específicas y las circunstancias especiales de las Partes que son países en desarrollo, sobre todo de las que son particularmente vulnerables a los efectos adversos del cambio climático, como se señala en la Convención”, que las Partes pueden verse afectadas por las repercusiones de las medidas que se adopten para hacer frente al cambio climático, “las Partes deberían respetar, promover y tener en cuenta sus respectivas obligaciones relativas a los derechos humanos, el derecho a la salud, los derechos de los pueblos indígenas, las comunidades locales, los migrantes, los niños, las personas con discapacidad”, continúa, “las personas en situaciones vulnerables y el derecho al desarrollo” y “la igualdad de género, el empoderamiento de la mujer y la equidad intergeneracional”. (p. 23).

Entre los veintinueve artículos del Anexo se expresa: Artículo 2: “El presente Acuerdo, al mejorar la aplicación de la Convención, incluido el logro de su objetivo, tiene por objeto reforzar la respuesta mundial a la amenaza del cambio climático, en el contexto del desarrollo sostenible y de los esfuerzos por erradicar la pobreza”... “se aplicará de modo que refleje la equidad y el principio de las responsabilidades comunes pero diferenciadas y las capacidades respectivas, a la luz de las diferentes circunstancias nacionales.” (p. 24). Artículo 3, todas las Partes deben realizar y comunicar los esfuerzos que se definen en los artículos 4, 7, 9, 10, 11 y 13 con miras alcanzar el propósito del presente Acuerdo (enunciado en el artículo 2). Se considera la necesidad “de apoyar a las Partes que son países en desarrollo para lograr la aplicación efectiva del presente Acuerdo” y que los esfuerzos de todas las Partes representarán una progresión a lo largo del tiempo”. (p. 25). Artículo 4, apartado 13, incluye que las partes “deberán rendir cuentas de sus contribuciones determinadas a nivel nacional.” Al rendir cuentas de las emisiones y la absorción antropógenas de sus contribuciones a nivel nacional, “las Partes promoverán la integridad ambiental, la transparencia, la exactitud, la exhaustividad, la comparabilidad y la coherencia y velarán por que se evite el doble cómputo”, conforme “con las orientaciones que apruebe la Conferencia de las Partes en calidad de reunión de las Partes en el Acuerdo de París.” (p. 26).

Por el Artículo 5, primera parte, las “Partes deberían adoptar medidas para conservar y aumentar, según corresponda, los sumideros y reservorios de gases de efecto invernadero a que se hace referencia en el artículo 4, párrafo 1 d) de la Convención, incluidos los bosques.” (p. 27). Artículo 6, párrafo 4, “se establece un mecanismo para contribuir a la mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero y apoyar el desarrollo sostenible, que funcionará bajo la autoridad y la orientación de la Conferencia de las Partes... y podrá ser utilizado por las Partes a título voluntario.” Párrafo 8, las

Partes reconocen la importancia de disponer de enfoques no relacionados con el mercado que sean integrados, holísticos y equilibrados y que les ayuden a cumplir con sus contribuciones determinadas a nivel nacional, en el contexto del desarrollo sostenible y de la erradicación de la pobreza y de manera coordinada y eficaz, entre otras cosas mediante la mitigación, la adaptación, la financiación, la transferencia de tecnología y el fomento de la capacidad, según proceda. (p. 28).

Estos enfoques tienen por objeto: “a) Promover la ambición relativa a la mitigación y la adaptación”; “b) Aumentar la participación pública y privada en la aplicación de las contribuciones determinadas a nivel nacional”; y “c) Ofrecer oportunidades para la

coordinación de los instrumentos y los arreglos institucionales pertinentes.” Párrafo 9, por “el presente se define un marco para los enfoques de desarrollo sostenible no relacionados con el mercado, a fin de promover los enfoques no relacionados con el mercado” referidos en “el párrafo 8 del presente artículo.” (p. 28).

En el artículo 7 párrafo 2, las. “Partes reconocen que la adaptación es un desafío mundial que incumbe a todos, con dimensiones locales, subnacionales, nacionales, regionales e internacionales, y que es un componente fundamental de la respuesta mundial a largo plazo frente al cambio climático”, contribuyendo a esa respuesta, “cuyo fin es proteger a las personas, los medios de vida y los ecosistemas, teniendo en cuenta las necesidades urgentes e inmediatas de las Partes que son países en desarrollo particularmente vulnerables a los efectos adversos del cambio climático.” (p. 28). Párrafo 5, se reconoce que “la labor de adaptación debería llevarse a cabo mediante un enfoque que deje el control en manos de los países, responda a las cuestiones de género y sea participativo y del todo transparente”, considerando “a los grupos, comunidades y ecosistemas vulnerables”, dicha “labor debería basarse e inspirarse en la mejor información científica disponible y, cuando corresponda, en los conocimientos tradicionales, los conocimientos de los pueblos indígenas y los sistemas de conocimientos locales”, para “integrar la adaptación en las políticas y medidas socioeconómicas y ambientales pertinentes, cuando sea el caso.” (p. 29).

Por el Artículo 8, párrafo 1, las “Partes reconocen la importancia de evitar, reducir al mínimo y afrontar las pérdidas y los daños relacionados con los efectos adversos del cambio climático” se incluyen los fenómenos meteorológicos extremos y los de evolución lenta, “y la contribución del desarrollo sostenible a la reducción del riesgo de pérdidas y daños.” Párrafo 2, el “Mecanismo Internacional de Varsovia para las Pérdidas y los Daños relacionados con las Repercusiones del Cambio Climático funcionará bajo la autoridad y la orientación de la Conferencia de las Partes en calidad de reunión de las Partes” pudiendo “mejorarse y fortalecerse según lo que esta determine.” (p. 30). Artículo 13, párrafo 1, “se establece un marco de transparencia reforzado para las medidas y el apoyo, dotado de flexibilidad para tener en cuenta las diferentes capacidades de las Partes y basado en la experiencia colectiva”, con el fin de fomentar la confianza mutua y promover la aplicación efectiva. Párrafo 7, cada Parte debe “proporcionar periódicamente... a) Un informe sobre el inventario nacional de las emisiones antropógenas por las fuentes y la absorción

antropógena por los sumideros de gases de efecto invernadero”, “b) La información necesaria para hacer un seguimiento de los progresos alcanzados en la aplicación y el cumplimiento de su contribución determinada a nivel nacional en virtud del artículo 4.” (p. 34). Artículo 14, la “Conferencia de las Partes... hará periódicamente un balance de la aplicación del presente”, en 2023 hará su primer balance mundial y “a partir de entonces, a menos que decida otra cosa, lo hará cada cinco años.” (p. 35). Por el Artículo 21, párrafo 1, entra en vigor el presente Acuerdo al trigésimo día “desde la fecha en que no menos de 55 Partes en la Convención, cuyas emisiones estimadas representen globalmente un 55% del total de las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero, hayan depositado sus instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión.” (p. 38). A Octubre de 2016, el número de países que ratifican, aceptan y prueban el acuerdo sobrepasa el umbral del 55 establecido. En 2017, el Presidente Trump D. anuncia que Estados Unidos sale del Acuerdo de París.

El mencionado acuerdo no está exento de críticas. James Hansen, científico estadounidense calificado como el “padre de la conciencia sobre el cambio climático”, entiende que solamente hay promesas y no hay acciones. “Para Hansen... la clave para que se frene el calentamiento global está en poner impuestos a los gases efecto invernadero.” Para la periodista y activista canadiense Naomi Klein no se menciona en el documento las palabras “combustible fósil”, “petróleo” o “carbón”. Si bien la organización ActionAid reconoce que hay puntos en la dirección correcta, “el acuerdo final no ofrece ninguna seguridad real para los países pobres en cómo será distribuida esa ayuda financiera, cuando será distribuida y cuánto estará disponible para adaptación” (BBC Mundo, 2015).

III.4 Global Reporting Initiative (GRI)

La iniciativa de Reporte Global, o Global Reporting Initiative (GRI), es una organización que se funda en Boston en 1997 por la convocatoria de la Coalición de Economías Responsables del Medio Ambiente (CERES), el Programa de Naciones Unidas para el Ambiente (UNEP) y el Tellus Institute. (Bergkamp, 2017). GRI desarrolla la primera versión (G1) de la Guía para elaborar informes de sostenibilidad en el año 2000, la segunda (G2) en el año 2002 y la tercera versión (G3) en el 2006. Con posterioridad edita: la versión G3.1 (2011), la versión G4 (2013), precisando algunos términos en español en 2015.

La versión G4 centra su análisis en la materialidad, o aspectos relevantes de la gestión de los entes, para que se concentren especialmente en el análisis de los impactos económicos, sociales y ambientales negativos. Brinda indicadores, se caracterizan los indicadores en "core" (información básica) y "comprehensive" que "representa una mayor profundidad y alcance, entre otras características." (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 a, p. 9).

En el año 2016 se publican los Estándares GRI, proponiéndose su vigencia obligatoria para los informes publicados a partir del 1 de julio de 2018. Los Estándares GRI 2016 se desarrollan por el Global Sustainability Standards Board (GSSB). Son marcas registradas de Stichting Global Reporting Initiative, 2016 GRI, Global Reporting Initiative, GRI y su logotipo, el GSSB y su logotipo y los Estándares GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad (Estándares GRI). El Global Sustainability Standards Board (GSSB) publica el Estándar, y el conjunto completo de Estándares GRI están integrados por: Estándares Universales Serie 100, GRI 101: Fundamentos, GRI 102: Contenidos Generales, GRI 103: Enfoque de Gestión y los Estándares GRI temáticos series 200 (temas económicos), 300 (temas ambientales) y 400 (temas sociales), compuestos por treinta y tres (33) Estándares temáticos para presentar información sobre los impactos económicos, ambientales y sociales.

GRI diseña una herramienta para ayudar a realizar el cambio de G4 a los Estándares GRI. Los Estándares GRI, como G4, tienen una vinculación directa con los ODS. En Geba y Giusio (2017) se 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 y la herramienta diseñada por GRI para realizar el cambio de G4 a los estándares GRI. GRI y el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, con el soporte técnico de PwC, divulgan vinculaciones entre los ODS y los Estándares GRI. De ambos desarrollos se observan vinculados o relacionados para los ODS y sus metas los siguientes Estándares GRI:

Objetivo 1: 1.1 De aquí a 2030, erradicar para todas las personas y en todo el mundo la pobreza extrema (actualmente se considera que sufren pobreza extrema las personas que viven con menos de 1,25 dólares de los Estados Unidos al día): 202-1 y 203-2. 1.2 De aquí a 2030, reducir al menos a la mitad la proporción de hombres, mujeres y niños de todas las edades que viven en la pobreza en todas sus dimensiones con arreglo a las definiciones nacionales: 203-2; Divulgaciones 1.2: GRI Standard 202-1, 203-2. 1.4 De aquí a 2030, garantizar que todos los hombres y mujeres, en particular los pobres y los vulnerables, tengan los mismos derechos a los recursos económicos y acceso a los servicios básicos, la propiedad y el control de la tierra y otros bienes, la herencia, los recursos naturales, las nuevas tecnologías

apropiadas y los servicios financieros, incluida la microfinanciación: 203-2 y 413-2; Divulgaciones 1.4: GRI Standard 413-2.

Objetivo 2: 2.3 De aquí a 2030, duplicar la productividad agrícola y los ingresos de los productores de alimentos en pequeña escala, en particular las mujeres, los pueblos indígenas, los agricultores familiares, los ganaderos y los pescadores, entre otras cosas mediante un acceso seguro y equitativo a las tierras, a otros recursos e insumos de producción y a los conocimientos, los servicios financieros, los mercados y las oportunidades para añadir valor y obtener empleos no agrícolas: 203-2, 413-2 y 411-1; Divulgaciones 2.3: GRI Standard 413-2, 411-1. 2.a Aumentar, incluso mediante una mayor cooperación internacional, las inversiones en infraestructura rural, investigación y servicios de extensión agrícola, desarrollo tecnológico y bancos de genes de plantas y ganado a fin de mejorar la capacidad de producción agropecuaria en los países en desarrollo, particularmente en los países menos adelantados: 201-1 y 203-1.

Objetivo 3: 3.2 De aquí a 2030, poner fin a las muertes evitables de recién nacidos y de niños menores de 5 años, logrando que todos los países intenten reducir la mortalidad neonatal al menos a 12 por cada 1.000 nacidos vivos y la mortalidad de los niños menores de 5 años al menos a 25 por cada 1.000 nacidos vivos: Divulgaciones 3.2: GRI Standard 401-2. 3.3 De aquí a 2030, poner fin a las epidemias del SIDA, la tuberculosis, la malaria y las enfermedades tropicales desatendidas y combatir la hepatitis, las enfermedades transmitidas por el agua y otras enfermedades transmisibles: 403-2 y 403-3; Divulgaciones 3.3: GRI Standard 403-2, 403-3. 3.4 De aquí a 2030, reducir en un tercio la mortalidad prematura por enfermedades no transmisibles mediante su prevención y tratamiento, y promover la salud mental y el bienestar: 403-2 y 403-3. 3.8 Lograr la cobertura sanitaria universal, incluida la protección contra los riesgos financieros, el acceso a servicios de salud esenciales de calidad y el acceso a medicamentos y vacunas inocuos, eficaces, asequibles y de calidad para todos: 203-2; Divulgaciones 3.8: GRI Standard 203-2. 3.9 De aquí a 2030, reducir considerablemente el número de muertes y enfermedades causadas por productos químicos peligrosos y por la polución y contaminación del aire, el agua y el suelo: 305-1, 305-2, 305-3, 305-6, 305-7, 306-1, 306-2, 306-3, 306-4, 403-2 y 403-3; Divulgaciones 3.9: GRI Standard 305-1, 305-2, 305-3, 305-6, 305-7, 403-2, 403-3, 306-3, 306-2, 306-4, 306-1.

Objetivo 4: 4.3 De aquí a 2030, asegurar el acceso igualitario de todos los hombres y las mujeres a una formación técnica, profesional y superior de calidad, incluida la enseñanza universitaria: 404-1; Divulgaciones 4.3: GRI Standard 404-1. 4.4 De aquí a 2030, aumentar considerablemente el número de jóvenes y adultos que tienen las competencias necesarias, en particular técnicas y profesionales, para acceder al empleo, el trabajo decente y el emprendimiento: 404-1; Divulgaciones 4.4: GRI Standard 404-1. 4.5 De aquí a 2030, eliminar las disparidades de género en la educación y asegurar el acceso igualitario a todos los niveles de la enseñanza y la formación profesional para las personas vulnerables, incluidas las personas con discapacidad, los pueblos indígenas y los niños en situaciones de vulnerabilidad: 404-1; Divulgaciones 4.5: GRI Standard 404-1. 4.7 De aquí a 2030, asegurar que todos los

alumnos adquieran los conocimientos teóricos y prácticos necesarios para promover el desarrollo sostenible, entre otras cosas mediante la educación para el desarrollo sostenible y los estilos de vida sostenibles, los derechos humanos, la igualdad de género, la promoción de una cultura de paz y no violencia, la ciudadanía mundial y la valoración de la diversidad cultural y la contribución de la cultura al desarrollo sostenible: 102-27.

Objetivo 5: 5.1 Poner fin a todas las formas de discriminación contra todas las mujeres y las niñas en todo el mundo: 202-1, 401-1, 401-3, 404-1, 404-3, 405-1, 405-2 y 406-1; Divulgaciones 5.1: GRI Standard 202-1, 401-1, 404-3, 404-1, 405-1, 405-2, 406-1, 401-3. 5.2 Eliminar todas las formas de violencia contra todas las mujeres y las niñas en los ámbitos público y privado, incluidas la trata y la explotación sexual y otros tipos de explotación: 414-1 y 414-2; Divulgaciones 5.2: GRI Standard 414-1, 414-2. 5.4 Reconocer y valorar los cuidados y el trabajo doméstico no remunerados mediante servicios públicos, infraestructuras y políticas de protección social, y promoviendo la responsabilidad compartida en el hogar y la familia, según proceda en cada país: 201-1 y 203-1; Divulgaciones 5.4: GRI Standard 203-1, 401-3, 401-2. 5.5 Asegurar la participación plena y efectiva de las mujeres y la igualdad de oportunidades de liderazgo a todos los niveles decisorios en la vida política, económica y pública: 102-22, 102-24 y 405-1; Divulgaciones 5.5: GRI Standard 102-24, 102-22, 405-1.

Objetivo 6: 6.3 De aquí a 2030, mejorar la calidad del agua reduciendo la contaminación, eliminando el vertimiento y minimizando la emisión de productos químicos y materiales peligrosos, reduciendo a la mitad el porcentaje de aguas residuales sin tratar y aumentando considerablemente el reciclado y la reutilización sin riesgos a nivel mundial: 303-3, 306-1, 306-2 y 306-3; Divulgaciones 6.3: GRI Standard 306-1, 303-3, 306-2, 306-3. 6.4 De aquí a 2030, aumentar considerablemente el uso eficiente de los recursos hídricos en todos los sectores y asegurar la sostenibilidad de la extracción y el abastecimiento de agua dulce para hacer frente a la escasez de agua y reducir considerablemente el número de personas que sufren falta de agua: 303-1; 303-2 y 303-3; Divulgaciones 6.4: GRI Standard 303-3, 303-1, 303-2, 306-1. 6.6 De aquí a 2020, proteger y restablecer los ecosistemas relacionados con el agua, incluidos los bosques, las montañas, los humedales, los ríos, los acuíferos y los lagos: 304-1, 304-2, 304-3, 304-4, 306-1, 306-3 y 306-5; Divulgaciones 6.6: GRI Standard 304-1, 304-2, 304-4, 306-5, 304-3, 306-1, 306-3.

Objetivo 7: 7.2 De aquí a 2030, aumentar considerablemente la proporción de energía renovable en el conjunto de fuentes energéticas: 302-1 y 302-2; Divulgaciones 7.2: GRI Standard 302-1, 302-2. 7.3 De aquí a 2030, duplicar la tasa mundial de mejora de la eficiencia energética: 302-1; 302-2, 302-3, 302-4 y 302-5; Divulgaciones 7.3: GRI Standard 302-1, 302-2, 302-3, 302-4, 302-5. 7.a De aquí a 2030, aumentar la cooperación internacional para facilitar el acceso a la investigación y la tecnología relativas a la energía limpia, incluidas las fuentes renovables, la eficiencia energética y las tecnologías avanzadas y menos contaminantes de combustibles fósiles, y promover la inversión en infraestructura energética y tecnologías limpias: 201-1 y 203-1. 7.b De aquí a 2030, ampliar la infraestructura y mejorar la tecnología para prestar servicios energéticos modernos y sostenibles para todos en los países en

desarrollo, en particular los países menos adelantados, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países en desarrollo sin litoral, en consonancia con sus respectivos programas de apoyo: 201-1 y 203-1.

Objetivo 8: 8.1 Mantener el crecimiento económico per cápita de conformidad con las circunstancias nacionales y, en particular, un crecimiento del producto interno bruto de al menos el 7% anual en los países menos adelantados": 201-1; Divulgaciones 8.1: GRI Standard 201-1. 8.2 Lograr niveles más elevados de productividad económica mediante la diversificación, la modernización tecnológica y la innovación, entre otras cosas centrándose en los sectores con gran valor añadido y un uso intensivo de la mano de obra: 203-2; Divulgaciones 8.2: GRI Standard 201-1, 404-2, 404-1, 203-2. 8.3 Promover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a servicios financieros: 203-2; Divulgaciones 8.3: GRI Standard 203-2, 204-1. 8.4 Mejorar progresivamente, de aquí a 2030, la producción y el consumo eficientes de los recursos mundiales y procurar desvincular el crecimiento económico de la degradación del medio ambiente, conforme al Marco Decenal de Programas sobre Modalidades de Consumo y Producción Sostenibles, empezando por los países desarrollados: 301-1, 301-2, 302-1, 302-2, 302-3, 302-4, 302-5, 303-3 y 301-3; Divulgaciones 8.4: GRI Standard 302-1, 302-2, 302-3, 302-4, 302-5, 303-3, 301-1, 301-2, 301-3. 8.5 De aquí a 2030, lograr el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todas las mujeres y los hombres, incluidos los jóvenes y las personas con discapacidad, así como la igualdad de remuneración por trabajo de igual valor: 102-8, 202-1, 202-2, 203-2, 401-1, 401-2, 401-3, 404-1, 404-2, 404-3, 405-1 y 405-2; Divulgaciones 8.5: GRI Standard 401-1, 405-1, 202-2, 102-8, 401-2, 405-2, 202-1, 401-3, 404-3, 404-2, 404-1, 203-2, 405-1. 8.6 De aquí a 2020, reducir considerablemente la proporción de jóvenes que no están empleados y no cursan estudios ni reciben capacitación: 401-1; Divulgaciones 8.6: GRI Standard 401-1. 8.7 Adoptar medidas inmediatas y eficaces para erradicar el trabajo forzoso, poner fin a las formas contemporáneas de esclavitud y la trata de personas y asegurar la prohibición y eliminación de las peores formas de trabajo infantil, incluidos el reclutamiento y la utilización de niños soldados, y, de aquí a 2025, poner fin al trabajo infantil en todas sus formas": 408-1 y 409-1; Divulgaciones 8.7: GRI Standard 408-1, 409-1. 8.8 Proteger los derechos laborales y promover un entorno de trabajo seguro y sin riesgos para todos los trabajadores, incluidos los trabajadores migrantes, en particular las mujeres migrantes y las personas con empleos precarios: 102-41, 402-1, 403-1, 403-2, 403-3, 403-4, 414-1, 414-2, 406-1 y 407-1; Divulgaciones 8.8: GRI Standard 403-2, 403-3, 403-1, 403-4, 406-1, 407-1, 102-41, 402-1, 414-1, 414-2.

Objetivo 9: 9.1 Desarrollar infraestructuras fiables, sostenibles, resilientes y de calidad, incluidas infraestructuras regionales y transfronterizas, para apoyar el desarrollo económico y el bienestar humano, haciendo especial hincapié en el acceso asequible y equitativo para todos: 201-1 y 203-1; Divulgaciones 9.1: GRI Standard 201-1, 203-1. 9.4 De aquí a 2030,

modernizar la infraestructura y reconvertir las industrias para que sean sostenibles, utilizando los recursos con mayor eficacia y promoviendo la adopción de tecnologías y procesos industriales limpios y ambientalmente racionales, y logrando que todos los países tomen medidas de acuerdo con sus capacidades respectivas: 201-1 y 203-1; Divulgaciones 9.4: GRI Standard 201-1, GRI G4-EN31, GRI Standard 203-1. 9.5 Aumentar la investigación científica y mejorar la capacidad tecnológica de los sectores industriales de todos los países, en particular los países en desarrollo, entre otras cosas fomentando la innovación y aumentando considerablemente, de aquí a 2030, el número de personas que trabajan en investigación y desarrollo por millón de habitantes y los gastos de los sectores público y privado en investigación y desarrollo: 201-1; Divulgaciones 9.5: GRI Standard 201-1. 9.a Facilitar el desarrollo de infraestructuras sostenibles y resilientes en los países en desarrollo mediante un mayor apoyo financiero, tecnológico y técnico a los países africanos, los países menos adelantados, los países en desarrollo sin litoral y los pequeños Estados insulares en desarrollo: 201-1 y 203-1.

Objetivo 10: 10.1 De aquí a 2030, lograr progresivamente y mantener el crecimiento de los ingresos del 40% más pobre de la población a una tasa superior a la media nacional”: 203-2. 10.2 De aquí a 2030, potenciar y promover la inclusión social, económica y política de todas las personas, independientemente de su edad, sexo, discapacidad, raza, etnia, origen, religión o situación económica u otra condición: 405-2. 10.3 Garantizar la igualdad de oportunidades y reducir la desigualdad de resultados, incluso eliminando las leyes, políticas y prácticas discriminatorias y promoviendo legislaciones, políticas y medidas adecuadas a ese respecto: Divulgaciones 10.3: GRI Standard 102-8, 401-1, 405-2, 404-3, 404-1. 10.b Fomentar la asistencia oficial para el desarrollo y las corrientes financieras, incluida la inversión extranjera directa, para los Estados con mayores necesidades, en particular los países menos adelantados, los países africanos, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países en desarrollo sin litoral, en consonancia con sus planes y programas nacionales”: 203-2.

Objetivo 11: 11.2 De aquí a 2030, proporcionar acceso a sistemas de transporte seguros, asequibles, accesibles y sostenibles para todos y mejorar la seguridad vial, en particular mediante la ampliación del transporte público, prestando especial atención a las necesidades de las personas en situación de vulnerabilidad, las mujeres, los niños, las personas con discapacidad y las personas de edad: 203-1; Divulgaciones 11.2: GRI Standard 203-1.

Objetivo 12: 12.2 De aquí a 2030, lograr la gestión sostenible y el uso eficiente de los recursos naturales: 301-1, 301-2, 301-3, 302-1, 302-2, 302-3, 302-4, 302-5 y 303-3; Divulgaciones 12.2: GRI Standard 301-1, 301-2, 302-1, 302-2, 302-3, 303-3, 301-3. 12.4 De aquí a 2020, lograr la gestión ecológicamente racional de los productos químicos y de todos los desechos a lo largo de su ciclo de vida, de conformidad con los marcos internacionales convenidos, y reducir significativamente su liberación a la atmósfera, el agua y el suelo a fin de minimizar sus efectos adversos en la salud humana y el medio ambiente: 305-1, 305-2, 305-3, 305-6, 305-7, 306-1, 306-2, 306-3 y 306-4; Divulgaciones 12.4: GRI Standard 306-1, 306-2, 306-4, 305-1, 305-2, 305-3, 305-6, 305-7, 306-3, GRI G4-EN31. 12.5 De aquí a 2030, reducir considerablemente la

generación de desechos mediante actividades de prevención, reducción, reciclado y reutilización: 301-2, 306-2, 301-3; Divulgaciones 12.5: GRI Standard 301-2, 306-2, GRI G4-EN31, GRI Standard 301-3. 12.7 Promover prácticas de adquisición pública que sean sostenibles, de conformidad con las políticas y prioridades nacionales: 204-1. 12.8 De aquí a 2030, asegurar que las personas de todo el mundo tengan la información y los conocimientos pertinentes para el desarrollo sostenible y los estilos de vida en armonía con la naturaleza”: 417-3; Divulgaciones 12.8: GRI Standard 417-1.

Objetivo 13: 13.1 Fortalecer la resiliencia y la capacidad de adaptación a los riesgos relacionados con el clima y los desastres naturales en todos los países: 201-2, 302-1, 302-2, 302-3, 302-4, 302-5, 305-1, 305-2, 305-3, 305-4 y 305-5; Divulgaciones 13.1: GRI Standard 201-2, 305-4, 305-5, 305-1, 305-2, 305-3, 302-1, 302-2, 302-3, 302-4, 302-5, GRI G4-EN31. 13.3 Mejorar la educación, la sensibilización y la capacidad humana e institucional respecto de la mitigación del cambio climático, la adaptación a él, la reducción de sus efectos y la alerta temprana: Divulgaciones 13.3: GRI G4-EN31.

Objetivo 14: 14.1 De aquí a 2025, prevenir y reducir significativamente la contaminación marina de todo tipo, en particular la producida por actividades realizadas en tierra, incluidos los detritos marinos y la polución por nutrientes: 306-1, 306-2; Divulgaciones 14.1: GRI Standard 306-1, 306-3. 14.2 De aquí a 2020, gestionar y proteger sosteniblemente los ecosistemas marinos y costeros para evitar efectos adversos importantes, incluso fortaleciendo su resiliencia, y adoptar medidas para restaurarlos a fin de restablecer la salud y la productividad de los océanos: 304-1, 304-2, 304-3, 304-4 y 306-5; Divulgaciones 14.2: GRI G4-EN31, GRI Standard 304-3, 304-1, 304-2, 306-5, 304-4. 14.3 Minimizar y abordar los efectos de la acidificación de los océanos, incluso mediante una mayor cooperación científica a todos los niveles: 305-1, 305-2, 305-3, 305-4, 305-5 y 305-7; Divulgaciones 14.3: GRI G4-EN31, GRI Standard 305-1, 305-2, 305-3, 305-4, 305-5, 305-7.

Objetivo 15: 15.1 De aquí a 2020, asegurar la conservación, el restablecimiento y el uso sostenible de los ecosistemas terrestres y los ecosistemas interiores de agua dulce y sus servicios, en particular los bosques, los humedales, las montañas y las zonas áridas, en consonancia con las obligaciones contraídas en virtud de acuerdos internacionales: 304-1, 304-2, 304-3, 304-4, 306-3 y 306-5; Divulgaciones 15.1: GRI Standard 304-1, 304-2, 306-5, 304-4, 304-3, 306-3. 15.2 De aquí a 2020, promover la puesta en práctica de la gestión sostenible de todos los tipos de bosques, detener la deforestación, recuperar los bosques degradados y aumentar considerablemente la forestación y la reforestación a nivel mundial: 305-1, 305-2, 305-3, 305-4, 305-5 y 305-7; Divulgaciones 15.2: GRI Standard 305-1, 305-2, 305-3, 305-4, 305-5, 305-7. 15.4 De aquí a 2030, asegurar la conservación de los ecosistemas montañosos, incluida su diversidad biológica, a fin de mejorar su capacidad de proporcionar beneficios esenciales para el desarrollo sostenible: 304-1, 304-2, 304-3 y 304-4. 15.5 Adoptar medidas urgentes y significativas para reducir la degradación de los hábitats naturales, detener la pérdida de biodiversidad y, de aquí a 2020, proteger las especies amenazadas y evitar su

extinción: 304-1, 304-2, 304-3, 304-4 y 306-5; Divulgaciones 15.5: GRI Standard 304-3, 304-1, 304-2, 306-5, 304-4.

Objetivo 16: 16.1 Reducir significativamente todas las formas de violencia y las correspondientes tasas de mortalidad en todo el mundo: 414-1, 414-2 y 410-1; Divulgaciones 16.1: GRI Standard 410-1, 414-1, 414-2. 16.2 Poner fin al maltrato, la explotación, la trata y todas las formas de violencia y tortura contra los niños: 408-1; Divulgaciones 16.2: GRI Standard 408-1. 16.3 Promover el estado de derecho en los planos nacional e internacional y garantizar la igualdad de acceso a la justicia para todos: 102-16, 102-17, 307-1, 103-2, 206-1, 419-1, 416-2, 417-2, 417-3, 418-1 y 419-1; Divulgaciones 16.3: GRI Standard 102-16, 206-1, 307-1, 416-2, 417-2, 417-3, 418-1, 419-1, 102-17. 16.5 Reducir considerablemente la corrupción y el soborno en todas sus formas: 205-1, 205-2, 205-3 y 415-1; Divulgaciones 16.5: GRI Standard 205-1, 205-2, 205-3, 415-1. 16.6 Crear a todos los niveles instituciones eficaces y transparentes que rindan cuentas: 102-23 y 102-25; Divulgaciones 16.6: GRI Standard 102-23, 102-25. 16.7 Garantizar la adopción en todos los niveles de decisiones inclusivas, participativas y representativas que respondan a las necesidades: 102-21, 102-22, 102-24, 102-29 y 102-37; Divulgaciones 16.7: GRI Standard 102-22, 102-24, 102-29, 102-21, 102-37. 16.10 Garantizar el acceso público a la información y proteger las libertades fundamentales, de conformidad con las leyes nacionales y los acuerdos internacionales: 418-1; Divulgaciones 16.10: GRI Standard 418-1. 16.b Promover y aplicar leyes y políticas no discriminatorias en favor del desarrollo sostenible: 406-1. Y, Objetivo 17: 17.3 Movilizar recursos financieros adicionales de múltiples fuentes para los países en desarrollo: 203-2. (Naciones Unidas, 2015 a) (Geba y Giusio, 2017) (United Nations Global Compact, Global Reporting Initiative, con el apoyo de PwC, s.f.).

No se detectan vinculados a los ODS: 201-3 Obligaciones del plan de beneficios definidos y otros planes de jubilación, 201-4 Asistencia financiera recibida del gobierno, 308-1 Nuevos proveedores que han pasado filtros de evaluación y selección de acuerdo con los criterios ambientales, 308-2 Impactos ambientales negativos en la cadena de suministro y medidas tomadas, 412-1 Operaciones sometidas a revisiones o evaluaciones de impacto sobre los derechos humanos, 412-2 Formación de empleados en políticas o procedimientos sobre derechos humanos, ni 412-3 Acuerdos y contratos de inversión significativos con cláusulas sobre derechos humanos o sometidos a evaluación de derechos humanos.

En Agosto de 2018 se presenta *Integrar los ODS en el reporting empresarial: una guía práctica*, que se destina al sector privado para que “pueda medir e informar mejor sobre su impacto en los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).” No crea un marco nuevo y “se basa en los Diez Principios del Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Principios Rectores de las Empresas y Derechos Humanos de las Naciones Unidas y los Estándares GRI para la Elaboración de Informes de Sostenibilidad.” (Pacto Mundial Red Española, 2018).

III.5 Líneas Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para Empresas Multinacionales, Revisión 2011

Las *Líneas Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para Empresas Multinacionales* “son recomendaciones desde los gobiernos a las empresas multinacionales que operan en los países adherentes, o tienen su sede en ellos.” (OCDE, 2013, p. 3). Se encuentran respaldadas por un mecanismo de implementación con Puntos Nacionales de Contacto (PNC) en los países adherentes. En la Reunión Ministerial conmemorativa del 50 Aniversario de la OCDE de Mayo de 2011, se adoptan por los gobiernos adherentes (además de Argentina, Brasil, Egipto, Letonia, Lituania, Marruecos, Perú y Rumania) las Directrices actualizadas, y la decisión conexas. La ONU y otras organizaciones internacionales realizan contribuciones para la actualización. La Parte I incluye las Líneas Directrices y comentarios adoptados en una sesión ampliada por el Comité de Inversiones para brindar información y aclaraciones sobre el texto, así como la decisión del Consejo sobre tales Directrices. Tales comentarios no forman parte de la *Declaración sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales* ni de la Decisión del Consejo sobre las *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*. (p. 13).

Las Directrices se destinan a todas las entidades que pertenecen a la empresa multinacional (sean matrices y/o entidades locales) y es esperable que cooperen, prestándose ayuda mutua para facilitar su cumplimiento. Dichas empresas se encuentran en todos los sectores de la economía y, por lo general, se trata de empresas u otras entidades que se encuentran establecidas en más de un país y se relacionan de modo que pueden coordinar sus actividades de diversas formas. Si bien “una o varias de estas entidades puedan ser capaces de ejercer una influencia significativa sobre las actividades de las demás, su grado de autonomía en el seno de la empresa puede variar ampliamente de una empresa multinacional a otra.” Pueden ser privadas, públicas o mixtas. (OCDE, 2013, p. 19). Son los quince *Principios generales*: “A. Las empresas deberán:

1. Contribuir al progreso económico, social y medioambiental para lograr un desarrollo sostenible.
2. Respetar los derechos humanos internacionalmente reconocidos de las personas afectadas por sus actividades.
3. Estimular la generación de capacidades locales mediante una cooperación estrecha con la comunidad local, incluyendo los intereses de los empresarios, y desarrollando al mismo tiempo las actividades de la empresa en los mercados interno y externo de una manera compatible con la necesidad de prácticas comerciales saludables.
4. Fomentar la formación del capital humano, especialmente creando oportunidades de empleo

y ofreciendo capacitación a los empleados. 5. Abstenerse de buscar o de aceptar exenciones no contempladas en el marco legal o regulatorio relacionadas con los derechos humanos, el medioambiente, la salud, la seguridad, el trabajo, el sistema tributario, los incentivos financieros u otras cuestiones varias. 6. Apoyar y defender los principios de buen gobierno corporativo y desarrollar e implementar buenas prácticas de gobierno corporativo, incluso a través de grupos de empresas. 7. Desarrollar e implementar prácticas autodisciplinarias y sistemas de gestión eficaces que promuevan una relación de confianza recíproca entre las empresas y las sociedades en las que ejercen su actividad. 8. Promover el conocimiento y el cumplimiento, por parte de los empleados de las empresas multinacionales, de las políticas de empresa mediante la difusión adecuada de las mismas, incluso a través de programas de capacitación. 9. Abstenerse de tomar medidas discriminatorias o disciplinarias contra los trabajadores que elaboren, de buena fe, informes para la dirección o, en su caso, para las autoridades públicas competentes acerca de prácticas contrarias a la ley, a las *Directrices* o a las políticas de la empresa. 10. Implementar la debida diligencia basada en los riesgos incorporándola, por ejemplo, a sus sistemas de gestión de riesgos, con el fin de identificar, prevenir o atenuar los impactos negativos, reales o potenciales, que se describen en los apartados 11 y 12 e informar sobre cómo se reacciona ante dichos impactos negativos. La naturaleza y el alcance de la debida diligencia dependen de las circunstancias de cada situación particular. 11. Evitar que las actividades propias generen o contribuyan a generar impactos negativos en los campos contemplados por las *Directrices* y tomar las medidas necesarias para tratarlos cuando se produzcan dichos impactos. 12. Esforzarse por impedir o atenuar los impactos negativos, aun en los casos en que las empresas no hayan contribuido a los mismos, si están directamente relacionados con sus actividades, productos o servicios en virtud de una relación comercial. Esto no ha de interpretarse como una transferencia de la responsabilidad de la entidad que causa el impacto negativo hacia la empresa con la que mantiene una relación comercial. 13. Además de responder a los impactos negativos en los ámbitos contemplados por las *Directrices*, fomentar, en la medida de lo posible, que sus socios comerciales, incluidos sus proveedores y contratistas, apliquen principios de conducta empresarial responsable conformes con la *Directrices*. 14. Comprometerse ante las partes interesadas facilitándoles posibilidades reales de participación a la hora de planificar y tomar decisiones relativas a proyectos u otras actividades susceptibles de influir de forma significativa en las poblaciones locales. 15. Abstenerse de cualquier injerencia indebida en las actividades políticas locales. (pp. 22- 23).

También:

B. Se alienta a las empresas a que: 1. Apoyen, en función de sus propias circunstancias, los esfuerzos conjuntos desarrollados en los foros apropiados para favorecer la libertad en Internet, concretamente a través del respeto de la libertad de expresión, reunión y asociación por Internet. 2. Participen en o presten su apoyo a, en su caso, iniciativas privadas (iniciativas ciudadanas) o de varias partes interesadas y al diálogo social sobre una gestión responsable de la cadena de suministro, asegurándose de que dichas iniciativas tengan debidamente en

cuenta sus consecuencias sociales y económicas en los países en desarrollo y cumplan con las normas existentes reconocidas a nivel internacional. (p. 23).

Entre otras consideraciones, en *Divulgación de información* se expresa que las empresas deberán “respetar normas de alta calidad en materia de divulgación de información contable, financiera y no financiera, incluida la información medioambiental y social en su caso” y comunicar las “normas o las políticas de recopilación y de publicación de la información”. Las cuentas deberán verificarse anualmente “por un auditor independiente, competente y cualificado”, que debe entregar un dictamen exterior objetivo al consejo de administración y a los accionistas “en el que se certifique que los estados financieros reflejan una imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la empresa en todos sus aspectos significativos.” (p. 31). En *comentarios* se incluye “según las *Directrices*, conviene preparar y publicar la información de conformidad con estrictas normas en materia de contabilidad y de comunicación financiera y no financiera.” (p. 32). Las *Directrices* recomiendan también “una segunda categoría de prácticas de divulgación de información o comunicación en áreas en las que todavía las normas o estándares en materia de publicación de información siguen evolucionando” como “datos sociales, información sobre medio ambiente o información sobre riesgos”, entre otros. (p. 33).

Sobre *Derechos Humanos*, los Estados deben “proteger los derechos humanos” y las “empresas deberán: 1. Respetar los derechos humanos”; “2. En el marco de sus actividades propias, evitar causar impactos negativos sobre los derechos humanos o contribuir a que se generen y resolver dichos impactos si los hubiera”; “3. Esforzarse por prevenir y atenuar los impactos negativos sobre los derechos humanos directamente vinculados con sus actividades, bienes o servicios en virtud de una relación comercial con otra entidad”, aun si no contribuyen a generarlos; “4. Elaborar una política que formule su compromiso con el respeto de los derechos humanos”; “5. Ejercer la debida diligencia en materia de derechos humanos en función de su tamaño, de la naturaleza y el contexto de sus actividades y de la gravedad de los riesgos de impactos negativos sobre dichos derechos”; y “6. Establecer mecanismos legítimos o cooperar mediante estos mecanismos para poner remedio a los impactos negativos sobre los derechos humanos” al descubrir “que han causado dichos impactos o que han contribuido a generarlos.” (p. 35).

Respecto a *Empleo y relaciones laborales*, las empresas deberán: respetar el derecho de los trabajadores empleados a constituir sindicatos y organizaciones representativas de su

elección o a afiliarse a ellos y a que los representen en las negociaciones colectivas los sindicatos y organizaciones representativas de su elección, así como a iniciar negociaciones constructivas con dichos representantes para acordar condiciones de empleo. Contribuir a abolir el trabajo infantil, a toda clase de trabajo forzoso u obligatorio; Inspirarse en el principio de igualdad de oportunidades y trato sin discriminar a sus trabajadores. Emplear en la mayor medida de lo posible “a personal local para sus actividades y proporcionarle capacitación con el fin de mejorar los niveles de cualificación, en colaboración con los representantes de los trabajadores y, en su caso, con las autoridades públicas competentes.” (pp. 39, 40).

En cuanto a *Medio ambiente*, “las empresas deberán tomar debidamente en cuenta la necesidad de proteger el medio ambiente, la salud y la seguridad públicas y, en general... realizar sus actividades de manera que contribuyan al objetivo más amplio del desarrollo sostenible.” (p. 46). Particularmente:

1. Establecer y mantener un sistema de gestión medioambiental adecuado para la empresa, que incluya: a) la recopilación y evaluación de información adecuada y puntual relativa al impacto de sus actividades sobre el medio ambiente, la salud y la seguridad; b) la fijación de metas cuantificables y, cuando proceda, de objetivos relacionados con la mejora de sus resultados medioambientales y de la utilización de sus recursos con la correspondiente revisión periódica de estos objetivos; cuando proceda, los objetivos deberán ser coherentes con las políticas nacionales y los compromisos internacionales en materia de medio ambiente, y c) el seguimiento y el control regulares de los avances en el cumplimiento de los objetivos o metas en materia de medio ambiente, salud y seguridad.
2. Teniendo en cuenta las consideraciones relacionadas con el costo, la confidencialidad empresarial y la protección de los derechos de propiedad intelectual: a) proporcionar puntualmente a los ciudadanos y a los trabajadores información adecuada, medible y verificable (si es posible) sobre los impactos potenciales de las actividades de la empresa sobre el medio ambiente, la salud y la seguridad, que puede incluir la elaboración de informes sobre los avances en la mejora de los resultados medioambientales; y b) desarrollar una actividad de comunicación y consulta adecuada y puntual con las comunidades directamente afectadas por las políticas medioambientales, de salud y seguridad de la empresa y por su aplicación.
3. Evaluar y tener en cuenta, a la hora de tomar decisiones, los impactos previsible relacionados con el medio ambiente, la salud y la seguridad, asociados a los procedimientos, bienes y servicios de la empresa a lo largo de todo su ciclo de vida con el fin de evitar dichos impactos y de atenuarlos si fueran inevitables. Cuando estas actividades previstas tengan efectos significativos sobre el medio ambiente y la salud o la seguridad y cuando estén sujetas a la decisión de una autoridad competente, las empresas deberán realizar una adecuada

evaluación de impacto medioambiental. 4. En consonancia con el nivel de conocimiento científico y técnico de los riesgos y teniendo en cuenta asimismo la salud y la seguridad de las personas, no utilizar la falta de certeza científica absoluta para postergar la adopción de medidas rentables para prevenir o minimizar los posibles daños graves al medio ambiente cuando existan amenazas en este sentido. 5. Mantener planes de emergencia destinados a prevenir, atenuar y controlar los daños graves al medio ambiente y a la salud derivados de sus actividades... establecer mecanismos para alertar de forma inmediata a las autoridades competentes. 6. Tratar constantemente de mejorar los resultados medioambientales de la empresa y, cuando corresponda, de su cadena de suministro... 7. Proporcionar formación y capacitación adecuadas a los empleados en materia de medio ambiente, salud y seguridad... 8. Contribuir al desarrollo de una política pública útil y eficiente desde el punto de vista medioambiental y económica”... (pp. 46-48).

Sobre *Lucha contra la corrupción, las peticiones de soborno y otras formas de extorsión*, “Las empresas no deberán ofrecer, prometer, dar ni solicitar, directa o indirectamente, pagos ilícitos u otras ventajas indebidas para obtener o conservar un contrato u otra ventaja ilegítima.” Asimismo deberán rechazar sobornos y otras formas de extorsión. (p. 51). En *Intereses de los consumidores*, “las empresas deberán actuar siguiendo unas prácticas comerciales, de *marketing* y publicitarias leales y... adoptar todas las medidas razonables para garantizar la calidad y la fiabilidad de los bienes y servicios que proporcionan.” (p. 55). *Ciencia y tecnología*, “Las empresas deberán: 1. Esforzarse por garantizar que sus actividades sean compatibles con las políticas y planes en materia de ciencia y tecnología de los países en los que ejercen su actividad” y, de forma apropiada, contribuir “al desarrollo de la capacidad innovadora local y nacional”... (p. 60). *Competencia*, las “empresas deberán: 1. Llevar a cabo sus actividades de forma compatible con todas las leyes y regulaciones aplicables en materia de competencia”, teniendo en cuenta la legislación respectiva de todos los países donde “sus actividades puedan tener efectos anticompetitivos”... (p. 62). *Cuestiones tributarias*, “1. Es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países anfitriones cumpliendo puntualmente con sus obligaciones tributarias.”... (p. 65). La Parte II contiene Procedimientos para implementar las Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales.

En las Perspectivas Ambientales de la OCDE hacia 2050, se reconoce que en las últimas décadas hubo un crecimiento económico sin precedente, y la magnitud del crecimiento económico y demográfico han sobrepasado los avances alcanzados para frenar la degradación ambiental. Proyectan tendencias demográficas y económicas para las

próximas cuatro décadas, basadas “en un ejercicio de modelación conjunta entre la OCDE y la Agencia de Evaluación Ambiental de los Países Bajos.” Las perspectivas se concentran en cuatro áreas urgentes: cambio climático, biodiversidad, agua e impactos de la contaminación sobre la salud. Se concluye que **“se requieren acciones urgentes -e integrales- hoy mismo para evitar costos significativos y otras consecuencias de la inacción, tanto en términos económicos como humanos.”** (OCDE, 2012, p. 1).

En una traducción del resumen ejecutivo de un estudio económico de la OCDE sobre Argentina, *Estudio económico multidimensional*, Julio 2017, visión general, se expresa que: **“Aumentar la inversión y la productividad es la base para un incremento sostenible de los ingresos”** y **“Proteger a los pobres y garantizar que el crecimiento sea inclusivo y sostenible son prioridades”**. (OCDE, 2017, p. 3). También se incluye en evaluación y recomendaciones aspectos sobre desafíos medioambientales, entre otros. Se observa en un gráfico sobre *Composición del gasto primario* la inclusión en el mismo de porcentajes de *Inversión pública* y de gastos operativos que incluyen salarios, entre otros componentes. (p. 24).

III. 6 Consejo Internacional de Reportes (Reporting) Integrados

El Consejo Internacional de Reporting Integrados (*IIRC por sus siglas en inglés*), “es una coalición global de reguladores, inversores, empresas, reguladores de estándares, emisores de normas, profesionales contables y organizaciones no gubernamentales (ONGs).” (IIRC, 2014, p. 1). El Marco Internacional de Reporting Integrado (IR) se publica en inglés por el International Integrated Reporting Council en 2013 y en español en 2014. “El Marco Internacional <IR> (el Marco) adopta un enfoque basado en principios” siendo la intención “lograr un equilibrio adecuado entre flexibilidad y rigidez” y que “ofrezca un nivel suficiente de información relevante que permita la comparación entre las organizaciones”, reconoce la extensa variedad de circunstancias particulares en que pueden encontrarse las organizaciones. Incluye requerimientos que deben aplicarse “para que el informe integrado pueda estar de conformidad con el Marco”, no establece indicadores clave de desempeño específicos, métodos de medición ni divulgación de asuntos particulares. El propósito del “Marco es establecer Principios y Contenidos que rijan el contenido global de un informe integrado, así como explicar los conceptos fundamentales que los sustentan.” (p. 5). Establece seis categorías de capitales: 1. Financiero; 2. Industrial; 3. Intelectual; 4 humano; 5.

social y relacional; y 6. natural, aunque no es obligatorio adoptar dicha categorización o estructurar el informe según los mismos. (p. 5).

“El objetivo principal de un informe integrado es explicar a los proveedores de capital financiero cómo la organización crea valor a lo largo del tiempo.” El informe integrado “es una comunicación concisa acerca de cómo la estrategia de una organización, su gobierno corporativo, desempeño y perspectivas, en el contexto de su entorno externo, la conducen a crear valor en el corto, medio y largo plazo.” Contiene “información relevante, tanto financiera como de otro tipo.” (p. 8). Un Informe integrado “tiene por objeto proporcionar una visión sobre... El entorno externo que afecta a una organización”, los “recursos y las relaciones utilizados y afectados por la organización, que se denominan colectivamente en este Marco como los capitales”, y cómo “la organización interactúa con el entorno externo y con los capitales para crear valor en el corto, medio y largo plazo.” (p. 11). Los capitales son entendidos como “inventarios de valor que aumentan, disminuyen o se transforman a través de las actividades y salidas de la organización.” Así entendidos, “el capital financiero de una organización se incrementa cuando se obtiene un beneficio, y la calidad de su capital humano mejora cuando los empleados están mejor capacitados.” (p. 12).

Los órganos de gobierno corporativo deben incluir una declaración aceptando la responsabilidad sobre el informe. Se deben considerar 8 contenidos vinculados y no “mutuamente excluyentes”: *Descripción de la organización y del entorno externo, Gobierno corporativo, Modelo de negocio, Riesgos y oportunidades, Perform Estrategia y asignación de recursos, Desempeño, Perspectiva y Basis of Perspectiva.* (p. 6). Las Directrices que guían la preparación de un informe integrado son: *Enfoque estratégico y orientación futura, Conectividad de la información, Relaciones con los grupos de interés, Materialidad, Concisión, Fiabilidad y exhaustividad, Consistente y comparable.* (p. 6). Contiene un glosario que incluye entre otros: *Modelo de Negocio, Capitales*, “Resultados: ... consecuencias internas y externas (positivas y negativas) para los capitales” derivadas “de las actividades empresariales y la producción de una organización”; *Desempeño*, otros (p. 35). Se aclara que la “rendición de cuentas está estrechamente relacionada con el concepto de administración responsable y con la responsabilidad de una empresa de cuidar o utilizar de manera responsable los capitales” sobre los cuales “sus actividades y su producción tienen efectos.” “Cuando los capitales son propiedad de otros o no pertenezcan a nadie en un sentido legal, la organización podría tener responsabilidades de administración impuestas a través de

leyes o normas” (como contrato con los propietarios, leyes laborales o normas de protección del medio ambiente) (p. 19).

Se consideran como: 1. *Capital financiero* al conjunto disponible de fondos en las organizaciones; 2. *Capital industrial* a los objetos físicos fabricados disponibles para una organización; 3. *Capital Intelectual* al compuesto por los intangibles “basados en el conocimiento de la organización”, incluye la “propiedad intelectual” (“patentes, derechos de autor, software, derechos y licencias”) y el “capital organizacional” (“conocimiento tácito, sistemas, procedimientos y protocolos”); 4. *Capital humano* a las competencias, “capacidades y experiencia de las personas, y sus motivaciones para innovar”; 5. *Capital social y relacional* incluye “normas compartidas, y valores y conductas comunes”, “relaciones con grupos de interés clave” y “la confianza y la voluntad de participar en una organización que ha desarrollado y se esfuerza por construir y proteger su relación con grupos de interés externos”, “intangibles asociados a la marca y la reputación que una organización ha desarrollado”; *Capital natural* a todos “los recursos y procesos medioambientales renovables y no renovables que proporcionan los bienes y servicios que sostienen la prosperidad pasada, actual o futura de una organización” (“aire, agua, tierra, minerales y bosques”, “la biodiversidad y la salud del ecosistema.”). (pp. 12, 13).

Se entiende que la “estrategia de la organización identifica cómo pretende mitigar o gestionar los riesgos y maximizar las oportunidades”, estableciendo los objetivos estratégicos y estrategias para alcanzarlos, que se han de implementar por medio de planes de asignación de recursos. (p. 15). Se reconoce la necesidad de información sobre el desempeño para tomar de decisiones, ello implica crear sistemas de medición y supervisión.

III.7 Unión Europea, Mercosur, Prosur

La Directiva 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera y la diversidad de determinadas empresas y grandes grupos empresariales, pretende mejorar la transparencia de algunas compañías grandes de la Unión Europea sobre información no financiera, centrándose en la divulgación de información relevante y útil. Si bien no está exenta de críticas, con “la entrada en vigor de la Directiva, **los informes sociales (de RSE o cualquier otra denominación) se convierten en obligatorios.**” (González, 2016). Las empresas obligadas a preparar un estado no financiero, deben considerar:

“En lo relativo a las **cuestiones medioambientales**, los detalles de los impactos actuales y previsibles de las operaciones de la empresa sobre el medio ambiente, y, en su caso, en la salud y la seguridad, el uso de las energías renovables y/o no renovables, las emisiones de gases de efecto invernadero, el uso del agua y la contaminación del aire.

En cuanto a los **asuntos sociales y relacionados con los empleados**, la información proporcionada en la declaración puede afectar a las medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de los convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto por el derecho de los trabajadores a ser informados y consultado, el respeto de los derechos sindicales, la salud y la seguridad en el trabajo y el diálogo con las comunidades locales, y/o las medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de las comunidades.

Con respecto a los **derechos humanos, la lucha contra la corrupción y el soborno**, la declaración no financiera podría incluir información sobre la prevención de las violaciones de los derechos humanos y / o sobre instrumentos contra la corrupción y el soborno.” (González, 2016).

Las directrices ayudan a las sociedades a divulgar información no financiera de relacionada con factores ambientales, sociales y de gobernanza, y proporcionando transparencia a las partes interesadas.

Las Directrices sobre la presentación de informes no financieros, (2017/C 215/01), modifican “la Directiva 2013/34/UE... sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas.” Las sociedades referenciadas deben aplicarla a partir de 2018, para la información correspondiente al ejercicio de 2017. (Comisión Europea, 2017). En la Comunicación de la Comisión (2017/C 215/01), se incluyen entre los Principios Fundamentales: *1. Divulgación de información significativa; 2. Información fiel, equilibrada y comprensible; 3. Información completa pero concisa; 4. Información estratégica y prospectiva; 5. Información orientada a las partes interesadas; y 6. Información coherente y sistemática*, el “estado no financiero debe ser coherente con otros elementos del informe de gestión.” Es la finalidad de las directrices “ayudar a las sociedades a divulgar información no financiera (relacionada con factores ambientales, sociales y de gobernanza) de alta calidad, pertinente, útil, coherente y más comparable”, de manera “que promueva un crecimiento y un empleo resilientes y sostenibles y que proporcione transparencia a las partes interesadas.”

El Mercado Común del Sur (MERCOSUR) nace en 1991 con el Tratado de Asunción, “es un proceso de integración regional instituido inicialmente por Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay al cual en fases posteriores se han incorporado Venezuela y Bolivia, ésta última en

proceso de adhesión.” (MERCOSUR, 2019). Su objetivo principal es “propiciar un espacio común que generara oportunidades comerciales y de inversiones a través de la integración competitiva de las economías nacionales al mercado internacional.” En Abril de 2017 el Parlamento del MERCOSUR dispone, entre otros, “Instruir a los Órganos decisorios y dependientes del MERCOSUR a incorporar en sus planes de trabajo, los ejes de acción de los Objetivos de Desarrollo Sostenible-Agenda 2030”, y “buscando implementarlos de forma gradual y continua desde la perspectiva regional hacia el local.” (Parlamento del MERCOSUR, 2017, p. 3). La República Bolivariana de Venezuela se encuentra suspendida conforme a lo dispuesto por el Protocolo de Ushuaia.

En Marzo de 2019, luego de terminada la primera cumbre del Foro para el Progreso de América del Sur (Prosur), realizada en Chile por siete presidentes (de Chile, Colombia, Brasil, Argentina, Ecuador, Perú y Paraguay), se elabora “una declaración conjunta para detallar el perfil que tendrá el foro de ahora en adelante.” Dicha declaración contiene seis puntos, entre los cuales se expresa:

1. Nuestra voluntad de construir y consolidar un espacio regional de coordinación y cooperación, sin exclusiones, para avanzar hacia una integración más efectiva que nos permita contribuir al crecimiento, progreso y desarrollo de los países de América del Sur.
2. Nuestro reconocimiento a la propuesta de crear un espacio de diálogo y colaboración sudamericana...
3. Que este espacio deberá ser implementado gradualmente, tener una estructura flexible, liviana, no costosa, con reglas de funcionamiento claras y con un mecanismo ágil de toma de decisiones...
4. Que este espacio abordará de manera flexible y con carácter prioritario temas de integración en materia de infraestructura, energía, salud, defensa, seguridad y combate al crimen, prevención y manejo de desastres naturales.
5. Que los requisitos esenciales para participar en este espacio serán la plena vigencia de la democracia, de los respectivos órdenes constitucionales, el respeto del principio de separación de los Poderes del Estado, y la promoción, protección, respeto y garantía de los derechos humanos y las libertades fundamentales, así como la soberanía e integridad territorial de los Estados, con respeto al derecho internacional.
6. Que la República de Chile sostendrá la Presidencia Pro Tempore de este proceso durante los próximos 12 meses, y luego será entregada a la República de Paraguay. (MercoPress, 2019).

III.8 Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica, División de Estadísticas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Desde Naciones Unidas, División de Estadísticas de la CEPAL (s.f.), Birgit Altmann reconoce que la “gestión sostenible del medio ambiente contribuye al desarrollo social y

económico” y que la “**contabilización del medio ambiente** significa que el medio ambiente puede ser **gestionado** como un activo valioso y **reflejado en la política pública**” (p. 5). “Considera como Compromisos legales y políticos: “CDB Aichi Objetivo 2” de 1992, “Agenda 21 (Rio)” de 1992, “The Future we Want (Rio+20)” de 2012, los “Objetivos de Desarrollo Sostenible” de 2015 y la “Legislación europea.” (p. 12).

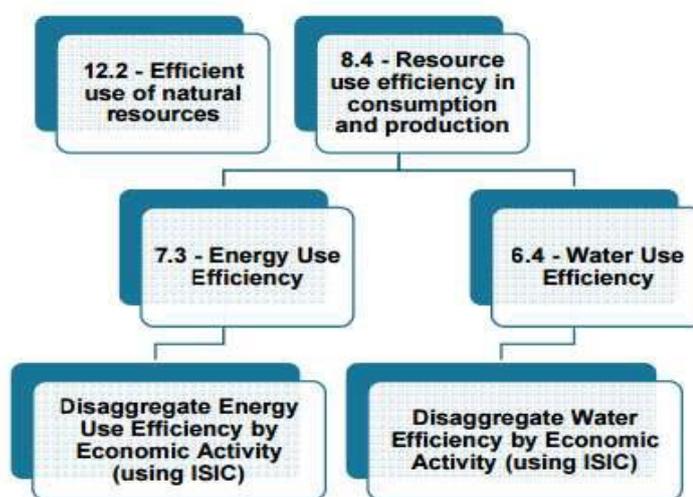
Según la Secretaría del Convenio sobre la Diversidad Biológica, PNUMA (s.f.), “El Convenio sobre la Diversidad Biológica (CDB) es un tratado internacional jurídicamente vinculante”. Son sus tres principales objetivos: “la conservación de la diversidad biológica, la utilización sostenible de sus componentes y la participación justa y equitativa en los beneficios que se deriven de la utilización de los recursos genéticos.” Es su objetivo general “promover medidas que conduzcan a un futuro sostenible.” (p. 1). La Conferencia de las Partes (COP) es su órgano rector. Las Partes en el CDB en 2010 adoptan “el Plan Estratégico para la Diversidad Biológica 2011-2020, un marco de acción decenal para que todos los países e interesados salvaguarden la diversidad biológica y los beneficios que proporciona a las personas.” (p. 1).

El Marco Central para el Sistema de Cuentas Ambientales y Económicas (SCAE) se adopta por la Comisión Estadística de las Naciones Unidas en 2012 “como un estándar estadístico internacional”, entendiéndose que el “SCAE **Contabilidad experimental de ecosistemas** complementa el Marco Central y representa un esfuerzo internacional hacia un sistema coherente de la contabilidad de ecosistemas”. (Naciones Unidas, CEPAL División de Estadísticas, s.f., p. 13). Como marco estadístico subyacente también ha sido adoptado por varias políticas internacionales: “European Union – Beyond GDP”, “CBD – Aichi Target 2”, “OECD: Green growth strategy”, “World Bank: WAVES” y “10YFP para Consumo y Producción Sostenibles (PNUMA)”. (p. 15). Las cuentas compiladas más frecuentemente son “Emisiones al Aire, Energía, Flujos de Materiales (*por la legislación de EUROSTAT*)” y las prioritarias para el futuro en “Países desarrollados: Energía, Cuentas de Gastos en Protección Ambiental (CGPA) y Sector de Bienes y Servicios Ambientales (SBSA)”; y en “Países en desarrollo: Energía, Agua e Impuestos y Subvenciones Ambientales”. (p. 16).

La información del SCAE puede utilizarse para: “Analizar el impacto de las políticas económicas en el medio ambiente y viceversa”; “Identificar los motores, las presiones, las respuestas y los impactos socioeconómicos que afectan el medio ambiente”; “Desarrollar indicadores que muestran la relación entre economía y medioambiente”; “Proveer una base

cuantitativa para el diseño y monitoreo de políticas públicas incluyendo: Análisis de productividad” y “Gestión de recursos naturales”. (p. 20). Se considera que el “SCAE es un marco estadístico importante para el **monitoreo de los ODS** de una forma integrada”. (p. 22). Se expresa que el monitoreo integrado de los ODS necesita una consistencia metodológica, y que el “SCAE debería ser la base para: 1. El desarrollo de indicadores ODS ambientales-económicos coherentes”; y “2. La desagregación de los indicadores ODS para informar políticas nacionales (espacial, sectorial, etc.)”. (p. 23). Se brinda la siguiente imagen:

Imagen Nº III. 1: *Arquitectura Integrada para los ODS*



Fuente: Naciones Unidas, CEPAL División de Estadísticas (s. f., p. 23).

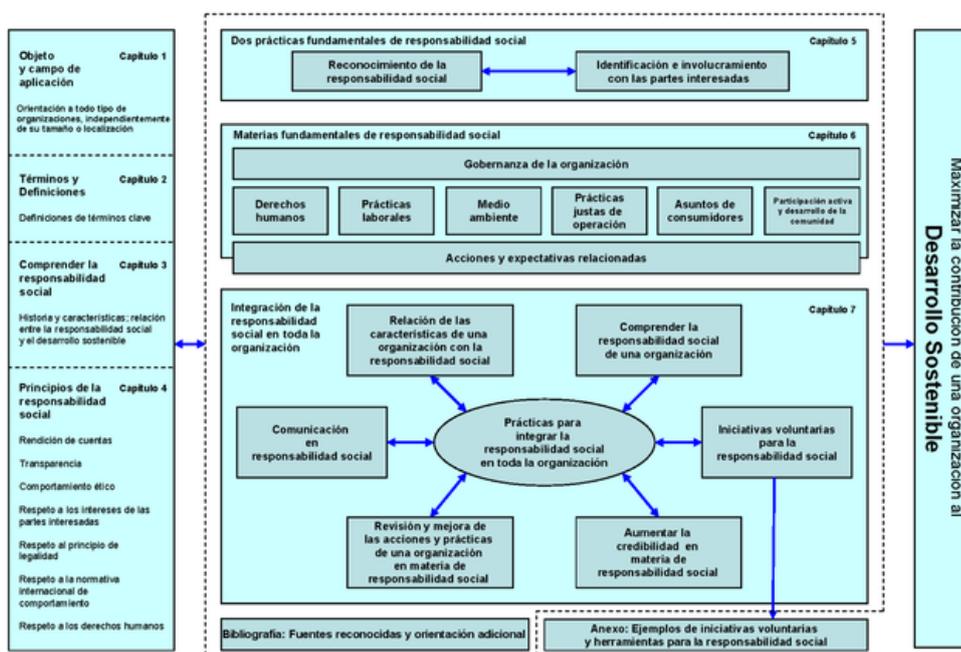
Se reconoce para la *Cuenta de Agua*, que la **Cuenta de activos en unidades físicas**: “Permite el **monitoreo de embalses** y muestra **aspectos espaciales**”. (p. 26). Como respuesta política se expresa: “1. Invertir en la red hídrica para reducir las pérdidas”; “2. Aumentar la reutilización y reciclaje de aguas residuales, particularmente en minería y agricultura”; “3. Utilizar fuentes alternativas de agua dulce y agua de mar no tratada (para proteger la oferta de agua potable a hogares y servicios)”; “4. Abordar las discrepancias de costos en la oferta de agua a diferentes sectores”; y “5. Abordar la sobre extracción de las aguas subterráneas por minas a gran escala”. (p. 27). Brinda “Una visión secuencial de las cuentas”: “asunto escasez de agua y usos competitivos” ➔ “Datos básicos (Por ejemplo, lluvia, estudio agrícola)”. Compilación “de la cuenta (p. e. Cuenta de agua). ➔ “Análisis e interpretación (p. e. uso de agua por la industria)” ➔ “Políticas y toma de decisiones (Por ejemplo, Plan de Cuenca)”. (p. 28).

III.9 Normas de la Organización Internacional de Normalización (ISO)

La Organización Internacional de Normalización, ISO por su sigla en inglés, “es una federación mundial de organismos nacionales de normalización”. (ISO, 2010). Entre las normas emitidas se encuentran: ISO 9000 (Gestión de calidad), la serie ISO 14000 (aspectos del ambiente, productos y organizaciones), ISO 3166 (Códigos de país), ISO 26000 (Responsabilidad social), ISO 50001 (Gestión de energía), ISO 31000 (Gestión de riesgos), ISO 22000 (Gestión de seguridad alimentaria), la serie ISO 27000 (Sistema de Gestión de seguridad de la información) e ISO 450018 (seguridad y salud ocupacional), entre otras.

En el año 2010 se emite la norma ISO 26000 *Guía de responsabilidad social*, considerando que a “escala mundial, las organizaciones, y sus partes interesadas, son cada vez más conscientes de la necesidad y los beneficios de un comportamiento socialmente responsable” y que el “objetivo de la responsabilidad social es contribuir al desarrollo sostenible.” Se brinda la siguiente figura:

Figura Nº III. 1: La Visión Esquemática de la Norma ISO 26000



Fuente: ISO 26000, 2010(es) Guía de responsabilidad social.

La figura precedente “proporciona una visión general de la Norma ISO 26000”, pretendiendo “ayudar a las organizaciones a comprender cómo utilizar esta Norma.” En esta Norma Internacional se “proporciona orientación sobre los principios que subyacen en la responsabilidad social, el reconocimiento de la responsabilidad social y el involucramiento con las partes interesadas”, también los temas, o materias, y asuntos fundamentales “que

constituyen la responsabilidad social” y formas “de integrar un comportamiento socialmente responsable en la organización”, haciendo “énfasis en la importancia de los resultados y mejoras en el desempeño de la responsabilidad social.” Las “materias fundamentales comprenden varios asuntos y es responsabilidad individual de cada organización identificar qué asuntos resultan pertinentes e importantes” para abordarse “por la organización, a través de sus propias consideraciones y del diálogo con las partes interesadas”, no pretendiendo reemplazar, ni modificar o cambiar las obligaciones del Estado.

Con fecha Octubre de 2018 la Organización Internacional de Normalización (ISO) edita *ISO 26000 y los ODS*. Se expresa que con las organizaciones individuales trabajando de manera aislada el desarrollo sostenible no puede lograrse y por ello “193 países se han comprometido a apoyar los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Organización de las Naciones Unidas (ODS de la ONU) y sus 169 metas.” (ISO, 2018, p. 1). Si bien se han emitido muchas normas ISO, se interpreta a la ISO 26000, *Guía de responsabilidad social* como una “de las normas destacadas dirigida a ayudar a empresas y organizaciones a contribuir al desarrollo sostenible”. (p. 3). Se entiende por “*responsabilidad social*” a la “consideración de la contribución de una organización al desarrollo sostenible y de sus impactos sobre la sociedad y el medio ambiente”, la cual se “está convirtiendo en una medida crítica de su desempeño.” De ISO 26000, 2010 incluye:

Responsabilidad social es la responsabilidad de una organización con respecto a los impactos de sus decisiones y actividades sobre la sociedad y el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente que:

- Contribuya al desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad
- Tome en consideración las expectativas de sus partes interesadas
- Cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de conducta
- Esté integrada en toda la organización y se lleve a la práctica en sus relaciones. (p. 3).

Se manifiesta que la “norma ayuda a las organizaciones a identificar y reducir sus impactos más importantes en la sociedad” y “las acciones recomendadas se alinean con normas internacionales de comportamiento” (p.4), mencionándose: la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la ONU y los convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo sobre prácticas laborales. La norma es holística en su enfoque. Brinda un gráfico en el cual se presenta a la gobernanza organizacional en el centro (organización) y relaciones entre las materias fundamentales.

En Primeros pasos se presentan consejos adicionales, así como interrogantes, que ayudarían a integrar la responsabilidad social a través de toda la organización: 1. Para un análisis breve de su desempeño, respecto a cada una de las materias fundamentales, use los siete principios fundamentales. “¿Cuál es su papel en la sociedad y qué impactos – particularmente impactos negativos – generan sus actividades?” y “¿Cuál es su aporte al desarrollo sostenible?”. 2. “Cree un mapa de sus partes interesadas”, como por ejemplo, “una **lista de expectativas** de las partes interesadas que afectan a o son afectadas por su organización.” “¿Qué se espera de usted por medio de la legislación aplicable, la normativa internacional de comportamiento y su propia organización? 3. Profundice su **auto-análisis** por medio “de procesos de **diligencia debida** o **estableciendo las brechas** entre las operaciones actuales y la orientación detallada en... la norma.” “¿Surgen recomendaciones que necesitan ser abordadas a corto plazo?” 4. “Defina sus **objetivos y metas** integrando las expectativas de sus partes interesadas.” “¿Cómo evidenciará la mejora continua de su comportamiento socialmente responsable a largo y corto plazo?”. 5. “**Integre** la responsabilidad social en todas las áreas pertinentes de la organización.”, como por ejemplo “¿cómo alcanzará las áreas pertinentes de la alta dirección, la junta directiva, responsables de línea y las funciones de compras?” (pp., 12, 13).

Son las 7 materias fundamentales y los 37 asuntos de la ISO 26000: 1. *Gobernanza de la organización*; 2. *Derechos humanos* (1. “Debida diligencia”, 2. “Situaciones de riesgo para los derechos humanos”, 3. “Evitar la complicidad”, 4. “Resolución de reclamaciones”, 5. “Discriminación y grupos vulnerables”, 6. “Derechos civiles y políticos”, 7. “Derechos económicos, sociales y culturales”, 8. “Principios y derechos fundamentales en el trabajo”); 3. *Prácticas laborales* (1. “Trabajo y relaciones laborales”, 2. “Condiciones de trabajo y protección social”, 3. “Diálogo social”, 4. “Salud y seguridad ocupacional”, 5. “Desarrollo humano y formación en el lugar de trabajo”); 4. *El medioambiente* (1. “Prevención de la contaminación”, 2. “Uso sostenible de los recursos”, 3. “Mitigación y adaptación al cambio climático”, 4. “Protección del medioambiente, la biodiversidad y restauración de hábitats naturales”).

5. *Prácticas justas de operación* (1. “Anti-corrupción”, 2. “Participación política responsable”, 3. “Competencia justa”, 4. “Promover la responsabilidad social en la cadena de valor”, 5. “Respeto a los derechos de la propiedad”); 6. *Asuntos de consumidores* (1. “Prácticas justas de marketing, información objetiva e imparcial y prácticas justas de

contratación”, 2. “Protección de la salud y la seguridad de los consumidores”, 3. “Consumo sostenible”, 4. “Servicios de atención al cliente, apoyo y resolución de quejas y controversias”, 5. “Protección y privacidad de los datos de los consumidores”, 6. Acceso a servicios esenciales, 7. “Educación y toma de conciencia”); y 7. *Participación activa y desarrollo de la comunidad* (1. “Participación activa de la comunidad”, 2. “Educación y cultura”, 3. “Creación de empleo y desarrollo de habilidades”, 4. “Desarrollo y acceso a la tecnología”, 5. “Generación de riqueza e ingresos”, 6. “Salud”, 7. “Inversión social”). (pp. 15, 16).

El Sistema de Gestión de Seguridad de la Información (SGSI) basado en la norma ISO 27001 para ISOTools Excellence (s.f.) es una solución de mejora continua para desarrollar un SGSI “que permita **evaluar todo tipo de riesgos o amenazas** susceptibles de poner en peligro la información de una organización tanto propia como datos de terceros”, permitiendo establecer controles y estrategias para eliminar o minimizar tales peligros. (p. 4). Es un sistema con un “**enfoque basado en el ciclo de mejora continua o de Deming**” que consiste “**en Planificar-Hacer-Verificar-Actuar**”, también conocido “como ciclo PDCA (acrónimo de sus siglas en inglés Plan-Do-Check-Act).”(p. 4). El ciclo PDCA planteado se dividiría en los pasos siguientes, ligados a una serie de acciones: 1. *PLANIFICAR* (“Definir la política de seguridad”, “Establecer al alcance del SGSI”, “Realizar el análisis de riesgo”, “Seleccionar los controles”, “Definir competencias”, “Establecer un mapa de procesos”, “Definir autoridades y responsabilidades”); 2. *HACER* (“Implantar el plan de gestión de riesgos”, “Implantar el SGSI”, “Implantar los controles”); 3. *CONTROLAR* (“Revisar internamente el SGSI”, “Realizar auditorías internas del SGSI”, “Poner en marcha indicadores y métricas”, “Hacer una revisión por parte de la Dirección”); 4. *ACTUAR* (“Adoptar acciones correctivas”, “Adoptar acciones de mejora”). (pp. 4, 5).

Para elaborar un SGSI, se establecen las siguientes fases: “1. Análisis y evaluación de riesgos”; “2. Implementación de controles”; “3. Definición de un plan de tratamiento de los riesgos o esquema de mejora”; “4. Alcance de la gestión”; “5. Contexto de organización”; “6. Partes interesadas”; “7. Fijación y medición de objetivos”; “8. Proceso documental”; y “9. Auditorías internas y externas”. El propósito de un SGI “es garantizar que los riesgos de la seguridad de la información sean conocidos, asumidos, gestionados y minimizados por la organización de una forma documentada, sistemática y estructurada”. (p. 6). Es a partir de la identificación y análisis de las principales amenazas que pueden establecerse una evaluación

y planificación de dichos riesgos. Amenazas relacionadas, principalmente, con recursos humanos, eventos naturales, fallas técnicas, como una inundación, ataques informáticos externos, infecciones con malware, un incendio o cortes de fluido eléctrico. Se “trata de elaborar una **adecuada gestión de riesgos** que permita a las organizaciones conocer cuáles son las principales vulnerabilidades de sus activos de información.” (p. 7). Considera que una metodología posible de evaluación de riesgos se compondría de las siguientes fases: “1. Recogida y preparación de la información”; “2. Identificación, clasificación y valoración los grupos de activos”; “3. Identificación y clasificación de las amenazas”; “4. Identificación y estimación de las vulnerabilidades”; “5. Identificación y valoración de impactos: identificar, tipificar y valorar los impactos”; “6. Evaluación y análisis del riesgo”. (p. 8).

Los objetivos para la gestión de riesgos, deben poder medirse, no siendo necesario que sean cuantificables, “**deben ser eficientemente comunicados al conjunto de los empleados de la empresa**, puesto que todos los profesionales deben ser conscientes de que participan en un objetivo común”, pues “un descuido o una mala actitud pueden acarrear consecuencias muy negativas”. Las personas que trabajan en la empresa deben tener las competencias necesarias en seguridad de la información según su puesto o su función en la empresa. También, cada objetivo definido tiene que estar asociado a indicadores para “realizar un seguimiento del cumplimiento de las actividades.” (p. 16). La norma ISO 27001 establece en su “versión: ISO/IEC 27001:2013 hasta 113 puntos de control”, “divididos por grandes objetivos: • Políticas de seguridad de la información. • Controles operacionales.” (p. 10). La norma da mucha importancia a la documentación, establece una forma de gestionar la documentación y exige “que la organización cuente con un procedimiento documentado para gestionar toda la información.” La documentación puede presentarse “en diversos formatos: documentos en papel, archivos de texto, hojas de cálculo, archivos de vídeo o audio, etc.” (p. 17), constituye un marco de referencia fundamental y debe estar en todo momento para ser consultada.

Se enfoca mayormente “en la parte informática de la empresa”, y se encuentra muy ligada con “puntos en común con otras dos normas ISO: la ISO 22301 de continuidad del negocio y la ISO/IEC 20000, de gestión de servicios TI (Tecnología de la Información).” (p. 5). Se complementa con buenas prácticas o controles establecidos en ISO 27002. Es el objetivo de la norma ISO 27002 “que la empresa tenga conocimiento preciso sobre todos los activos que posee como parte **importante de la administración de riesgos**.” (SGSI, 2017), tales

como *Recursos de información* (“bases de datos y archivos, documentación de sistemas, manuales de usuario, material de capacitación, procedimientos operativos o de soporte, planes de continuidad y contingencia, información archivada, etc.”), *Recursos de software* (“software de aplicaciones, sistemas operativos, herramientas de desarrollo y publicación de contenidos, utilitarios, etc.”), *Activos físicos* (“equipamiento informático, equipos de comunicaciones, medios, otros equipos técnicos, mobiliario, lugares de emplazamiento, etc.”), y *Servicios* (“servicios informáticos y de comunicaciones, utilitarios generales”). Los activos de información **“tienen que ser justificados y tener asignado un propietario”**, debiendo “identificar a los propietarios para todos los activos y asignarles la responsabilidad del mantenimiento de los diferentes controles adecuados.”

Se mencionan en *Actividades de control del riesgo* a: ***Inventario de activos*** (“los activos deberían estar claramente identificados, confeccionando y manteniendo un inventario con los más importantes”), ***Propiedad de los activos*** (“la información y activos del inventario asociados a los recursos para el tratamiento de la información deberían pertenecer a una parte designada de la Organización”), ***Uso aceptable de los activos*** (se “deberían identificar, documentar e implantar regulaciones para el uso adecuado de la información y los activos asociados a recursos de tratamiento de la información”), y ***Devolución de activos*** (“los empleados y usuarios de terceras partes deberían devolver todos los activos de la organización... una vez finalizado el acuerdo, contrato de prestación de servicios o actividades relacionadas con su contrato de empleo.”). ISOTools Excellence brinda un Software para ISO 27001, 2013, se entiende que permite solucionar cuestiones que se plantean al implementar un SGSI.

III.10 Protocolos de Capital Social Humano y de Capital Natural

Lanzado en 2017, se diseñó para ayudar a las empresas a identificar, medir y valorar la importancia de las personas y las comunidades. Geba y Bifaretti (2017), interpretan “de WBCSD (2017) que es un proceso para generar información para la toma de decisiones empresarial, busca determinar como y cuanto una actividad empresarial aumenta, disminuye y/o transforma el capital social”, así como “en que medida las organizaciones dependen del capital social para sus operaciones.” También ha sido posible entender que se “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”. (p. 11). Se

“entiende que el Protocolo se diseña como un enfoque flexible que puede ser adaptado a las necesidades de las empresas y de las partes interesadas, en entornos diversos.” Contiene principios que “se ajustan a los principios del Protocolo de Capital Natural -que se basa en la orientación del Global Reporting Initiative (GRI), el Programa Mundial de Instituto de Recursos (WRI)/WBCSD Greenhouse Gas Protocol y el Climate Disclosure Standards Board (CDSB)-”. (p. 13).

El Protocolo de Capital Natural se lanza en 2016, se interpreta que “es un marco estandarizado diseñado para generar confianza, información creíble y procesable, que los directivos de las empresas necesitan para tomar decisiones verdaderamente informadas.” Incluye “y se basa en una serie de enfoques ya existentes para ayudar a las empresas a medir y valorar el capital natural” permitiendo que las compañías se beneficien al comprender sus relaciones con la naturaleza. (Natural Capital Summit, MPFC73, s.f.). Se observa un proceso que consta de cuatro etapas: “1. MARCO”; “2. ALCANCE”; “3. MEDIDA Y VALOR”; y “4. APLICAR E INTEGRAR”. (Geba y Bifaretti, 2017, p. 14). En ambos Protocolos se consideran: valoración cualitativa y cuantitativa (monetaria y no monetaria) y una perspectiva del capital desde la economía.

En Febrero de 2019, la Coalición de Capital Social y Humano (Social & Human Capital Coalition, 2019) informa y brinda el nuevo Protocolo de Capital Social y Humano en el cual puede interpretarse que las empresas, para funcionar de manera efectiva, dependen de un conjunto diverso de capitales, más allá del capital financiero, utilizan y dependen de los recursos sociales, humanos y ambientales. A través de sus actividades, las empresas utilizan y convierten estos capitales en productos que, a su vez, afectan el stock de capitales así como la viabilidad a largo plazo de una empresa. Tiene en cuenta al capital natural, se adapta una figura del Protocolo de Capital Natural. Se interpreta que para ser sostenibles todas las interacciones de capital deben tener lugar dentro de los límites planetarios del capital natural. Los impactos en el capital social y humano pueden describirse como la medida en que las acciones o decisiones de una empresa contribuyen o no a un cambio persistente en el bienestar de las personas que viven en la sociedad. Los beneficios para la sociedad son impactos positivos, mientras que los impactos negativos imponen un “costo” en la sociedad.

CAPITULO IV: LOS ESTÁNDARES UNIVERSALES GRI 2016 (GSSB) Y LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

IV.1 Introducción

En los Estándares Universales Serie 100, se incluyen **GRI 101: Fundamentos** que es punto de partida para el uso de los Estándares, expone los Principios para el contenido y la calidad del informe, incluye los requerimientos para elaborar informes de sostenibilidad conforme con los Estándares GRI, describe como pueden usarse y hacer referencia a ellos. Contiene “declaraciones específicas y obligatorias para las organizaciones que elaboran informes de sostenibilidad de conformidad con los Estándares GRI y para aquellas que usan una selección de Estándares GRI para comunicar información específica.” (GSSB, GRI, 2016 a, p. 4). **GRI 102: Contenidos Generales** refiere a información contextual sobre una organización y sus prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad, incluye “información sobre el perfil, la estrategia, la ética y la integridad de la organización, la gobernanza, la participación de los grupos de interés y el proceso de elaboración de informes.” **GRI 103: Enfoque de Gestión** aporta información sobre cómo la organización gestiona un tema material y “para utilizarse con todos los temas materiales de los informes de sostenibilidad, incluidos aquellos cubiertos por los Estándares GRI temáticos (series 200, 300 y 400) y otros temas materiales.” Aplicar GRI 103 a cada tema material le permite a la organización “explicar por qué un tema en concreto es material, dónde se producen los impactos (la Cobertura del tema) y cómo la organización gestiona dichos impactos.” (p. 4).

Puede utilizarse “una selección de Estándares temáticos o parte de su contenido para presentar información específica sin preparar un informe de sostenibilidad.” (p. 4). Si bien los Estándares GRI entran en vigor para los informes que se publiquen a partir del 1 de julio de 2018, se ha recomendado la adopción anticipada.

IV.2 GRI 101: Fundamentos

GRI 101: *Fundamentos*, considera como antecedente de la elaboración de informes de sostenibilidad el objetivo de desarrollo sostenible fijado en 1987 por la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. Se interpreta que las organizaciones desempeñan un papel clave para el logro del desarrollo sostenible por medio de sus actividades y

relaciones, contribuyendo o no a dicho objetivo, y la elaboración de informes de sostenibilidad basados en los Estándares GRI debería brindar una representación equilibrada y razonable de los temas materiales, de dichas contribuciones o no (impactos positivos o negativos) al objetivo de desarrollo sostenible y de la gestión de dichos impactos de las organizaciones. Es aplicable a cualquier organización (independientemente del tamaño, tipo, sector o ubicación geográfica) que pretenda elaborar un informe de sostenibilidad de conformidad con los Estándares GRI; o utilizar algunos Estándares GRI o parte de su contenido para elaborar informes sobre los impactos relacionados con temas económicos, sociales y/o ambientales específicos.

Se estructuran como un conjunto de Estándares interrelacionados, principalmente para usarse en conjunto y ayudar a las organizaciones a elaborar informes de sostenibilidad basados en los Principios para elaborar informes y centrados en los temas materiales. La práctica de elaboración de informes de sostenibilidad, promovida por los Estándares GRI, consiste en elaborar “informes públicos sobre los impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones”. (GSSB, GRI, 2016 a, p. 3). Se interpreta que es un proceso mediante el cual las organizaciones identifican sus impactos significativos (en la economía, el ambiente y en la sociedad) y los hacen públicos de acuerdo a los Estándares GRI, aceptados a nivel global, permitiendo a los grupos de interés internos y externos formarse opiniones y tomar decisiones informadas. Para lograrlo, se considera que los Estándares GRI crean un lenguaje común, para las organizaciones y los grupos de interés, para que los impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones puedan comunicarse y comprenderse. Se diseñan “para fomentar la comparabilidad y calidad de la información sobre estos impactos y posibilitar una mayor transparencia y rendición de cuentas para las organizaciones.” (GSSB, GRI, 2016 a, p. 3).

Los informes elaborados según los Estándares GRI se pueden redactar como informes de sostenibilidad, publicados por separado, o hacer referencia a información que es publicada en diversas localizaciones y formatos (como electrónico o en papel). Deben incluir un índice de contenidos GRI en una parte concreta e incluyendo el número de página o URL de los contenidos publicados. Siempre y cuando se referencien los Estándares pertinentes, las organizaciones también pueden seleccionar Estándares GRI, o partes de su contenido, para comunicar información específica.

La Sección 1 presenta los Principios para definir el contenido y la calidad del informe. “Estos Principios para la elaboración de informes son fundamentales para ayudar a una organización a decidir qué información incluir en un informe de sostenibilidad y cómo garantizar la calidad de la información.” (p. 5). En la Sección 2 se explica el proceso básico de uso de los Estándares GRI para elaborar informes de sostenibilidad, incluye los requerimientos fundamentales para la aplicación de los Principios e identificar y presentar información sobre temas materiales. La Sección 3 indica como se pueden utilizar los Estándares GRI y las declaraciones específicas, o afirmaciones de uso, obligatorias para las organizaciones que usen estos Estándares.

En los Estándares GRI se incluyen: *Requerimientos* (instrucciones obligatorias, que en el texto aparecen en negrita y se indican con la palabra "debe"), deben leerse en el contexto de las recomendaciones y directrices; *Recomendaciones*, casos en los que se anima a tomar unas medidas concretas, no son obligatorias y en el texto se indican con la palabra “debería”; y *Directrices* que incluyen información sobre antecedentes, explicaciones y ejemplos para ayudar a las organizaciones a entender mejor los requerimientos. “Las organizaciones están obligadas a cumplir todos los requerimientos aplicables para declarar que su informe se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI.” (p. 5).

IV.2. 1 Los Principios para la elaboración de Informes

Los Principios para elaborar de informes son fundamentales para lograr informes de sostenibilidad de primera calidad, siendo obligatorios para las organizaciones que desean declarar que su informe de sostenibilidad se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI. Se conforman por dos grupos: los principios para definir el contenido del informe y los principios para definir la calidad del informe.

Cuadro N° IV.1: Principios para la Elaboración de Informes GRI (2016)

Principios para la elaboración de informes relativos a la definición del contenido del informe	Principios para la elaboración de informes relativos a la definición de la calidad del informe
<ul style="list-style-type: none">• Inclusión de los grupos de interés• Contexto de sostenibilidad• Materialidad• Exhaustividad	<ul style="list-style-type: none">• Precisión• Equilibrio• Claridad• Comparabilidad• Fiabilidad• Puntualidad

Fuente: GSSB, GRI (2016 a).

Los Principios para definir el contenido del informe ayudan a las organizaciones a decidir el contenido a incluir y esto implica considerar las actividades, los impactos de la organización y las expectativas e intereses sustanciales de los grupos de interés. Por su parte, los Principios para elaborar “informes relativos a la definición de la calidad orientan la toma de decisiones para garantizar la calidad de la información en los informes de sostenibilidad, incluida su correcta presentación.” Se entiende que la calidad de la información es importante para que los grupos de interés puedan realizar valoraciones sólidas y razonables de una organización y tomar las acciones adecuadas. Los Principios para elaborar informes contienen un requerimiento y una directriz, indicativa de cómo aplicar el principio, incluidas las pruebas. “Las pruebas son herramientas para ayudar a una organización a evaluar si ha aplicado el principio; no se trata de contenidos que estén obligados a incluir en el informe.” (p. 7).

- *Principios relativos a la definición del contenido del informe:*

1) Inclusión de los grupos de interés: “La organización informante debe identificar sus grupos de interés y explicar cómo ha respondido a sus expectativas e intereses razonables.” *Directrices:* son los grupos de interés “entidades o individuos” quienes razonablemente puede esperarse “que se vean afectados significativamente por las actividades, productos y servicios de la organización informante o cuyas acciones se puede esperar que afecten a la capacidad de la organización para llevar a cabo con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos.” (p. 8). Se incluyen a las entidades o los individuos cuyos derechos, de acuerdo con la legislación o los convenios internacionales, les otorgan derechos legítimos frente a la organización, pueden ser los empleados y otros trabajadores, accionistas, proveedores, comunidades locales, grupos vulnerables, ONG y otras organizaciones de la sociedad civil, entre otros. “Se incluye a aquellos que no pueden hacer oír sus puntos de vista y cuyas preocupaciones se presentan a través de representantes... y a aquellos con quienes la organización no puede estar en diálogo constante o evidente.” (p. 8).

Al tomar decisiones relativas al contenido del informe, la organización debe tener en cuenta las expectativas e intereses razonables de los grupos de interés. Es esperable “que la organización identifique un proceso para tener en cuenta tales opiniones al determinar si un tema es material.” Los procesos de participación de los grupos de interés pueden servir como una herramienta para comprender expectativas e intereses razonables y sus

necesidades de información. Por lo general, las organizaciones llevan a cabo distintos tipos de participación de los grupos de interés en sus actividades habituales, aportando información útil para la toma de decisiones sobre la elaboración de informes, incluyendo compromisos habituales sobre procesos organizacionales o corporativos en curso. “La participación de los grupos de interés, basada en enfoques, metodologías o principios sistemáticos o generalmente aceptados, también puede llevarse a cabo específicamente para informar la preparación del informe.” Otros medios que se pueden utilizar son “el monitoreo de los medios de comunicación, el involucramiento con la comunidad científica o las actividades de colaboración con colegas y grupos de interés”. Como para que las necesidades de información de los grupos de interés se comprendan adecuadamente, el “enfoque general debe ser lo suficientemente eficaz.” (p. 8). En *Pruebas* se expresa que la “organización informante puede describir los grupos de interés a los que considera que rinde cuentas.” El contenido del informe se basa en los resultados de los procesos de participación de los grupos de interés utilizados por la organización para sus actividades en curso, y según exija el marco jurídico e institucional en el que opere, emprendidos específicamente para el informe. (p. 8).

2) Contexto de sostenibilidad: “El informe debe presentar el desempeño de la organización informante en el contexto más amplio de la sostenibilidad.” (p. 9). *Directrices*, es esperable que la información sobre el desempeño sea puesta en contexto. “La cuestión subyacente en los informes de sostenibilidad es cómo una organización contribuye o pretende contribuir a la mejora o el deterioro de las condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional o internacional”, pudiendo implicar, por ejemplo, que, “además de presentar información sobre tendencias de ecoeficiencia, la organización también pueda presentar su carga absoluta de contaminación en relación con la capacidad del ecosistema regional para absorber el contaminante.” (p. 9).

Es el objetivo mostrar el desempeño de la organización frente a conceptos de sostenibilidad más amplios, que “implica examinar su desempeño en el contexto de los límites y demandas de recursos económicos, ambientales o sociales, a nivel sectorial, local, regional o internacional.” Este concepto se suele articular “con respecto al medio ambiente en términos de límites mundiales de recursos y niveles de contaminación”, pero también es relevante en cuanto a objetivos sociales y económicos (“como los objetivos socioeconómicos y de desarrollo sostenible nacionales o internacionales”). Por ejemplo: Las organizaciones

pueden presentar información sobre niveles de salarios y beneficios sociales en relación con los niveles de ingresos mínimos y medios a nivel nacional, y también sobre la capacidad de las redes sociales de protección para absorber a quienes viven en la pobreza o cerca de la línea de pobreza. Como es esperable que las organizaciones que operan en varias localizaciones, tamaños y sectores tengan en cuenta como enmarcar su desempeño general de la mejor manera en el contexto más amplio de la sostenibilidad, se “requiere distinguir entre los factores que llevan a los impactos globales, como el cambio climático, y los que tienen impactos regionales o locales, como el desarrollo de la comunidad.” Cuando se presenta información sobre temas con impacto local positivo o negativo, es importante brindar información sobre como las organizaciones afectan a las comunidades en distintas localizaciones. “Es igualmente importante que las organizaciones distingan entre los patrones de impacto en todas sus operaciones y contextualicen el desempeño ubicación por ubicación.” (p. 9).

Es esperable que en el informe se presente de manera clara la relación entre la sostenibilidad y la estrategia de la organización, así como el contexto en el cual se aportan los contenidos. Como *Pruebas*, se mencionan indicar: “cómo entiende el desarrollo sostenible basándose en información objetiva y disponible, así como las medidas de referencia con respecto al desarrollo sostenible y para los temas tratados en el informe”(p. 9), presentar “su desempeño haciendo referencia a las condiciones y objetivos de desarrollo sostenible amplios, según se reflejen en los instrumentos sectoriales, locales, regionales o mundiales reconocidos” y “de forma que comunica sus impactos y contribuciones en los contextos geográficos apropiados”, y describir “cómo los temas ambientales y/o sociales se relacionan con su estrategia a largo plazo, riesgos, oportunidades y objetivos, incluso en su cadena de valor.” (p. 9).

3) Materialidad: “El informe debe tratar temas que: ...reflejen los impactos significativos económicos, ambientales y sociales de la organización informante... influyan sustancialmente en las valoraciones y decisiones de los grupos de interés.” (p. 10). *Directrices*, deben incluirse los temas relevantes que, de manera razonable, pueden considerarse importantes para reflejar los impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones o para influir en las decisiones de los grupos de interés. “En este contexto, con ‘impacto’ se hace referencia al efecto que una organización tiene sobre la economía, el medio ambiente y/o la sociedad (positivo o negativo).” Un tema puede ser relevante y, por

lo tanto, potencialmente material, basado en una de estas dimensiones. (p. 10). Se considera un concepto de materialidad de manera similar al utilizado para elaborar informes financieros, es decir como “un umbral de la influencia en las decisiones económicas de quienes utilizan los estados financieros de una organización, en particular los inversores”, aunque se interpreta que concierne a “una variedad más amplia de impactos y grupos de interés.” Si bien los temas materiales no tienen la misma importancia, la materialidad es el principio que permite determinar que tema es lo suficientemente importante como para que sea esencial presentar información, esperando que el énfasis puesto en el informe refleje su prioridad relativa.

Para evaluar si un tema es material puede contemplarse una combinación de factores internos y externos, los cuales incluyen “la misión general de la organización, la estrategia competitiva y las preocupaciones expresadas directamente por los grupos de interés.” También se puede determinar la materialidad “a partir de las amplias expectativas de la sociedad y la influencia de la organización en las entidades corriente arriba, como los proveedores, o las entidades corriente abajo, como los clientes”, esperándose que las evaluaciones de materialidad tengan en cuenta las expectativas que se expresan en los acuerdos y estándares internacionales que se espera cumpla la organización. Pueden utilizarse distintas metodologías para evaluar la importancia de los impactos, generalmente son los “impactos significativos” aquellos que son objeto de preocupación de las comunidades de expertos o que se han identificado por medio de herramientas reconocidas, “como metodologías de evaluación del impacto o evaluaciones del ciclo de vida.” (p. 10).

Probablemente se consideren significativos a los impactos entendidos lo suficientemente importantes como para estar sujetos a gestión o compromiso activo por parte de la organización. Que las organizaciones puedan explicar el proceso por el cual determinan la prioridad de los temas es importante. Se presenta como ejemplo, y con finalidad orientativa, una matriz en la que se muestran las dos dimensiones necesarias (Influencia en las evaluaciones y decisiones de grupos de interés e Importancia de los impactos económicos, ambientales y sociales) para evaluar si un tema es o no material. Si bien un tema puede ser material basado en una de estas dimensiones, es necesario para aplicar el principio de materialidad, “identificar temas materiales basados en estas dos dimensiones.” (p. 10). 102-46 y la cláusula 6.1 de GRI 102 requieren explicar como se ha aplicado este principio.

En *Pruebas* se expresa que la organización informante tenga en cuenta los siguientes factores para definir temas materiales: “Los impactos económicos, ambientales y/o sociales razonablemente estimables”(por ejemplo: *cambio climático, el VIH-sida o pobreza*), “identificados mediante la investigación de personas de experiencia reconocida o de organismos expertos con credenciales reconocidas”, “Los intereses y las expectativas de los grupos de interés que invirtieron expresamente en la organización, tales como empleados y accionistas”, “Los amplios intereses y temas económicos, sociales o ambientales planteados por los grupos de interés, como trabajadores que no son empleados, proveedores, comunidades locales, grupos vulnerables o la sociedad civil”, “Los temas fundamentales y retos futuros para el sector, identificados por colegas y competidores”, “Las legislaciones, normativas, acuerdos internacionales y/o acuerdos voluntarios de importancia estratégica para la organización y sus grupos de interés”, “Los valores fundamentales, políticas, estrategias, sistemas de gestión operacional, objetivos y propósitos de la organización”, “Las competencias esenciales de la organización y la forma en la que puede contribuir al desarrollo sostenible”, “Las consecuencias para la organización relacionadas con su impacto en la economía, el medio ambiente y/o la sociedad (*por ejemplo, los riesgos para su modelo de negocio o reputación*)” y que “Los temas materiales han sido priorizados apropiadamente en el informe.” (pp. 10, 11).

4) Exhaustividad: “El informe debe incluir el logro de los temas materiales y sus Coberturas”, y “deben ser suficientes como para reflejar los impactos económicos, ambientales y sociales significativos y permitir que los grupos de interés evalúen el desempeño de la organización informante en el periodo objeto del informe.” (p. 12). *Directrices*, la exhaustividad principalmente abarca las siguientes denominadas dimensiones: “lista de temas materiales cubiertos en el informe, Coberturas del tema y tiempo.” Puede referirse también “a las prácticas de recogida de información (por ejemplo, garantizar que los datos recopilados incluyan los resultados de todas las entidades donde se produzca el impacto) y a que la presentación de la información sea razonable y adecuada.” Estos asuntos también se relacionan con la calidad del informe, abordados en los principios de Precisión y Equilibrio. Para la *Lista de temas materiales tratados en el informe* es esperable que los temas tratados en el informe sean suficientes para reflejar los impactos económicos, ambientales o sociales significativos de la organización, permitiendo que los grupos de interés evalúen la organización. La organización debe tener en cuenta los resultados de los

procesos de participación de los grupos de interés y las amplias expectativas de la sociedad que no se identifiquen directamente mediante procesos de participación de los grupos de interés para determinar si la información incluida en el informe es suficiente.

La *Cobertura del tema* “es la descripción de dónde se producen los impactos para un tema material y la implicación de la organización en esos impactos”, las “organizaciones pueden estar implicadas en los impactos a través de sus propias actividades o como consecuencia de sus relaciones de negocio con otras entidades.” (p. 12). Se pretende que las organizaciones, al elaborar informes de conformidad con los Estándares GRI, indiquen los impactos que origina, “a los que contribuyen y los impactos que están directamente vinculados a sus actividades, productos o servicios a través de una relación comercial.” Estos conceptos se basan en los instrumentos: "Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales", 2011 y en los "Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos, Implementando el Marco de las Naciones Unidas 'Proteger, Respetar y Remediar'" de 2011. Espacio temporal, *Tiempo*, refiere a la necesidad de contar con información completa para el período de tiempo que se especifica en el informe. “En la medida de lo posible, se espera que se presenten las actividades, los acontecimientos y los impactos relativos al período objeto del informe en el que se produzcan.” También se “incluye la elaboración de informes sobre actividades que producen un impacto mínimo a corto plazo”, pero con “efecto acumulativo significativo y razonablemente previsible que puede llegar a ser inevitable o irreversible a largo plazo (como los contaminantes bioacumulativos o persistentes).” (p. 12).

Al realizar las estimaciones de impactos futuros, positivos y negativos, se procura que la información se base en estimaciones bien fundamentadas que reflejen el tamaño probable y la naturaleza de los impactos. Dichas estimaciones, “por naturaleza sujetas a incertidumbre, proporcionan información útil para la toma de decisiones, siempre que en el informe se justifique la base para las estimaciones” y sus limitaciones sean claramente reconocidas. Aunque solo puedan materializarse en el futuro, concuerda con el objetivo de proporcionar una representación equilibrada y razonable de los impactos económicos, ambientales y sociales de la organización indicar cual es la naturaleza y la probabilidad de que se produzcan dichos impactos.

Pruebas, sobre la base de los principios de Materialidad, Contexto de sostenibilidad e Inclusión de grupos de interés el “informe tiene en cuenta los impactos que la organización

informante causa, con los que contribuye o con los que está directamente vinculada a través de una relación de negocio y cubre y establece prioridades con respecto a la información material”, la “información del informe incluye todos los impactos significativos del periodo objeto del informe y las estimaciones razonables de los impactos futuros significativos cuando dichos impactos sean razonablemente previsibles y puedan llegar a ser inevitables o irreversibles”, y el “informe no omite información relevante y que pueda influir sustancialmente en las evaluaciones y las decisiones del grupo de interés o que refleje los impactos económicos, ambientales y sociales significativos.” (p. 12).

- *Principios relativos a la calidad del informe*

1) **Precisión:** “La información comunicada debe ser lo suficientemente precisa y detallada como para que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización informante.” (p. 13). *Directrices*, la información puede expresarse de distintas formas, “desde respuestas cualitativas hasta mediciones cuantitativas detalladas” y las características que definen la exactitud pueden variar de acuerdo a quien la utilice y a la naturaleza de la información. La “precisión de la información cualitativa puede verse afectada por su grado de claridad y detalle y su equilibrio con respecto a la Cobertura del tema” y la “precisión de la información cuantitativa puede depender de los métodos específicos utilizados para recoger, recopilar y analizar los datos.” (p. 13). El umbral de la precisión puede, en parte, depender del uso previsto de la información, ya que ciertas decisiones de los grupos de interés necesitan de un mayor nivel de exactitud en la información que se comunica respecto a otras. *Pruebas*, el “informe indica los datos que han sido medidos”, “La medición de datos y las bases para los cálculos se describen adecuadamente y se pueden replicar con resultados similares”, “El margen de error de los datos cuantitativos no es suficiente como para influir sustancialmente en la capacidad de los grupos de interés para llegar a conclusiones apropiadas e informadas”, “El informe indica qué datos se han estimado, así como los supuestos subyacentes y las técnicas utilizadas para hacer las estimaciones o dónde se puede encontrar dicha información” y “Las declaraciones cualitativas del informe son coherentes con la información comunicada y otras evidencias disponibles.” (p. 13).

2) **Equilibrio:** “La información comunicada debe reflejar los aspectos positivos y negativos del desempeño de la organización informante para permitir una evaluación

razonada del desempeño general.” (p. 13). *Directrices*, se propende a que la presentación general del contenido del informe brinde una imagen sin sesgos del desempeño de la organización. “Se espera que el informe evite selecciones, omisiones o formatos de presentación que puedan llegar a influir de manera indebida o inapropiada en una decisión o juicio del lector del informe” (p. 13) y que en el informe se incluyan resultados favorables y desfavorables e “información que pueda influir en las decisiones de los grupos de interés en proporción a su materialidad.” También es esperable que el informe distinga claramente entre la interpretación de los hechos parte de la organización y los hechos. *Pruebas*, el informe abarca resultados y temas (favorables y desfavorables), la información “se presenta en un formato que permite a los usuarios ver las tendencias positivas y negativas en el desempeño de un año a otro”, y el énfasis en los “temas del informe refleja su prioridad relativa.” (p. 13).

3) Claridad: “La organización informante debe presentar la información disponible de una forma comprensible y accesible para los grupos de interés que utilicen dicha información.” (p. 14). *Directrices*, sea en formato impreso o a través de otros canales, se aspira a que la información se presente en el informe de una forma comprensible, accesible y útil para los grupos de interés de la organización, “comprensible para los grupos de interés que tengan un grado de entendimiento razonable de la organización y sus actividades.” Es importante encontrar con relativa facilidad la información que los grupos de interés buscan. Gráficos y las tablas de datos consolidados pueden ayudar a que la información sea accesible y comprensible. “El nivel de agregación de la información también puede afectar a la claridad del informe, es decir, si el informe es más o menos detallado de lo que esperan los grupos de interés.” *Pruebas*, el informe “evita detalles excesivos e innecesarios” y “evita tecnicismos, acrónimos, jerga u otro contenido que no resulta fácil para los grupos de interés y que incluya explicaciones (si son necesarias) en la sección correspondiente o en un glosario”, los “grupos de interés pueden encontrar la información que están buscando con relativa facilidad a través de índices, mapas, enlaces u otras ayudas”, y la información “está disponible para todos los grupos de interés, incluidos aquellos con necesidades particulares de accesibilidad, como distintas capacidades, idiomas o tecnologías.” (p. 14).

4) Comparabilidad: “La organización informante debe seleccionar, recopilar y comunicar la información de forma coherente.” “La información comunicada debe presentarse de una forma que permita a los grupos de interés analizar los cambios en el

desempeño de la organización y que respalde el análisis relativo a otras organizaciones.”

(p. 14). *Directrices*, se reconoce que la comparabilidad es necesaria para evaluar el desempeño y que es importante que los grupos de interés puedan comparar información entre el desempeño actual económico, ambiental y social de la organización con desempeños pasados, “con sus objetivos y, en la medida de lo posible, con el desempeño de otras organizaciones.” La coherencia (en cuanto a los métodos utilizados para calcular los datos, el formato del informe y las explicaciones de los métodos y los supuestos utilizados para elaborar la información) es importante y permite a las partes (internas y externas) comparar el desempeño en el tiempo y evaluar el progreso como parte de las actividades de calificación, las decisiones de inversión y los programas de defensa de intereses, entre otras actividades. A la hora de comparar organizaciones, es necesario tener en cuenta factores que pueden afectar al desempeño relativo de una organización como el tamaño, la influencia geográfica y otras consideraciones organizacionales. Es importante aportar información contextual, cuando sea necesario, “para ayudar a los usuarios del informe a comprender los factores que puedan incidir en las diferencias de impacto o desempeño entre organizaciones.” (p. 14).

Se “espera que las organizaciones sean coherentes en sus informes a lo largo del tiempo.” Se pretende que la organización incluya cifras totales (datos absolutos, como toneladas de residuos) y ratios (datos normalizados, como los residuos por unidad de producción) para permitir comparaciones analíticas. Pueden producirse cambios en cuanto a los temas materiales, su Cobertura, la duración del periodo objeto del informe o la información, el diseño, las definiciones y el uso de los contenidos del informe. Cuando esto suceda, se aspira a que “la organización informante presente los contenidos actuales junto con las actualizaciones de los datos históricos o viceversa”, garantizando que la información y las comparaciones sean fiables y significativas en el tiempo. De no producirse actualizaciones, se pretende que la organización aporte las explicaciones necesarias para interpretar los contenidos. *Pruebas*, puede compararse de un año a otro el informe y su información, el “desempeño de la organización informante puede compararse con *benchmarks*”, pueden identificarse y explicarse “cualquier variación significativa de la lista de temas materiales”, “Cobertura del tema”, “duración del período objeto del informe o información cubierta por el informe entre los períodos objeto del informe”, el “informe se

basa en protocolos generalmente aceptados para recopilar, medir y presentar información, incluida la información requerida por los Estándares GRI, cuando estén disponibles.” (p. 15).

5) *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.” (p. 15). *Directrices*, se entiende importante que los grupos de interés confíen en que es comprobable la veracidad del contenido del informe “y sepan hasta qué punto se han aplicado los Principios para la elaboración de informes.” Es esperable que personas distintas de las que se encargan “de preparar el informe puedan revisar los controles internos y la documentación que soporta la información del informe.” Los contenidos relativos a los impactos o desempeño de la organización informante no corroborados mediante evidencias no deben aparecer en el informe, “a menos que representen información material y aclaren cualquier incertidumbre vinculada con la información.” Los procesos de toma de decisiones que subyacen al informe se deben registrar de modo que hagan posible la revisión de las decisiones clave, tales como: procesos para determinar el contenido del informe y las Coberturas del tema o la participación de los grupos de interés. “Si la organización diseña sistemas de información para la elaboración de informes, se espera que se indique que los sistemas pueden revisarse como parte de un proceso de verificación externo.” *Pruebas:* “Se puede identificar el objeto y campo de aplicación de la verificación externa”, la organización puede: “identificar las fuentes originales de información del informe”, “proporcionar evidencias fiables que respalden los supuestos o los cálculos complejos” y “adjuntar las referencias de los datos originales o de los propietarios de la información para garantizar su precisión dentro de los márgenes aceptables de error.” (p. 15).

6) *Puntualidad:* “La organización informante debe elaborar los informes de acuerdo con una programación periódica, de modo que la información esté disponible a tiempo para que los grupos de interés tomen decisiones informadas.” (p. 16). *Directrices*, la información debe estar disponible a tiempo, como para que los grupos de interés puedan integrarla en su toma de decisiones. Se considera “puntualidad”, a la regularidad en la elaboración de informes y en su proximidad a los impactos que describen. Si bien es deseable para ciertos propósitos un flujo constante de información, es esperable “que la organización informante se comprometa a proporcionar regularmente contenidos

consolidados sobre sus impactos económicos, ambientales y sociales en un momento determinado.” Es necesario ser coherentes respecto a la frecuencia de elaboración y a la duración de los periodos para permitir la comparación de la información en el tiempo y el acceso al informe. Puede resultar útil a los grupos de interés que los calendarios para elaborar informes de sostenibilidad y de otros tipos, particularmente los financieros, estén alineados. Es esperable que la organización “equilibre la necesidad de proporcionar información de forma puntual con la necesidad de garantizar... información... fiable, incluida cualquier actualización de los contenidos anteriores.” (p. 16). *Pruebas*, la información es reciente en relación al periodo objeto del informe, e indica de manera clara el periodo al que refiere, cuando se actualizará y se han realizado las recientes actualizaciones, identificando cualquier reexpresión de contenidos previos, junto a sus motivos.

IV.2.2 El uso de los Estándares GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad

Se explica el considerado proceso básico de uso los Estándares GRI para elaborar informes de sostenibilidad. Es obligatorio cumplir todos los requerimientos de esta sección para declarar que el informe de sostenibilidad se ha elaborado conforme o “de conformidad con los Estándares GRI (opción Esencial o Exhaustiva)”. Los requerimientos, particularizados en el texto con la palabra "debe" y en tipografía negrita, permiten orientar a través del proceso de elaboración de un informe de sostenibilidad en el cual: 1. “se aplican los Principios para la elaboración de informes”; 2. “se aportan datos que proporcionan información contextual sobre la organización”; y 3. “se identifican temas materiales y se elaboran informes sobre ellos.” (p. 17). Cuando algunas cláusulas guardan estrecha relación con los contenidos de GRI 102 y GRI 103, que solicitan divulgar información específica, los contenidos relevantes de tales Estándares se encuentran identificados en las directrices.

1. Aplicación de los Principios para la elaboración de informes

“La organización informante debe aplicar todos los Principios para la elaboración de informes de la Sección 1 para definir el contenido y la calidad del informe.” (p. 17). *Directrices*, es importante que las organizaciones entiendan e implementen los diez Principios para elaborar informes de los Estándares GRI. En el Contenido 102-46 se requiere explicar como la organización aplica los Principios a la hora de definir su contenido.

2. Notificar contenidos generales

“La organización informante debe elaborar los informes de acuerdo con los contenidos obligatorios del GRI 102: Contenidos Generales.” (p. 17). *Directrices*, en el Estándar sobre Contenidos Generales se solicita información contextual de una organización y sus prácticas para elaborar informes de sostenibilidad. Cuando la organización desea declarar que su informe se elabora de conformidad con los Estándares GRI, opción Esencial o Exhaustiva, en el GRI 102 hay varios contenidos obligatorios a comunicar.

3. Identificación de temas materiales y sus coberturas

1) “La organización informante debe identificar sus temas materiales a partir de los Principios relativos a la definición del contenido del informe.” (p. 18) “La organización informante debería consultar los Contenidos Sectoriales GRI relacionados con su sector, si están disponibles, para ayudar a identificar los temas materiales.”

2) “La organización informante debe identificar la Cobertura para cada tema material.” (p. 18). *Directrices*, los temas materiales son los que una organización prioriza, utilizando los Principios de inclusión de los grupos de interés y el de materialidad, para incluirlos en el informe. El principio de materialidad identifica los temas materiales en función de dos denominadas dimensiones: “importancia de los impactos económicos, ambientales y sociales de la organización” e “influencia sustancial en las evaluaciones y las decisiones de los grupos de interés.” En lo referido “a la aplicación del principio de materialidad, el impacto es el efecto que una organización tiene en la economía, el medio ambiente o la sociedad, lo que a su vez puede indicar su contribución (positiva o negativa) al desarrollo sostenible.” (p. 18). Es necesario (según 102-47) incluir una lista de temas materiales en el informe. Si bien los Contenidos Sectoriales GRI brindan contenidos y directrices adicionales específicos de sectores, que pueden utilizarse junto con los Estándares GRI, su uso no pretende sustituir la aplicación de los Principios para elaborar informes relativos a la definición del contenido del informe. Se recomienda a la organización informante consultar los Contenidos Sectoriales relevantes para ayudarse a identificar sus temas materiales, si están disponibles.

En Vinculación de los temas materiales identificados con los Estándares GRI, se expresa que con "temas" se hace referencia a cuestiones económicas, ambientales y sociales relevantes (como los Impactos Económicos Indirectos, el Agua o el Empleo) y que la

generalidad de los nombres de estos temas es intencionada, pues cada tema puede cubrir numerosos conceptos relacionados.” Por ejemplo, el tema ‘Agua’ “puede abarcar una serie de temas más específicos pero relacionados, como el estrés hídrico o el acceso al agua.” (p. 18). No es exhaustiva la lista de temas cubiertos por los Estándares GRI, motivo por el cual las organizaciones pueden identificar temas materiales que no coincidan exactamente con los Estándares temáticos disponibles. “En tales casos, si el tema material es similar a uno de los temas de los Estándares disponibles o se puede considerar que está relacionado con él, se espera que la organización utilice dicho Estándar para la elaboración de informes sobre el tema en cuestión.” En *Informar sobre temas materiales* se especifican los requerimientos relativos a la elaboración de informes cuando la organización identifica un tema material que no puede relacionarse razonablemente con los Estándares temáticos.

En *Informar sobre la Cobertura de cada tema material*, se aclara que la “Cobertura del tema es la descripción de dónde se producen los impactos de un tema material y la implicación de la organización en dichos impactos.” Las organizaciones pueden estar implicadas en los impactos por sus actividades o por sus relaciones de negocio con otras entidades. Se pretende que las organizaciones informen los impactos que provocan, los que contribuyen y los que guardan relación directa con sus actividades, productos o servicios a través de una relación de negocio. Las relaciones de negocio de una organización es posible que incluyan: “las relaciones con los socios comerciales, las entidades de su cadena de valor y cualquier otra entidad, estatal o no estatal, vinculada directamente con sus operaciones empresariales, productos o servicios.”(p. 18). El Contenido 103-1 requiere comunicar la Cobertura de cada tema material.

- *Informar sobre temas materiales*

Para cada tema material, la organización informante:

... **debe incluir los contenidos sobre el enfoque de gestión de acuerdo con el GRI 103:**

Enfoque de Gestión; y

... **debe incluir los contenidos sobre el tema del Estándar GRI correspondiente, si el tema material está cubierto por un Estándar GRI existente (series 200, 300 y 400); o**

... debería incluir otros contenidos pertinentes, si el tema material no está cubierto por un Estándar GRI existente. (p. 19).

Directrices, las organizaciones informantes están obligadas a comunicar todos los temas materiales que se identifican en el Contenido 102-47 para declarar que un informe se elabora de acuerdo a los Estándares GRI. Aunque los Estándares GRI temáticos existentes

no aborden algún tema material en concreto, las organizaciones se encuentran obligadas a indicar el enfoque de gestión utilizado según *GRI 103*. También, se recomienda usar contenidos pertinentes de otras fuentes para indicar sus impactos. Es “posible que las organizaciones quieran utilizar contenidos adicionales de otras fuentes para indicar los temas materiales cubiertos por los Estándares GRI y comunicar los contenidos GRI.” (p. 19).

Es esperable que cualquier contenido adicional tenga el mismo rigor técnico que los contenidos de los Estándares GRI y sea coherente con otros Estándares o con marcos para elaborar informes reconocidos, en el caso de que estén disponibles y sean relevantes. Se expresa que si la Cobertura de un tema se extiende más allá de la organización puede no ser posible comunicar los contenidos sobre el tema, p.e.: si la Cobertura de un tema incluye parte de la cadena de suministro. En tales casos, la organización igual está obligada a informar el enfoque de gestión del tema y puede utilizar motivos reconocidos para omitir contenidos sobre dicho tema. En el Contenido 103-1-c se indica que es necesario informar sobre las limitaciones específicas de la Cobertura del tema.

- *Presentación de la información*

Inclusión de contenidos obligatorios usando referencias

... **Si la organización informante presenta un contenido obligatorio en el que se incluyen referencias a una fuente determinada, la organización debe asegurarse de que:**

... **la referencia incluya la localización específica del contenido obligatorio;**

... **la información a la que se hace referencia esté disponible públicamente y sea fácilmente accesible.** (p. 19).

Directrices, cuando la información necesaria para un contenido obligatorio esté incluida en otros materiales que ya haya preparado la organización informante, como el informe anual, puede optarse por no repetir estos contenidos en el informe de sostenibilidad y hacer referencia al lugar donde se encuentra dicha información. Es aceptable siempre y cuando la referencia sea específica, se encuentre disponible para el público general y sea fácilmente accesible. “Por ejemplo, una referencia al informe anual es aceptable si incluye el número de página, el nombre de la sección u otra indicación específica acerca de dónde encontrar la información.” (p. 19). En cuanto a *Formatos*, puede optarse por un formato o combinar informes electrónicos y en papel, p. e.: la organización puede publicar un resumen ejecutivo en papel y un informe detallado en su sitio web. Independientemente de la forma de publicación, para que el informe sea elaborado de conformidad con los Estándares GRI debe incluirse un índice de contenidos GRI en una

localización determinada, incluyendo el número de páginas o la URL de todos los contenidos que se comunican.

- *La Recopilación y presentación de la información en el informe*

Al preparar un informe de sostenibilidad, la organización informante debería:

... presentar información relativa al periodo objeto del informe actual y al menos dos periodos anteriores, así como los objetivos futuros a corto y medio plazo si se han establecido;

... recopilar y comunicar información usando unidades internacionales generalmente aceptadas (como kilogramos o litros) y factores de conversión estándar y explicar la base de la medición/cálculo cuando no sea evidente;

... proporcionar datos absolutos y notas explicativas cuando se utilicen ratios o datos normalizados;

... definir un periodo objeto del informe coherente para la emisión del informe. (p. 20).

Directrices, la organización informante puede identificar la información o procesos que no hayan cambiado desde el anterior informe, pudiendo optar por actualizar la información que ha cambiado y volver a publicar o bien brindar una referencia a los contenidos que no han cambiado durante el periodo objeto del informe.

IV.2.3 La redacción de declaraciones relacionadas con el uso de los Estándares GRI

Se reconocen dos enfoques básicos para el uso de los Estándares GRI:

1. Uso de los Estándares GRI como conjunto para elaborar informes de sostenibilidad de conformidad con los Estándares.
2. Uso de una selección de Estándares o partes de su contenido para elaborar informes sobre información específica. (p. 21).

Se alienta a las organizaciones a utilizar el enfoque de uso de los Estándares GRI como conjunto para elaborar informes de sostenibilidad de conformidad y a cumplir los criterios de presentación de informes requeridos cuando deseen utilizar los Estándares GRI para brindar información sobre sus impactos económicos, ambientales y/o sociales. Se considera que el “cumplimiento de estos criterios demuestra que un informe de sostenibilidad proporciona una imagen completa y equilibrada de los temas materiales de una organización y los impactos relacionados, así como la forma en la que se gestionan estos impactos.” (p. 21). Se expresa, entre otras consideraciones, que hay dos opciones para elaborar informes de conformidad con los Estándares GRI: la “**Esencial**... contiene la información mínima necesaria para comprender la naturaleza de la organización, sus temas materiales e impactos relacionados y cómo se gestionan estos”, y la opción

Exhaustiva... se crea a partir de la opción Esencial, pero requiere contenidos adicionales sobre estrategia, ética e integridad de la organización y su gobernanza. Además, la organización está obligada a informar más ampliamente de sus impactos y a comunicar los contenidos sobre el tema para cada tema material cubierto por los Estándares GRI. (p. 21).

Son opciones no vinculadas con la calidad de la información ni con la magnitud de los impactos de la organización, pero “reflejan hasta qué punto se han aplicado los Estándares GRI. Las organizaciones no están obligadas a pasar de la opción Esencial a la Exhaustiva”, pudiendo elegir la opción de acuerdo a sus necesidades de elaborar informes “y las necesidades de información de sus grupos de interés.” (p. 21)

El *Uso de una selección de Estándares o partes de su contenido para elaborar informes sobre información específica*, es una opción que se la “conoce como declaración ‘con referencia a GRI’”, es “apta para aquellas organizaciones que quieran elaborar informes sobre sus impactos económicos, ambientales o sociales, pero que no quieran utilizar los Estándares GRI para dar una imagen completa”. (p. 21). Pueden, por ejemplo, elaborar “un informe sobre sus impactos en la biodiversidad para un grupo de interés determinado” y usar los contenidos del *GRI 103* y del *GRI 304: Biodiversidad*, incluyendo la declaración con referencia a GRI (obligatoria para cualquier material publicado que se base en tales Estándares).

- *Declaración de que un informe se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI*

1. “Para declarar que un informe de sostenibilidad se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI, la organización informante debe cumplir todos los criterios de la opción respectiva (Esencial o Exhaustiva)” (p. 22).

Directrices, de acuerdo al Contenido 102-54 del GRI 102 la organización en cualquier informe elaborado de conformidad con los Estándares está obligada a incluir una declaración de que su informe se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI (opción Esencial o Exhaustiva). Cuando la organización no cumple con los criterios mínimos “no puede incluir la declaración de que su informe se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI.” En estos casos debe “incluir una declaración con referencia a GRI en cualquier material publicado y que contenga contenidos basados en los Estándares GRI.” Cuando se elaboren informes con más contenidos que los de la opción Esencial, puede incluirse “contenido adicional incluido en el índice de contenidos GRI.” Es obligatorio “incluir un índice de contenidos GRI que enumere todos los Estándares GRI utilizados y los contenidos incluidos

en el informe.” Para la selección de contenidos de los informes en la opción Esencial, como muchos Estándares temáticos GRI incluyen numerosos contenidos, cuando la organización informante no incluye en el informe todos los contenidos para un tema concreto, se pretende “que seleccione e incluya aquellos que reflejen de forma más adecuada sus impactos en este tema.” (p. 22). Los criterios pueden observarse en la siguiente tabla.

Tabla Nº IV.2: Criterios para Declarar que un Informe se ha Elaborado de Conformidad con los Estándares GRI

Criterios obligatorios	Opción Esencial	Opción Exhaustiva
Utilice la declaración correcta (declaración de uso) en cualquier material publicado con contenidos basados en los Estándares GRI	Incluya la siguiente afirmación "Este informe se ha elaborado de conformidad con la opción Esencial de los Estándares GRI"	Incluya la siguiente afirmación "Este informe se ha elaborado de conformidad con la opción Exhaustiva de los Estándares GRI"
Utilice el GRI 101: Fundamentos para seguir el proceso básico de elaboración de un informe de sostenibilidad	Cumpla todos los requerimientos de la Sección 2 del GRI 101: Fundamentos ("Uso de los Estándares GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad")	[Igual que para la opción Esencial]
Utilice el GRI 102: Contenidos Generales para elaborar informes sobre información contextual de la organización	Cumpla todos los requerimientos para elaborar informes que contengan los siguientes contenidos del GRI 102: Contenidos Generales: <ul style="list-style-type: none"> • Contenidos 102-1 a 102-13 (perfil de la organización) • Contenidos 102-14 (Estrategia) • Contenidos 102-16 (Ética e integridad) • Contenidos 102-18 (Gobernanza) • Contenidos 102-40 a 102-44 (Participación de los grupos de interés) • Contenidos 102-45 a 102-56 (Prácticas para la elaboración de informes) 	Cumpla todos los requerimientos para elaborar informes que contengan todos los contenidos del GRI 102: Contenidos Generales Se permiten motivos para la omisión solo en las siguientes contenidos: Contenido 102-17 (Ética e integridad) y Contenidos 102-19 a 102-39 (Gobernanza). Consulte la cláusula 3.2 para obtener más información
Utilice el GRI 103: Enfoque de Gestión para informar del enfoque de gestión y la Cobertura del tema para todos los temas materiales ("Incluye los temas materiales que están cubiertos por los Estándares GRI y los que no están cubiertos por los Estándares GRI.")	Para cada tema material, cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes del GRI 103: Enfoque de Gestión Se permiten motivos para la omisión solo en los Contenidos 103-2 y 103-3 (consulte la cláusula 3.2)	[Igual que para la opción Esencial]
Utilice los Estándares temáticos GRI (series 200, 300 y 400) para informar sobre temas materiales	Para cada tema material cubierto por un Estándar GRI temático: <ul style="list-style-type: none"> • cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de la sección "Contenido sobre el Enfoque de Gestión" • cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de al menos un contenido sobre el tema Para cada tema material no cubierto por un Estándar GRI, se recomienda incluir otras informaciones apropiadas para ese tema (consulte la cláusula 2.5.3) Se permiten motivos para la omisión en todos los contenidos sobre el tema (consulte la cláusula 3.2)	Para cada tema material cubierto por un Estándar GRI temático: <ul style="list-style-type: none"> • cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de la sección "Contenido sobre el Enfoque de Gestión" • cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de todas las informaciones sobre el tema Para cada tema material no cubierto por un Estándar GRI, se recomienda incluir otras informaciones apropiadas para ese tema (consulte la cláusula 2.5.3) Se permiten motivos para la omisión en todas las informaciones sobre el tema (consulte la cláusula 3.2)
Asegúrese de que los motivos para la omisión se utilicen correctamente, si procede	Cumpla todos los requerimientos de la cláusula 3.2 ("Motivos para la omisión")	[Igual que para la opción Esencial]
Notifique a GRI el uso de los Estándares	Cumpla todos los requisitos de la cláusula 3.4 (Notificando a GRI el uso de los Estándares)	[Igual que para la opción Esencial]

Fuente: GSSB, GRI (2016 a).

- *Los motivos para la omisión*

... Si, en casos excepcionales, una organización que esté elaborando un informe de sostenibilidad de conformidad con los Estándares GRI no puede incluir el contenido obligatorio, la organización debe indicar en el informe el motivo para la omisión que:

... describa la información específica que se haya omitido; y

... especifique uno de los motivos para la omisión que se recogen en la Tabla... incluya la explicación obligatoria para ese motivo. (p. 24).

Tabla N° IV.3: Los Motivos para la Omisión

Motivo para la omisión	Explicación obligatoria en el informe de sostenibilidad
No procede	Especifique los motivos por los que se considera que el contenido no procede.
Problemas de confidencialidad	Indique los problemas específicos de confidencialidad que prohíban su publicación.
Prohibiciones jurídicas específicas	Describa las prohibiciones jurídicas específicas.
Información no disponible	Describa los pasos específicos que se están dando para obtener la información y el plazo previsto para disponer de ella. Si el motivo para la omisión se debe a que no se pueden obtener la información necesaria o a que esta no tiene suficiente calidad para incluirse en el informe (puede ocurrir cuando la Cobertura de un tema material se extiende más allá de la organización informante), explique.

Fuente: GSSB, GRI (2016 a).

Directrices, los motivos para la omisión pueden usarse cuando en casos excepcionales no puede incluirse en el informe un contenido obligatorio de conformidad con los Estándares GRI, sea en la opción Esencial o Exhaustiva, y para determinados contenidos. Omitir un gran número de contenidos obligatorios, puede reducir la credibilidad del informe así como su utilidad para los grupos de interés. El uso de "No procede" como motivo para la omisión: se puede utilizar cuando "la situación específica abordada por el contenido no es aplicable a la organización."

Por ejemplo, la organización puede identificar que la energía y las emisiones son temas materiales, pero la única forma de energía que consume la organización es la electricidad comprada. En este caso, el combustible no se consume directamente en la organización ni por fuentes que esta posea o controle. Por lo tanto, para los contenidos relacionados con el consumo de combustible en la organización y las emisiones directas de GEI (Alcance 1), se puede considerar la fórmula "No procede". (p. 24).

También puede utilizarse "No procede" como motivo para la omisión cuando "un contenido no cubre los impactos específicos que hacen que el tema sea material." Sobre los *motivos para la omisión si la Cobertura del tema se extiende más allá de la organización*

informante y no puede obtener información de calidad suficiente, puede utilizarse la fórmula: "Información no disponible". "En este caso, el motivo para la omisión es incluir una explicación de por qué no es posible obtener la información", si bien "la organización sigue estando obligada a aportar información sobre su enfoque de gestión del tema... si desea declarar que el informe se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI." (p. 24)

- *El uso de una selección de Estándares con la declaración con referencia a GRI*

... Si la organización informante utiliza una selección de Estándares GRI o parte de estos para la elaboración de informes con información específica, pero no cumple los criterios de elaboración de informes de conformidad con los Estándares GRI... la organización:

... debe incluir en todo material publicado con contenidos basados en los Estándares GRI una declaración que:

... contenga el siguiente texto: "Este material hace referencia al [título y año de publicación del Estándar]" para cada Estándar utilizado;

... indique qué contenido específico del Estándar se ha aplicado si el Estándar no ha sido utilizado en su totalidad;

... debe cumplir todos los requerimientos de elaboración de informes que se correspondan con los contenidos comunicados;

... debe notificar a GRI el uso de los Estándares...

...debería aplicar los Principios para la elaboración de informes a fin de definir la calidad del informe...

... debería indicar el enfoque de gestión utilizado de acuerdo con *GRI 103: Enfoque de Gestión* y cualquier Estándar temático utilizado (series 200, 300 o 400). (p. 25).

Directrices, la organización que utilice los contenidos de los Estándares GRI en los materiales publicados se encuentra obligada a declarar como lo ha hecho. Las declaraciones con referencia a GRI se presentan con una redacción específica, p. e.: "*Este material hace referencia a los Contenidos 305-1 y 305-2 de GRI 305: Emisiones 2016 y a los Contenidos 103-1, 103-2 y 103-3 de GRI 103: Enfoque de Gestión 2016*". (p. 25). Si bien las organizaciones que hacen un uso selectivo de los Estándares no pueden declarar que han elaborado el informe de conformidad con los Estándares GRI, es importante que apliquen los Principios para elaborar informes relativos a la definición de la calidad del informe.

- *Notificación a GRI del uso de los Estándares*

... La organización informante debe notificar a GRI que ha usado los Estándares GRI y que ha incluido la declaración correspondiente en el informe o el material publicado...

... enviando una copia a GRI a standards@globalreporting.org; o

... registrando el informe o el material publicado en www.globalreporting.org/standards.

(p. 26).

Directrices, dicho requerimiento es aplicable a los informes de sostenibilidad elaborados de conformidad con los Estándares GRI y a los materiales publicados que incluyan una declaración con referencia a GRI. Se considera que notificar a GRI el uso de los Estándares GRI proporciona transparencia con respecto a como aplican los Estándares las organizaciones a nivel global.

IV.3 GRI 102: Contenidos Generales

En *GRI 102: Contenidos Generales* se establecen “los requerimientos para la elaboración de informes en función de la información contextual sobre una organización y sus prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad.” (GSSB, GRI, 2016 b, p. 4). Este Estándar puede ser utilizado por organizaciones de cualquier tamaño, tipo, sector, o ubicación geográfica e incluye cincuenta y seis (56) Contenidos.

Para la opción esencial se deben considerar los siguientes Contenidos: *Perfil de la organización: 102-1 Nombre de la organización, 102-2 Actividades, marcas, productos y servicios, 102-3 Ubicación de la sede, 102-4 Ubicación de las operaciones, 102-5 Propiedad y forma jurídica, 102-6 Mercados servidos, 102-7 Tamaño de la organización, 102-8 Información sobre empleados y otros trabajadores, 102-9 Cadena de suministro, 102-10 Cambios significativos en la organización y su cadena de suministro, 102-11 Principio o enfoque de precaución, 102-12 Iniciativas externas y 102-13 Afiliación a asociaciones.*

Para: *Estrategia: 102-14 Declaración de altos ejecutivos responsables de la toma de decisiones; en Ética e integridad: 102-16 Valores, principios, Estándares y normas de conducta; Gobernanza: 102-18 Estructura de gobernanza; Participación de los grupos de interés: 102-40 Lista de grupos de interés, 102-41 Acuerdos de negociación colectiva, 102-42 Identificación y selección de grupos de interés, 102-43 Enfoque para la participación de los grupos de interés y 102-44 Temas y preocupaciones clave mencionados.*

Mientras que para *Prácticas para la elaboración de informes: 102-45 Entidades incluidas en los estados financieros consolidados; 102-46 Definición de los contenidos de los informes y las Coberturas del tema, 102-47 Lista de los temas materiales, 102-48 Reexpresión de la información, 102-49 Cambios en la elaboración de informes, 102-50 Periodo objeto del informe, 102-51 Fecha del último informe, 102-52 Ciclo de elaboración de informes, 102-53 Punto de contacto para preguntas sobre el informe, 102-54 Declaración de*

elaboración del informe de conformidad con los Estándares GRI, 102-55 Índice de contenidos y 102-56 Verificación externa.

Con respecto a los contenidos enunciados, muchos de los mismos se encuentran en los informes contables financieros que las organizaciones emiten hacia terceros y pueden ser referenciados en el índice solicitado por GRI. Brindar un informe que integre contenidos sociales y ambientales a los económico-financieros tradicionalmente emitidos contribuye a evitar la duplicación de la información, propendiendo a alinear la información ambiental y social a las características o atributos de los informes contables. Los contenidos generales directamente vinculados a los ODS de la opción esencial, que surgen de la investigación preliminar, que considera indicadores G4 de Geba y Giusio (2017) (Ver Cap. III), son:

1^{ra} Sección: Perfil de la organización, los contenidos brindan una descripción general del tamaño, la ubicación geográfica y las actividades de una organización, es información contextual importante para ayudar a los grupos de interés a entender la naturaleza de la organización y sus impactos (económicos, ambientales y sociales). En cada Contenido los **“Requerimientos para la presentación de información”** referencian: **“La organización informante debe presentar la siguiente información”**.

(Esencial-ODS) Contenido 102-8: Información sobre empleados y otros trabajadores
Requerimientos...

- a. El número total de empleados por contrato laboral (permanente o temporal) y por sexo.
- b. El número total de empleados por contrato laboral (permanente o temporal) y por región.
- c. El número total de empleados por tipo de contrato laboral (a jornada completa o a media jornada) y por sexo.
- d. Si una parte significativa de las actividades de la organización la llevan a cabo trabajadores que no sean empleados. Se debe incluir, si procede, una descripción de la naturaleza y la magnitud del trabajo realizado por los trabajadores que no sean empleados.
- e. Cualquier variación significativa de las cifras presentadas en los Contenidos 102-8-a, 102-8-b o 102-8-c (como las variaciones estacionales de los sectores del turismo o la agricultura).
- f. Una explicación de cómo se han recopilado los datos, incluidas las suposiciones que se han hecho. (p. 10).

Recomendaciones, debería: “expresar las cifras de los empleados como censo de personal o empleo equivalente a jornada completa e indicar y aplicar de forma uniforme el enfoque seleccionado”, “identificar la duración y el tipo de contrato (jornada completa y

media jornada) de los empleados en función de las definiciones que se recojan en la legislación nacional del país en el que se encuentren”, “usar las cifras según estén al final del periodo objeto del informe, salvo que se haya producido algún cambio material durante el periodo objeto del informe”, “combinar las estadísticas nacionales para calcular las estadísticas internacionales y hacer caso omiso de las diferencias entre las definiciones legales.” Se entiende que la cifra global debería seguir reflejando las relaciones estipuladas en las distintas legislaciones, aunque entre países varía el fundamento de los tipos de contrato y tipos de empleo. (p. 10). *Directrices para 102-8-d*, se describen las actividades de la organización en el Contenido 102-2-a. *Antecedentes*, la cantidad de empleados y trabajadores involucrados en las actividades de una organización brinda una idea de la magnitud de los impactos generados por cuestiones laborales, al desglosarla por sexo permite entender cómo se encuentran representados los sexos en una organización, el uso óptimo de los recursos humanos y el talento disponibles.

3^{ra} Sección: Ética e integridad, en este Estándar GRI, con “socios de negocio” se referencia a proveedores, agentes, activistas de grupos de presión y otros intermediarios, socios de consorcios y empresas conjuntas, gobiernos y clientes, entre otros.

(*Esencial-ODS*) **Contenido 102-16: Valores, principios, estándares y normas de conducta**

Requerimientos...

a. Descripción de los valores, principios, estándares y normas de conducta de la organización. (p. 16).

Recomendaciones, debería proporcionar información adicional sobre sus valores, principios, Estándares y normas de conducta, e incluir: “cómo se elaboraron y aprobaron”; “si se ofrece formación al respecto de forma periódica a todos los miembros del órgano de gobierno, a los trabajadores que lleven a cabo las actividades de la organización y a los socios de negocio”; “si es necesario que los lean y firmen de forma periódica todos los miembros del órgano de gobierno, los trabajadores que lleven a cabo las actividades de la organización y los socios de negocio”; “si algún cargo a nivel ejecutivo es responsable de ellos”; “si están disponibles en distintos idiomas, de modo que sean accesibles a todos los miembros del órgano de gobierno, trabajadores que lleven a cabo las actividades de la organización, socios de negocio y otros grupos de interés.” (p. 16). *Directrices*, los “valores, principios, estándares y normas de conducta pueden incluir códigos de conducta y ética.” En

102-26 se describen la función que desempeñan los altos ejecutivos y el máximo órgano de gobierno en el desarrollo, aprobación y actualización de las declaraciones de valor.

5^{ta}. Sección: Participación de los grupos de Interés, los contenidos presentan una descripción general del enfoque de las organizaciones respecto a la participación de los grupos de interés, no se limita a la implicación relativa a la elaboración del informe. Otras directrices sobre participación de los grupos de interés se encuentran en el principio de participación de los grupos de interés, del *GRI 101: Fundamentos*.

(Esencial-ODS) Contenido 102-41: Acuerdos de negociación colectiva

Requerimientos...

a. Porcentaje del total de empleados cubiertos en los acuerdos de negociación colectiva. (p. 30).

Recomendaciones, para calcular el porcentaje la organización informante debería usar los datos del Contenido 102-7 (total de empleados, operaciones, ventas netas y similares). *Directrices*, se solicita el porcentaje de empleados cubiertos por acuerdos de negociación colectiva, no el porcentaje de empleados perteneciente a un sindicato.

Con negociación colectiva... referencia a las negociaciones que tienen lugar entre uno o varios empleadores u organizaciones de empleadores... y una o más organizaciones de trabajadores (sindicatos)... a fin de determinar las condiciones laborales y los términos del empleo o para regular las relaciones entre los empleadores y los trabajadores. (p. 30).

Se interpreta que un acuerdo de negociación colectiva representa “un tipo de toma de decisiones conjunta relativas a las operaciones de la organización.” Por definición, los acuerdos de negociación colectiva son obligaciones, a menudo jurídicamente vinculantes, con las cuales se ha comprometido la organización. Se pretende que la organización entienda la cobertura del acuerdo, los trabajadores a quienes es obligatorio aplicar los términos del acuerdo. Los acuerdos colectivos se pueden hacer a distintos niveles y para diferentes categorías y grupos de trabajadores, también a nivel de la organización, del sector en países que llevan a cabo esta práctica o a ambos niveles. “Los acuerdos colectivos pueden cubrir a grupos concretos de trabajadores, por ejemplo, los que llevan a cabo una actividad particular o los que trabajan en una ubicación determinada.” (p. 30).

Según 102-47 debe incluirse una *Lista de los temas materiales identificados en el proceso de definición de los contenidos del informe*. *Directrices*, son temas materiales aquellos priorizados por una organización para incluirlos en el informe. La priorización se realiza “utilizando los principios de inclusión de los grupos de interés y el de materialidad.”

Con el principio de materialidad se identifican los temas materiales en función de dos dimensiones: 1. “qué tan significativos son los impactos económicos, ambientales y sociales de la organización”; 2. “su influencia sustancial en las valoraciones y las decisiones de los grupos de interés.” La explicación de materialidad se encuentra en 103-1. (p. 35).

Se referencian como documentos que han informado el desarrollo de GRI 102 a: Convenios de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) n.º 87 “Convenio sobre la libertad sindical y la protección del derecho de sindicación”, 1948; n.º 98 “Convenio sobre el derecho de sindicación y de negociación colectiva”, 1949; n.º 135 “Convenio sobre los representantes de los trabajadores”, 1971; n.º 154 “Convenio sobre la negociación colectiva”, 1981; Declaración de la OIT: “Declaración relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo”, 1998; Recomendaciones de la OIT n.º 91 “Recomendación sobre los contratos colectivos”, 1951, n.º 163 “Recomendación sobre la negociación colectiva”, 1981, Declaración de la Organización de Naciones Unidas (ONU): “Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo”, 1992”, entre otros. (p. 43).

IV.4 GRI 103: Enfoque de Gestión

GRI 103: Enfoque de Gestión establece requerimientos para presentar información sobre el enfoque empleado para gestionar un tema material. “Una organización que elabore un informe de conformidad con los Estándares GRI está obligada a informar sobre su enfoque de gestión para cada tema material usando este Estándar.” Los contenidos permiten explicar cómo se gestionan los impactos económicos, ambientales y sociales que se relacionan con temas materiales, proporcionan: “información narrativa sobre cómo la organización identifica, analiza y responde a sus impactos reales y potenciales” y “el contexto para la información del informe utilizando los Estándares temáticos específicos”. Esto es considerado “especialmente útil para explicar la información cuantitativa a los grupos de interés.” (GSSB, GRI, 2016 c, p. 4). Los requerimientos presentan un formato genérico y pueden ser aplicados a un amplio abanico de temas.

- *Requerimientos generales para presentar información sobre el enfoque de gestión*

Requerimientos...

1.1 Si se combinan contenidos sobre el enfoque de gestión de varios temas materiales, la organización informante debe indicar qué temas aborda cada información.

1.2 Si no existe un enfoque de gestión para un tema material, la organización informante debe describir:

1.2.1 los planes para aplicar un enfoque de gestión; o

1.2.2 los motivos para no disponer de un enfoque de gestión. (p. 5).

Directrices para la cláusula 1.1, cuando el enfoque de gestión de una organización o sus componentes (como las políticas o acciones concretas), “es aplicable a más de un tema material, no es necesario repetir la descripción para cada tema” (p. 5), puede incluirse una vez y añadirse una explicación clara de los temas que aborda.

Para la opción esencial deben considerarse todos los requerimientos del GRI 103 para cada tema material, sus contenidos son: 103-1 *Explicación del tema material y su Cobertura*, 103-2 *El enfoque de gestión y sus componentes* y 103-3 *Evaluación del enfoque de gestión*, permitiéndose motivos para omitir los Contenidos 103-2 y 103-3. El Contenido vinculado a los ODS de la opción esencial, que surge de indicadores G4 equivalentes a Estándares temáticos GRI, según Geba y Giusio (2017) (Ver Cap. III), es:

Contenido 103-2: El enfoque de gestión y sus componentes

Requerimientos...

Para cada tema material, la organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. Una explicación de cómo la organización gestiona el tema.**
- b. Una declaración del propósito del enfoque de gestión.**
- c. Una descripción de lo siguiente, si el enfoque de gestión incluye ese componente:**
 - i. Políticas**
 - ii. Compromisos**
 - iii. Objetivos y metas**
 - iv. Responsabilidades**
 - v. Recursos**
 - vi. Mecanismos formales de queja y/o reclamación**
 - vii. Acciones específicas, como procesos, proyectos, programas e iniciativas. (p. 8).**

Directrices, es esperable que la organización brinde información suficiente como para que los usuarios entiendan su enfoque de gestión del tema material y sus impactos. *Directrices para el Contenido 103-2-b*, puede ser el propósito del enfoque de gestión: evitar, mitigar o remediar los impactos negativos o potenciar los positivos. *Recomendaciones* para presentar información: al presentar información sobre Políticas “debería proporcionar una síntesis, resumen o enlace a las políticas a disposición del público que cubren el tema” (p. 8), además “el tipo y la ubicación de las entidades cubiertas por las políticas”; “la identificación de la persona o el comité responsables de aprobar las políticas”; “cualquier referencia que se haga en las políticas a Estándares internacionales e iniciativas ampliamente reconocidas”; “la

fecha de publicación y la fecha de la última revisión de las políticas.” (p. 8). Sobre Compromisos “debería proporcionar una declaración de intenciones de gestionar los impactos correspondientes al tema, o explicar:... la posición... con respecto al tema”; “si el compromiso con la gestión del tema se basa en el cumplimiento reglamentario o va más allá”; y “el cumplimiento con los Estándares internacionales y las iniciativas ampliamente reconocidas y relacionadas con el tema.” (p. 8).

Al presentar información sobre Objetivos y metas “debería proporcionar... la línea base y el contexto de los objetivos y metas”; “el tipo y la ubicación de las entidades incluidas en los objetivos y las metas”; “el resultado esperado (cuantitativo o cualitativo)”; “el plazo previsto para alcanzar cada objetivo y meta”; “si los objetivos y las metas son obligatorios (de conformidad con la legislación) o voluntarios. Si son obligatorios... debería indicar la legislación relevante.” Sobre Responsabilidades “debería explicar: ...a quién se le asigna la responsabilidad de gestionar el tema”; y “si la responsabilidad está vinculada con evaluaciones del desempeño o mecanismos de incentivos.” Sobre Recursos “debería explicar los recursos asignados para gestionar el tema, que pueden ser de tipo financiero, humano o tecnológico, además de la justificación de la asignación.” Para cada mecanismo formal de queja y/o reclamación sobre el que se informa debería explicar: “la propiedad del mecanismo”; “el propósito del mecanismo y su relación con otros mecanismos formales de queja y/o reclamación”; “las actividades de la organización que cubre el mecanismo”; “los usuarios a los que va dirigido el mecanismo”; “cómo se gestiona el mecanismo”; “el proceso para abordar y solventar quejas y/o reclamaciones, incluida la forma de tomar decisiones”; y “los criterios de eficacia utilizados.” (p. 9).

Sobre Acciones específicas “debería explicar: ...el tipo de entidades cubiertas por cada acción y su ubicación”; “si las acciones son ad hoc o sistemáticas”; “si las acciones son a corto, medio o largo plazo”; “cómo se priorizan las acciones”; “si las acciones forman parte de un proceso de debida diligencia y pretenden evitar, mitigar o remediar los impactos negativos relacionados con el tema”; y “si las acciones tienen en cuenta las normas o los Estándares internacionales.” (p. 9). *Directrices* para Recursos, puede incluir los gastos para evitar, mitigar y remediar los impactos, como p. e.: “gastos en equipos, mantenimiento, materiales y servicios operacionales, formación y educación, certificación externa de los sistemas de gestión, investigación y desarrollo, o la instalación de nuevas tecnologías.” (p. 9).

Directrices para Mecanismos formales de queja y/o reclamación, este “Estándar aborda los mecanismos formales de queja y/o reclamación relacionados con la organización informante. Dichos mecanismos pueden ser iniciativas del sector, de varios grupos de interés u otras iniciativas colaborativas” (p. 10), y procesos establecidos por la organización. Los mecanismos que establece la organización se conocen como mecanismos formales de queja y/o reclamación “a nivel operacional”, se pueden presentar a nivel organizacional o a un nivel inferior, “como a nivel de centro o de proyecto.” Cuando se explica la propiedad de los mecanismos, puede indicarse si es un mecanismo operacional o un mecanismo colaborativo que es establecido por otras organizaciones o que las implique formalmente. “Los mecanismos formales de queja y/o reclamación pueden servir a varios propósitos, incluidos: ... remediar cuando se produzcan impactos negativos”; “ayudar a identificar los impactos negativos”; e “informar de la eficacia del enfoque de gestión de la organización.” (p. 10), pudiendo ser útil para informar sobre los Contenidos 103-1 y 103-3.

Se espera se indique cuando el uso del mecanismo formal de queja y/o reclamación impide el acceso a un mecanismo judicial, otros mecanismos no judiciales o pueda interferir en la función legítima de los sindicatos. La gestión puede depender de si el mecanismo es operacional o si implica a otras organizaciones. “La organización puede revelar si los grupos de interés, incluidos proveedores, organizaciones de la comunidad o sindicatos, han participado en el diseño del mecanismo.” También “si los grupos de interés participan en el seguimiento de la eficacia del mecanismo”, los “criterios de eficacia pueden incluir si los mecanismos formales de queja y/o reclamación son legítimos, accesibles, predecibles, equitativos, transparentes, compatibles con los derechos y una fuente de aprendizaje continuo.” Para ser eficaces es esperable que los mecanismos de nivel operacional se basen en la participación y el diálogo. Si se indica el contexto de los impactos negativos significativos, puede proporcionarse “un desglose del número de quejas y/o reclamaciones” según “la naturaleza y la ubicación de la queja y/o reclamación y la parte que presenta la queja y/o reclamación” (incluir empleados, trabajadores y sus sindicatos; “socios de negocio, como los proveedores; la sociedad civil o las comunidades locales).” (p. 10). *Directrices* para Acciones específicas, se mencionan las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, el documento *Proteger, Respetar y Remediar: Un marco para las Empresas y los Derechos Humanos* de la ONU, y los *Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos* de la ONU.

CAPITULO V: ESTÁNDARES TEMÁTICOS GRI 2016 (GSSB) Y LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

V.1 Introducción

Los treinta y tres Estándares Temáticos GRI incluyen setenta y siete contenidos, con uno o varios *Requerimientos*. Para abordar contenidos vinculados a los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), (ver Capítulo III), se consideran aspectos relevantes y no repetitivos (como *Requerimientos para la presentación de información*, *La organización informante debe presentar la siguiente información*). Se tiene en cuenta la Opción Esencial en la cual deben cumplirse *Requerimientos* para elaborar informes “de al menos un contenido sobre el tema” y se seleccionan poco más del 75% de los contenidos GRI vinculados a los ODS. Para cada Estándar y contenidos seleccionados, se rescatan *Requerimientos*, que presentan la información que debe notificarse; y varias *Recomendaciones* que son acciones recomendadas, no obligatorias: “la organización informante debería” y *Directrices*, que suelen incluir *Antecedentes*, explicaciones y ejemplos.

V.2 Temas Económicos

Los Estándares de la serie económica (200) abordan el flujo de “capital” financiero de distintos grupos de interés y los principales impactos económicos de una organización en la sociedad. Se consideran los seis estándares económicos y ocho de los trece contenidos.

GRI 201: Desempeño Económico: es esperable que la organización, siempre que sea posible, recopile información de su desempeño económico de las cifras que se incluyen en sus estados financieros auditados, o en sus cuentas de gestión auditadas internamente. Pueden recopilarse datos utilizando: “Los Estándares Internacionales para la Elaboración de Informes Financieros (IFRS), publicados por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)”, así como “las interpretaciones del Comité de Interpretaciones de los IFRS (se hace referencia a algunos IFRS concretos para ciertas informaciones)”; los “Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS), publicados por la Federación Internacional de Contables (IFAC)” y los “Estándares nacionales o regionales reconocidos a nivel internacional para la elaboración de informes financieros.” (GSSB, GRI, 2016 d, p. 6).

- *ODS 2, ODS 5, ODS 7, ODS8, ODS9 - Contenido 201-1 Valor económico directo generado y distribuido, Requerimientos...*
 - 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. (p. 6).**

Debe la organización informante “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.” (p. 6). *Directrices, Antecedentes*, la “información sobre la creación y la distribución del valor económico indica de forma básica cómo una organización ha generado riqueza para los grupos de interés”. El VEGD a nivel nacional, “puede proporcionar una representación útil del valor monetario directo añadido a las economías locales.” (p. 6). Para el Balance Social se considera el EVEGyD para el cual los datos también se encuentran en los estados contables auditados.

- *ODS 13 - Contenido 201-2 Implicaciones financieras y otros riesgos y oportunidades derivados del cambio climático, Requerimientos...*
 - a. **Los riesgos y oportunidades derivados del cambio climático que tienen potencial para generar cambios sustanciales en las operaciones, los ingresos o los gastos. Esta debe 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. (p. 9).**

Cuando la organización informante no tiene un sistema establecido “para calcular las implicaciones financieras o los costes o para hacer previsiones de ingresos... debe informar de sus planes y del plazo para desarrollar los sistemas necesarios.” (p. 9).

Recomendaciones, debería informar las siguientes variables adicionales sobre riesgos y oportunidades identificados: “una descripción del factor causante del riesgo o la oportunidad, como una ley concreta, o del factor causante físico, como la escasez de agua”; “el plazo en el que se espera que el riesgo o la oportunidad presenten implicaciones financieras sustanciales”; “los impactos directos e indirectos (si el impacto afecta directamente a la organización o afecta indirectamente a la organización a través de su cadena de valor)”; “los impactos potenciales en general” (incluidos el aumento o la disminución de “los costes del capital y de las operaciones”, de “la demanda de productos y servicios”, y de “la disponibilidad de capital y las oportunidades de inversión”); “la probabilidad (...del impacto en la organización)”; y “la magnitud del impacto (si se produce, hasta qué punto afecta económicamente a la organización)”. (p. 9).

Directrices, los riesgos y las oportunidades derivados del cambio climático pueden ser: “físicos” (como el *impacto de tormentas frecuentes e intensas, cambios en el nivel del mar, la temperatura ambiente y la disponibilidad de agua y los impactos en los trabajadores -los efectos en su salud, incluidas las afecciones o enfermedades relacionadas con el calor y la necesidad de reubicar las operaciones-*); “regulatorios” y otros (como la *disponibilidad de nuevas tecnologías, productos o servicios para el abordaje de los retos relacionados con el cambio climático y cambios en la conducta de los clientes*). Se entiende que los “métodos utilizados para gestionar el riesgo o la oportunidad pueden incluir” a: la “captura y almacenamiento de carbono”; el “cambio de combustible”; el “uso de energías renovables y con una huella de carbono menor”; la “mejora de la eficiencia energética”; la “reducción de la quema de gases, de la descarga de gases y de las emisiones fugitivas”; los “certificados de energías renovables”; y el “uso de compensaciones de carbono.” (p. 10).

GRI 202: Presencia en el Mercado: permite explicar la contribución de una organización al desarrollo económico de las zonas o de las comunidades locales en las que opera, puede incluirse “el enfoque de la organización con respecto a remuneración o contratación a nivel local.” (GSSB, GRI, 2016 e, p.4).

- *ODS 1, ODS 5, ODS 8 - Contenido 202-1 Ratio del salario de categoría inicial estándar por sexo frente al salario mínimo local, Requerimientos...*
 - 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 (excluidos los empleados) 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.**
- d. La definición utilizada para “las ubicaciones con operaciones significativas”. (p. 6).**

Recomendaciones, debería: “usar la descripción de las actividades de la organización que figura en el Contenido 102-2 del *GRI 102: Contenidos Generales*”; “si procede, convertir el salario de categoría inicial a las unidades utilizadas en el salario mínimo (p. ej., por hora o por mes)”; y “se debe informar del ratio del salario de categoría inicial por sexo en las ubicaciones con operaciones significativas y el salario mínimo”, en el caso de que una “proporción significativa de los trabajadores (excluidos los empleados) que llevan a cabo las actividades de la organización recibe su salario en función de las reglas sobre salarios mínimos”. (p. 6). *Directrices, Antecedentes*, es aplicable a las organizaciones en las cuales “una parte sustancial de los empleados y los trabajadores... que llevan a cabo las actividades de la organización reciben su salario de acuerdo con la legislación o regulación en materia de salarios mínimos o a una escala muy relacionada.” Se interpreta: “Fijar salarios superiores al salario mínimo puede contribuir al bienestar económico de los trabajadores... Los impactos de los niveles de salario son inmediatos y afectan directamente a las personas, las organizaciones, los países y las economías.” Es crucial la distribución de los salarios “para eliminar las desigualdades, tales como las diferencias de sueldo entre hombres y mujeres o entre nacionales e inmigrantes.” Los salarios de la categoría inicial “frente a los salarios mínimos locales también son indicativos de la competitividad de los salarios de una organización”, proporcionando “información relevante para evaluar el efecto de salarios en el mercado laboral local.” (p. 7).

GRI 203 Impactos Económicos Indirectos: al impacto económico se lo define “como un cambio en el potencial de producción de la economía que influye en el bienestar de una comunidad o un grupo de interés y en las previsiones de desarrollo a largo plazo.” Los “impactos económicos indirectos...son las consecuencias adicionales del impacto directo de las transacciones financieras y el flujo de capital [financiero] entre la organización y sus grupos de interés.” También se abordan “los impactos de las inversiones de la organización en

infraestructura y en servicios apoyados.” Se reconoce que los “impactos económicos indirectos pueden ser monetarios o no monetarios y son especialmente importantes de evaluar con respecto a las economías de las comunidades locales y regionales.” (GSSB, GRI, 2016 f, p. 4).

- *ODS 2, ODS 5, ODS7, ODS 9, ODS 11 - Contenido 203-1 Inversiones en infraestructuras y servicios apoyados, Requerimientos...*
 - a. **El grado de desarrollo de las inversiones significativas en infraestructuras y servicios apoyados.**
 - b. **Los impactos actuales o previstos en las comunidades y las economías locales, incluidos los impactos positivos y negativos cuando proceda.**
 - c. **Si estas inversiones y servicios son arreglos comerciales, en especie o pro bono.** (p. 6).

Se recomienda indicar tamaño, costo, duración y hasta qué punto se afectan las comunidades o economías locales. *Directrices, Antecedentes*, los “impactos de la inversión en infraestructura pueden sobrepasar el alcance de las propias operaciones de una organización y tener lugar en un plazo temporal más largo.” Pueden “incluir redes de transporte, servicios públicos, instalaciones sociales para la comunidad, centros sanitarios y de bienestar y centros deportivos.” Se aclara que junto “con las inversiones en sus propias operaciones, esta es una medida de la contribución de capital de la organización a la economía.” (p. 6).

- *ODS 1, ODS 2, ODS 3, ODS 8, ODS 10, ODS 17 - Contenido 203-2 Impactos económicos indirectos significativos, Requerimientos...*
 - a. **Ejemplos de impactos económicos indirectos significativos (positivos y negativos) identificados por la organización.**
 - 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.** (p. 7)

GRI 204 Prácticas de Adquisición: refiere “al apoyo de la organización a los proveedores locales o a los que son propiedad de mujeres o miembros de grupos vulnerables.” (GGSSB, GRI, 2016 g, p. 4). También, lo relativo “a cómo las prácticas de adquisición de una organización (como los tiempos de elaboración que da a los proveedores o los precios de compra que negocia) ocasionan o contribuyen a impactos negativos en la cadena de suministro.” (p. 4). *Directrices*, al notificar el enfoque de gestión sobre las prácticas de adquisición, la organización informante puede: “describir las medidas tomadas para identificar y ajustar las prácticas de adquisición de la organización que causan o contribuyen a impactos negativos en la cadena de suministro”, incluyendo: “cómo el diálogo

con los proveedores es utilizado para identificar las prácticas de adquisición que causan o contribuyen a impactos negativos en la cadena de suministro”; “las medidas tomadas para ajustar las políticas y los procedimientos de pago”; “describir las políticas y prácticas utilizadas para seleccionar proveedores locales, ya sea a nivel organizacional o en ubicaciones concretas”; “explicar la justificación y metodología empleada en la trazabilidad de la fuente, el origen o las condiciones de producción de las materias primas y los materiales de producción adquiridos, si procede”; “describir las políticas y las prácticas utilizadas para fomentar la inclusión económica al seleccionar proveedores.” (p. 6).

Las “prácticas de adquisición que causan o contribuyen a impactos negativos en la cadena de suministro pueden incluir”: “la estabilidad o duración de las relaciones con los proveedores”; “los plazos”; “las rutinas para hacer pedidos y pagos”; “los precios de compra”; “el cambio o la cancelación de pedidos.” Mientras que las “formas de inclusión económica pueden incluir”: “pequeños y medianos proveedores”; “proveedores cuyos propietarios son mujeres”; “proveedores cuyos propietarios o trabajadores provienen de grupos vulnerables, marginales o infrarrepresentados”. (p. 6).

- *ODS 12 - Contenido 204-1 Proporción de gasto en proveedores locales, Requerimientos...*
 - 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”.**
 - c. **La definición utilizada para “ubicaciones con operaciones significativas”.** (p. 7).

Recomendaciones, al recopilar la información especificada, se “debería calcular los porcentajes en función de las facturas o las reservas hechas durante el periodo objeto del informe, es decir, mediante contabilidad por causación.” (p. 7). *Directrices*, las “compras locales pueden hacerse con un presupuesto gestionado en la ubicación de la operación o en la sede de la organización.” *Antecedentes*: “Apoyando a los proveedores locales, las organizaciones pueden atraer indirectamente inversiones adicionales a la economía local.” También el “abastecimiento local puede ayudar a garantizar el suministro, fomentar una economía local estable y mantener las relaciones en la comunidad.” (p. 7).

GRI 205 Anticorrupción: Se entiende por corrupción a “las prácticas de soborno, los pagos por facilitación, el fraude, la extorsión, la colusión y el blanqueo de capitales.” Se “incluyen el ofrecimiento o recepción de regalos, préstamos, honorarios, recompensas u

otras ventajas para inducir a hacer algo deshonesto, ilegal o que represente un abuso de la confianza.” Puede “incluir prácticas como la malversación, el tráfico de influencias, el abuso de poder, el enriquecimiento ilícito, el encubrimiento y la obstrucción a la justicia.” Se reconoce que la corrupción guarda una relación estrecha “con los impactos negativos, como la pobreza en economías de transición, el daño al medio ambiente, el abuso de los derechos humanos, el abuso de la democracia, la asignación indebida de inversiones y la desautorización de la ley.” El “mercado, las normas internacionales y los grupos de interés exigen que las organizaciones demuestren su compromiso con la integridad, el gobierno y las prácticas empresariales responsables.” (GSSB, GRI, 2016 h, p. 4).

Para el contenido sobre el Enfoque de Gestión, *Recomendaciones*, debería presentarse la siguiente información: “procedimientos de evaluación de riesgos de la organización en materia de corrupción, incluidos los criterios utilizados para evaluar los riesgos, como la ubicación, la actividad y el sector”; “Cómo identifica y gestiona la organización los conflictos de intereses que pueden tener los empleados o las personas vinculadas con las actividades, los productos o los servicios de la organización”; “Cómo garantiza la organización que las donaciones benéficas y los patrocinios (financieros y en especie) que se hacen a otras organizaciones no se usen para enmascarar un soborno.” Pueden ser organizaciones sin ánimo de lucro, organizaciones religiosas, organizaciones privadas y eventos los receptores de las donaciones benéficas y patrocinios; “El grado de personalización de la comunicación y la formación sobre anticorrupción a los miembros del órgano de gobierno, a los empleados, a los socios de negocio” así como “a otras personas identificadas como personas de alto riesgo para casos de corrupción”; “La fase en la que se facilita la formación sobre anticorrupción a los miembros del órgano de gobierno”, también “a los empleados, a los socios de negocio y otras personas identificadas como personas de alto riesgo para casos de corrupción” (como “cuando se incorporan nuevos empleados a la organización o... se establecen relaciones con nuevos socios de negocio) y la frecuencia de la formación (p. ej., anual o bianual)”; “Si la organización participa en alguna acción colectiva para combatir la corrupción” (se incluyen “la estrategia relativa a las actividades de acción colectiva”; “una lista de las iniciativas de acción colectiva en las que participa la organización”; “una descripción de los compromisos principales de estas iniciativas.”) (p. 6).

- *ODS 16 - Contenido 205-3 Casos de corrupción confirmados y medidas tomadas, Requerimientos...*

- 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.
- 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. (p. 9).

Directrices, los “grupos de interés están interesados tanto en la aparición de incidentes como en la respuesta de una organización ante dichos incidentes”, los “casos jurídicos públicos relacionados con la corrupción pueden ser casos cerrados, enjuiciamientos o investigaciones públicas en curso.” (p. 9).

GRI 206 Competencia Desleal: se incluyen las prácticas monopólicas y contra la libre competencia. Se interpreta por competencia desleal “a las acciones de una organización o sus empleados que puedan dar lugar a la colusión con posibles competidores, con el propósito de limitar los efectos de la competencia en el mercado”. Por ejemplo: “la fijación de precios, la coordinación de ofertas, la creación de restricciones de mercado o de producción, la imposición de cuotas geográficas o la asignación de clientes, proveedores, áreas geográficas o líneas de producto.” Se entiende por prácticas monopólicas y contra la libre competencia a “las acciones de una organización que pueden dar lugar a la colusión, a fin de erigir obstáculos a la entrada al sector, o a que se impida de cualquier otro modo la competencia”, puede “incluir las prácticas comerciales desleales, el abuso de la posición en el mercado, los cárteles, las fusiones anticompetitivas y la fijación de precios.” (GSSB, GRI, 2016 i, p. 4).

- *ODS 16 - Contenido 206-1 Acciones jurídicas relacionadas con la competencia desleal, las prácticas monopólicas y contra la libre competencia, Requerimientos...*
 - 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. (p. 6).

Directrices, Antecedentes, la “información guarda relación 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.” Se entiende que la “competencia desleal y las prácticas monopólicas y contra la libre competencia pueden afectar a la elección de los consumidores, a los precios y a otros factores esenciales para la eficiencia de los mercados.” Como se supone que la competencia entre empresas fomenta la eficiencia económica y el crecimiento sostenible con “las legislaciones de numerosos países, se pretende controlar o evitar los monopolios”. También que: “Las acciones jurídicas son indicativas de situaciones por las que las acciones del mercado o el estado de una organización han alcanzado un punto suficiente como para preocupar a un tercero.” Las decisiones jurídicas que se derivan “de tales situaciones pueden implicar un riesgo de interrupción significativa de las actividades de la organización en el mercado, además de acciones punitivas.” (p. 6).

V.3 Temas Ambientales

La dimensión ambiental de la sostenibilidad, en el contexto de los Estándares GRI, “guarda relación con los impactos de las organizaciones en los sistemas naturales vivos e inertes, incluidos la tierra, el aire, el agua y los ecosistemas.” (GSSB, GRI, 2016 j, p.4). Los ocho Estándares temáticos ambientales (Serie 300), son: *GRI 301: Materiales*; *GRI 302: Energía*; *GRI 303: Agua*; *GRI 304: Biodiversidad*; *GRI 305: Emisiones*; *GRI 306: Efluentes y Residuos*; *GRI 307: Cumplimiento Ambiental*; y *GRI 308: Evaluación Ambiental de Proveedores*. Incluyen, en su conjunto, treinta contenidos. En este estudio se seleccionan siete Estándares ambientales vinculados a los ODS y once de sus contenidos.

GRI 301 Materiales: “Los insumos utilizados para fabricar y envasar los productos y servicios de las organizaciones pueden ser materiales no renovables, como minerales, metales, petróleo, gas o carbón, o materiales renovables, como madera o agua” y “los materiales renovables como los no renovables pueden estar compuestos por insumos reciclados o vírgenes.” El tipo y la cantidad de materiales que se utilizan por la organización “puede indicar su dependencia de los recursos naturales y los impactos que genera en su disponibilidad.” Puede “reflejarse en el enfoque que utiliza en el reciclaje, recuperación y reutilización de materiales, productos y envases” su contribución a la conservación de recursos. (p. 4).

- *ODS8 - ODS 12 - Contenido 301-1 Materiales utilizados por peso o volumen, Requerimientos...*

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;**
- ii. materiales renovables utilizados. (p. 6).**

Se recomienda: incluir: “materias primas, es decir, los recursos naturales utilizados para transformarlos en productos o servicios, como metales, minerales o madera”; “materiales necesarios para el proceso de fabricación, pero que no forman parte del producto final, como los lubricantes para la maquinaria de producción”; “artículos o piezas semifabricados, incluidos todos los tipos de materiales y componentes que no sean materias primas y que formen parte del producto final”; y “materiales de envasado, incluidos el papel, el cartón y los plásticos”. Indicar: “para cada tipo de material, si se ha comprado a proveedores externos o... internamente (mediante actividades de extracción y producción internas)”; “si los datos son estimados u obtenidos mediante mediciones directas”; y los métodos utilizados, cuando se requieren estimaciones. *Directrices:* “Los datos de uso de los que se informe deben reflejar el material en su estado original y sin manipular los datos de ningún modo, como ocurre cuando se informa del ‘peso seco’.” (p. 6).

- **ODS 8 - ODS 12 - Contenido 301-2 Insumos reciclados utilizados, *Requerimientos...***

a. El porcentaje de insumos reciclados utilizados para fabricar los principales productos y servicios de la organización. (p. 7).

Se **debe:** “usar el peso o volumen total de los materiales utilizados, como se indica en el Contenido 301-1”; “calcular el porcentaje de insumos reciclados utilizados a través de la siguiente fórmula:

$$\text{Porcentaje de insumos reciclados utilizados} = \frac{\text{Total de insumos reciclados utilizados}}{\text{Total de insumos utilizados}} \times 100$$

Se recomienda notificar los métodos utilizados, si se requieren estimaciones. *Directrices,* pueden transformarse las mediciones en unidades estandarizadas cuando “las mediciones del peso o volumen del material se expresan en unidades diferentes.” (p. 7).

GRI 302 Energía: puede ser autogenerada o comprarse a fuentes externas, pudiendo “proceder de fuentes renovables (como viento, agua o sol) o de fuentes no renovables (como carbón, petróleo o gas natural).” (GSSB, GRI, 2016 k, p.4). Las “organizaciones pueden consumir energía mediante el uso de combustible, electricidad, calefacción, enfriamiento o vapor”. Es fundamental para combatir el cambio climático y reducir la huella ambiental total de la organización usar la energía de forma más eficiente, optando por fuentes de energía

renovables. “El consumo energético puede tener lugar a través de actividades corriente arriba y corriente abajo relacionadas con las operaciones de la organización”, se puede incluir “el uso que hagan los consumidores de los productos que vendan las organizaciones y el tratamiento de fin de vida útil que se dé a estos productos.” (p. 4).

- *ODS7, ODS8, ODS 12, ODS 13 - Contenido 302-1 Consumo energético dentro de la organización, Requerimientos...*
 - 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. (p. 6).

Se **debe**, al recopilar la información especificada:

- 2.1.1 evitar contar por duplicado el consumo de combustible al preparar información sobre el consumo de energía autogenerada. Si la organización genera electricidad a partir de una fuente de combustible no renovable o renovable y consume la electricidad generada, solo debe indicar el consumo de combustible utilizado;
- 2.1.2 indicar el consumo de combustible procedente de fuentes no renovables y renovables por separado;
- 2.1.3 indicar únicamente la energía consumida por entidades que son propiedad o son controladas por la organización o están bajo su control;
- 2.1.4 calcular el consumo total de energía dentro de la organización, en julios o múltiplos y utilizando la siguiente fórmula:

Consumo energético total dentro de la organización = Combustible no renovable consumido + Combustible renovable consumido + Electricidad, calefacción, refrigeración y vapor comprados para consumir + Electricidad, calefacción, refrigeración y vapor autogenerados y

que no se consuman (consulte la cláusula 2.1.1) - Electricidad, calefacción, refrigeración y vapor vendidos. (pp. 6, 7).

Se recomienda utilizar: “los factores de conversión de forma coherente en los datos facilitados”; “los factores de conversión locales para transformar el combustible en julios o múltiplos cuando sea posible”; y “los factores de conversión genéricos cuando no se disponga de factores de conversión locales”; “si está sujeta a distintos Estándares y metodologías, describir el enfoque de selección utilizado”; “seleccionar una cobertura del tema coherente con el consumo energético. Si es posible, la Cobertura debería ser coherente con la utilizada en 305-1 y 305-2”; cuando resulta útil “a la transparencia y comparabilidad en el tiempo, aportar un desglose de datos de consumo energético por: ...unidad o instalación de negocio”; “país”; “tipo de fuente”; y “tipo de actividad.” (p. 7).

GRI 303 Agua: es esencial el acceso al agua potable para el bienestar y la vida humana, es un derecho humano según la Organización de Naciones Unidas. Las organizaciones pueden generar impacto en los recursos hídricos por la extracción y el consumo de agua. “Las extracciones de un sistema hídrico pueden afectar al medio ambiente al disminuir la capa freática, reducir el volumen de agua disponible o modificar de cualquier otro modo la capacidad de los ecosistemas para desempeñar sus funciones.” Tales cambios “generan impactos mayores en la calidad de vida de la zona, incluidas las consecuencias económicas y sociales, así como consecuencias para las comunidades locales o los pueblos indígenas para quienes la fuente de agua es importante.” (GSSB, GRI, 2016 I, p. 4).

- **ODS 6 - Contenido 303-1 Extracción de agua por fuente, Requerimientos...**
 - 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.**
 - b. **Los Estándares, las metodologías y las suposiciones utilizados.** (p. 6).

Recomendaciones, se debería: “incluir la captación de agua de refrigeración”; “indicar si los cálculos se han estimado, modelado u obtenido mediante mediciones directas”; y “si se han utilizado estimaciones o modelos, indicar los métodos de estimación o modelaje empleados.” *Directrices*, el contenido puede abarcar el agua directamente extraída “o a través de intermediarios, como los servicios de agua.” *Antecedentes*, contribuye a entender

la magnitud global de los impactos y los riesgos potenciales relacionados con el uso del agua que hacen las organizaciones. “El volumen total extraído es indicativo de la importancia y del tamaño relativo de una organización como usuaria de agua y aporta un valor de línea base para otros cálculos relacionados con la eficiencia y el uso.” (p. 6).

- *ODS 6, ODS 8, ODS 12 - Contenido 303-3 Agua reciclada y reutilizada, Requerimientos...*

- 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.
- c. Los Estándares, las metodologías y las suposiciones utilizados. (p. 8).

Se “debe incluir las aguas grises, por ejemplo, el agua de lluvia recogida y el agua residual generada por procesos domésticos, como lavar platos, lavar ropa o bañarse.” *Recomendaciones*, 1. “indicar si no existen contadores de agua o flujómetros y por ello si la organización está obligada a hacer una estimación mediante un modelo”; y 2. “calcular el volumen de agua reciclada/reutilizada sobre la base del volumen de la demanda de agua satisfecha por agua reciclada/reutilizada, en lugar de extraer más agua.” (p. 8).

Directrices, el contenido mide el agua tratada y no tratada antes de su reutilización. *Directrices* para 2, si p. e.: “un ciclo de producción que requiere 20 m³ de agua por ciclo” y la “organización extrae 20 m³ de agua para un ciclo de proceso de producción y lo reutiliza durante otros tres ciclos, el volumen total de agua reciclada y reutilizada para este proceso es de 60 m³.” *Antecedentes*, la “tasa de reutilización y reciclaje del agua es una medida de la eficiencia y demuestra el éxito de una organización a la hora de reducir los vertidos y las extracciones totales de agua.” Puede reducir los costes derivados del consumo, el tratamiento y la eliminación del agua el “aumento de la reutilización y el reciclaje”. Contribuye con los objetivos locales, nacionales o regionales de gestión de los suministros de agua: reducir el consumo de agua en el tiempo y mediante la reutilización y el reciclaje. (p. 8).

GRI 304 Biodiversidad: “Proteger la diversidad biológica es fundamental para garantizar la supervivencia de las especies de plantas y animales, la diversidad genética y los ecosistemas naturales.” (GSSB, GRI, 2016 m, p. 4). Los ecosistemas naturales proporcionan agua y aire limpios, contribuyendo a la seguridad alimentaria y la salud humana. La biodiversidad es esencial para lograr reducir la pobreza, contribuye directamente a los medios de subsistencias locales y al desarrollo sostenible. *Directrices* referidas al enfoque de

gestión de la biodiversidad, “la organización informante también puede describir la estrategia de implementación de su política de gestión de la biodiversidad.” Una estrategia de biodiversidad puede contener numerosos elementos que se relacionan “con la prevención, la gestión y la reparación del daño sufrido por los hábitats naturales” por las actividades de la organización. Se destaca “la integración de las consideraciones sobre la biodiversidad en las herramientas analíticas, como las evaluaciones del impacto ambiental de las operaciones.” (p. 6).

- *ODS 6, ODS 14, ODS 15 - Contenido 304-1 Centros de operaciones en propiedad, arrendados o gestionados ubicados dentro de o junto a áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas, **Requerimientos...***
 - a. **Para cada centro de operaciones en propiedad, arrendados o gestionados ubicados dentro de o junto a áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas, debe presentar la siguiente información:**
 - i. **ubicación geográfica;**
 - ii. **tierras subsuperficiales y subterráneas que puedan ser propiedad, estar arrendadas o ser gestionadas por la organización;**
 - iii. **posición con respecto al área protegida (dentro del área, junto al área o con parcelas en el área protegida) o zona de gran valor para la biodiversidad fuera del área protegida;**
 - iv. **tipo de operación (oficina, fabricación, producción o extracción);**
 - v. **tamaño del centro de operaciones en km² (u otra unidad, si corresponde);**
 - vi. **valor de la biodiversidad, caracterizado por los atributos del área protegida o de la zona de gran valor para la biodiversidad fuera del área protegida (ecosistemas terrestres, marinos o de agua dulce);**
 - vii. **valor de la biodiversidad, caracterizado por aparecer en listas de carácter protegido (como las categorías de gestión de áreas protegidas de la UICN, la Convención de Ramsar y las legislaciones nacionales).** (p. 7).

Se recomienda “incluir información sobre los lugares para los que se hayan anunciado formalmente futuras operaciones.” *Directrices, Antecedentes:* “Monitorear las actividades que tienen lugar tanto en áreas protegidas como en zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de las áreas protegidas permite a la organización reducir los riesgos de los impactos” y “gestionar los impactos en la biodiversidad o evitar una mala gestión.” (p. 7).

- *ODS 6, ODS 14, ODS 15 - Contenido 304-3 Hábitats protegidos o restaurados, **Requerimientos...***

- a. El tamaño y la ubicación de las áreas protegidas o restauradas de los hábitats y si el éxito de la medida de restauración estuvo o está aprobado por profesionales externos independientes.
- b. Si se han creado asociaciones con terceras partes para proteger o restaurar áreas de hábitats distintos de los que ha supervisado la organización y en los que ha aplicado medidas de restauración o protección.
- c. El estado de cada área en función de su condición al final del periodo objeto del informe.
- d. Los Estándares, las metodologías y los supuestos utilizados. (p. 9).

Recomendaciones, “alinearse la información presentada en esta información con los requerimientos regulatorios o de licencia relativos a la protección o la restauración de los hábitats, si procede.” *Directrices*, el “contenido aborda el alcance de las actividades de prevención y reparación de las organizaciones con respecto a sus impactos en la biodiversidad.” Referencia a zonas en donde ha finalizado la reparación o están protegidas de forma activa. Pueden incluirse zonas en donde sigue habiendo operaciones, si se adecuan a las definiciones de “área restaurada” o “área protegida durante las operaciones”. (p. 9).

GRI 305 Emisiones: se abordan cuestiones sobre las emisiones al aire, “que se definen como la liberación de sustancias a la atmósfera.” Se destacan “los gases de efecto invernadero (GEI), las sustancias que agotan la capa de ozono (SAO), los óxidos de nitrógeno (NO_x) y los óxidos de azufre (SO_x) entre otras emisiones significativas”... (GSSB, GRI, 2016 n, p. 4). Es un factor parcialmente responsable del cambio climático las emisiones de GEI, “y se rigen por la ‘Convención Marco sobre el Cambio Climático’ de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y por el ‘Protocolo de Kioto’”. En este estándar se abordan los siguientes GEI: “Dióxido de carbono (CO₂)”, “Metano (CH₄)”, “Óxido nitroso (N₂O)”, “Hidrofluorocarburos (HFCs)”, “Perfluorocarburos (PFCs)”, “Hexafluoruro de azufre (SF₆)” y “Trifluoruro de nitrógeno (NF₃)”. (p. 4). Se expresa que el metano, como otros GEI, contamina la atmósfera y genera “impactos adversos significativos en los ecosistemas, la calidad del aire, la agricultura y la salud de los seres humanos y de los animales.” Se “han puesto en marcha distintas regulaciones y sistemas de incentivos, como el comercio de emisiones”, que consideran “pretenden controlar el volumen de emisiones de GEI y recompensar la reducción.” (p. 4).

Los requerimiento de notificación de emisiones de GEI de este Estándar están basados en los requerimiento del “Estándar Corporativo de Contabilidad y Reporte de la Cadena de Valor (Alcance 3) del Protocolo de GEI” (“Estándar Corporativo de la Cadena de Valor del Protocolo de GEI”) y del “Estándar Corporativo de Contabilidad y Reporte del

Protocolo de GEI (‘Estándar Corporativo del Protocolo de GEI’). Ambos “Estándares forman parte del Protocolo de GEI elaborado por el Instituto de Recursos Mundiales (WRI) y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD).” Dicho Protocolo de GEI contiene una clasificación de emisiones de GEI por “alcances” (alcance 1, alcance 2 y alcance 3). El Estándar o norma sobre emisiones de GEI de la Organización Internacional de Normalización (ISO), “ISO 14064”, brinda dicha clasificación por alcances: “Emisiones directas de GEI: alcance 1”, “Emisiones indirectas de GEI al generar energía: alcance 2” y “Otras emisiones indirectas de GEI: alcance 3”. El presente Estándar tiene dicha clasificación.

Sobre *Sustancias que agotan la capa de ozono (SAO)*, el “agotamiento de la capa de ozono observado y previsto debido a las SAO es una cuestión realmente inquietante.” La regulación de la emisión de las SAO a nivel internacional se encuentran en el “Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono” (‘Protocolo de Montreal’) del Programa de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente (PNUMA)”. Sobre *Óxidos de nitrógeno (NO_x), óxidos de azufre (SO_x) y otras emisiones significativas al aire*, se expresa que “contaminantes como el NO_x y el SO_x generan efectos adversos en el clima, los ecosistemas, la calidad del aire, los hábitats, la agricultura y la salud de los seres humanos y de los animales.” Reducir las emisiones de contaminantes regulados implica mejorar “las condiciones sanitarias de los trabajadores y las comunidades locales y puede mejorar las relaciones con los grupos de interés afectados.” En las regiones donde hay límites máximos de emisiones, “el volumen de las emisiones también tiene implicaciones económicas directas.” Son otras emisiones significativas al aire “las partículas o contaminantes orgánicos persistentes y otras emisiones al aire, que se regulan por convenciones internacionales y leyes o normativas nacionales, incluidas las que figuran en la lista de permisos ambientales de las organizaciones.” (p. 4).

Se adiciona para los contenidos del enfoque de gestión que la organización informante, al notificar sus objetivos en cuanto a emisiones de GEI, “**debe explicar si se han utilizado compensaciones para cumplir dichas metas, incluidos el tipo, la cantidad, los criterios o el programa del que forman parte las compensaciones.**” (p. 5). *Directrices*, al notificar el enfoque de gestión sobre emisiones, puede: “explicar si está sujeta a regulaciones o políticas en materia de emisiones a nivel nacional, regional o industrial y aportar ejemplos de dichas regulaciones y políticas”; y “revelar los gastos relativos al

tratamiento de las emisiones (como gastos en filtros y agentes) y a la compra y el uso de certificados de emisiones.” (p. 6).

- *ODS 3, ODS 12, ODS 13, ODS 14, ODS 15 - Contenido 305-1 Emisiones directas de GEI (alcance 1), Requerimientos...*
 - a. El valor bruto de emisiones directas de GEI (alcance 1) en toneladas métricas de CO₂ equivalente.
 - b. Los gases incluidos en el cálculo: CO₂, CH₄, N₂O, HFC, PFC, SF₆, NF₃ o todos.
 - c. Las emisiones biogénicas de CO₂ en toneladas métricas de CO₂ equivalente.
 - d. El año base para el cálculo, si procede, e incluir:
 - i. la justificación de la selección;
 - ii. las emisiones en el año base;
 - iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base.
 - e. La fuente de los factores de emisión y las tasas del potencial de calentamiento global (PCG) utilizadas o una referencia a la fuente del PCG.
 - f. El enfoque de consolidación para las emisiones: participación accionaria, control financiero o control operacional.
 - g. Los Estándares, las metodologías, las suposiciones y/o las herramientas de cálculo utilizados. (p. 7).

Se debe: “excluir el comercio de derechos de emisiones de GEI del cálculo del valor bruto de las emisiones directas de GEI (alcance 1)”; e “informar de las emisiones biogénicas de CO₂ derivadas de la combustión o biodegradación de la biomasa con independencia del valor bruto de las emisiones directas brutas de GEI (alcance 1).” También, excluir “las emisiones biogénicas de otros tipos de GEI (como CH₄ y N₂O) y las emisiones biogénicas de CO₂ que se produzcan en el ciclo de vida de la biomasa” cuando “no procedan de la combustión o biodegradación (como las emisiones de GEI derivadas del procesamiento o transporte de la biomasa).” (p. 7). Se recomienda, “aplicar los factores de emisión y las tasas del PCG de forma coherente para los datos facilitados”; “usar las tasas del PCG de los informes de evaluación del IPCC sobre la base de un periodo de 100 años”; “seleccionar un enfoque uniforme para consolidar las emisiones directas de GEI (alcance 1) y las emisiones indirectas de GEI al generar energía (alcance 2)”, y “uno de los métodos que figuran en el ‘Estándar Corporativo del Protocolo de GEI’ (participación accionaria, control financiero o control operacional)”; “si está sujeta a distintos Estándares y metodologías, describir el enfoque de selección”; y “si resulta útil de cara a la transparencia y la comparabilidad en el tiempo, proporcionar un desglose de las emisiones directas de GEI

(alcance 1) por: ... instalación o unidad de negocio”; “país”; “tipo de fuente (combustión fija, proceso, fugitiva)”; y “tipo de actividad.” (pp. 7, 8).

Directrices, las emisiones directas de GEI (alcance 1) no se limitan a las emisiones de CO₂ (derivadas del consumo de combustible, como figuran en el Contenido 302-1) y “pueden proceder de las siguientes fuentes, en propiedad o bajo el control de la organización:” generación “de electricidad, calentamiento, refrigeración y vapor” (“estas emisiones son el resultado de la combustión de combustibles en fuentes fijas, como calderas, hornos, y turbinas, y de otros procesos de combustión, como la quema”); “Procesamiento físico o químico”; “Transporte de materiales, productos, residuos, trabajadores y pasajeros”, “resultado de la combustión de combustibles de fuentes de combustión móviles propiedad u objeto de supervisión de la organización” (“camiones, trenes, barcos, aviones, autobuses o automóviles”); “Emisiones fugitivas” (“resultado de liberaciones intencionadas o no intencionadas de GEI”, como ser fugas que proceden “de uniones, sellos, envases y juntas”), “emisiones de metano” -como en las minas de carbón- “y ventilación”, “emisiones de HFC de equipos de refrigeración y aire acondicionado”, “y fugas de metano” -por el transporte de gases-. Las metodologías para calcular las emisiones directas de GEI (alcance 1) pueden incluir: “la medición directa de la fuente de energía consumida (carbón o gas) o las pérdidas (reabastecimientos) de los sistemas de refrigeración y la transformación en GEI (CO₂ equivalente)”; “cálculos de balance de masas”; “cálculos basados en los datos específicos de la instalación, como los análisis de composición de combustible”; “cálculos basados en criterios publicados, como factores de emisión y tasas de PCG”; “mediciones directas de las emisiones de GEI, como los analizadores en línea continuos”; y “estimaciones.” (p. 8).

Si se utilizan estimaciones debido a la ausencia de cifras predeterminadas, la organización informante puede indicar la base y las suposiciones sobre las que se hayan hecho las estimaciones de las cifras.

Para volver a calcular las emisiones de años anteriores, la organización puede seguir el enfoque del “Estándar Corporativo del Protocolo de GEI”.

Los factores de emisión seleccionados pueden proceder de requerimientos obligatorios para la elaboración de informes, marcos voluntarios para la elaboración de informes o iniciativas sectoriales.

Las estimaciones de las tasas de PCG se modifican con el tiempo, a medida que la investigación científica evoluciona. Las tasas de PCG del *Segundo informe de evaluación* del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) se usan como base para las negociaciones internacionales en virtud del Protocolo de Kioto. Dichas tasas pueden utilizarse

para indicar las emisiones de GEI, siempre que no discrepen de los requerimientos nacionales o regionales para la elaboración de informes. La organización también puede usar las tasas de PCG del informe de evaluación del IPCC más reciente.

La organización puede combinar el Contenido 305-1 con el Contenido 305-2 (Emisiones indirectas de GEI al generar energía, alcance 2) y el 305-3 (Otras emisiones indirectas de GEI, alcance 3) para notificar las emisiones totales de GEI. (p. 8).

GRI 306 Efluentes y Residuos: se incluyen “los vertidos de agua; la generación, el tratamiento y la eliminación de residuos; y los derrames de productos químicos, aceites, combustibles y otras sustancias.” Los impactos de los vertidos de agua varían según la cantidad, calidad y destino del vertido. “Los vertidos de efluentes no gestionados con una elevada carga de nutrientes o productos químicos (principalmente nitrógeno, fósforo o potasio) pueden afectar a los hábitats acuáticos, a la calidad del suministro de agua disponible” y “la relación de las organizaciones con las comunidades y otros usuarios del agua.” Pueden provocar daños en la salud humana y el medio ambiente la generación, el tratamiento y la eliminación de residuos (“incluido el transporte de forma indebida”). “Esto es especialmente preocupante si los residuos se transportan a países que carezcan de infraestructuras y reglamentos para su gestión”, los “derrames de sustancias químicas, aceites y combustibles, entre otras sustancias, pueden afectar a la tierra, al agua, al aire, a la biodiversidad y a la salud humana.” (GSSB, GRI, 2016 ñ, p. 4). *Directrices*, al “notificar el enfoque de gestión de los efluentes y residuos... también puede indicar los gastos relativos a: ...el tratamiento y la eliminación de residuos” y “la limpieza, incluidos los costes de reparación de derrames”, indicado en el Contenido 306-3. (p. 5).

- *ODS 3, ODS 6, ODS 12, ODS 14 - Contenido 306-1 Vertido de aguas en función de su calidad y destino, Requerimientos...*

a. El volumen total de vertidos de agua programados y no programados por:

- i. destino;**
- ii. calidad del agua, incluido el método de tratamiento;**
- iii. si el agua fue reutilizada por otra organización.**

b. Los Estándares, las metodologías y las suposiciones utilizados. (p. 6).

Se **debe:** “excluir el agua de lluvia recogida y las aguas residuales domésticas del volumen de vertidos de agua programados y no programados”; y “si no dispone de un medidor para medir los vertidos de agua, calcular el volumen de vertidos de agua programados y no programados restando el volumen consumido aproximado al volumen extraído, según se indica en el Contenido 303-1 de *GRI 303: Agua.*” (p. 6). Se recomienda:

“si vierte efluentes o agua de procesos, informar de la calidad del agua e indicar los volúmenes totales del efluente de acuerdo con los parámetros habituales para efluentes”, como ser “la demanda bioquímica de oxígeno (DBO) o el total de sólidos en suspensión (TSS)” y “seleccionar parámetros que sean coherentes con los que se emplean en el sector de la organización.” *Directrices*, “En el contexto de este Estándar, el término `vertido de agua’ abarca los efluentes de agua vertidos a lo largo del periodo objeto del informe.” Dichos “efluentes pueden verse en aguas sub-superficiales, aguas superficiales, alcantarillas que desembocan en ríos, océanos, lagos, humedales, instalaciones de tratamiento y aguas subterráneas”, sea “mediante un punto de vertido definido (vertido de fuente puntual)”, “sobre la tierra, de forma dispersa o no definida (vertido de fuente no puntual)” y “a modo de aguas residuales, extraídas de la organización mediante un camión.” (p. 6). No se considera vertido de agua el vertido de agua de lluvia y de aguas residuales domésticas. *Directrices* para seleccionar calidad: “La selección concreta de los parámetros de calidad del agua puede variar en función de los productos, servicios y operaciones de la organización”, pudiendo variar los parámetros de calidad del agua en los reglamentos nacionales o regionales. (p. 6).

- *ODS 3, ODS 6, ODS 12, ODS 14 - Contenido 306-2 Residuos por tipo y método de eliminación, Requerimientos*
 - a. **El peso total de los residuos peligrosos, desglosado de acuerdo con los siguientes métodos de eliminación cuando proceda:**
 - i. Reutilización
 - ii. Reciclaje
 - iii. Compostaje
 - iv. Recuperación, incluida la recuperación energética
 - v. Incineración (quema de masa)
 - vi. Inyección en pozos profundos
 - vii. Vertedero
 - viii. Almacenamiento en el sitio
 - ix. Otros (que debe especificar la organización)
 - b. **El peso total de los residuos no peligrosos, desglosado de acuerdo con los siguientes métodos de eliminación cuando proceda:**
 - i. Reutilización
 - ii. Reciclaje
 - iii. Compostaje
 - iv. Recuperación, incluida la recuperación energética

- v. Incineración (quema de masa)
 - vi. Inyección en pozos profundos
 - vii. Vertedero
 - viii. Almacenamiento en el sitio
 - ix. Otros (que debe especificar la organización)
- c. Cómo se ha decidido el método de eliminación de los residuos:
- i. Eliminación directa por parte de la organización o confirmación directa de cualquier otro modo
 - ii. Información proporcionada por el contratista de eliminación de residuos
 - iii. Valores predeterminados por la organización del contratista de eliminación de residuos (p. 7).

Se debe: “identificar los residuos peligrosos definidos en la legislación nacional en el momento de la generación”; “excluir el agua residual no peligrosa del cálculo de los residuos no peligrosos”; y “si no se dispone de datos sobre el peso, calcular el peso utilizando la información disponible sobre la densidad y el volumen de los residuos recogidos, los balances de masas o información similar.” (p. 7). *Directrices, Antecedentes*, la información sobre “los métodos de eliminación de residuos revelan hasta qué punto las organizaciones gestionan el equilibrio entre las opciones de eliminación y los impactos ambientales poco equitativos.” (p. e.: “el uso de vertederos y el reciclaje dan lugar a tipos muy distintos de impactos ambientales y efectos residuales”). La mayor parte de las estrategias de reducción de residuos priorizan la reutilización, reciclaje y recuperación. (p. 8).

GRI 307 Cumplimiento ambiental: abarca el cumplimiento de legislaciones y normativas en materia de medio ambiente de una organización, “incluye el cumplimiento de declaraciones, convenciones y tratados internacionales, además de normativas nacionales, regionales y locales.” Puede aportar información sobre el cumplimiento de la legislación y la normativa aplicables, así como de otros instrumentos relacionados con la protección medioambiental. También se encuentran contenidos en: GRI 419: *Cumplimiento socioeconómico*. Si se “ha identificado ambos temas como materiales, pueden combinarse los contenidos de GRI 307 con los de GRI 419”, cuando “la organización usa el mismo enfoque para gestionar ambos temas, puede dar una explicación combinada del enfoque de gestión.” (GSSB, GRI, 2016 o, p. 4). *Directrices* para el enfoque de gestión, “puede indicar los gastos en seguros de responsabilidad medioambiental.” (p. 5).

- *ODS 16 - Contenido 307-1 Incumplimiento de la legislación y normativa ambiental, Requerimientos...*

- a. **Las multas y las sanciones no monetarias significativas por el incumplimiento de las leyes o normativas en materia de medio ambiente e indicar:**
 - i. el valor monetario total de las multas significativas;
 - ii. el número total de sanciones no monetarias;
 - iii. los casos sometidos a mecanismos de resolución de litigios.
- b. **Si la organización no ha identificado incumplimientos de las leyes o normativas en materia de medio ambiente, basta con señalar este hecho en una declaración breve.** (p. 6).

Se recomienda “incluir las sanciones administrativas y judiciales relativas al incumplimiento de las leyes o normativas en materia de medio ambiente, “las declaraciones, las convenciones y los tratados internacionales”; “las regulaciones nacionales, regionales y locales”; “los acuerdos voluntarios en materia de medio ambiente que se establezcan con las autoridades reguladoras, que se consideren vinculantes y que se desarrollen a modo de normativa nueva”; “los casos interpuestos contra la organización mediante mecanismos internacionales de resolución de litigios o mecanismos nacionales de resolución de litigios supervisados por las autoridades gubernamentales”; y “los casos de incumplimiento relacionados con derrames, como se indica en *GRI 306: Efluentes y residuos.*” (p. 6). *Directrices*, en algunas jurisdicciones pueden denominarse “pactos” los acuerdos voluntarios en materia de medio ambiente que se establecen con autoridades reguladoras. *Antecedentes*, la “falta de cumplimiento de una organización puede indicar una capacidad de la gestión limitada para garantizar que las operaciones se ajusten a determinados parámetros de desempeño”, pudiendo dar lugar a obligaciones de limpieza u otras responsabilidades ambientales costosas, la “solidez del historial de cumplimiento de una organización” también puede incidir en “su capacidad para ampliar operaciones u obtener permisos.” (p. 6).

V.4 Temas Sociales

La dimensión social de la sostenibilidad, en el contexto de los Estándares GRI, guarda relación con los impactos de una organización en los sistemas sociales en que opera. (GSSB, GRI, 2016 p, p. 4). Los diecinueve Estándares temáticos sociales son: *GRI 401: Empleo; GRI 402: Relaciones Trabajador-Empresa; GRI 403: Salud y Seguridad en el Trabajo; GRI 404: Formación y Enseñanza; GRI 405: Diversidad e Igualdad de Oportunidades; GRI 406: No Discriminación; GRI 407: Libertad de Asociación y Negociación Colectiva; GRI 408: Trabajo*

Infantil; GRI 409: Trabajo Forzoso u Obligatorio; GRI 410: Prácticas en Materia de Seguridad; GRI 411: Derechos de los Pueblos Indígenas; GRI 412: Evaluación de Derechos Humanos; GRI 413: Comunidades Locales; GRI 414: Evaluación Social de los Proveedores; GRI 415: Política Pública; GRI 416: Salud y Seguridad de los Clientes; GRI 417: Marketing y Etiquetado; GRI 418: Privacidad del Cliente; y GRI 419: Cumplimiento Socioeconómico. Incluyen treinta y cuatro contenidos. Se seleccionan de nueve Estándares sociales once contenidos de vinculados a los ODS.

GRI 401 Empleo: incluye “el enfoque de las organizaciones en torno a la creación de trabajos o empleos, es decir, el enfoque de una organización con respecto a la contratación, el reclutamiento, la retención y las prácticas relacionadas” y las condiciones laborales que proporciona, abarcando “el empleo y las condiciones laborales en la cadena de suministro de la organización.” (p. 4). Se interpreta como una “relación laboral” a “una relación legal entre un trabajador y una organización, que confiere derechos y obligaciones a ambas partes.” Tal “relación suele ser el medio para determinar si es aplicable la legislación en materia de empleo o trabajo o la legislación comercial.” Estos conceptos se encuentran en instrumentos clave de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de Naciones Unidas (ONU). Puede aportar información sobre los impactos de una organización sobre el empleo y cómo gestiona dichos impactos.

Para el contenido sobre el enfoque de gestión, al igual que en otros temas, se expresa que “es una explicación narrativa de cómo una organización gestiona un tema material, los impactos relacionados y las expectativas e intereses razonables de los grupos de interés.” (p. 5). *Recomendaciones* sobre el Enfoque de Gestión, describir “las políticas o prácticas relativas a las relaciones de acuerdo con las que se realice el trabajo para la organización”; y “las medidas tomadas para determinar y abordar”: “situaciones por las que el trabajo acometido en la cadena de suministro no tenga lugar de acuerdo con los marcos institucionales y jurídicos adecuados”; “situaciones por las que a las personas que trabajen para los proveedores no se les proporcione la protección social y laboral que tienen derecho a recibir de acuerdo con la legislación nacional en materia de empleo”; “situaciones por las que las condiciones laborales de la cadena de suministro no cumplan con los estándares laborales internacionales ni con la legislación nacional en materia de empleo”; “situaciones por las que el trabajo acometido en la cadena de suministro se remunere de forma

inadecuada”; “situaciones de relaciones laborales encubiertas por las que los trabajadores de la cadena de suministro se consideren autónomos sin serlo o por las que no exista un empleador reconocido jurídicamente”; “situaciones por las que el trabajo acometido en la cadena de suministro y que se lleve a cabo desde casa no esté sujeto a contratos reconocidos jurídicamente.” (p. 6).

Directrices para las Recomendaciones, las políticas o prácticas sobre las relaciones por las cuales se realiza el trabajo en una organización “pueden incluir las relaciones laborales reconocidas, el uso de empleados de otras organizaciones (como los trabajadores que proporcionan las agencias) y el hecho de que el trabajo se realice de forma temporal o a tiempo parcial.” En la descripción de las políticas y prácticas pueden incluirse las políticas y prácticas “respecto a la discriminación, la retribución, el ascenso, la privacidad, el desarrollo de los recursos humanos y las relaciones industriales.” Suele admitir una relación laboral reconocida con un empleador identificable y reconocido jurídicamente el “trabajo que tiene lugar en un marco institucional y jurídico adecuado”. Pueden incluir las condiciones de trabajo: “retribución, el tiempo de trabajo, los periodos de descanso, las vacaciones, las prácticas disciplinarias y de destitución, la protección de la maternidad, el entorno del lugar de trabajo y la salud y la seguridad en el trabajo”, también, “la calidad del alojamiento (cuando se proporcione) y cuestiones de bienestar, como el agua potable, los comedores y el acceso a servicios médicos.” (p. 6). El trabajo remunerado adecuadamente:

es aquel cuyo salario y retribución por una semana laboral estándar, excluidas las horas extra, cumple con los estándares mínimos legales y de la industria y es suficiente para satisfacer las necesidades básicas de los trabajadores y sus familias, así como para proporcionarles algunos ingresos discrecionales. (p. 6).

Las medidas para abordar situaciones por las que el trabajo se remunere de manera inadecuada podrían incluir: “el diálogo con los proveedores con respecto a la relación de los precios pagados a los proveedores y los salarios pagados a los trabajadores”, “los cambios en las prácticas de adquisición de las organizaciones”, “el respaldo de la negociación colectiva para la determinación de salarios”, “la determinación de hasta qué punto se hacen horas extra, si son obligatorias y si se retribuyen con una tarifa superior.” (p. 6).

- *ODS 5, ODS 8 - Contenido 401-1 Nuevas contrataciones de empleados y rotación de personal, Requerimientos...*
 - 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.**

- b. El número total y la tasa de rotación de personal durante el periodo objeto del informe, por grupo de edad, sexo y región. (p. 7).**

Se “**debe usar 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.**” Se recomienda “usar los datos del Contenido 102-7 del *GRI 102: Contenidos Generales* para identificar la cifra total de empleados.” (p. 7). *Directrices*, se pueden usar los siguientes grupos etarios: “menores de 30 años”, “entre 30 y 50 años” y “mayores de 50 años.” *Antecedentes*, la cantidad, la edad, el sexo y la región de las contrataciones nuevas “de empleados de una organización pueden indicar su estrategia y capacidad para atraer a empleados cualificados”, pudiendo “representar los esfuerzos que hace dicha organización para implementar prácticas de reclutamiento basadas en la edad y el sexo. También puede representar el uso óptimo de la mano de obra y del talento a su disposición en distintas regiones.” (p. 7). Puede indicar niveles de incertidumbre e insatisfacción entre los empleados poseer una tasa elevada de rotación de personal, y señalar un cambio fundamental en la estructura de las operaciones esenciales de una organización. “Un patrón desigual de rotación de personal por edad o sexo puede indicar incompatibilidad o posible desigualdad en el lugar de trabajo. La rotación de personal produce cambios en el capital humano e intelectual de la organización” pudiendo “generar un impacto en la productividad. La rotación de personal tiene implicaciones directas en los costes, vista la reducción de las nóminas y el aumento de gastos para contratar a empleados.” (p. 7).

- *ODS 8 - Contenido 401-2 Beneficios para los empleados a tiempo completo que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales, **Requerimientos...***

- a. Los beneficios habituales 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. Estos 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.**

- b. La definición utilizada para “instalaciones con operaciones significativas”. (p. 8).**

La organización **“debe excluir 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.”** (p. 8). *Directrices, Antecedentes*, los “datos de este contenido indican cuánto invierte aproximadamente una organización en recursos humanos y los beneficios mínimos que ofrece a sus empleados a tiempo completo”, entendiéndose como un factor clave para la retención de los empleados la calidad de los beneficios para los empleados a tiempo completo. (p. 8).

GRI 402 Relaciones trabajador-empresa: abarca “las prácticas de consulta de las organizaciones con los empleados y sus representantes, incluido el enfoque de comunicación de los cambios operacionales significativos.” (GSSB, 2016 q, p. 4). Se espera que dichas prácticas de consulta “sean congruentes con las normas y Estándares internacionales relevantes.” Se entiende que la “negociación colectiva puede desempeñar una función importante en las prácticas de consulta de una organización.” Se hace referencia con negociación colectiva “a las negociaciones que tienen lugar entre uno o varios empleadores u organizaciones de empleadores por una parte y una o más organizaciones de trabajadores (sindicatos) por otra parte”, para “determinar las condiciones laborales y los términos del empleo o para regular las relaciones entre los empleadores y los trabajadores”, definición fundamentada en el Convenio n.º 154 de la OIT, “Convenio sobre la negociación colectiva”, 1981. Los contenidos del Estándar pueden aportar información sobre los impactos de una organización sobre la relación trabajador-empresa y cómo los gestiona. La información referida a negociación colectiva es abordada en el GRI 407: Libertad de asociación y negociación colectiva. También, según el Contenido 102-41 “la organización está obligada a informar del porcentaje del total de empleados cubiertos por acuerdos de negociación colectiva.” (p. 4).

- **ODS 8 - Contenido 402-1 Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales, Requerimientos...**

- 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. 6).**

Directrices, los “plazos de aviso mínimos pueden encontrarse en las políticas corporativas y en los contratos laborales estándar. Las declaraciones relativas a las políticas pueden diferir a nivel regional.” Además, las organizaciones pueden identificar los acuerdos de negociación colectiva referenciados en 102-41 y revisar las cláusulas sobre los plazos de aviso en tales documentos. *Antecedentes*, es esperable que las organizaciones den a los empleados, a sus representantes y a las autoridades gubernamentales correspondientes, un aviso razonable en lo que atañe a los cambios operacionales significativos. “Los plazos de aviso mínimos son una medida de la capacidad que tiene una organización para mantener la satisfacción y motivación de los empleados mientras que hace cambios significativos en las operaciones.” Este contenido es indicativo de “las prácticas de las organizaciones en cuanto al debate de los cambios operacionales significativos y a la colaboración con los empleados y sus representantes en la negociación y aplicación de dichos cambios”, que “puede tener implicaciones positivas o negativas para los trabajadores.” (p. 6). También permite realizar una evaluación de las prácticas de consulta de una organización respecto a las expectativas expresadas en las normas internacionales relevantes.

Es la esencia de las consultas “que la gestión tenga en cuenta las opiniones de los trabajadores al tomar decisiones concretas.... es importante que las consultas tengan lugar antes de tomar una decisión.” Las consultas que son satisfactorias “incluyen la aportación oportuna de toda la información necesaria para tomar una decisión informada para los trabajadores o sus representantes.” Las encuestas y cuestionarios de opinión no se consideran consultas, las “consultas legítimas se sirven del diálogo”. Cuando las consultas son oportunas y satisfactorias permiten a las partes entender los impactos de los cambios, como la posible pérdida del empleo, ofreciendo “la oportunidad de trabajar de forma colectiva para evitar o mitigar los impactos negativos en la medida de lo posible”. Ayudan a propiciar entornos de trabajo positivos, reducir la rotación de la plantilla y minimizar las interrupciones de las operaciones las “prácticas de consulta que crean buenas relaciones industriales”. (p. 6).

GRI 403 *Salud y seguridad en el trabajo*: el derecho a disfrutar de un lugar de trabajo saludable y seguro se reconoce como derecho humano, y es abordado en instrumentos internacionales. Puede verse afectada la salud y la seguridad de los trabajadores por el trabajo que llevan a cabo y por el lugar de trabajo en que lo hacen. Se espera que las organizaciones se responsabilicen de la salud y la seguridad en el trabajo de: los trabajadores

que trabajan y se encuentran bajo el control de la organización; los trabajadores cuyo lugar de trabajo sea objeto de control por parte de la organización, tanto si dicho trabajo es o no controlado por la organización. “Los principios de salud y seguridad en el trabajo y los sistemas de gestión de la seguridad incluyen el desarrollo de políticas, el análisis y control de riesgos en la salud y la seguridad”, también “la oferta de formación y el registro y la investigación de incidentes de salud y seguridad.” (GSSB, GRI, 2016 r, p. 4). El tema de salud y seguridad en el trabajo abarca la prevención de daños y el fomento de la salud y del bienestar. “La prevención de daños implica el cumplimiento de estándares estrictos y de las mejores prácticas con respecto a un entorno de trabajo seguro y saludable” y las “mejores prácticas implican seguir la jerarquía de higiene industrial de los controles y el enfoque de control de peligros y prevención de riesgos.” (p. 4). Las mejores prácticas “incluyen el respeto por las capacidades y tolerancias de los seres humanos, descritas por la ergonomía y la toxicología” y “la aplicación de los principios de gestión de la seguridad de los procesos.”

Los impactos en la salud y la seguridad pueden proceder del uso de equipos, maquinarias, procesos y prácticas no seguros, así como del uso de sustancias peligrosas, como las sustancias químicas, físicas y biológicas. Debe conciliarse “el fomento de la salud y el bienestar con los derechos legítimos de los trabajadores a la privacidad médica y a limitarse a los verdaderos requerimientos laborales de una organización.” Con dichos límites, “el fomento activo de la salud y la seguridad puede abarcar programas voluntarios en ámbitos como la salud mental, la ergonomía, la forma física o la deshabituación tabáquica.”

- *ODS 8 - Contenido 403-1 Representación de los trabajadores en comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad, **Requerimientos...***
 - 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.** (p. 7).

Recomendaciones, debería explicarse cómo se calcula el porcentaje, indicar suposiciones realizadas y cantidad de trabajadores incluidos en el cálculo. *Directrices*, este contenido versa sobre “los comités formales de salud y seguridad, que ayudan a controlar, recabar observaciones y asesorar sobre los programas de seguridad en el trabajo.” (p. 7). Dichos comités se pueden ocupar de una instalación o de varias, de una región, de un grupo o de una organización. “Un comité formal es un comité cuya existencia y función se integran

en la estructura organizativa y de autoridad de una organización y que opera de acuerdo con unas determinadas reglas acordadas por escrito.” (p. 7). *Directrices para 403-1-b*, el contenido trata acerca de los trabajadores que realizan un trabajo objeto de control directo de la organización informante y de los trabajadores que realizan un trabajo en un centro objeto de control por parte de la organización, aun cuando dicho trabajo no es objeto de control de la organización. “De acuerdo con este contenido, las organizaciones están obligadas a informar sobre el porcentaje de trabajadores representados en comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad... no están obligadas a informar sobre el porcentaje de trabajadores miembros de estos comités.” (p. 7).

Antecedentes, es fundamental el respeto por los derechos de los trabajadores y su participación en la toma de decisiones sobre salud y seguridad, incluyendo el derecho de los trabajadores a: “conocer plenamente los peligros vinculados con su trabajo”; “recibir toda la enseñanza y formación necesarias para realizar el trabajo con total seguridad”; “rechazar trabajos que no sean seguros sin temor a represalias”; y “participar totalmente en el establecimiento y la aplicación de políticas, procedimientos, investigaciones y evaluaciones de riesgos de la salud y la seguridad en el trabajo.” Puede facilitar una cultura positiva relativa a la salud y la seguridad un comité de salud y seguridad con representación conjunta. “El desarrollo de comités ayuda a implicar a los trabajadores en la mejora de la salud y la seguridad laborales en el lugar de trabajo”, y la participación se puede basar “en representantes de salud y seguridad de los trabajadores que hayan sido elegidos de forma independiente y a través de miembros de comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad.” Este contenido indica hasta qué punto se encuentran “implicados activamente en la salud y seguridad los trabajadores cuyo trabajo o lugar de trabajo sea objeto de control por parte de la organización.” (p. 7).

- *ODS 3, ODS8 - Contenido 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, **Requerimientos...***
 - 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.
- c. El sistema de reglas aplicado al registro y la presentación de información de estadísticas de accidentes. (p. 8).

Se 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`”; “en qué momento empiezan a contarse los `días perdidos` (p. ej., el día después del accidente o tres días después del accidente).” Recomienda: “informar de la... TIEP, la... TDP y la... TAL para todos los trabajadores (excluidos los empleados) cuyo trabajo o lugar de trabajo sea controlado por la organización, desglosadas por: ...región; ...sexo”; “explicar cómo se ha calculado la información del Contenido 403-2-b e indicar cualquier otra suposición que se haya hecho, así como el número de trabajadores incluidos en el cálculo”; “en aquellos casos en los que la legislación nacional siga el *Código de prácticas sobre registro y notificación de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales (Código de prácticas)* de la OIT, indicar ese hecho y que las prácticas siguen la ley”; y “en aquellos casos en los que la legislación nacional no siga el *Código de prácticas* de la OIT, indicar qué sistema de reglas utiliza y su relación con el *Código de prácticas*.” (p. 8).

Directrices para 403-2-c, es esperable que las organizaciones identifiquen el sistema que utiliza para el seguimiento y para informar los incidentes de salud y seguridad, “así como del rendimiento y para garantizar que dicho sistema abarque todas las operaciones significativas y ubicaciones geográficas. En algunos casos, las organizaciones pueden usar varios sistemas.” En *Directrices* para algunas recomendaciones se aclara que el “*Código de prácticas* de la OIT se elaboró para informar, registrar y notificar los accidentes en el lugar de trabajo.” *Antecedentes*, una baja tasa de accidentes y de ausentismo laboral se relaciona, por lo general, con tendencias positivas en la moral y la productividad. “Este contenido indica si las prácticas de gestión de salud y seguridad están dando lugar a menos incidentes

de salud y seguridad en el trabajo.” Evaluar las tendencias y patrones puede indicar una desigualdad posible en el lugar de trabajo. (p. 9).

GRI 404 Formación y enseñanza: incluye el enfoque que tiene la organización respecto a la formación y la mejora de las aptitudes de los empleados y a las evaluaciones de desempeño y desarrollo profesional. También “los programas de ayuda a la transición para facilitar la empleabilidad continuada y la gestión del final de las carreras profesionales por jubilación o despido.” (GSSB, GRI, 2016 s, p. 4). Los contenidos permiten aportar información sobre los impactos de una organización relacionados a la formación y a la enseñanza y cómo los gestiona.

- *ODS 4, ODS 5, ODS 8 - Contenido 404-1 Media de horas de formación al año por empleado, Requerimientos...*
 - a. **La media de horas de formación que los empleados de la organización hayan tenido durante el periodo objeto del informe, por:**
 - i. **sexo;**
 - ii. **categoría laboral.** (p. 6).

Se recomienda “expresar los números de los empleados como número total de personal o empleo equivalente a jornada completa (EEJC), así como indicar y aplicar el enfoque de forma coherente y entre periodos”; “usar los datos del Contenido 102-7 del GRI 102: *Contenidos Generales* para identificar el número total de empleados”; y “basarse en la información utilizada para el Contenido 405-1 de GRI 405: *Diversidad e igualdad de oportunidades* para identificar el número total de empleados por categoría laboral.” (p. 6). *Directrices*, dicho contenido “indica la magnitud de la inversión de las organizaciones en formación y hasta qué punto dicha inversión es aplicable a todo el conjunto de empleados.” El término “formación” hace referencia a: “todos los tipos de instrucción y formación vocacional”; “las excedencias pagadas para formación que las organizaciones ofrezcan a sus empleados”; “la formación o enseñanza externas y pagadas en su totalidad o parcialmente por las organizaciones”; y “la formación sobre temas concretos”, no incluyéndose las jornadas de orientación dadas por los supervisores. (p. 6). Pueden usarse las fórmulas siguientes:

$$\text{Media de horas de formación por empleado} = \frac{\text{Número total de horas de formación proporcionadas a los empleados}}{\text{Número total de empleados}}$$

Media de horas de formación por mujer =

Número total de horas de formación proporcionadas a empleadas de sexo femenino

Número total de empleadas de sexo femenino” (p. 6).

“Media de horas de formación por hombre =

Número total de horas de formación proporcionadas a empleados de sexo masculino

Número total de empleados de sexo masculino

Media de horas de formación por categoría laboral =

Número total de horas de formación proporcionadas a cada categoría laboral

Número total de empleados en cada categoría (p. 7).

Pueden realizarse cálculos para informar sobre las categorías laborales, son cálculos específicos para cada organización.

GRI 405 Diversidad e igualdad de oportunidades: cuando las organizaciones fomentan activamente la diversidad y la igualdad en el trabajo, se pueden generar beneficios significativos para la organización y los trabajadores, trasladándose a la sociedad en general, ya que “una mayor igualdad fomenta la estabilidad social y apoya más el desarrollo económico.” (GSSB, GRI, 2016 t, p. 4). *Directrices*, para informar sobre el enfoque de gestión, la organización “también puede describir si el entorno legal y socioeconómico ofrece oportunidades u obstáculos para la igualdad de los sexos.” (p. 5). Pueden incluirse porcentajes de trabajadoras que realizan actividades de la organización, “la igualdad de la remuneración y la participación en el más alto nivel de gobernanza.”

- *ODS 5, ODS 8, ODS 10 - Contenido 405-2 Ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombres, Requerimientos...*

a. **El ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombres para cada categoría laboral, por ubicación con operaciones significativas.**

b. **La definición utilizada para “ubicación con operaciones significativas”.** (p. 7).

Recomendaciones, “la organización informante debería basar la remuneración en la media pagada a cada agrupación por sexo dentro de cada categoría laboral.” *Directrices*, para identificar la cifra total de empleados en cada categoría laboral por sexo es posible basarse en la información utilizada para el Contenido 405-1. *Antecedentes*: “Las organizaciones pueden desempeñar una función activa en la revisión de sus operaciones y decisiones, a fin de fomentar la diversidad, eliminar los sesgos por sexo y apoyar la igualdad de oportunidades.” También estos “principios son aplicables por igual a la selección de

personal, a las oportunidades de progreso y a las políticas de remuneración. La igualdad de remuneración... es un factor importante para retener a empleados cualificados.” (p. 7).

GRI 408 Trabajo infantil: “La abolición del trabajo infantil es un principio y un objetivo fundamental de los principales instrumentos y normativas en materia de derechos humanos.” Es “una cuestión inherente a la legislación nacional de casi todos los países.” (GSSB, GRI, 2016 u, p. 4). Se define al trabajo infantil como “trabajo que `priva a los niños de su niñez, su potencial y su dignidad y que es perjudicial para su desarrollo físico o mental e incluso interfiere en su educación... tipos de trabajo que no están permitidos para niños menores de la edad mínima relevante””, no haciéndose referencia “al empleo juvenil ni a los niños que trabajan.” Se referencia “al abuso de los derechos humanos, reconocidos universalmente.” En el Convenio nº 138 de la OIT: “Convenio sobre la edad mínima” se fija la definición de trabajo infantil, acordada a nivel internacional,

Se expresa que la “edad mínima para llevar a cabo trabajos peligrosos es de 18 años para todos los países” y que el Artículo 3 (d) del Convenio n.º 182 “Convenio sobre las peores formas de trabajo Infantil” de la OIT se define el trabajo infantil peligroso como “el trabajo que, por su naturaleza o las condiciones en que se realiza, puede resultar peligroso para la salud, la seguridad o la moralidad de los niños”. (p. 4). Es esperable debida diligencia, evitar contribuir con el trabajo infantil o hacerse cómplices del mismo mediante relaciones con otros.

- *ODS 8 - Contenido 408-1 Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo infantil, Requerimientos...*
 - a. **Operaciones y proveedores que se ha considerado que corren un riesgo significativo de presentar casos de:**
 - i. **trabajo infantil;**
 - ii. **trabajadores jóvenes expuestos a trabajo peligroso.**
 - b. **Operaciones y proveedores que corran un riesgo significativo de presentar casos de trabajo infantil en cuanto a:**
 - i. **tipo de operación (como una planta de fabricación) y proveedor;**
 - ii. **países o áreas geográficas con operaciones y proveedores que se considere que están en riesgo.**
 - c. **Las medidas adoptadas por la organización en el periodo objeto del informe y que tengan por objeto contribuir con la abolición del trabajo infantil.** (p. 6).

Directrices, el proceso de identificar operaciones y proveedores, puede reflejar el enfoque para evaluar riesgos sobre esta cuestión, pudiendo basarse en fuentes de datos

reconocidas internacionalmente. “Al elaborar informes sobre las medidas adoptadas, la organización puede hacer referencia a la ‘Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social’ de la OIT y a las *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).” (p. 6). En el contexto de los Estándares GRI, un “trabajador joven” es “una persona mayor de la edad mínima aplicable de admisión al empleo y menor de 18 años.” Según este Contenido, “las organizaciones no están obligadas a revelar información cuantitativa sobre el trabajo infantil ni de la cifra de trabajadores jóvenes.” Están “obligadas a notificar las *operaciones y proveedores* que se considere que corren un riesgo significativo de presentar casos de trabajo infantil o trabajadores jóvenes expuesto a trabajos peligrosos.” (p. 6). *Antecedentes*, convenio nº 138 de la OIT, “Convenio sobre la edad mínima”, “convenio nº 182 de la OIT, ‘Convenio sobre las peores formas de trabajo infantil’”. Se hace referencia con “trabajo infantil” a un abuso. “El Convenio nº 138 de la OIT especifica una edad mínima de 15 años o la edad a la que se complete la enseñanza obligatoria (la que sea mayor).” Pueden “producirse excepciones en países cuyas economías y servicios educativos estén poco desarrollados.” (p. 6). En esos casos, “la edad mínima se establece en 14 años. La OIT “se encarga de indicar cuáles son estos países en respuesta a una solicitud especial por parte del país interesado y tras consultar a las organizaciones representantes de empleadores y trabajadores.” (p. 6).

Según el Convenio n.º 138 de la OIT: “la legislación y demás disposiciones nacionales podrán permitir el empleo o el trabajo de personas de entre 13 y 15 años en trabajos ligeros, a condición de que estos”: a) “no sean susceptibles de perjudicar su salud o desarrollo; y” b) “no sean de tal naturaleza que puedan perjudicar su asistencia a la escuela, su participación en programas de orientación vocacional o formación profesional aprobados por la autoridad competente o el aprovechamiento de la enseñanza que reciben””. (p. 7). El trabajo infantil se presenta de muchas formas y es una de las prioridades eliminar las peores “formas de trabajo infantil, definidas en el Artículo 3 del Convenio nº 182 de la OIT”, que “incluye todas las formas de esclavitud o prácticas análogas a la esclavitud (como la venta, la trata, el trabajo forzado u obligatorio, la servidumbre por deudas o el reclutamiento para conflictos armados);” también el “uso, el reclutamiento o la oferta de niños para la prostitución, la producción de pornografía o actividades ilícitas y cualquier trabajo que pueda perjudicar a la salud, la seguridad o la moralidad de los niños.” Este Convenio “pretende establecer una

serie de prioridades para los estados”, pero es esperable que las organizaciones no usen este convenio para justificar cualquier tipo de trabajo infantil. El trabajo infantil “perpetúa la pobreza a través de las generaciones, por lo que impide el desarrollo sostenible” y “genera trabajadores poco cualificados y con poca salud para el futuro”. La “abolición del trabajo infantil es necesaria para el desarrollo tanto económico como humano.” (p. 7).

GRI 410 Prácticas en materia de seguridad: “se centra en la conducta del personal de seguridad con respecto a terceros y en un posible riesgo de uso excesivo de la fuerza u otras infracciones de los derechos humanos.” (GSSB, 2016 v, p.4). Puede hacerse referencia a empleados de la organización informante o de terceras organizaciones que brinden servicios de seguridad. “El uso de personal de seguridad también puede tener impactos negativos potenciales en las poblaciones locales y en el respeto de los derechos humanos y la ley.” Proporcionar formación eficaz en materia de derechos humanos ayuda a que el personal de seguridad sepa cuándo debe usar la fuerza de forma adecuada, y cómo garantizar el respeto de los derechos humanos.

- *ODS 16 - Contenido 410-1 Personal de seguridad capacitado en políticas o procedimientos de derechos humanos, **Requerimientos...***
 - a. **Porcentaje del personal de seguridad que haya recibido formación formal en políticas o procedimientos específicos de derechos humanos de la organización y su aplicación a la seguridad.**
 - b. **Si los requerimientos de formación también son aplicables a terceras organizaciones que proporcionen personal de seguridad.** (p. 6).

Recomendaciones, la organización informante debería al recopilar la información para el Contenido 410-1-a: “calcular el porcentaje utilizando el número total del personal de la seguridad, tanto si son empleados de la organización como empleados de terceras organizaciones”; “indicar si los empleados de terceras organizaciones también están incluidos en el cálculo.” (p. 6). *Directrices*, la formación puede referirse a la formación “dedicada a los derechos humanos o a un módulo sobre derechos humanos incluido en un programa general de formación”, pudiendo abarcar cuestiones “como el uso de la fuerza, el trato inhumano o degradante o la discriminación, o identificación y registro.” (p. 6). *Antecedentes*, el “personal de seguridad puede desempeñar una función esencial al permitir que una organización opere de forma segura y productiva”, pudiendo contribuir a la seguridad de comunidades y poblaciones locales. Pero, como lo estipula “el Código de Conducta Internacional para Proveedores de Servicios de Seguridad Privada, el uso de

personal de seguridad también puede tener impactos negativos potenciales en las poblaciones locales y en el respeto de los derechos humanos y la ley.” (p. 6). Según la Oficina del Alto Comisionado de la ONU para los Derechos Humanos, “la educación en materia de derechos humanos contribuye de manera esencial a la prevención a largo plazo de abusos” representando “una importante inversión en el intento por conseguir una sociedad justa en la que los derechos humanos de todas las personas sean valorados y respetados”. (p. 6).

GRI 411 Derechos de los pueblos indígenas: generalmente se define como: “pueblos tribales en países independientes cuyas condiciones sociales, culturales y económicas los diferencian de otras partes de la comunidad nacional y estatus social”, se regulan “en su totalidad o parcialmente por sus propias costumbres o tradiciones o por leyes o normativas específicas”. También como “pueblos de países independientes a los que se considera indígenas por descender de las poblaciones que habitaban el país o una zona geográfica del país en el momento de la conquista, colonización o establecimiento de las fronteras estatales actuales”. Independientemente “de su estatus jurídico, estos pueblos conservan algunas o todas sus instituciones sociales, económicas, culturales y políticas.” (GSSB, GRI, 2016 w, p. 4). A lo largo de la historia, muchos pueblos indígenas han sufrido injusticias, por lo tanto, se los considera un grupo vulnerable. “Dicho grupo corre un riesgo muy significativo de sufrir una carga desproporcionada de impactos económicos, ambientales o sociales derivados de las actividades de las organizaciones.” (p. 4). Los miembros de los pueblos indígenas gozan de sus derechos colectivos y de los derechos humanos universales.

Directrices para el contenido sobre el enfoque de gestión, en la Declaración de la ONU sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas y el Convenio nº 169 de la OIT sobre los “pueblos indígenas y tribales” se abordan los derechos de los pueblos indígenas, tanto colectivos como individuales. “De los derechos colectivos de los pueblos indígenas, cabe destacar, por ejemplo, el derecho a conservar sus propias costumbres e instituciones y el derecho a la autodeterminación.” (p. 5). Los pueblos indígenas “tienen derecho a ocupar y usar sus tierras o territorios, incluidos quienes poseen o usan la tierra en virtud de derechos consuetudinarios o informales”, no pudiendo “ser reubicados a menos que hayan dado un consentimiento previo, libre e informado.” Tienen derecho “a resarcirse en casos en los que sus tierras o recursos hayan sido ocupados o dañados sin que hayan dado un consentimiento previo, libre e informado.” Es esperable debida diligencia para evitar que se infrinjan los

derechos de los pueblos indígenas y para respetar sus derechos a dar su consentimiento previo, libre e informado para cuestiones que los afecten.

- *ODS 2 - Contenido 411-1 Casos de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas, Requerimientos...*
 - a. El número total de casos identificados de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas durante el periodo objeto del informe.
 - b. El estado de los casos y las acciones emprendidas en lo que atañe a lo siguiente:
 - i. caso revisado por la organización;
 - ii. aplicación de planes de reparación en curso;
 - iii. planes de reparación implementados cuyos resultados hayan sido evaluados a través de procesos de revisión y gestión internos rutinarios;
 - iv. caso no sujeto a acciones. (p. 7).

Recomendaciones, la organización informante “debería incluir casos relacionados con los derechos de los pueblos indígenas entre: ...los trabajadores que llevan a cabo las actividades de la organización”; “las comunidades que es probable que se vean afectadas por las actividades existentes o previstas de la organización.” (p. 7). *Directrices*, con “caso” se “referencia a una acción o reclamación legal presentada ante la organización informante o las autoridades competentes mediante un proceso formal o un caso de incumplimiento identificado por la organización mediante procedimientos establecidos.” Para identificar casos de incumplimiento, los procedimientos establecidos “pueden incluir las auditorías de sistemas de gestión, los programas formales de seguimiento o mecanismos formales de queja y/o reclamación.” *Antecedentes*, la cantidad de casos registrados proporciona información sobre la aplicación de las políticas de una organización en cuanto a los pueblos indígenas, sirviendo “para indicar el estado de las relaciones con las comunidades que son grupos de interés”. (p. 7). Es especialmente importante en regiones donde residen pueblos indígenas o tienen intereses en las operaciones de la organización.

GRI 416 Salud y seguridad de los clientes: incluye “los esfuerzos generales de las organizaciones por abordar la salud y seguridad en el ciclo de vida de un producto o servicio y el cumplimiento de las normativas y códigos voluntarios de salud y seguridad de los clientes.” (GSSB, 2016 x, p. 4). Se encuentran contenidos relacionados en: GRI 417: *Marketing y etiquetado*. *Directrices* sobre el Enfoque de Gestión, “la organización informante también puede indicar si se evalúan los impactos en la salud y seguridad de los productos y servicios para hacer mejoras en cada una de las siguientes etapas del ciclo de

vida:” “Desarrollo del concepto del producto”, “Investigación y desarrollo”, “Certificación”, “Fabricación y producción”, “Marketing y promoción”, “Conservación, distribución y suministro”, “Uso y servicio” y “Eliminación, reutilización o reciclaje”. (p. 6).

- *ODS 16 - Contenido 416-2 Casos de incumplimiento relativos a los impactos en la salud y seguridad de las categorías de productos y servicios, **Requerimientos...***
 - a. **El número total de casos de incumplimiento de las normativas o códigos voluntarios relativos a los impactos en la salud y seguridad de los productos y servicios en el periodo objeto del informe, por:**
 - i. **casos de incumplimiento de las normativas que den lugar a multas o sanciones;**
 - ii. **casos de incumplimiento de las normativas que den lugar a advertencias;**
 - iii. **casos de incumplimiento de códigos voluntarios.**
 - b. **Si la organización no ha identificado incumplimientos de las normativas o códigos voluntarios, basta con señalar este hecho en una declaración breve. (p. 8).**

La “organización informante debe: ...excluir los casos de incumplimiento en los que se determinara que la organización no era culpable”; “excluir los casos de incumplimiento relacionados con el etiquetado. Los casos relacionados con el etiquetado se describen en el Contenido 417-2 del GRI 417: Marketing y etiquetado”; y “si procede, identificar cualquier caso de incumplimiento relacionado con acontecimientos que se dieran en periodos anteriores al periodo objeto del informe.” (p. 8). *Directrices*, los casos de incumplimiento en el periodo objeto del informe pueden relacionarse con casos resueltos formalmente en dicho periodo. *Antecedentes*, la “protección de la salud y seguridad es un objetivo reconocido de muchos reglamentos nacionales e internacionales.” Se reconoce que los “clientes esperan que los productos y servicios cumplan satisfactoriamente con las funciones para las que están diseñados y que no representen un riesgo para la salud y la seguridad”, y cuando se afecta “la salud y seguridad de los clientes, estos tienen derecho a solicitar una compensación.” Se aborda en este contenido “el ciclo de vida del producto o servicio una vez que está disponible para su uso y... sujeto a normativas y códigos voluntarios relativos a la salud y seguridad de los productos y servicios.” (p. 8).

CAPÍTULO VI: REQUERIMIENTOS DE LOS ESTÁNDARES GRI 2016 (GSSB) VINCULADOS A LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE Y EL PROCESO CONTABLE

VI.1 Introducción

Para este abordaje se rescatan aspectos disciplinares de la administración, su tecnología y praxis, para, luego, detectar paralelismos, o semejanzas desde la retórica, entre el proceso considerado por GRI para elaborar Informes de sostenibilidad y el proceso contable. Se consideran y comparan el marco general de los Estándares GRI 2016 y el marco conceptual de las normas contables, su viabilidad para la contabilidad social y ambiental, cualidades o atributos de la información contable, el proceso contable y sub-procesos componentes para contenidos temáticos GRI vinculados a los objetivos de desarrollo sostenible (ODS).

En aras de contribuir con la medición de la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales, precisando potencialidades del proceso contable para elaborar memorias de sostenibilidad según los Estándares GRI (2016), se tiene en cuenta que distintas propuesta de desarrollo sostenible confluyen en el cumplimiento de los ODS (Ver Cap. III), e incluyen expresiones tales como: “pasivos humanos y ambientales”; “protección del medio ambiente y la administración de los recursos naturales”; “Enfoque integrado de la planificación y la ordenación de los recursos de tierras”; “disminución de la pobreza”; labor de adaptación mediante un enfoque controlado por los países, responder a cuestiones de género, ser participativo y transparente y considerar a los grupos, comunidades y ecosistemas vulnerables; y que dicha labor “debería basarse e inspirarse en la mejor información científica disponible”, entre otras. GRI, United Nation, Global Compact, y Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) (s.f.), expresan que los ODS “hacen un llamado a la acción entre gobiernos, empresas y sociedad civil, para poner fin a la pobreza y crear una vida digna y de oportunidades para todos, dentro de los límites del planeta.” (p. 4). Los ODS llaman a las empresas para aplicar su creatividad e innovación para resolver los retos del desarrollo sostenible, se entiende al empresariado como “un socio vital” y piden a las empresas que: **“evalúen su impacto, establezcan metas ambiciosas y comuniquen de forma transparente sus resultados.”** (p. 4).

La administración y la contabilidad como ciencias sociales procurarían “comprender” fenómenos sociales de la experiencia humana en términos de categorías con sentido. Ante la imposibilidad de abarcar el “todo”, se tienen en cuenta ciertos alcances y limitaciones tales como que el comportamiento de los individuos dentro de las organizaciones se orienta hacia metas u objetivos y, si bien “toda decisión es una cuestión de transigencia”, la alternativa seleccionada es la mejor solución disponible según las circunstancias, es decir, no permite un logro perfecto, o completo, de los objetivos. Los objetivos, que deben respetar las normas legales, moldean los roles de los miembros de la organización e identificar los objetivos depende del “patrón de comunicación organizacional”. El entendido principio fundamental de la administración, seleccionar la alternativa que conduce a un mayor logro de los objetivos administrativos con el menor gasto, en el marco de los ODS puede interpretárselo con un enfoque abarcador de lo social y ambiental (por adaptación, transitada la repetición económico-financiera y cierta oposición como único enfoque de estudio y gestión).

Las organizaciones pueden considerarse como coordinadoras de la acción humana y la teoría administrativa también se ocupa del modo en que el sistema de comunicación canaliza el conocimiento y la información hacia los centros de decisión adecuados y como los modos de la especialización afectan la necesidad de intercomunicación de información. Los procesos administrativos son procesos decisorios y la especialización caracteriza la organización administrativa. Hablar de “comportamiento racional” permite referenciar a la racionalidad cuando dicho comportamiento se evalúa en función de los objetivos como un todo, la comunicación es esencial para la organización, siendo el sistema, o subsistema, de registros e informes una parte fundamental del sistema de comunicación formal. Los conocimientos de la disciplina contable permiten comunicar información metódica, sistemática, mayormente cuantificada y evaluable, del patrimonio, sus variaciones y determinadas gestiones de las organizaciones económicas por centros de decisión.

El principal valor de la administración estratégica, como “conjunto de decisiones y acciones administrativas”, es contribuir para que una organización opere exitosamente en un ambiente complejo y dinámico, exigiendo capacidad de crear, obtener, transferir conocimientos y modificar comportamientos para integrar nuevos conocimientos e ideas que faciliten resolver sistemáticamente problemas, así como utilizar enfoques nuevos y aprender de experiencias propias y ajenas, para lograrlo también es necesaria la adaptación. Un proceso para tomar decisiones estratégicas puede contar de ocho pasos, desde evaluar

actuales resultados, misión, objetivos, estrategias y políticas hasta evaluar las implementadas estrategias, pasando por revisar el gobierno, el análisis y evaluación del ambiente externo e interno y los factores estratégicos, la selección e implementación de la estrategia. Frecuentemente las decisiones estratégicas afectan a otras organizaciones y el concepto de responsabilidad social refiere que una corporación tiene responsabilidades con la sociedad, más allá de obtener “utilidades”.

La actualización o adaptación del concepto de responsabilidad social que confluye en el cumplimiento de los ODS tiende a un equilibrio económico-social-ambiental, y es una de las responsabilidades del administrador decidir como incorporar los conceptos de responsabilidad social, seleccionando parámetros de diseño. La gestión administrativa necesita tomar decisiones, siendo imprescindible la información controlada de lo actuado, de los riesgos y el contexto. La adaptación del proceso contable tradicional para el enfoque socio-ambiental permitiría contribuir a obtener y transferir conocimientos, modificar comportamientos para integrar los ODS, gestionar y medir la gestión, con ello, nuevos conocimientos e ideas que faciliten resolver sistemáticamente distintas problemáticas. Para aportar a lograrlo, se tiene en cuenta que los Estándares GRI tienen un nuevo formato y estructura y se examinan y analizan semejanzas entre su marco general y los marcos conceptuales de las normas contables. Se comparan aspectos del proceso de GRI Estándar y del Proceso contable y sus sub-procesos componentes. Se seleccionan requerimientos GRI vinculados a los ODS y desarrollan, con el marco de la especialidad socio-ambiental, aspectos relevantes de las etapas del subproceso de descripción y explicación cualitativas y cuantitativas. Se incursiona en las posibilidades de emitir desde lo contable memorias de sostenibilidad más sintéticas.

VI.2 El Marco General de los Estándares GRI 2016 y los Marcos Conceptuales de las Normas Contables

En GRI 101 Fundamentos (Ver Cap. IV) se expresa que los informes de sostenibilidad, promovidos por los Estándares GRI, constituyen una práctica para elaborar informes públicos sobre impactos (económicos, ambientales y sociales) de las organizaciones y, con ello, sus contribuciones o no “al objetivo de desarrollo sostenible”. Es un impacto el efecto que tiene una organización sobre la economía, el medio ambiente y la sociedad, no mencionándose al patrimonio de las organizaciones emisoras, ni a las de su contexto

(público o privado). Por la sección 2 de GRI 101 en el proceso básico para elaborar informes de sostenibilidad: “se aplican los Principios para la elaboración de informes”, “se aportan datos que proporcionan información contextual sobre la organización”, “se identifican temas materiales y se elaboran informes sobre ellos”, para, luego, informar a GRI.

- *Principios relativos a la definición de la calidad del informe GRI y los atributos de la información contable*

Los Principios para definir la calidad del informe GRI son 1. *Precisión*; 2. *Equilibrio*; 3. *Claridad*; 4. *Comparabilidad*; 5. *Fiabilidad* y 6. *Puntualidad*. (Ver Cap. IV).

La información contable económico-financiera, según la Resolución Técnica (RT) Nº 16 *Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26*, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), (2008), debe cumplir los siguientes atributos: 1. *Pertinencia* o atingencia (ser apta para satisfacer las necesidades de información de los usuarios tipo, tiene valor confirmatorio y predictivo); 2. *Confiabilidad*, credibilidad, para lo cual debe aproximarse a la realidad (esencialidad -sustancia sobre forma-, neutralidad -sin sesgos- e integridad - ser completa, sin omitir información pertinente y significativa) y ser verificable (susceptible de comprobarse por personas con suficiente pericia); 3. *Sistematicidad* (basada en reglas de las normas contables, *orgánicamente ordenada*); 4. *Comparabilidad* (comparable con informaciones del mismo ente a la misma o a otras fechas o periodo y de otros entes). La máxima comparabilidad se logra cuando se utilizan las mismas reglas -uniformidad o consecuencia-, los períodos comparados son de igual duración, no estén afectados por las consecuencias de operaciones estacionales y no existan “otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación de nuevos negocios, la discontinuación de una actividad o una línea de producción o la ocurrencia de un siniestro que haya afectado las operaciones”; y 5. *Claridad* o comprensibilidad (lenguaje preciso, evitando ambigüedades, e inteligible y fácil de comprender por los usuarios dispuestos a “estudiarla diligentemente” y con “un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la terminología propia de los estados contables”). No debe excluirse información pertinente a las necesidades de sus usuarios tipo por el hecho de que su complejidad la haga de difícil comprensión. (pp. 4, 5). De una analogía entre los atributos de la información de los estados contables financieros y los Principios de calidad de los informes según GRI (2016) surgen similitudes:

Cuadro Nº VI.1: *Atributos de la Información Contable y los Principios de Calidad según los Estándares GRI (2016)*

“Principios para definir la calidad del informe” (GSSB, ESTANDARES GRI 2016 a)	Atributos de la información contenida en los estados contables (FACPCE RESOLUCION TECNICA 16)
“Precisión” “Fiabilidad”	1. <i>Pertinencia (atingencia)</i> 2. <i>Confiabilidad (credibilidad)</i> 2.1 <i>Aproximación a la realidad</i> 2.1.1 <i>Esencialidad (sustancia sobre forma)</i> 2.1.2 <i>Neutralidad</i> 2.1.3 <i>Integridad</i> 2.2 <i>Verificabilidad</i>
	3. <i>Sistematicidad</i>
“Comparabilidad” “Claridad”	4. <i>Comparabilidad</i> 5. <i>Claridad</i>
“Puntualidad” “Equilibrio”	<i>Restricciones condicionantes al logro de los requisitos: Oportunidad, Equilibrio entre costos y beneficios, Impracticabilidad.</i>

Fuente: Geba (2018, p. 23).

Pueden observarse ciertas similitudes, excepto por el atributo de sistematicidad que es exigible para los estados contables, en los cuales los atributos deben considerarse en su conjunto y buscando un equilibrio entre ellos, mediante la aplicación del criterio profesional.

- *Los Principios relativos a la definición de contenido del informe GRI y los elementos componentes de los estados contables*

Según GRI (2016), los Principios sobre el contenido del informe son: 1. *Inclusión de los grupos de interés*; 2. *Contexto de sostenibilidad*; 3. *Materialidad*; y 4 *Exhaustividad*. (Ver Cap. IV). Desde lo doctrinario contable con enfoque económico-financiero, según Biondi (2005), en la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, Avellaneda 1969, se aprueban “trece principios generales y un principio fundamental o postulado básico”. (p. 13). Son aprobados por la VII CIC. Es el postulado básico *Equidad* y refiere “a la variada gama de interesados en el producto final del sistema contable”, por el cual los “estados contables deben confeccionarse de tal manera que no favorezcan intereses de algunos de ellos en detrimento de otros”, se mencionan como interesados a “consumidores, trabajadores, gerencia, inversionistas, proveedores, clientes, Estado (fisco), analistas, consultores financieros, profesionales de otras ramas, bolsas de comercio, organismos de control, asociaciones comerciales, sindicatos, obreros, etcétera.” (p. 9). Sobre la base de este postulado se deben aplicar los principios generales: *Ente, Bienes Económicos, Moneda de Cuenta, Empresa en Marcha, Valuación al costo, Ejercicio, Devengado, Objetividad, Realización, Prudencia, Uniformidad, Materialidad y Exposición*.

El principio de *Ente* referencia a la “entidad identificada con sus estados contables” y que vuelca “la resultante de recursos humanos, naturales y capital combinados entre sí bajo la autoridad coordinada que toma decisiones encaminadas a la concreción de fines económicos”, puede ser una persona humana o jurídica. *Bienes Económicos* se identifica con “la cuantificación de recursos, obligaciones y los cambios que se produzcan en ellos”, “es objetivo, en cuanto a cantidad y calidad de bienes útiles hasta ese momento en la vida de la empresa.” (p. 10). *Devengado*, “los costos y gastos deben aparearse con los ingresos que los originaron y las registraciones se perfeccionarán, prescindiendo totalmente del momento de cobro o pago”, refiere a una relación lógica de causalidad, reconocidos con criterio uniforme como causa suficiente. *Objetividad*, la información se debe presentar de manera que no distorsione la realidad, “registrándose tan pronto como sea posible. El concepto de ‘Objetividad’ es general, es algo que vale para todos por igual”. (p. 12).

Realización, las “operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados”, es decir, cuando las operaciones se encuentran económica y jurídicamente concluidas, desde la legislación o prácticas comerciales aplicables, “y se ponderan todos los riesgos inherentes a la operación.” *Prudencia*, es una regla que tiende a que los posibles errores de medición de activos y pasivo sean por defecto y no por exceso al presentar los resultados favorables y los activos netos. “Ante dos alternativas se adoptará aquella en la cual se exponga la cifra menor de dos valores de activo (costo o valor recuperable: mercado) referentes a una misma partida, o mayor si se tratara de un pasivo.” (p. 12). *Uniformidad*, los estados contables se elaboran periódicamente y manteniendo en el tiempo la base de cuantificación y exposición. Cuando las circunstancias hacen necesario “un cambio de bases de medición o forma de exposición, y ello afectase la comparabilidad, se debe revelar este hecho en nota a los estados contables, indicando el efecto que el cambio produce en el patrimonio (cuantificándolo).” (pp. 12, 13). *Materialidad (significación o importancia relativa)*, si bien no existe unidad en la doctrina, una partida puede ser considerada de importancia relativa teniendo en cuenta su “relación con el total de activos o pasivos, o con el total del rubro a que pertenece o con la pérdida o ganancia del ejercicio, según corresponda.” *Exposición*, “la información debe ser expuesta en forma clara y comprensible a fin de que el usuario tenga la información de su interés, en el momento oportuno, en forma fidedigna y útil.” (p. 13). De acuerdo a investigaciones precedentes, el postulado básico y los principios pueden ser aplicados al enfoque, modelo, o especialidad

contable socio-ambiental, permitiendo tener en cuenta el contexto de sostenibilidad y distintos grupos de interés.

En Argentina, dichos principios logran consenso nacional al ser incorporados en la mencionada Resolución Técnica N° 16. En dicha RT N° 16, se expresa, entre otras consideraciones, que: el “objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas.” (FACPCE, 2008, p. 1). La situación y la evolución del patrimonio de un ente interesan a diversas personas con necesidades de información no totalmente coincidentes. Entre ellas: “los inversores actuales y potenciales, interesados en el riesgo inherente a su inversión, en la probabilidad de que la empresa pague dividendos y en otros datos necesarios para tomar decisiones de comprar, retener o vender sus participaciones”; “los empleados, interesados en evaluar la estabilidad y rentabilidad de sus empleadores, así como su capacidad para afrontar sus obligaciones laborales y previsionales”; “los acreedores actuales y potenciales, interesados en evaluar si el ente podrá pagar sus obligaciones cuando ellas vengán”; “los clientes, especialmente cuando tienen algún tipo de dependencia comercial del ente, en cuyo caso tienen interés en evaluar su estabilidad y rentabilidad”; “el Estado, tanto en lo que se refiere a sus necesidades de información para determinar los tributos, para fines de política fiscal y social como para la preparación de estadísticas globales sobre el funcionamiento de la economía.” (pp. 1, 2).

Se consideran como “usuarios tipo” a los “inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales” y, adicionalmente: “en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil)”; y “en los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.” (p. 2). Se considera el enfoque contable financiero, pero el socio-ambiental contribuye a complementarlo, lo económico forma parte de lo social.

La información en los estados contables del ente emisor debe referirse -como mínimo- a: “su situación patrimonial a la fecha de dichos estados”; “la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso”; “la evolución de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las actividades operativas, de inversión y

financiación que hubieren tenido lugar”; “otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos que los inversores y acreedores recibirán del ente por distintos conceptos (por ejemplo: dividendos, intereses)”. (p. 2). Los organismos gubernamentales y entes sin fines de lucro, en su caso, adicionalmente deberían brindar “información que les permita demostrar que sus recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo con los presupuestos aprobados.” La información debe reunir los requisitos enunciados.

Se especifican como *Elementos de los estados* contables de una organización a la “situación patrimonial a la fecha de dichos estados... la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso... la evolución de su situación financiera por el mismo período”, expuesta de manera “que permita conocer los resultados de las actividades de inversión y financiación que hubieren tenido lugar.” (p. 6). Un elemento puede incluir a otros elementos de menor nivel. “Por ejemplo, el activo incluye al conjunto de las cuentas a cobrar y éste a cada una de ellas.” Se incluye la:

Situación patrimonial

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

a) los activos; b) los pasivos; c) el patrimonio neto; d) las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas, en el caso de estados contables consolidados. (p. 6).

Con enfoque económico-financiero, un “bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo.” Debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad la contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes, y puede ser directa o indirecta. Puede resultar, por ejemplo, de: “su conversión directa en efectivo”; “su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta”; “su canje por otro activo”; “su utilización para la cancelación de una obligación”; “su distribución a los propietarios.” (p. 6). Mientras que las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan, por sí mismas, lugar a activos.

Un ente tiene un pasivo cuando por un hecho “ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra”, la cancelación de la obligación es ineludible o altamente probable, y debe

efectuarse en una fecha determinada o determinable o por la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor. Abarca “obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente.” Caracterizar una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización y un pasivo también puede quedar cancelado por “la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.” El patrimonio neto de un ente surge “del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados.” En los estados contables que presentan la situación individual, el valor del Patrimonio neto es igual al valor de su Activo menos el valor de su Pasivo. (p. 7).

Según el Marco Conceptual de la International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS) (2018): la información financiera útil “debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar.” Se mejora la utilidad de la información financiera “si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.” Se entienden a la relevancia y representación fiel como características cualitativas fundamentales. En Pertinencia se reconoce que la información financiera relevante es capaz de hacer una diferencia en las decisiones de los usuarios. La información financiera “es capaz de hacer una diferencia en las decisiones si tiene valor predictivo, valor de confirmación o ambos”, “tiene un valor predictivo si se puede utilizar como una entrada para procesos empleados por los usuarios para predecir los resultados futuros” y “no necesita ser una predicción o pronóstico para tener un valor predictivo. Los usuarios utilizan la información financiera con valor predictivo para hacer sus propias predicciones.” (p. 15). Tiene “un valor confirmatorio si proporciona retroalimentación sobre (confirma o cambia) las evaluaciones previas.” El valor predictivo y el confirmatorio estarían interrelacionados. “La información que tiene un valor predictivo a menudo también tiene un valor confirmatorio.” (p. 16).

Materialidad, la “información es importante si omitirla o indicarla incorrectamente podría influir en las decisiones que toman los usuarios principales de los informes financieros de propósito general”. La “materialidad es un aspecto de la relevancia de una entidad específica basada en la naturaleza o magnitud, o ambos, de los elementos con los que se relaciona la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.” *Representación fiel*, los “informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números.” Para ser útil, la información financiera debe representar fenómenos relevantes y “fielmente la sustancia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la sustancia de un fenómeno económico y su forma jurídica son las mismas.”

Solo proporcionar información sobre la forma legal podría no representar fielmente el fenómeno económico. Una representación perfectamente fiel tendría tres características: “completo, neutral y libre de errores.” La perfección es inalcanzable. “Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que el usuario comprenda el fenómeno que se está representando, incluidas todas las descripciones y explicaciones necesarias.” Una “descripción completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos en el grupo, una representación numérica de todos los activos en el grupo, y una descripción de la descripción numérica representa” como por ejemplo, “costo histórico o valor razonable).” En “algunos ítems, una descripción completa también puede incluir explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de los ítems, factores y circunstancias que pueden afectar su calidad y naturaleza, y el proceso utilizado para determinar la representación numérica.” (p. 16).

Una representación neutral es sin sesgo, “en la selección o presentación de información financiera”, no está sesgada, sin énfasis o manipulada “para aumentar la probabilidad de que los usuarios reciban información financiera de manera favorable o desfavorable.” No significa que la información neutral es sin propósito o sin influencia en el comportamiento, “la información financiera relevante es, por definición, capaz de hacer una diferencia en las decisiones de los usuarios.” (p. 17). El ejercicio de la prudencia apoya la neutralidad. “La prudencia es el ejercicio de la precaución al hacer juicios en condiciones de incertidumbre... significa que los activos y los ingresos no son exagerados y que los pasivos y los gastos no son subestimados.” El ejercicio de la prudencia tampoco “permite la subestimación de los activos o los ingresos o la exageración de los pasivos o gastos”, “no implica una necesidad de asimetría, por ejemplo, una necesidad sistemática de pruebas más persuasivas para respaldar el reconocimiento de activos o ingresos que el reconocimiento de pasivos o gastos.” Pero, “las normas particulares pueden contener requisitos asimétricos si esto es consecuencia de decisiones destinadas a seleccionar la información más relevante que representa fielmente lo que pretende representar.” (p. 17).

“La representación fiel no significa precisa en todos los aspectos.” Significa sin errores “que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y el proceso utilizado para generar la información reportada ha sido seleccionado y aplicado sin errores en el proceso.” Una **“estimación de un precio o valor no observable no puede determinarse como precisa o inexacta... una representación de esa estimación puede ser fiel si el monto**

se describe de manera clara y precisa como una estimación”..., no habiéndose cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso apropiado para desarrollarla. Utilizar “estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de información financiera y no socava la utilidad de la información si las estimaciones se describen y explican de forma clara y precisa.” Un “alto nivel de incertidumbre de medición no necesariamente evita que dicha estimación proporcione información útil”. (p. 17).

Se entiende que: “La comparabilidad, la verificabilidad, la oportunidad y la comprensibilidad son características cualitativas que aumentan la utilidad de la información que es relevante y proporciona una representación fiel de lo que pretende representar.” La comparabilidad “permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre los elementos. A diferencia de las otras características cualitativas... no se relaciona con un solo elemento. Una comparación requiere al menos dos elementos.” (p. 18). La consistencia “refiere al uso de los mismos métodos para los mismos elementos, ya sea de un período a otro dentro de una entidad que informa o en un solo período entre las entidades. La comparabilidad es el objetivo; la coherencia ayuda a lograr ese objetivo.” (p. 19). La comparabilidad no es igual a uniformidad. “Para que la información sea comparable, las cosas deben parecerse y las cosas diferentes deben verse diferentes.” Probablemente se alcance cierto grado de comparabilidad al satisfacer las características cualitativas fundamentales. “Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debe poseer naturalmente algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar por parte de otra entidad que informa.” (p. 19).

La verificabilidad ayuda a asegurar “que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar”. Significa “que diferentes observadores conocedores e independientes podrían llegar a un consenso, aunque no necesariamente completo, de que una representación particular es una representación fiel.” Puede verificarse “un rango de cantidades posibles y las probabilidades relacionadas.” La verificación “directa significa verificar una cantidad u otra representación a través de la observación directa, por ejemplo, contando efectivo” mientras que la “verificación indirecta significa verificar las entradas a un modelo, fórmula u otra técnica y volver a calcular las salidas usando la misma metodología.” Puede no ser “posible verificar algunas explicaciones e información financiera prospectiva hasta un período futuro”... (p. 19), generalmente sería necesario revelar las suposiciones subyacentes, los métodos de compilación y otros factores

y circunstancias que respaldan la información para ayudar a los usuarios a decidir si desean usar esa información.

Oportunidad significa tener información disponible para los tomadores de decisiones a tiempo, para poder influir en sus decisiones. “En general, cuanto más antigua es la información, menos útil es.” Sin embargo, cuando algunos usuarios necesitan identificar y evaluar tendencias, parte de la información puede continuar siendo oportuna mucho después del final del período de informe. “Clasificar, caracterizar y presentar información de manera clara y concisa lo hace comprensible.” Algunos fenómenos son complejos y pueden no ser fáciles de entender. “La exclusión de la información sobre los fenómenos de los informes financieros podría facilitar la comprensión de la información contenida en dichos informes financieros. Sin embargo... serían incompletos y, por lo tanto, posiblemente engañosos.” (p. 20). Sobre la restricción de costos, el “costo es una restricción generalizada sobre la información que pueden proporcionar los informes financieros. Reportar información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de reportar esa información.” (p. 20).

En cuanto al contenido de los informes financieros de propósito general, “brindan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y las reclamaciones contra la entidad que informa.” También “suministran información sobre los efectos de las transacciones y otros eventos que cambian los recursos y reclamaciones de la entidad que informa”. Los dos tipos de información brindan “información útil para las decisiones relacionadas con la provisión de recursos a una entidad.” (p. 10). Se expresa que la “contabilidad de acumulación o devengo representa los efectos de las transacciones y otros eventos y circunstancias sobre los recursos económicos y las reclamaciones de la entidad que informa en los períodos en los que ocurren”. (p. 11). Ayuda a los usuarios a evaluar la gestión de esos recursos por parte de la administración, la “información acerca de cuán eficiente y efectivamente la administración de la entidad que informa ha cumplido con sus responsabilidades de utilizar los recursos económicos de la entidad”. También dicha información “es útil para predecir con qué tan eficiente y eficazmente la administración utilizará los recursos económicos de la entidad en periodos futuros.” (pp. 12, 13). La responsabilidad de la administración “de usar los recursos económicos de la entidad incluyen proteger esos recursos de los efectos desfavorables de

los factores económicos, como los cambios tecnológicos y de precios, y garantizar que la entidad cumpla con las leyes, regulaciones y disposiciones contractuales aplicables.” (p. 13).

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de Estados Financieros*, establece, según actualizaciones a 2017, bases para presentar los estados financieros de propósito general, a efectos de asegurar que “sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades.” (IFRS Foundation, s.f., p. 1), estableciéndose requerimientos generales para su presentación, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos de contenido. Entre las definiciones se incluyen: *Materialidad (o importancia relativa)*, se interpreta que las **“omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros”**. En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia”. (p. 2). Sobre los estados financieros y su finalidad, “constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad”, siendo el objetivo suministrar información útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas, sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad. “Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados.” (p. 3). Para su cumplimiento, los estados financieros suministran información de una entidad sobre *activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, en los cuales se incluyen las ganancias y pérdidas, aportaciones de los propietarios y las distribuciones en su condición de tales, y flujos de efectivo* (en este caso se utiliza el término patrimonio y no patrimonio neto).

El contenido completo de estados financieros comprende: **“un estado de situación financiera al final del periodo”, “un estado del resultado y otro resultado integral del periodo”, “un estado de cambios en el patrimonio del periodo”, “un estado de flujos de efectivo del periodo”, “notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa”, “información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior”...**, y **“un estado de situación financiera al principio del primer**

periodo inmediato anterior, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o haga una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros”... (pp. 3, 4). Para presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad, se requiere **“la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual”** (p. 4). Cuando una entidad cumple en sus estados financieros las Normas Internacionales de Información Financiera debe efectuar en las notas una declaración explícita y sin reservas de tal cumplimiento.

Hipótesis de negocio en marcha, la gerencia debe evaluar **“la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento.”** Una entidad elabora **“los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista”**. Cuando la gerencia conoce, **“al realizar su evaluación, de incertidumbres significativas relacionadas con sucesos o condiciones que pudieran arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres”**, revela ese hecho junto **“con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.”** (p. 6). Se utiliza la **“base contable de acumulación (o devengo)”**, excepto sobre lo relacionado a la información sobre flujos de efectivo. Se incluye para *Materialidad o importancia relativa y agregación de datos* que una **“entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares... presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.”** “Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos”, agrupados por clases según su naturaleza o función. “La etapa final del proceso de agregación y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados”, que son las partidas de los estados financieros. “Si una partida concreta careciese de importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas.” (p. 6). No pueden compensarse activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que se requiera o lo permita una NIIF, se informarán por separado los activos y pasivos e ingresos y gastos.

Frecuencia de la información, se debe presentar un juego completo de estados financieros (con información comparativa) al menos anualmente. **“Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año”** debe revelar, **“además del periodo cubierto por los estados financieros: ...la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y... el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.”** (p. 7). Debe revelarse información comparativa con el periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente, a menos que las NIIF permitan o requieran otra cosa, se incluye información comparativa sobre información descriptiva y narrativa, cuando sea relevante para comprender a los estados. *Uniformidad en la presentación*, sólo puede cambiarse la presentación de los estados financieros “cuando dicho cambio proporcione información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tenga visos de continuidad, de modo que la comparabilidad no quede perjudicada.” (p. 9). Identificación, es necesario identificar claramente los estados financieros y distinguirlos de otra información publicada en el mismo documento (el nombre de la entidad u otra forma de identificación, cambios, si pertenecen a un entidad individual o a un grupo; fecha del cierre del periodo que se informa o periodo cubierto por los estados financieros o las notas, la moneda que se utiliza y el grado de redondeo).

El estado de situación financiera debe incluir partidas que presenten importes de: **“propiedades, planta y equipo”, “propiedades de inversión”, “activos intangibles”, “activos financieros (excluidos los importes mencionados” ...), “activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura”, “inventarios”, “deudores comerciales y otras cuentas por cobrar”, “efectivo y equivalentes al efectivo”, “el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas”, “acreedores comerciales y otras cuentas por pagar”, “provisiones”, “pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados”...] y “capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora”,** entre otros. Se presentan **“sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.”** (pp. 10, 11). En el estado del resultado del periodo y otro resultado

integral se presentan **“el resultado del periodo”, “otro resultado integral total”, “el resultado integral del periodo, siendo el total del resultado del periodo y otro resultado integral.”** (p. 15). Como resultado del periodo, se reconocen **“todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo en el resultado, a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa.”** (p. 16).

El enfoque contable socio-ambiental también contribuiría a reconocer partidas de ingreso y de gastos sociales y ambientales de un periodo en el resultado socio-ambiental y relacionarlo con los límites de recursos ambientales o sociales (a nivel sectorial, local, regional, nacional o internacional) al considerar un capital socio-ambiental mínimo a mantener que, como producto de una planificación estratégica en el territorio, constituya una base para realizar las habilitaciones de las actividades o proyectos.

VI.3 El Desarrollo Sostenible o Sustentable en la República Argentina

La Constitución de la Nación Argentina, Ley Nº 24.430, sancionada en el año 1994, y promulgada en 1995, establece en su Artículo 41: “Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo.” El daño ambiental genera prioritariamente obligación de recomponer, según lo establezca la ley. “Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.” Le corresponde a la Nación dictar normas que contengan presupuestos mínimos de protección, a las provincias las necesarias para complementarlas. Prohibiéndose “el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.” (Congreso Argentino, 1994).

Por el Artículo 123, cada provincia dicta su constitución. Por el Artículo 124: Las provincias pueden “crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines... también celebrar convenios internacionales” que “no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional.” “La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se

establezca a tal efecto.” Y, “Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.”

En la página de Naciones Unidas en Argentina, Agenda 2030 ODS, Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales, Presidencia de la Nación, se expresa a Marzo de 2019 que el Gobierno Nacional, desde Diciembre de 2015 se embarca “en un profundo proceso de reestructuración de la Administración Pública Nacional (APN).” Y, en el marco de dicha reforma, establece “como condición prioritaria que los diferentes Ministerios y Organismos que componen la APN trabajen en la confección de planes estratégicos de largo plazo.” El proceso de planificación ha consistido “en identificar los principales objetivos e iniciativas prioritarias, los cuales permitirían contribuir al desarrollo económico, promover el desarrollo humano y social y fortalecer las instituciones de la vida pública argentina.” Los “8 grandes Objetivos de Gobierno (OGs) y 100 iniciativas prioritarias” se presentan en diciembre de 2016. Los OGs, “suponen una herramienta indicativa para promover el desarrollo de la Argentina, tienen una notoria vinculación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.”

Con dicho marco “los Ministerios y Organismos Nacionales que integran la Comisión Nacional Interinstitucional de Implementación y Seguimiento de los ODS”, que es “coordinada por el Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales, han realizado una vinculación de los 17 ODS con los 8 Objetivos y las 100 prioridades de Gobierno”. Se han establecido ocho grandes Objetivos de Gobierno (I. Estabilidad Macroeconómica, II. Acuerdo Productivo Nacional, III. Desarrollo de Infraestructura, IV. Desarrollo Humano Sustentable, V. Combate al Narcotráfico y mejora de la Seguridad, VI. Fortalecimiento Institucional, VII. Modernización del Estado y VIII. Inserción Inteligente al Mundo).

VI.4 El Modelo o Especialidad Contable Socio-ambiental y el Desarrollo Sostenible

Puede interpretarse que los marcos conceptuales para las normas contables con enfoque económico-financiero contienen, y hasta con mayor grado de precisión, los Principios relativos a la definición de calidad del Informe GRI (*Precisión, Equilibrio, Claridad, Comparabilidad, Fiabilidad y Puntualidad*), adicionando Sistemática. En cuanto a los Principios relativos a la definición de contenidos del informe se observan coincidencias en materialidad y exhaustividad, mientras que los referidos a *Inclusión de grupos de interés* y

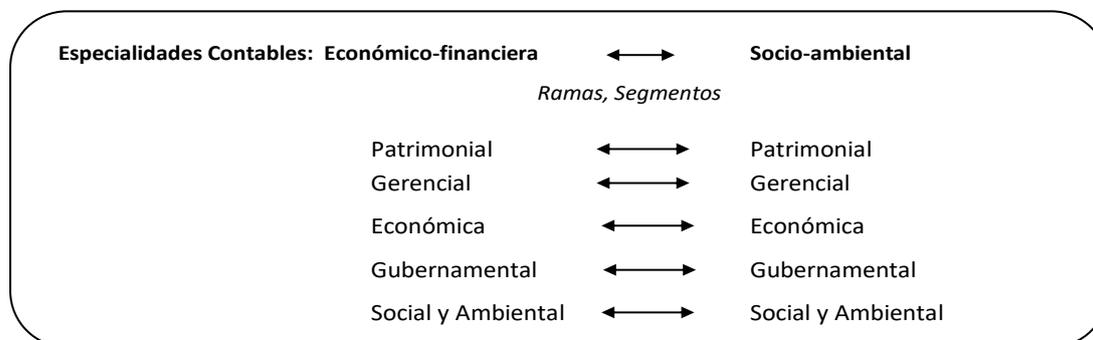
Contexto de sostenibilidad se encuentran limitados en dicho enfoque, no así en el enfoque contable socio-ambiental.

La especialidad contable socio-ambiental, al igual que la económico-financiera, puede deducirse de generalidades contables, respetando sus especificidades pero con mayor grado de apertura ante la compleja y cambiante realidad que relaciona lo financiero, lo ambiental y lo social. Dichas consideraciones tienen cierta incidencia sobre los denominados “segmentos contables”. Así, por ejemplo, en la contabilidad analizada como sistema, de Pahlen (2017) pueden considerarse como segmentos contables a: la “Contabilidad Patrimonial”, la “Contabilidad Gerencial”, la “Contabilidad Económica”, la “Contabilidad Gubernamental” y la “Contabilidad Social y Ambiental”. La denominada *Contabilidad Patrimonial* es considerada por Pahlen (2017) como un segmento que brinda información mayormente “de uso externo” referida “a la información sobre el patrimonio” y “Orientada a los individuos ajenos al ente (inversores de riesgo: Accionistas y acreedores)”; la *Contabilidad Gerencial* como: “Segmento empresarial de uso interno”, “Se refiere al cumplimiento de objetivos empresariales (no exclusivamente económicos)” y “Orientada a servir los intereses de los decididores del ente”; la *Contabilidad Económica (o Nacional)* como: “Segmento macroeconómico”, “Tiene objetivos derivados de teorías económicas y sus modelos se diferencian de los propios de la contabilidad patrimonial”; la *Contabilidad Gubernamental (o Pública)* como: “Segmento gubernamental”, “Tiene como destinatarios” a “Funcionarios públicos”, “Ciudadanía en general” y comprende “Aspectos patrimoniales” y “Aspectos de cumplimiento de objetivos legales”. Mientras que la *Contabilidad Social y Ambiental* se la interpreta como: segmento que se “refiere a los objetivos sociales producto de teorías sociológicas y temas medioambientales”, “Procura medir en términos diferentes a lo que sugiere la economía pues las metas sociales, tanto macro como micro exceden el reduccionismo economicista”, “Procura el registro y medición de los recursos naturales y el impacto económico vinculado a la sostenibilidad del medio ambiente”.

El enfoque contable socio ambiental como especialidad contable, al considerar el contexto de la sostenibilidad y distintos grupos de interés, además de accionistas y acreedores, contribuye a informar hacia el área interna y externa el patrimonio con enfoque socio-ambiental y sus variaciones, impactos, (originados en relaciones del ente con sus propietarios, en la gestión del ente o en hechos, actos y fenómenos del contexto) en distintas unidades de medida y con un capital socio-ambiental mantener. También permitiría

diferenciar entre la información patrimonial, social y ambiental, económica, gerencial y de entes gubernamentales con enfoque financiero y con enfoque socio-ambiental.

Cuadro N° VI.2: Las Especialidades Contables Económico-financiera y Socio-ambiental



Fuente: Elaboración Propia.

En el cuadro precedente se diferencian los enfoques, señalizando que la complementariedad entre el enfoque económico-financiero y el socio-ambiental debería mantenerse en los denominados segmentos contables.

Geba, Fernández Lorenzo, Tavella y Galán, en 1998 sostienen que la “Responsabilidad Social en las organizaciones adquiere importancia, ya que éstas se interrelacionan cada vez más con su medio, generando efectos positivos y negativos en él.” (p. 2). Rescatan que “Keith Davis, citado por Hampton, afirma que: ... `La prosperidad económica de una comunidad sería un beneficio social. La contaminación ambiental sería un costo social. Esos beneficios y costos no se reconocen directamente en el mercado.’” (Hampton, 1993, p. 118).

Para que los Estados Contables permitan reflejar más adecuadamente la situación de las organizaciones, el Sistema Contable también debe incluir datos referidos a la dimensión social de las mismas. Así, se podrán procesar, además de una correcta interpretación de los hechos económicos acaecidos y que inciden en el sujeto, la relación de los mismos con la sociedad, las consecuencias que producen y sus interrelaciones. Como producto, la información resultante brindará un mayor y mejor aporte al desarrollo social.

A efectos de considerar la dimensión social, el Sistema Contable deberá incorporar nuevas variables homogéneas que contemplen las consecuencias sociales del accionar de la organización y de su entorno.

Ante la multiplicidad de variables existentes, resulta imperativo la selección de las mismas, así como la de sus aspectos relevantes o dimensiones. Además, se deben determinar los indicadores objetivos que permitan operacionalizar las dimensiones de dichas variables. (p. 5).

De considerar que el término social incluye impactos ambientales, expresan que el “conocimiento de tal efecto o impacto social, al surgir de un adecuado proceso, permitirá conocer aspectos tales como:

-En el área microeconómica: La desocupación y sus causas; Condiciones de labor; Relación salario percibido-salario mínimo; Agotamiento de recursos naturales y contribuciones para su preservación; El beneficio social originado por Inversión en educación, capacitación e información; Mejoras sanitarias por inversiones en salud;

-En el área macroeconómica: Las consecuencias a nivel regional, interregional, nacional e internacional y sus relaciones, de los distintos aportes empresariales al desarrollo social en su conjunto. (p. 6).

Con posterioridad se diferencian, adaptan y precisan, considerando especificidades contables, cuentas del Activo, Pasivo y del Patrimonio Neto socio-ambientales y Resultados socio-ambientales, o variaciones cuantitativas al patrimonio neto socio-ambiental que no provienen de aportes ni retiros de los propietarios. Ello permite contar con categorías provistas de sentido, contribuyendo a definir para poder medir y, de ser necesario, mejorar.

Cuadro Nº VI.3: El Activo con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental

<i>Especialidad Económico-financiera</i> ↔ <i>Especialidad Socio-ambiental</i>		
Económico-Financiero	Ambiental-natural	Social-sociedad
Activo Económico-financiero:	Activo Natural:	Activo Social:
<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>"Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados. ...Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos." (IFRS, 2018, p.)</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...</p> <p>Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana." (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p., 18). "Los activos naturales comprenderían, cuando correspondan, aspectos del agua, la tierra, el aire, biodiversidad, otros." (Geba y Gastañaga, 2014, p., 7).</p>	<p>Se considera que "no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de desarrollo social de una comunidad." (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18).</p>

Fuente: Actualizado de Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016, noviembre).

El enfoque económico-financiero posee consenso internacional, y las características cualitativas esenciales de los componentes de la información contable financiera pueden ser utilizadas para el enfoque socio-ambiental, permitiendo examinar el desempeño de la organización en un contexto de sostenibilidad, considerando a sus grupos de interés no limitados a los “usuarios tipo”.

Cuadro N° VI.4: *Elementos Componentes del Activo con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental*

Especialidad Económico-financiera	←→	Especialidad Socio-ambiental
<p>Económico-Financiero ACTIVO ECONÓMICO-FINANCIERO <i>Inversiones:</i> las “realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, así como las colocaciones efectuadas en otros entes”. (Fowler Newton, 2008, p., 100). Pahlen Acuña, Fronti, Campo, Helouani, Chaves y Viegas (2009): “representan colocaciones que se realizan generalmente para obtener un rendimiento”. (p.289).</p> <p><i>Activos intangibles:</i> 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><i>Bienes de uso:</i> 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 <i>Inversiones ambientales o naturales</i> “pueden ser consideradas, por un lado, por sus características naturales esenciales, y por otro lado porque son realizadas al margen de la actividad principal del ente con el ánimo de obtener un rendimiento ambiental, por ejemplo crecimiento vegetativo, soporte y estructuras, regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico o culturales como la mejora emocional y percepción.” (Geba y Gastañaga, 2014, p., 8).</p> <p><i>“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.”</i> (p., 8).</p> <p><i>Bienes de uso ambientales o naturales ...</i> 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 <i>Inversión social, en capacitación y educación</i> “con enfoque socio-ambiental al tiempo otorgado a las personas destinado a capacitación y educación, cuando permite generar resultados sociales positivos o disminuir resultados sociales negativos al margen de su actividad principal (como la capacitación en responsabilidad social a empleados, proveedores y clientes que fortalezcan actitudes responsables sobre productos, derechos humanos, otros)”. (Geba y Bifaretti, 2016, p., 21).</p> <p><i>“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).”</i> (p., 21).</p>

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

Cuadro N° VI.5: *El Pasivo con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental*

<i>Especialidad Económico-financiera</i> ← → <i>Especialidad Socio-ambiental</i>		
<p>Económico-Financiero Pasivo Económico-financiero: “pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.” (IFRS Foundation, 2015, p., 33). Se aclara que la definición de pasivo hace referencia a una “obligación presente”. Una “entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico si: (a) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia; y (b) la obligación ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades, que establecen la medida de su obligación.” (p. 37).</p> <p>“Para que exista un pasivo, se deben cumplir tres criterios: a. la entidad tiene una obligación...; b. la obligación es transferir un recurso económico...; y c. la obligación es una obligación presente que existe como resultado de eventos pasados”... (IFRS, 2018, p. 32).</p> <p>Aclara, “Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son jurídicamente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les debe. Las obligaciones también pueden surgir... de las prácticas consuetudinarias de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de manera inconsistente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en tales situaciones a veces se denomina ‘obligación implícita’... “En algunas situaciones, el deber o la responsabilidad de una entidad de transferir un recurso económico está condicionado a una acción futura particular que la propia entidad pueda tomar. Tales acciones podrían incluir operar un negocio en particular u operar en un mercado particular en una fecha futura específica, o ejercer opciones particulares dentro de un contrato. En tales situaciones, la entidad tiene una obligación si no tiene la capacidad práctica de evitar tomar esa acción. (p. 33)</p>	<p>Ambiental-Natural Pasivo ambiental-natural: “estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios... de rescatar que en el marco del desarrollo sustentable se ‘apunta’ a minimizar el pasivo ambiental 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).</p>	<p>Social-Sociedad Pasivo social-sociedad: “podría estar conformado cuando por un hecho anterior el ente está obligado (legalmente o voluntariamente al aceptar determinadas responsabilidades hacia terceros) a transferir activos o prestar servicios, o es altamente probable que así sea y su cancelación no puede eludirse.” (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18).</p>

Fuente: Actualizado de Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016, noviembre).

Se interpreta que conocer y diferenciar el patrimonio socio-ambiental y las variaciones cualitativas y cuantitativas o impactos producidos en un período, o ejercicio económico, a través de un adecuado proceso contable instaurado en las organizaciones informantes, contribuye a brindar conocimientos que favorecen el cumplimiento de los Principios GRI relativos a la definición de contenido del informe y a los relativos a la calidad, adicionando la sistematicidad.

Cuadro N° VI.6: *Patrimonio Neto, Ingresos y Gastos con Enfoque Económico-financiero y con Enfoque Socio-ambiental*

<i>Especialidad Económico-financiera</i> ← → <i>Especialidad Socio-ambiental</i>		
<p>Económico-Financiero Patrimonio: "Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos." (IFRS Foundation, 2015, p. 33).</p> <p>Ingresos: "Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio." (p.33).</p> <p>"Los ingresos son aumentos en los activos, o disminuciones en los pasivos, que resultan en aumentos en el patrimonio, distintos de los relacionados con las contribuciones de los tenedores de reclamaciones del patrimonio." (IFRS, 2018, p. 39).</p> <p>"Los gastos son disminuciones en los activos, o aumentos en los pasivos, que resultan en una disminución en el patrimonio, que no sean los relacionados con las distribuciones a los tenedores de reclamaciones del patrimonio." (p. 39).</p>	<p>Ambiental-Natural "Patrimonio neto natural: resultaría del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos naturales. En este caso puede resultar: Patrimonio neto natural = Activo natural – Pasivo natural... el patrimonio neto natural estaría conformado por un capital natural (que no debería ser inferior al "capital natural mínimo a mantener" para preservar el equilibrio ecosistémico) y los resultados netos naturales de los distintos ejercicios económicos."(Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p., 18).</p> <p>"Resultado natural del 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.</p> <p>Ingresos y egresos Naturales: "Los ingresos y los egresos representan causas de resultados positivos y negativos, por ende, de modificaciones cuantitativas a los activos y pasivos" (Geba y Gastañaga, 2013, p., 9). "Ingresos naturales: aumentos del patrimonio neto natural originados por la regeneración natural o por servicios ecosistémicos, con o sin la intervención humana [como el crecimiento natural o inducido de determinados activos vegetales o animales', la generación de energía, otros]...</p> <p>Gastos naturales: disminuciones del patrimonio neto natural relacionadas de manera menos directa que los costos" consumidos... (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p. 18).</p> <p>Costo Natural consumido: resultados negativos directamente relacionados con los ingresos naturales.</p>	<p>Social-Sociedad "Patrimonio neto social: resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales." (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18).</p> <p>"Resultado social del período: podría generarse por aumento o disminución del patrimonio social no originado en las relaciones del ente con sus propietarios." (p., 18).</p>

Fuente: Actualizado de Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016, noviembre).

Es necesario aclarar que el capital ambiental, de manera similar al social y financiero, también puede resultar de compromisos de los propietarios hacia el ente. Conocer los elementos componentes de un patrimonio socio-ambiental al inicio de un ejercicio, en el cual se considere un denominado capital socio-ambiental mínimo a mantener, por medio de un adecuado procesamiento contable de datos empíricos, contribuiría a planificar, establecer objetivos, controlar resultados y tomar decisiones considerando el contexto. Luego, determinar resultados positivos y negativos socio-ambientales del ejercicio y

comparativo con el ejercicio anterior, propiciando medir la gestión en dimensiones socio-ambientales.

... en el marco de la especialidad contable socio-ambiental, de manera similar a la especialidad económico-financiera, al diferenciar el Activo, el Pasivo y el Patrimonio Neto socio-ambientales, es posible identificar la fuente de los Activos socio-ambientales que se originan por los aportes de los propietarios de la organización o son autogenerados por esta (impactos socio-ambientales positivos menos impactos socio-ambientales negativos). Pero, desde la especialidad contable socio-ambiental el Patrimonio Neto socio-ambiental incluiría un capital socio-ambiental mínimo a mantener (aporte [compromiso] de los propietarios) teniendo en cuenta características del ente y su contexto, que puede ser incluso del compromiso organizacional con las metas de los ODS, y los resultados positivos y negativos generados y acumulados por la organización.

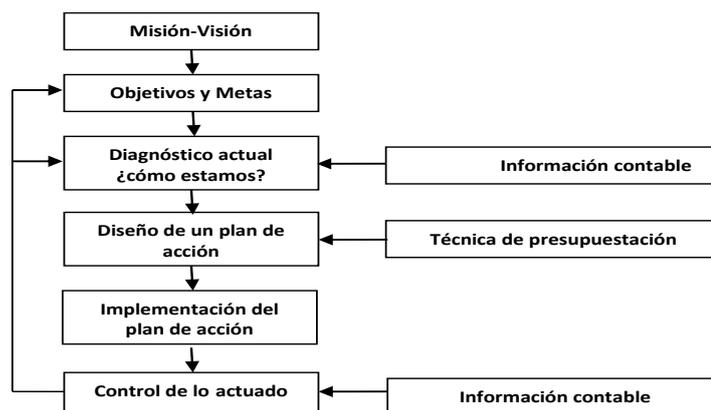
De considerar que el objetivo de la especialidad contable socio-ambiental es, a diferencia de la especialidad contable económico-financiera, obtener y brindar conocimiento racional, del ente... y de su entorno sobre un entendido Patrimonio socio-ambiental, sus modificaciones (los impactos socio-ambientales) 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... desde la especialidad contable socio-ambiental, podrían utilizarse distintas unidades de medida pertinentes, indicadores cualitativos y cuantitativos, simples y complejos. (Geba y Bifaretti, 2017, pp. 20, 21).

La cuantía del capital socio-ambiental externo mínimo a mantener (de una zona, región, país) permitiría determinar las posibilidades y límites del capital socio-ambiental mínimo y a mantener del ente en función a sus características identitarias (localización, actividad, magnitud, dependencias, etc.) y relaciones o dependencias con el entorno. Según Geba, Catani y Sebastián (2018), los “conocimientos contables pueden contribuir a implementar la nueva configuración de la responsabilidad social.” (p. 9).

Las organizaciones económicas necesitan información para gerenciar en su “ciclo gerencial”. “Un ciclo gerencial involucra `actividades de planeamiento en las que se evalúa el presente y proyecta el futuro, actividades de gestión en las que se ejecuta lo planeado, para dar... lugar a actividades de control” en las cuales “se mide lo ejecutado para compararlo con lo planeado.” (Telias, Smurra, Pahlen Acuña y Fano, 2007, p. 2).

Cuadro N° VI.7: *El Ciclo Gerencial*



Fuente: Telias, Smurra, Pahlen Acuña y Fano (2007, p. 2).

Las autoras entienden necesario incorporar en la instrumentación, actualización o adaptación, del proceso contable el manifiesto, la declaración de impacto ambiental y el estudio de impacto ambiental exigido por normas argentinas para contribuir a decidir conociendo la relación de la empresa con el ambiente socio-ambiental.

VI.5 El Proceso de GRI Estándar y el Proceso Contable y sus Sub-procesos Componentes

En GRI 101: *Fundamentos, C. Uso de este Estándar*, en la *Sección 2* se explica el proceso básico de uso de los Estándares GRI para elaborar informes de sostenibilidad (ver Cap. IV). Para declarar que el informe de sostenibilidad se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI, opción Esencial o Exhaustiva, las organizaciones deben a cumplir los requerimientos de esta sección, los cuales orientan a la organización a través del proceso de elaboración del informe de sostenibilidad. Se consideran: 1. Aplicación de los Principios para elaborar los Informes; 2. Notificar los Contenidos Generales; 3. Identificar los Temas Materiales y sus Coberturas; 4. Informar sobre Temas Materiales; y 5. Presentación de la Información y Comunicar a GRI.

En cuanto al proceso contable, desde un enfoque sistémico también puede interpretarse a la disciplina contable “como un sistema artificial o cultural... compuesto por dos subsistemas: un subsistema abstracto o teórico que permite caracterizarla y determinar sus límites y un subsistema físico: El Proceso Contable, que opera en aras de cumplir un objetivo, que interactúan entre sí y con el medio.” (Geba, 2005, p. 15). El “subsistema teórico, contiene los aspectos doctrinarios y normativos que brindan descripciones, explicaciones y reglas de conducta que hacen al campo de actuación contable y permiten

determinar y seleccionar los aspectos, variables y dimensiones de la realidad a ser procesados y sus interrelaciones.” (p. 16).

Se considera que el proceso contable es un proceso metódico que puede ser utilizado para lo socio-ambiental de manera similar a lo económico-financiero tradicional y que se compone por: el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos (captar, clasificar, medir o valorar y registrar); el de Comunicación referido a Recursos, Obligaciones e Impactos (comunicar información contable socio-ambiental de manera oral o escrita a través de informes internos y externos); y el de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos. (Ver. Caps. I y II).

VI.5.1 Subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa referido a recursos, obligaciones e impactos sociales y ambientales

Para analizar y profundizar pautas por medio de las cuales el proceso contable, con el marco de la especialidad económico-financiera y socio-ambiental, contribuye o puede contribuir con el proceso de elaboración de las memorias o informes de sostenibilidad, se entiende que este sub-proceso contable, a partir del marco conceptual, se compone de las etapas de captación, clasificación, medición y registración. Para iniciar este sub-proceso pueden considerarse los siguientes pasos propuestos por GRI y el Pacto Global de Naciones Unidas (2018) siguientes: “Step-by-step guidance”, “Step 1: Define priority SDG targets” (“1.1: Understand the SDGs and their targets”, “1.2: Conduct principled prioritization of SDG targets”, “1.3: Define your SDG-related report content”); “Step 2: Measure and analyze” (“2.1. Set business objectives”, “2.2. Select appropriate disclosures”, “2.3. Collect and analyze data”); “Step 3: Report, integrate and implement change” (“3.1. Consider general features of good practice when reporting on the SDGs”, “3.2. Consider data users’ information needs”, “3.3. Report and implement change”). (p. 1).

Es decir, definir los objetivos de los ODS que sean prioritarios, para lo cual deberían comprenderse los objetivos de los ODS, priorizarlos y determinar el contenido del informe relacionado con los ODS; luego medirlos y analizarlos, estableciendo objetivos empresariales o de negocios, seleccionar las revelaciones que sean apropiadas y recopilar y analizar los datos para informar, integrar e implementar los cambios. Una vez comprendidos y definidos los ODS prioritarios, como una forma de utilizar el proceso contable instaurado en los entes para la opción esencial de los Estándares GRI seleccionados que se vinculan a los ODS, en

este estudio se considera la base de devengo y se profundiza y desarrollan aspectos relevantes de las etapas del subproceso de descripción y explicación cualitativas y cuantitativas que permitan considerar contenidos temáticos económico-financieros, sociales y ambientales para las memorias de sostenibilidad, balance social para Argentina, según requerimientos de los Estándares GRI 2016.

- *Etapas de Captación*

Una vez consensuados con los grupos de interés los temas materiales (por medio de reuniones, con encuestas u otros), es necesario considerar que los hechos, actos y fenómenos incluidos en los requerimientos de los temas de los Estándares GRI pueden revelarse de manera implícita o explícita, a través de documentación comprobatoria que contiene los datos cualitativos y cuantitativos que permiten clasificar y medir los mismos. En los casos de revelación implícita, como la pérdida de valor de los bienes por el uso o el simple transcurso del tiempo, resulta necesario elaborar minutas contables con los datos cualitativos y cuantitativos que permitan reconocer y procesar contablemente dichas circunstancias.

- *Temas Económicos*

En el Proceso contable tradicional se encuentra documentación respaldatoria para los temas económicos de los *Contenidos 201-1 Valor económico directo generado y distribuido*: ingresos (facturas de ventas o servicios prestados), costes operacionales (facturas de terceros, tickets, otros), salarios y beneficios de los empleados (liquidación de haberes por lo devengado y recibos y boletas de depósitos por los pagos), pagos a proveedores de capital (recibos), pagos al gobierno y por país (liquidaciones, recibos en moneda local o extranjera), e inversiones en la comunidad (recibos, contratos, etc.). El EVEG y D resulta de la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos devengados en el ejercicio, los datos surgen de los estados contables auditados, se fundamenta en conceptos macroeconómicos y presenta la parte que las entidades contribuyen al Producto Bruto Interno.

202-1 Ratio del salario de categoría inicial estándar por sexo frente al salario mínimo local: los recibos de sueldos identifican beneficiarios y categorías y para su liquidación se tienen en cuenta los convenios colectivos y la información del legajo o fichas individuales existentes en el departamento de personal. El salario mínimo local puede obtenerse de fuentes estatales reconocidas. *203-1 Inversiones en infraestructuras y servicios apoyados*: los

contratos por obras en construcción permiten conocer y diferenciar los sujetos, el valor total, ubicación y fecha (así como el tipo, destino, plazo de ejecución y forma de pago, entre otros), y las facturas y los recibos lo devengado de lo abonado. Los impactos actuales o previstos pueden encontrarse en los estudios de impactos, cuando no se encuentran especificados en los contratos. *204-1 Proporción de gasto en proveedores locales*: los datos para determinar la proporción puede surgir de las facturas y recibos o de los registros del libro mayor de proveedores, o de los submayores en caso de contar con información más analítica, permitiendo diferenciar los proveedores locales, lo devengado y lo abonado. *205-3 Casos de corrupción confirmados y medidas tomadas*: documentación de litigios, despidos, suspensiones y similares, así como los contratos rescindidos o no renovados por corrupción. *206-1 Acciones jurídicas relacionadas con la competencia desleal, las prácticas monopólicas y contra la libre competencia*: Informe de letrados, demandas iniciadas por terceros y sentencias en los cuales se brindan datos de sujetos, fechas, montos probables, es decir, previsionables, y ciertos.

En cuanto a *201-2 Implicaciones financieras y otros riesgos y oportunidades derivados del cambio climático*: pueden surgir de estudios y evaluaciones de impacto ambiental realizados por expertos pertinentes e incorporados al proceso contable y de hechos perfeccionados (como inundaciones y sequías cuando producen modificaciones en el patrimonio del ente). Y, para *203-2 Impactos económicos indirectos significativos*: las memorias que acompañan a los estados contables suelen incluir información contextual macroeconómica del país, así como de las actividades del ente y del sector, favoreciendo la comprensión de la información.

- *Temas Ambientales*

De acuerdo a los avances realizados en Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 a, 2014) es posible considerar para los Contenidos *301-1 Materiales utilizados por peso o volumen*: que tradicionalmente en el proceso contable se captan datos de peso, volumen o cantidad física de materias primas, materiales, productos terminados o mercaderías de reventa para la determinación de la existencia inicial del ejercicio, el costo de venta y producción, las existencias finales y, en caso de corresponder, las pérdidas o sobrantes de inventario y los residuos. Los datos de cantidad y calidad, que permitirían diferenciar renovables de no renovables se encuentran, por lo general, en los remitos y facturas, también en órdenes de embarque u “órdenes” de producción o extracción, en su caso. *301-2 Insumos reciclados*

utilizados: para el proceso de reciclado pueden conformarse minutas contables o disponer de “ordenes” de producción indicativas de la cantidad y tipo ingresado de productos a reciclar y la cantidad y tipo de productos reciclados, luego su consumo, permitiendo determinar la existencia inicial del ejercicio, la existencia final en el mismo, así como, en caso de corresponder, los faltantes y sobrantes de inventario. *302-1 Consumo energético dentro de la organización*: el consumo de gas y electricidad dentro de la organización se encuentra en el medidor y en el detalle en las facturas del servicio correspondiente, las compras de combustibles en los remitos, facturas o tickets, pueden identificarse los consumos por centro de producción y por sector y en la clasificación diferenciarse por fuentes renovables o no. En cuanto a la venta se captan los datos de la factura emitida por el ente con el detalle cualitativo y cuantitativo de la misma. *303-1 Extracción de agua por fuente*: los datos correspondientes al volumen y lugar de agua extraída puede constar en minutas contables u “ordenes” de extracción. Cuando el agua es suministrada por otro ente, podría contar con un medidor, la factura podría indicar la cantidad y tipo de agua por la cual se paga. De ser relevante, podría calcularse la existencia inicial, la existencia final y las diferencias entre éstas por consumo, venta o faltantes/sobrantes y vertidos.

Sobre *303-3 Agua reciclada y reutilizada*: para el proceso de reciclado pueden conformarse minutas contables o disponer de “ordenes” de producción y consumo indicativas de la cantidad y tipo ingresado a reciclar, luego su consumo, permitiendo determinar la existencia inicial del ejercicio, la existencia final en el mismo, así como, en caso de corresponder, los faltantes y sobrantes de agua reciclada no reutilizada. *304-1 Centros de operaciones en propiedad, arrendados o gestionados ubicados dentro de o junto a áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas*: en el proceso contable se captan y diferencian los datos referidos a bienes propios y de terceros por medio de escrituras, contratos de arrendamiento y similar en los cuales se identifican los sujetos, ubicación, nomenclatura catastral, superficie, límites y similares. En actas de asamblea o directorio el destino de los mismos. El detalle de los bienes propios consta en el libro denominado Inventarios y Balances. En cuanto a datos referidos al “valor de la biodiversidad” (área protegida o zona, de gran valor para la biodiversidad fuera del área protegida -ecosistemas terrestres, marinos o de agua dulce-), así como su caracterización por estar en listas de carácter protegido, los mismos pueden constar en un certificado de evaluación ambiental emitido por profesionales expertos independientes y pertinentes y ser

considerados en el detalle del inventario socio-ambiental. *304-3 Hábitats protegidos o restaurados*: los datos financieros sobre la restauración de áreas protegidas pueden provenir de contratos y facturas, el tamaño, la ubicación y el éxito de la restauración por informes de evaluación ambiental emitido por profesionales expertos independientes y pertinentes. Los datos de asociaciones creadas pueden surgir de los estatutos o contratos constitutivos y de las actas respectivas.

Para *305-1 Emisiones directas de GEI (alcance 1)*: la cantidad de emisiones de los gases y su tipo también pueden surgir de evaluaciones ambientales emitidas por profesionales expertos independientes y pertinentes. Así como del control realizado por las autoridades correspondientes. Es recomendable considerar la cantidad de emisiones por cantidad y tipo de productos elaborados en el ejercicio en el cálculo de costos, diferenciando las “emisiones indirectas de GEI al generar energía”, la unidad de negocio, país, región, “tipo de fuente (combustión fija, proceso, fugitiva)” y actividad. *306-1 Vertido de aguas en función de su calidad y destino*: el vertido de agua puede surgir como diferencia entre el agua que ingresa a la organización por distintas fuentes, la que se utiliza, la que permanece en existencia y la que se recicla. El análisis y evaluación ambiental por el tipo de actividad, localización, tiempo, procesos utilizados y cálculos para realizar la producción, la extracción y el tratamiento, diferenciaría los vertidos ordinarios operativos y los extraordinarios. *306-2 Residuos por tipo y método de eliminación*: los cálculos de costos deberían incluir el total de materiales utilizados en la producción y los residuos generados, diferenciando los peligrosos de los que no lo son, se entiende como conveniente incluir el detalle de su eliminación y/o recupero en función a la evaluación ambiental realizada. *307-1 Incumplimiento de la legislación y normativa ambiental*: los datos de multas y las sanciones monetarias significativas por el incumplimiento de las leyes o normativas en materia ambiental se encuentran en los estados contables financieros, mientras que los datos de las no monetarias, junto a las monetarias, pueden encontrarse en los informes de los letrados, las notificaciones y la resolución o emisión de la opinión o juicio pertinente.

▪ *Temas Sociales*

Para los Contenidos: *401-1 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*; *402-1 Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales*; *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; 404-1 Media de horas de formación al año por empleado; 405-2 Ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombres; 410-1 Personal de seguridad capacitado en políticas o procedimientos de derechos humanos; y 416-2 Casos de incumplimiento relativos a los impactos en la salud y seguridad de las categorías de productos y servicios: se encuentran datos en recibos de sueldos, libro de sueldos y jornales y legajos o fichas individuales del departamento de personal y, cuando tengan incidencia financiera, en los registros contables económico-financieros tradicionalmente exigidos y, por ende, en los estados contables.

Mientras que para: *403-1 Representación de los trabajadores en comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad; 408-1 Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo infantil; y 411-1 Casos de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas:* pueden considerarse datos en los legajos de personal que identifiquen los trabajadores cuyos trabajos o lugares de trabajo estén bajo el control de la organización y se encuentren “representados por comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad”, el código ético del proveedor y la inclusión de cláusulas en los contratos. Los miembros componentes de dichos comités pueden ser encuestados para conocer la situación de la organización sobre la existencia de riesgos significativos a los derechos humanos, como presentar “trabajo infantil”, “trabajadores jóvenes expuestos a trabajo peligroso” de la organización y la de sus proveedores, en cuanto al tipo de operación y lugar con operaciones (diferenciando si pertenecen o no a pueblos indígenas). También es conveniente consultar sobre las “medidas adoptadas por la organización en el periodo objeto del informe y que tengan por objeto contribuir con la abolición del trabajo infantil” y “violaciones de los derechos de los pueblos indígenas”, entre otras. En caso de litigio, en la documentación se diferencian los casos que corresponden a violaciones a los derechos de pueblos indígenas, a trabajo infantil, otros.

- *Etapa de Clasificación*

Una vez captados los hechos, actos y fenómenos, se agrupan elementos homogéneos por clases, o categorías provistas de sentido, en un instrumento contable denominado cuenta. De una adaptación para lo socio-ambiental, según su naturaleza se clasifican cuentas Patrimoniales socio-ambientales (de Activo, Pasivo y Patrimonio Neto), cuentas de Resultado y cuentas de Orden socio-ambientales (deudoras y acreedoras). Las cuentas de Resultado

socio-ambiental se clasifican como positivas o negativas según su incidencia cuantitativa en el Patrimonio Neto socio-ambiental, pudiendo originarse en la gestión del ente (internos) o del contexto (externos), diferenciar ingresos, costos consumidos, gastos, ganancias y pérdidas socio-ambientales. Según su significatividad, o materialidad, pueden ser significativos o no significativos. Pueden provenir del ejercicio o de ejercicios anteriores, generarse como operativos (cuando provienen del objeto de la organización) o no operativos, y ordinarios, frecuentes, o extraordinarios, no frecuentes ni esperables, entre otros.

Por su extensión, grado de detalle, o contenido relacionado con la variable temporal, las cuentas patrimoniales socio-ambientales pueden agrupar varias cuentas menores y clasificarse como: Recompuestas (Activo, Pasivo, Patrimonio Neto socio-ambientales), Compuestas (Activo Corriente y Activo No Corriente o Pasivo Corriente y Pasivo No Corriente socio-ambientales), Complejas o “rubros” que permiten relacionar naturaleza, variable temporal, objeto del ente y forma jurídica (Inversiones, Créditos, Bienes de Cambio, Bienes de Uso, Activos Intangibles, Deudas Ambientales, Deudas Sociales, otras, Capital socio-ambiental y Resultados Acumulados no Asignados socio-ambientales), Sintéticas, cuentas que componen los rubros pertinentes (Materiales, Energía, Agua, Emisiones de GEI aprobadas, Puestos de trabajo programados, Residuos Aprobados, Vertido de Agua aprobado, Proveedores, Acreedores, otras) y Analíticas o Individuales que permiten particularizar los contenidos de las cuentas Sintéticas (Materiales renovables, Materiales no renovables, Energía generada, Energía comprada, Agua adquirida, Agua reciclada, Puestos de trabajo Altos Ejecutivos locales, Puestos de trabajo Altos Ejecutivos no locales, Puestos de trabajo Empleados locales, Puestos de trabajo Empleados no locales, Puestos de trabajo Trabajadores locales, Puestos de trabajo Trabajadores no locales – a su vez con mayor grado de detalle cada Puesto de trabajo por grupo etario y por sexo-, otras). Las Cuentas de resultado reflejan las causas de las variaciones cuantitativas en el patrimonio neto dentro del periodo que no provienen ni de aportes ni retiros de los propietarios, y por su contenido permiten agrupar Resultados Positivos y Negativos Operativos o no Operativos, Ordinarios y Extraordinarios, entre otros.

Las cuentas utilizadas por las organizaciones se encuentran ordenadas metódica y sistemáticamente en el denominado Plan de Cuentas que, junto al Manual de Cuentas (en los cuales se describen el sentido, sus componentes, modo de uso, significado de su saldo, otros), permiten continuar con la etapa de medición, y controlar tanto la clasificación como

la medición. Dentro de parámetros homogéneos, cada organización económica elabora su Plan y Manual de cuentas, para lo cual en algunos casos necesitan del apoyo de expertos pertinentes.

En 2016 se realiza una encuesta presencial a través de un formulario (Anexo II) en Argentina y Colombia a los asistentes presentes que no conforman el equipo de investigación en: una reunión de la Comisión de Responsabilidad y Balance Social de la FACPCE; el 22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable; las Mesas Temáticas: “Ética y Responsabilidad Social” y Contabilidad de la XV Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC); el Área Técnica, “Contabilidad Social y Ambiental - Contabilidad de Gestión y Contabilidad Gubernamental”, de la XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad; y la Vª Jornada de Contabilidad de La Plata.

... la mayoría de los encuestados (86%)... considera Muy Buena o Buena la posible contribución desde la doctrina contable y los marcos conceptuales bases para la normativa contable, nacional e internacional, para un consenso generalizado de conceptos y definiciones sobre “Activo”, “Inversión”, “Créditos”, “Obligaciones”, “Ingresos”, “Ventas”, “Costo”, “Consumo”, “Gasto”, “Capital” o “Capitalización”, y “Riesgo”, entre otros, necesarios y no definidos por GRI G4...

...observándose un Mayor grado de opiniones positivas sobre: la necesidad de los administradores de información metódica y sistemática de impactos ambientales y sociales relevantes, además de los económicos-financieros tradicionales, para una gestión más sustentable; que la información de la memoria de sostenibilidad GRI G4 contribuye, o puede contribuir, a generar o potenciar una conciencia ambiental a sus usuarios, así como a los que intervienen en el proceso de su elaboración; que utilizar conceptos y definiciones homogéneos para los indicadores propuestos para elaborar la Memoria de Sostenibilidad GRI favorece el procesamiento de datos, el diálogo interno, la comunicación y la gestión; y la importancia otorgada al hecho de contar con un marco conceptual contable homogéneo, consensuado a nivel nacional o internacional, para lograr informes evaluables y comparables.” (Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián, 2016, pp. 15, 16).

Es posible considerar para lo socio-ambiental un plan de cuentas económico-financiero base para requerimientos seleccionados de los Estándares GRI (2016) vinculados a los ODS. Se propone un modelo de plan de cuentas básico y flexible, adaptable a las particularidades de cada organización, permitiendo complementar y diferenciar lo económico-financiero y lo social y ambiental, clasificar elementos patrimoniales y resultados por medio de categorías, respetando la sistematicidad del plan de cuentas tradicional.

El Balance Social para Gestionar Aspectos de Sustentabilidad Empresarial: Aportes del Proceso Contable para Contribuir con la Medición de la Gestión en Dimensiones Socio-ambientales

El modelo de plan de cuentas propuesto permite clasificar de manera sistemática aspectos requeridos de los Estándares GRI 2016, vinculados a los ODS. También permitiría incorporar cuentas de orden cuando el ente utilice o gestione bienes de terceros, así como previsiones de activo y pasivo para riesgos sociales y ambientales.

Cuadro N° VI.8: Plan de Cuentas para el Enfoque EF y el SA

Código	Cuenta	Código	Cuenta
1.EF/ 1. SA	ACTIVO	2.EF/ 2.SA	PASIVO
1.1.EF/ 1.1.SA	ACTIVO CORRIENTE	2.1.EF/ 2.1.SA	PASIVO CORRIENTE CIERTO
1.1.1.EF	CAJA Y BANCOS	2.1.1.EF/ 2.1.1.SA	DEUDAS COMERCIALES
1.1.2.EF/ 1.1.2.SA	INVERSIONES TEMPORARIAS		Ej, EF/SA: Proveedores Locales
1.1.3.EF/ 1.1.3.SA	CREDITOS COMERCIALES		Proveedores No Locales
1.1.4.EF/ 1.1.4.SA	OTROS CREDITOS	2.1.2.EF	DEUDAS BANCARIAS
1.1.5.EF/ 1.1.5.SA	BIENES DE CAMBIO	2.1.3.EF/ 2.1.3.SA	DEUDAS SOCIALES
	Ej, EF/SA: Materiales no renovables	2.1.4.EF/ 2.1.4.SA	DEUDAS IMPOSITIVAS
	Materiales renovables	2.1.5.EF/ 2.1.5.SA	OTRAS DEUDAS
	Insumos reciclados		Ej, EF/SA: Acreedores Locales
	Combustibles de fuentes no renovables		Acreedores No Locales
	Combustibles de fuentes renovables		Casos y Montos a pagar por Corrupción
	Energía generada	2.2.EF/ 2.2.SA	PASIVO NO CORRIENTE CIERTO
	Energía comprada		Ídem PASIVO CORRIENTE CIERTO
	Agua de lluvia recogida		
	Agua reciclada	3.EF/ 3.SA	PATRIMONIO NETO
	Agua adquirida	3.1.EF/ 3.1.SA	APORTES DE LOS PROPIETARIOS
	Agua recibida en donación	3.1.1.EF/ 3.1.1.SA	CAPITAL EF DEL ENTE
	Agua aportada por los propietarios		CAPITAL SA DEL ENTE
	Otras	3.1.2.SA	CAPITAL SA EXTERNO (del país, provincia, región, otra)
		3.2.EF/ 3.2.SA	RESULTADOS ACUMULADOS
1.2.EF/ 1.2.SA	ACTIVO NO CORRIENTE		
1.2.1.EF/1.2.1.SA	CREDITOS COMERCIALES		
1.2.2.EF/1.2.2.SA	OTROS CRÉDITOS	4. EF/ 4.SA	RESULTADOS
	Ej, SA: Emisiones de GEI Aprobadas	4.1.EF/ 4.1.SA	RESULTADOS ORDINARIOS
	Puestos de Trabajo Programados	4.1.1.EF/ 4.1.1.SA	RESULTADOS ORDINARIOS OPERATIVOS
	Residuos Aprobados	4.1.1.01.EF/ 4.1.1.01.SA	RESULTADOS ORDINARIOS OPERATIVOS POSITIVOS
	Ventidos de Agua Aprobados	4.1.1.01.01. EF	Ventas de (Ingresos por Ventas)
1.2.3.EF/1.2.3.SA	BIENES DE CAMBIO		Ej, SA: Reciclados o Recuperación de Materiales
1.2.4.EF/ 1.2.4.SA	BIENES DE USO		Reciclado o Recuperación de Insumos
1.2.2.1. EF/ 1.2.2.1.SA	Inmuebles		Generación de Energía
1.2.2.2. EF/ 1.2.2.2.SA	Canteras, Minas, otros		Reciclado de Agua
1.2.2.3 EF/ 1.2.2.3.SA	Reservorios de agua		Asistencia Sanitaria
1.2.5. EF/ 1.2.5.SA	ACTIVOS INTANGIBLES		Comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad
	Ej, S.A. Puestos de Trabajo Altos Ejecutivos, clasificados por:		Contratación de Altos Ejecutivos
	Sexo		Contrataciones de Empleados
	Grupo Etario		Contratación de Trabajadores
	Tipo de Vulnerabilidad		Formación y Capacitación Interna
	Región		Fomación y Capacitación hacia la Comunidad
	Nivel de Educación o Instrucción		Permisos Parentales
	Puestos de Trabajo Empleados, ídem Altos Ejecutivos		Plazos de Preaviso
	Puestos de Trabajo Trabajadores, ídem Altos Ejecutivos	4.1.1.02.EF/ 4.1.1.02.SA	RESULTADOS ORDINARIOS OPERATIVOS NEGATIVOS
	Personal Contratado	4.1.1.02.01	Costo consumido en la venta de:
	Operaciones evaluadas sobre riesgos de corrupción		Ej, EF/SA: Materiales no renovables
1.2.6.EF/ 1.2.6.SA	INVERSIONES PERMANENTES		Materiales renovables
	Ej, EF/SA: Inmuebles como centros deportivos		Materiales reciclados
	Inmuebles para el cuidado y atención infantil		Insumos Reciclados
	Personal Capacitado y Comunicado, por categoría y sexo		Combustibles de fuentes no renovables
	Miembros del órgano de gobierno		Combustibles de fuentes renovables
	Empleados		Energía generada, Energía adquirida
	Trabajadores		Ej, SA: Agua de lluvia recogida y Agua propia reciclada o no, Agua de humedales, ríos, mares
	Obras sociales, por categoría y sexo		Agua adquirida, recibida en donación o aportada por los propietarios
	Personal de Seguridad, por categoría y sexo		Emisiones directas de GEI (alcance 1)
	Capacitación comunitaria		Ventido de aguas
	Programas de ayuda a la comunidad		Emisión de Residuos Peligrosos
			Emisión de Residuos No Peligrosos
			Multas y Sanciones Ambientales
			Multas y Sanciones Sociales
			Baja Altos Ejecutivos (Pueden abrirse cuentas individuales por:
			Hombres/Mujeres, grupo etario, tipo de vulnerabilidad, nivel de instrucción o capacitación y región
			Baja Empleados (Ídem para Baja de Altos Ejecutivos)
			Baja Trabajadores (Ídem para Baja de Altos Ejecutivos)
			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	GASTOS DE COMERCIALIZACION
		4.1.1.02.03.EF/ 4.1.1.02.03.SA	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN
		4.1.2.01.EF/ 4.1.2.01.SA	RESULTADOS ORDINARIOS NO OPERATIVOS POSITIVOS
		4.1.2.02.EF/ 4.1.2.02.SA	RESULTADOS ORDINARIOS NO OPERATIVOS NEGATIVOS
		4.2.EF/ 4.2.SA	RESULTADOS EXTRAORDINARIOS
		4.2.1.EF/ 4.2.1.SA	RESULTADOS EXTRAORDINARIOS OPERATIVOS
		4.2.1.1.EF/ 4.2.1.1.SA	RESULTADOS EXTRAORDINARIOS OPERATIVOS POSITIVOS
		4.2.1.2. EF/ 4.2.1.2.SA	RESULTADOS EXTRAORDINARIOS OPERATIVOS NEGATIVOS
		4.2.2.EF/ 4.2.2.SA	RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NO OPERATIVOS
		4.2.2.01.EF/ 4.2.2.1.SA	RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NO OPERATIVOS POSITIVOS
		4.2.2.2.EF/ 4.2.2.2.SA	RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NO OPERATIVOS NEGATIVOS

Fuente: Elaboración Propia adaptado de Geba (2018, pp. 19 - 22).

El modelo de plan de cuentas integra los enfoques y, utilizando su sistematicidad, incluye cuentas recompuestas, compuestas y complejas. Atento a la extensión y particularidades que puede tener un plan de cuentas según el tipo de ente o entidad, se brindan algunos ejemplos de cuentas sintéticas y cuentas analíticas.

Con el enfoque contable socio-ambiental para el desarrollo sustentable o sostenible, es posible distinguir dentro de Bienes de Cambio los materiales renovables de los que no lo son, los insumos reciclados, los combustibles, la energía y el agua y sus fuentes, entre otros, por medio de cuentas sintéticas y analíticas. En Otros Créditos, como la evaluación ambiental es necesaria para habilitar la actividad o el proyecto, es posible incluir, ya sea en el momento inicial como en sus renovaciones o actualizaciones, la cantidad de emisiones, residuos, vertidos de agua, otros, aprobados y necesarios para desarrollar la actividad, así como los puestos de trabajo programados o comprometidos y sus tipos, permitiendo conocer el capital socio-ambiental aportado, los límites y, luego, los defectos o excesos por variaciones, impactos, en el periodo. En Activos Intangibles pueden observarse los puestos de trabajo, su tipo y características, por interpretar que constituyen un intangible del ente el derecho a recibir los servicios contratados que incluyen conocimientos y experiencias adquiridos, contribuyendo a generar “riqueza”, favoreciendo al ente y su contexto. En inversiones debe tenerse en cuenta que no es el sujeto quien corresponde al ente, es la cualidad otorgada de “personal capacitado” la que permite obtener o mejorar ingresos.

Se interpretan como resultados positivos socio-ambientales al reciclado o recuperación de materiales, de insumos, de agua, la generación de energía y la formación, así como la contratación de personal que excede la cantidad comprometida al inicio. Mientras que se entiende como resultados negativos socio-ambientales a los consumos de costos y a los gastos (no como sinónimo de pago), así como la baja de personal, entre otros.

- *Etapa de Medición*

Para la etapa de medición pueden utilizarse distintas unidades de medida pertinentes. Según los Estándares y memorias analizadas, podrían utilizarse en esta etapa para los *Temas Económicos*: GRI 201: unidades monetarias. En el EVEG y D se usan dichas unidades de medida. También permite determinar 202-1 *Ratio del salario de categoría inicial estándar por sexo frente al salario mínimo local*, 203-1 *Inversiones en infraestructuras y servicios apoyados*, 203-2 *Impactos económicos indirectos significativos*, 204-1 *Proporción de gasto en proveedores locales*, y montos para 205-3 *Casos de corrupción confirmados* y

medidas tomadas y 206-1 Acciones jurídicas relacionadas con la competencia desleal, las prácticas monopólicas y contra la libre competencia, así como el monto de las provisiones, que permiten conocer cantidad de casos con sanciones monetarias sin sanción firme.

En *Temas Ambientales*: toneladas, t, metros cúbicos, m³, hectómetro cúbico, Hm³, Metros cúbicos normales por hora, Nm³/h, según corresponda, para *301-1 Materiales utilizados por peso o volumen, 301-2 Insumos reciclados utilizados y 306-2 Residuos por tipo y método de eliminación*; julios, Kilojulio, o gigajulios, Gj, otras específicas, para *302-1 Consumo energético dentro de la organización y t en 305-1 Emisiones directas de GEI (alcance 1)*. Para *303-1 Extracción de agua por fuente, 303-3 Agua reciclada y reutilizada y 306-1 Vertido de aguas en función de su calidad y destino*: m³ o hm³. Mientras que para *304-1 Centros de operaciones en propiedad, arrendados o gestionados ubicados dentro de o junto a áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas, 304-3 Hábitats protegidos o restaurados y 307-1 Incumplimiento de la legislación y normativa ambiental*: Km², Ha, unidades físicas y monetarias según datos en los registros contables referidos a ubicación de los inmuebles superficie, destino y monto de la inversión, pudiendo diferenciar entre protección y restauración, y el monto de las multas y sanciones. En los registros contables se distinguen los bienes propios, que conforman el activo del ente, de bienes de terceros, para los cuales se utilizan cuentas de orden, así como el monto de las obligaciones ciertas y probables o previsionables.

Para *401-1 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, 403-1 Representación de los trabajadores en comités formales trabajador-empresa de salud y seguridad y 410-1 Personal de seguridad capacitado en políticas o procedimientos de derechos humanos*: cantidad de personas y porcentajes. Para *402-1 Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales, 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*: días y porcentajes; y para *404-1 Media de horas de formación al año por empleado*: horas, tipos y porcentajes. Para *405-2 Ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombres*: porcentajes según datos de los registros contables; y para *408-1 Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo infantil, 411-1 Casos de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas y 416-2 Casos de incumplimiento relativos a los impactos*

en la salud y seguridad de las categorías de productos y servicios: cantidad de casos o incidentes.

- *Etapa de Registración*

Para esta etapa se tiene en cuenta de lo expresado por Geba y Fernández Lorenzo (2001 b) que: “puede registrarse a través de distintos métodos... se sugiere el Método de la Partida Doble, por su vasta y generalizada experiencia de aplicación”. (p. 6). Es recomendable para facilitar la registración social y ambiental “realizarla concomitantemente con la registración contable [tradicional], incluyéndola dentro de la rutina o programas preparados al efecto.” Rescatan que, según María del Carmen Rodríguez de Ramírez, la “necesidad de incluir y compatibilizar información financiera y no-financiera... para medir el desempeño de las organizaciones, requiere, dentro de las mismas, un desarrollo coherente e integrado de sus sistemas de información contable”. (p. 6).

Con dichas consideraciones las empresas pueden, a partir de los registros contables existentes, utilizar, en forma conjunta o individualizando lo social de lo ambiental, subdiarios sociales y ambientales para centros de decisión (compras, ventas, producción, otros), libro diario, libro mayor, sub-mayores e Inventarios y Balances sociales y ambientales, siguiendo la rutina implementada al efecto. Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián (2008), a partir de un trabajo base de 2007, brindan un ejemplo de registración y una adaptación del libro diario para la especialidad socio-ambiental. A partir de lo expresado, al inicio de la actividad del ente podría registrarse el capital socio-ambiental inicial por el compromiso conjunto asumido por los propietarios del ente, y como resultado de la evaluación ambiental para habilitar la actividad o proyecto. Por ejemplo en el libro diario:

Cuadro N° VI.9: Registración Contable Inicial en un Libro Diario Socio-ambiental

FECHA	N°	CONCEPTO	DEBE							HABER								
			t.	Gj	m ³	Km ²	Casos	Cant.	Días	Horas	t.	Gj	m ³	Km ²	Casos	Cant.	Días	Horas
1/1/XX	1	Emisiones de GEI Aprobadas	8.000															
		Emision de Residuos Aprobados	3.000															
		Vertidos de Agua Aprobados			9.000													
		Consumo Energético Programado/Aprobado		40.000														
		Puestos de Trabajo Programados						300										
		Capital Socio-ambiental								11.000	40.000	9.000			300			
		Por los compromisos asumidos al inicio																

Fuente: Elaboración Propia.

En el asiento precedente se registra el compromiso socio-ambiental inicial asumido en conjunto por los propietarios del ente. Los datos para la registración pueden encontrarse en el manifiesto, la declaración de impacto ambiental o el estudio de impacto ambiental exigido, así como en el contrato social, en su caso. Podrían realizarse anotaciones en el mayor general y en sus cuentas más analíticas en cantidades y porcentajes respecto del total. Luego, una vez por mes podrían registrarse las variaciones cualitativas y cuantitativas al patrimonio social y ambiental. Por ejemplo en el libro diario:

Cuadro N° VI.10: Registración Mensual en un Libro Diario Socio-ambiental

FECHA	N°	CONCEPTO	DEBE								HABER							
			t.	Gj	m ³	Km ²	Casos	Cant.	Días	Horas	t.	Gj	m ³	Km ²	Casos	Cant.	Días	Horas
31/1/XX	2	Emisiones de GEI	110															
		Emisión de Residuos	50															
		Vertido de Agua			200													
		Consumo Energético		1.500														
		Materiales	60															
		Agua consumida			1.000													
		Puestos de Trabajo						350										
		Personal Capacitado						100										
		Emisiones de GEI Aprobadas								110								
		Emisiones de Residuos Aprobados								50								
		Vertidos de Agua Aprobados										200						
		Consumo Energético Programado/Aprobado									1500							
		Proveedores locales								60		1.000						
		Proveedores No locales																
		Puestos de Trabajo Programados															300	
		Alta Contatación Puestos de Trabajo															50	
		Formación y capacitación interna															100	
		Por operaciones perfeccionadas en el mes de Enero																

Fuente: Elaboración propia.

Las registraciones mensuales en el libro diario también pueden ser anotadas en el libro mayor general y en los mayores analíticos, permitiendo contar con información mensual más detallada para controlar, decidir y corregir desvíos. En el caso de utilizar y gestionar bienes de terceros, el ente por medio de cuentas orden, deudoras y acreedoras, incluidas en su plan y manual de cuentas, podría clasificar, medir, registrar e informar recursos en tenencia del ente que no inciden directamente en su patrimonio, pero podrían hacerlo. En el registro de Sueldos y Jornales se detallan la cantidad y composición de los puestos de trabajo, permitiendo considerar los datos en el asiento del libro diario.

Es apropiado que, de corresponder, al cierre del ejercicio se registren las disminuciones en los activos socio-ambientales sujetos a pérdidas de valor como amortizaciones y depreciaciones y, al menos una vez al año, las provisiones socio-ambientales por las incidencias probables en el ejercicio de los riesgos e implicaciones, así como otros riesgos derivados del cambio climático. Por ejemplo:

Cuadro N° VI.11: *Registración de Riesgos del Cambio Climático en un Libro Diario Socio-ambiental*

FECHA	N°	CONCEPTO	DEBE								HABER							
			t.	Gj	m ³	Km ²	Casos	Cant.	Días	Horas	t.	Gj	m ³	Km ²	Casos	Cant.	Días	Horas
31/12/XX	n	Disminución de tierras cultivables				150												
		Previsión para disminución de tierras cultivables										150						
		Para prevenir riesgos derivados del cambio climático																

Fuente: Elaboración Propia.

Al cierre del ejercicio, el cierre de las cuentas de resultados socio-ambientales permitiría conocer el resultado socio-ambiental del ejercicio.

Se entiende que los ejemplos realizados permiten precisar y diferenciar aspectos referidos a registración de un patrimonio social y ambiental y sus variaciones para requerimientos de temas económicos, sociales y ambientales más vinculados a los ODS del balance social para Argentina, según los Estándares GRI 2016.

VI.5.2 Subproceso de comunicación o comunicacional referido a recursos, obligaciones e impactos sociales y ambientales

Por medio de este subproceso se comunica información contable hacia el área externa e interna de la organización, generando conocimiento explícito y tácito. En cuanto a la implicancia de la información y su administración en las organizaciones es posible considerar que “el aprendizaje organizacional puede utilizarse como una herramienta para la consecución de los objetivos organizacionales mediante un tratamiento adecuado en los procesos de compilación, organización y uso de la información” y que “las capacidades de acción en la organización o las capacidades para percibir los ambientes externos de la misma, producto de un aprendizaje, se convierten en inteligencia organizacional e inteligencia competitiva.” (Martínez Musiño, 2010, p. 18).

La información es una herramienta estratégica que involucra a las partes interesadas, apoyando los procesos de toma de decisiones. Los informes para la gestión interna, generalmente amplían la información de los informes contables de presentación externa. Como una manera de incursionar en las posibilidades de emisión de informes de sostenibilidad más sintéticos, se rescatan algunos desarrollos realizados desde lo contable. Es decir, elaboraciones en el marco de la especialidad socio-ambiental que respeten similar forma y contenido a los estados componentes de los estados contables tradicionales

El Estado de Resultados Ambientales puede interpretarse como un inicio para, a partir de un plan de cuentas, elaborar un Estado de Resultados Socio-ambientales. De un análisis de estados contables financieros con informes de gestión en español e indicadores de la versión G4 de GRI, Geba, Catani y Bifaretti (2016) proponen que en los informes de gestión se incluya “un Cuadro Resumen de Cuestiones Ambientales que permita dar una visión en conjunto de los Activos, Pasivos, Patrimonio Neto y Resultados Ambientales expresados en términos monetarios y haciendo referencia al indicador utilizado en las memorias de sostenibilidad”. Expresan que “los sistemas contables de gestión ambiental instrumentados en los entes propiciarían operar y mantener registros... cuantificados en unidades de medida pertinentes, incluida la monetaria, útiles para la sustentabilidad.” (p. 22).

Geba, Bifaretti y Sebastián (2018) consideran requerimientos de los estándares GRI y pautas de los anexos que acompañan a los estados contables financieros, elaboran un *Anexo de Costos y Gastos Financieros, Sociales y Ambientales* y un *Anexo de Activos Intangibles: Puestos de Trabajo y Capacitación*, en diferentes unidades de medida y porcentajes. Las autoras concluyen que el modelo: “Anexo de Costos y Gastos Financieros, Sociales y Ambientales, puede ser una base para complementar el enfoque financiero del Anexo de Costo de los Bienes Vendidos o Servicios Prestados” y también el “Anexo Costos de producción y gastos clasificados por su naturaleza, según el Informe N° 32, con el enfoque social y ambiental.” (p. 20). Dicha complementariedad, permitiría sistematizar “lo financiero-social-ambiental de la Existencia Inicial, las Incorporaciones al patrimonio en el ejercicio (por compras, donaciones recibidas, aportes de los propietarios, autogeneración, otros), los Gastos, según notas y anexo, y la Existencia final.” Los Modelos de Anexos propuestos podrían ser acompañados por notas aclaratorias de “aspectos tales como: si los materiales renovables o no renovables utilizados se han comprado a proveedores externos, si se han obtenido internamente... si los datos son estimados u obtenidos mediante mediciones directas” y, en el caso de estimaciones, especificar “los métodos utilizados”. Han observado que “la instrumentación en el proceso contable de conocimientos con enfoque social y ambiental que complementen al enfoque contable tradicional, propendería a generar conocimientos colectivos del balance social”. Los aspectos económicos-sociales-ambientales de significación “al potenciar la gestión de las organizaciones con retroalimentación”,

contribuiría a fortalecer la inteligencia organizacional y agregar valor a la información contable como activo organizacional. (p. 20).

De observar la viabilidad de informar aspectos complementarios entre los enfoques podría elaborarse un Estado de Evolución del Patrimonio Neto Social y Ambiental que refleje los componentes y cantidades al inicio, las modificaciones del periodo y los saldos al cierre para cada ente. Es decir, brindar información del capital socio-ambiental al inicio y las variaciones (aportes y retiros de los propietarios y resultados positivos y negativos) del ejercicio y las acumuladas y no asignadas de ejercicios anteriores, en cantidades y porcentajes. Este informe permitiría relacionar el capital socio-ambiental de cada ente u organización económica con el capital socio-ambiental local, regional.

CONCLUSIONES

Distintas iniciativas impulsan el Desarrollo Sostenible, reconocen la importancia de la información y brindan pautas o guías para elaborar informes económico-socio-ambientales como la Global Reporting Initiative (GRI). En el siglo XXI nos encontramos ante una realidad, o nueva era de responsabilidad social, que impulsa los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS) y la información económica-social-ambiental se torna imprescindible para gestionarlos.

Consideradas la administración y la contabilidad como ciencias sociales, éstas estudian parte del mundo buscando comprender fenómenos sociales por medio de categorías con sentido, contribuyendo a definir, con ello a medir y a medir para mejorar. De sus historicidades es posible observar sus adaptaciones a nuevas realidades, así como la existencia de repeticiones y oposiciones diversas. Desde otra perspectiva, pueden caracterizarse a sus cuerpos de ideas como conocimientos racionales, verificables, sistemáticos, falibles y útiles al construir concepciones de sentido de la realidad, acorde a los hechos que son, o deben ser, base de sus tecnologías, orientando sus prácticas. La sociedad se rige por normas y lo social se sujeta a reglas. La realidad es compleja y cambiante y ante la configuración de un desarrollo sustentable, junto a los avances tecnológicos, se plantean problemas científicos cuya solución puede estar en generar teorías nuevas o adaptar las existentes para construir representaciones de nuevas realidades y bases de tecnologías y técnicas que, a su vez, realimenten la teoría.

Las empresas pueden entenderse como actores sociales regulados que coordinan la acción y el administrador es responsable de decidir la manera de incorporar la responsabilidad social. La gestión administrativa de los ODS también requiere tomar decisiones, lo cual implica contar con información económica-social-ambiental controlada sobre lo actuado y sobre el contexto. La adaptación de cuestiones fundamentales de la teoría administrativa puede establecer los modos en que el sistema de comunicación canaliza el conocimiento y la información socio-ambiental hacia los centros de decisión adecuados. La responsabilidad de la administración de usar los recursos económicos de la organización incluye proteger esos recursos de efectos desfavorables y garantizar el cumplimiento de las leyes, regulaciones y disposiciones aplicables.

El principal valor de la administración estratégica consiste en ayudar a una organización a operar exitosamente en un ambiente complejo y dinámico y el aprendizaje organizacional sobre los ODS puede ser un componente decisivo de la competitividad para la innovación, la sostenibilidad y el desarrollo de nuevos productos. La dirección estratégica para formular, implementar y evaluar las decisiones que permitan el logro de objetivos sociales y ambientales debe involucrar a todas las áreas y los administradores son responsables de determinar las actividades a realizar, quien las lleva a cabo, como se deben agrupar, quien informa a quien y donde se toman las decisiones.

Para obtener información contable económico-financiera, útil para la toma de decisiones y el control, las organizaciones instrumentan un proceso contable que permite captar, clasificar, medir, registrar y sistematizar datos empíricos de parte de la realidad de las organizaciones económicas. Dicho proceso contable puede ser utilizado para datos sociales y ambientales, pues las debilidades en la generación y el procesamiento de datos afectan al sistema de control y, con ello, al sistema de gestión. El control depende del sistema de información y la inclusión de información contable social y ambiental, cualitativa y cuantitativa, complementaria de la económico-financiera tradicional, permitiría cotejar un plan más abarcador y el presupuesto con la correspondiente medida de cumplimiento.

En la República Argentina la información objetiva sobre condiciones de equidad y sustentabilidad económico-financiera, social y ambiental que asumen las empresas en su comportamiento se brinda por medio del Balance Social. Para lograrlo, en su estructura se incluyen a la memoria de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI) y al Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGYD). Los Estándares GRI promueven la práctica para elaborar informes públicos sobre impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones.

El proceso básico para elaborar memorias, o informes, de sostenibilidad según los Estándares GRI (2016) contiene requerimientos obligatorios para declarar que el informe de sostenibilidad se elabora conforme con los Estándares GRI (opción Esencial o Exhaustiva). Dicho proceso considera en primer lugar la aplicación de los principios para definir su contenido (*Inclusión de los grupos de interés, Contexto de sostenibilidad, Materialidad y Exhaustividad*) y la calidad del informe (*Precisión, Equilibrio, Claridad, Comparabilidad, Fiabilidad y Puntualidad*). Para elaborar estados contables hacia terceros, en el proceso contable deben considerarse los marcos conceptuales de las normas contables. Dichos

marcos conceptuales incluyen los atributos de la información contable y los contenidos de los estados contables. De una analogía entre los atributos de la información de los estados contables financieros y los principios de calidad de los informes GRI (2016) se observan ciertas similitudes, excepto por el atributo de sistematicidad que es exigible para los estados contables.

Los estados contables tradicionales, o financieros, de una organización brindan conocimientos sobre su patrimonio y las variaciones en el ejercicio comparativos con el ejercicio anterior. Contienen la *situación patrimonial a la fecha de dichos estados, la evolución de su patrimonio durante el período*, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a dicho lapso y *la evolución de su situación financiera por el mismo período*. En los Principios GRI 2016 relativos a la definición de contenidos no se observan consideraciones sobre un denominado patrimonio, se observan coincidencias con los marcos conceptuales de las normas contables en materialidad y exhaustividad y los principios referidos a Inclusión de grupos de interés y Contexto de sostenibilidad se encuentran limitados en el enfoque contable económico-financiero, no así en el enfoque contable socio-ambiental.

El enfoque contable socio-ambiental como especialidad contable, al considerar el contexto de la sostenibilidad y distintos grupos de interés, contribuye a informar hacia el área interna y externa el patrimonio con enfoque socio-ambiental y sus variaciones, impactos, (originados en relaciones del ente con sus propietarios y terceros, en la gestión del ente o en hechos, actos y fenómenos del contexto) en distintas unidades de medida y con un capital socio-ambiental a mantener.

Considerar las etapas referidas a captación, clasificación, medición y registración del patrimonio económico-financiero, social y ambiental y sus variaciones, cualitativas y cuantitativas, o impactos, producidas en un período, o ejercicio económico, a través de un adecuado subproceso del proceso contable contribuiría, además de informar sobre los impactos, a ampliar conocimientos cumpliendo con los marcos contables y con los Principios GRI relativos al contenido y a la calidad, adicionando sistematicidad.

El proceso básico de GRI 2016, una vez aplicados los principios, establece aportar datos que proporcionen información contextual sobre la organización, muchos de los mismos (*Nombre de la organización, Actividades, marcas, productos y servicios, Ubicación de la sede, Propiedad y forma jurídica, Tamaño de la organización, Afiliación a asociaciones,*

Impactos, riesgos y oportunidades económico-financieras principales, *Ratio del incremento porcentual de la compensación total anual*, *Información sobre empleados y otros trabajadores*, *Entidades incluidas en los estados financieros consolidados*, *Reexpresión de la información*, *Periodo objeto del informe*, *Fecha del último informe*, entre otros) se encuentran en la información que se incluye en los estados contables económico-financieros.

También debe incluirse información referida a: estrategias para abordar la sostenibilidad; los valores, principios, estándares y normas de conducta; la responsabilidad a nivel ejecutivo de temas ambientales y sociales; las consulta a grupos de interés sobre temas económicos, ambientales y sociales; la evaluación de temas económicos, ambientales y sociales; la identificación, selección de grupos de interés; la función del máximo órgano de gobierno en la elaboración de informes de sostenibilidad; la eficacia de los procesos de gestión del riesgo; el conocimientos colectivos del máximo órgano de gobierno y la lista de temas materiales, entre otros. Para la opción esencial, los contenidos generales directamente vinculados a los ODS, según la investigación preliminar considerada, se encuentran en la 1ra. Sección, Perfil de la organización: Contenido 102-8: *Información sobre empleados y otros trabajadores*; 3ra. Sección, Ética e integridad: Contenido 102-16: *Valores, principios, estándares y normas de conducta*; y en la 5ta. Sección, Participación de los grupos de Interés: Contenido 102-41: *Acuerdos de negociación colectiva*. Respecto a estos contenidos puede interpretarse como necesaria una labor conjunta entre administradores y profesionales contables.

El proceso básico de GRI 2016, establece en tercer orden que, a partir de los principios referidos a la definición de contenidos del informe, deben identificarse los temas materiales y sus coberturas y elaborar informes sobre los mismos. En cuanto a identificación de los temas materiales, las organizaciones pueden identificar temas materiales que no coincidan exactamente con los Estándares temáticos disponibles. Respecto a sus coberturas, deben describirse el espacio geográfico donde se producen los impactos y la implicación de la organización en los mismos, si la cobertura de un tema se extiende más allá de la organización puede no ser posible comunicar contenidos sobre el tema. Se pretende que las organizaciones informen los impactos que provocan, los que contribuyen y los que guardan relación directa con sus actividades, productos o servicios a través de una relación de negocio. El proceso contable instaurado en las organizaciones económicas es un proceso

metódico compuesto por, al menos, tres o cuatro sub-procesos relacionados que consideran la *significación o importancia relativa*.

Para informar sobre temas materiales deben incluirse contenidos sobre el tema del Estándar GRI existente (series 200, 300 y 400) y sobre el enfoque de gestión. Cuando el tema material no está cubierto por un Estándar GRI existente pueden incluirse otros contenidos pertinentes. Se espera que los contenidos adicionales tengan el mismo rigor técnico que los contenidos de los Estándares GRI y sean coherentes con otros Estándares o con marcos para elaborar informes reconocidos, cuando estén disponibles y sean relevantes. La información contable sobre el patrimonio de las organizaciones económicas puede entenderse como un factor pertinente para determinar la materialidad de los impactos y conocer sus repercusiones, es coherente con los marcos conceptuales de las normas contables, reconocidas a nivel nacional e internacional, y posee rigor técnico.

Sobre el enfoque de gestión, en *GRI 103: Enfoque de Gestión* se establecen requerimientos para presentar información sobre el enfoque empleado para gestionar un tema material. Para la opción esencial deben considerarse todos los requerimientos para elaborar informes del GRI 103 para cada tema material, por lo cual puede inferirse la necesidad e importancia de contar con información controlada de cada tema material considerado. Los contenidos de GRI 103 son: 103-1 *Explicación del tema material y su Cobertura*, 103-2 *El enfoque de gestión y sus componentes* y 103-3 *Evaluación del enfoque de gestión*. Si bien se permiten motivos para omitir los contenidos 103-2 y 103-3, el contenido directamente vinculado a los ODS de la opción esencial, que surge de la investigación preliminar, es 103-2. Este contenido requiere para cada tema material explicar como la organización gestiona el tema, una declaración del propósito del enfoque de gestión y describir (cuando el enfoque de gestión los incluye) las políticas, los compromisos, los objetivos y metas, responsabilidades, los recursos, los mecanismos formales de queja y/o reclamación y las acciones específicas, tales como procesos, proyectos, programas, iniciativas. La información contable contribuye a realizar la mencionada descripción.

En el proceso de recopilación y presentación de la información del informe de GRI 2016, se expresa que la organización informante debería presentar información sobre el periodo objeto del informe y al menos dos periodos anteriores y, si se han establecido, los objetivos futuros a corto y medio plazo; recopilar y comunicar información; usar unidades internacionales generalmente aceptadas (kilogramos o litros) y factores de conversión

estándar, así como explicar la base de la medición/cálculo cuando no sea evidente; brindar datos absolutos y notas explicativas cuando se usen ratios o datos normalizados; y determinar un periodo objeto del informe coherente para la emisión del informe. Si bien para casos excepcionales se brindan motivos para omitir contenidos obligatorios, para la opción esencial (en la cual deben cumplirse los requerimientos de al menos un contenido sobre cada tema), según la investigación preliminar considerada, de manera expresa se observan vinculados a los ODS los seis estándares económicos, siete de los ocho estándares ambientales y dieciocho de los diecinueve estándares sociales.

Las organizaciones económicas, luego de comprender y priorizar los ODS, podrían, de manera similar a la utilizada para elaborar estados contables económico-financieros utilizar en el marco la especialidad contable socio-ambiental el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referido a recursos, obligaciones e impactos sociales y ambientales. En este subproceso se encuentran las etapas de captación, clasificación, medición y registración. GRI 2016 también considera, dentro del Principio de *Fiabilidad*, que la organización informante debe reunir, registrar, recopilar, analizar y comunicar información y los procesos que se utilizan para preparar el informe, y de manera que puedan ser objeto de revisión y establezcan la calidad y materialidad de la información.

Del análisis y profundización de las pautas por medio de las cuales el proceso contable, con el marco de la especialidad económico-financiera y socio-ambiental, contribuye o puede contribuir con el proceso de elaboración de las memorias o informes de sostenibilidad puede inferirse que en el proceso contable tradicional se encuentra documentación respaldatoria para los temas económicos, rescatándose la necesidad de incluir informes sobre estudios y evaluaciones de impacto ambiental realizados por expertos pertinentes.

Para la captación de temas ambientales puede utilizarse, o adaptarse, documentación respaldatoria que se encuentra en el proceso contable tradicionalmente utilizado para lo económico-financiero, incluir informes de evaluaciones ambientales emitidas por profesionales expertos, independientes y pertinentes e informes del control realizado por las autoridades correspondientes. Para los temas sociales se encuentran datos en recibos de sueldos, libro de sueldos y jornales y legajos o fichas individuales del departamento de personal. Pueden incluirse datos en los legajos de personal para identificar trabajadores que se encuentren *representados por comités formales trabajador-empresa de*

salud y seguridad. Los miembros componentes de dichos comités pueden ser encuestados para conocer la situación de la organización sobre la existencia de riesgos significativos a los derechos humanos, como presentar *trabajo infantil, trabajadores jóvenes expuestos a trabajo peligroso* de la organización y la de sus proveedores, diferenciando si pertenecen o no a pueblos indígenas. También es conveniente consultar sobre las medidas adoptadas por la organización en el periodo objeto del informe para contribuir con la abolición del trabajo infantil y las *violaciones de los derechos de los pueblos indígenas*, entre otras.

Una vez captados los hechos, actos y fenómenos, contablemente se agrupan elementos homogéneos por clases, o categorías provistas de sentido, en un instrumento contable denominado cuenta. De una adaptación para lo socio-ambiental, según su naturaleza se clasifican cuentas Patrimoniales, de Resultado y de Orden. Las cuentas de Resultado social y ambiental se clasifican como positivas o negativas según su incidencia cuantitativa en el Patrimonio Neto social y ambiental, pudiendo originarse en la gestión del ente (internos) o en el contexto (externos), diferenciar ingresos, costos consumidos, gastos, ganancias y pérdidas socio-ambientales. Según su significatividad, o materialidad, pueden ser significativos o no significativos. Pueden provenir del ejercicio o de ejercicios anteriores, generarse como operativos (cuando provienen del objeto de la organización) o no operativos, y ordinarios, frecuentes, o extraordinarios, no frecuentes ni esperables, entre otros. Por su extensión, o grado de detalle, las cuentas patrimoniales sociales y ambientales pueden agrupar varias cuentas menores y relacionadas con la variable temporal.

Las cuentas utilizadas por las organizaciones se encuentran ordenadas metódica y sistemáticamente en el denominado Plan de Cuentas que, junto al Manual de Cuentas, permiten continuar con la etapa de medición y controlar tanto la clasificación como la medición. Dentro de parámetros homogéneos, cada organización económica elabora su Plan y Manual de cuentas, para lo cual en algunos casos necesitan del apoyo de expertos pertinentes. Se considera para lo socio-ambiental un plan de cuentas económico-financiero base para requerimientos seleccionados de los Estándares GRI (2016) vinculados a los ODS. Se propone un modelo de plan de cuentas básico y flexible, adaptable a las particularidades de cada organización, permitiendo complementar y diferenciar lo económico-financiero y lo social y ambiental, clasificar elementos patrimoniales y resultados por medio de categorías, respetando la sistematicidad del plan de cuentas tradicional. También permitiría incorporar

cuentas de orden cuando el ente utilice o gestione bienes de terceros, así como provisiones de activo y pasivo para riesgos sociales y ambientales.

Para la etapa de medición pueden utilizarse distintas unidades de medida pertinentes. Podrían utilizarse en esta etapa unidades monetarias, toneladas, t, metros cúbicos, m³, hectómetro cúbico, Hm³, metros cúbicos normales por hora, Nm³/h, según corresponda, julios, Kilojulio, o gigajulios, Gj, otras específicas, Km², Ha, días, horas, cantidad de casos o incidentes y similares, en cantidades absolutas y, de corresponder, relativas.

Para la etapa de registración también se tienen en cuenta desarrollos precedentes, se considera el modelo de devengado y se infiere que a partir de los registros contables existentes las organizaciones económicas pueden utilizar o adaptar, en forma conjunta o individualizando lo social de lo ambiental, subdiarios por centros de decisión, un libro diario, libro mayor, sub-mayores e Inventarios y Balances sociales y ambientales, siguiendo la rutina implementada. De precisar y diferenciar aspectos referidos al patrimonio económico-financiero, social y ambiental y sus variaciones relacionados o relacionables con los contenidos temáticos más vinculados a los ODS del Balance social para Argentina, según los Estándares GRI 2016, al inicio de la actividad el ente podría registrar, de manera similar a la registración con enfoque económico-financiero, el capital socio-ambiental inicial por el compromiso conjunto asumido por sus propietarios y como resultado de la evaluación ambiental para habilitar la actividad o proyecto. Podrían realizarse anotaciones en el mayor general y en sus cuentas más analíticas en cantidades y porcentajes respecto del total. Luego, una vez por mes podrían registrarse las variaciones cualitativas y cuantitativas al patrimonio social y ambiental, impactos en el Activo, Pasivo y Patrimonio neto sociales y ambientales.

Se entiende apropiado que, de corresponder, al cierre del ejercicio se registren las disminuciones en los activos sociales y ambientales sujetos a pérdidas de valor como amortizaciones y depreciaciones y, al menos una vez al año, las provisiones sociales y ambientales por las incidencias probables en el ejercicio de los riesgos e implicaciones, así como otros riesgos derivados del cambio climático. Al cierre del ejercicio, el cierre de las cuentas de resultados sociales y ambientales permitiría conocer el resultado social y ambiental del ejercicio.

Un adecuado procesamiento contable de datos empíricos sociales y ambientales contribuiría a evitar errores de duplicación y omisión, así como planificar, establecer

objetivos, controlar resultados y tomar decisiones considerando el contexto. Dicho proceso contable permitiría conocer los elementos componentes de un patrimonio social y ambiental al inicio de un ejercicio, en el cual se considere un denominado capital socio-ambiental mínimo a mantener y, luego, determinar resultados positivos y negativos sociales y ambientales del ejercicio y comparativo con el ejercicio anterior, propiciando medir la gestión en dimensiones socio-ambientales.

El enfoque contable socio-ambiental al reconocer el patrimonio social y el ambiental favorece su cuidado y preservación, y permitiría relacionarlos con los recursos ambientales y sociales del contexto (a nivel sectorial, local, regional, nacional o internacional) y sus límites. Una planificación estratégica en el territorio, base para realizar las respectivas habilitaciones de las actividades o proyectos, permitiría considerar un capital social y ambiental mínimo a mantener externo al ente y relacionarlo con su capital social y ambiental mínimo a mantener.

De incursionar en las posibilidades de emisión de memorias de sostenibilidad más sintéticas, se infiere que, a partir del subproceso de Subproceso Contable de Descripción y Explicación cualitativa y cuantitativa referidas a recursos, obligaciones e impactos por medio del Subproceso de Comunicación es posible emitir memorias de sostenibilidad más sintéticas y sistemáticas que brinden información sobre impactos y también sobre un denominado patrimonio social y ambiental por medio de cuadros con información del ejercicio, comparativa con el ejercicio anterior, y acompañados por notas y anexos. Es importante tener en cuenta que el Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos sociales y ambientales permite controlar y evaluar el proceso contable, incluida la información que se brinda a través de informes internos y externos.

Si bien la elaboración de memorias de sostenibilidad es una labor multidisciplinal, el estudio realizado permite observar la existencia de ciertos paralelismos, o semejanzas desde la retórica, entre el proceso considerado por GRI 2016 para elaborar Informes de sostenibilidad y el proceso contable. Es posible confirmar la hipótesis planteada. El proceso contable adaptado propiciaría conocimientos explícitos y tácitos sobre parte de la realidad social y ambiental, integrar los ODS, aportar al proceso básico de GRI 2016, evitar la duplicación de procesos, disminuir costos, gestionar y medir la gestión. Dicha información también puede ser útil para predecir la eficiencia de la administración para utilizar los recursos económicos, sociales y ambientales de la organización en periodos futuros.

La importancia del estudio se encuentra en el reconocimiento respecto de que la gestión administrativa debe contar en forma imprescindible con información controlada sobre aspectos relevantes del contexto y sobre lo actuado para tomar decisiones, de que el control depende del sistema de información y que para gestionar novedades en materia de sustentabilidad empresarial es necesario complementar la información contable económico-financiera con la social y ambiental, de manera que permita cotejar lo planificado con la respectiva medida de cumplimiento. Los resultados de este estudio permiten distinguir una manera de realizar adaptaciones, de primer y segundo grado, al proceso contable metódico instrumentado con el enfoque económico-financiero tradicional para generar informes sociales y ambientales homogéneos que los complementen, y/o integrar información económica, financiera, social y ambiental relacionada con la sostenibilidad, útil para el reconocimiento de la responsabilidad social y para la realimentación.

Los resultados también permiten, con las especificidades de la disciplina contable, su tecnología y técnicas, contar con un proceso evaluable para obtener y brindar conocimientos económico, financiero, social y ambiental implícito y explícito sobre los impactos y sus incidencias en el patrimonio económico-financiero-social-ambiental de un ente (ocupación, condiciones de labor, relación salario percibido-salario mínimo, agotamiento de recursos naturales y contribuciones para su preservación, inversión en educación, capacitación e información, inversiones en salud, otros) y de varios entes (a nivel regional, nacional, global); conocer y relacionar el capital social y ambiental interno y externo, según los límites del capital social y natural de una zona o región; favorecer el aprendizaje organizacional, las capacidades de acción para el logro de objetivos y comprender consecuencias objetivas; generar nuevos interrogantes; continuar con las investigaciones en el Instituto de Investigaciones y Estudios Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata y las transferencias; y, entre otros, evidenciar el aporte de las ciencias económicas en un tema trascendente como el desarrollo sustentable, o sostenible.

La administración no existe sin información. Cabe destacar que del estudio realizado surge claramente que de no contarse con la integridad de la información (económico-financiera-social-ambiental) no puede realizarse planificación ni efectuarse una administración sostenible.

PROPUESTAS

Del desarrollo y los resultados del presente estudio surgen distintas propuestas, tales como la necesidad de profundizar en los currículos de grado de las carreras de ciencias económicas, así como en los posgrados pertinentes, contenidos sobre los Objetivos del Desarrollo Sostenible, sus implicancias, necesidades y aportes.

Para la carrera de Licenciado en administración se propone profundizar en las adaptaciones sobre lo significado para responsabilidad social y sus relaciones con la contabilidad social como especialidad, o segmento, de la disciplina contable. Para la carrera de Contador público, profundizar en contabilidad social y ambiental y resignificar o adaptar el proceso contable para un desarrollo sostenible.

Para las organizaciones económicas, se propone adaptar y ampliar el proceso contable instrumentado para lo económico-financiero hacia lo socio-ambiental y de manera tal que les permita procesar complementariamente datos empíricos de la realidad en las dimensiones económica, financiera, social y ambiental. Un adecuado procesamiento contable de datos empíricos propicia la elaboración de informes metódicos, sistemáticos, cuantificados y evaluables del patrimonio y de los impactos, positivos y negativos, para la toma de decisiones y el control, contribuyendo a elaborar memorias de sostenibilidad y a medir la gestión en dimensiones socio-ambientales, además de las económica y financiera tradicionales.

Consideradas las memorias de sostenibilidad, que para la República Argentina conforman el Balance Social, como un instrumento útil para gestionar la sustentabilidad o sostenibilidad, sumado a las consecuencias negativas de la inacción, se propone la emisión de información contable que integre contenidos económicos, financieros, sociales y ambientales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AG Sustentable. (2013). *Hacia un modelo de gestión sustentable cada vez más transparente*, Recuperado de http://www.agsustentable.com/Reportes_de_Sustentabilidad_Argentina_2012_Tendencias_y_Perspectivas.pdf
- aiteco, consultores SL. (s.f.). Home Artículos, *Lo que no se mide, no se puede mejorar*. Recuperado de <https://www.aiteco.com/lo-que-no-se-mide/>
- Asociación Española para la Calidad (AEC). (2018). *Indicadores: Asociación Española para la Calidad (AEC)*. Recuperado de <https://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/indicadores>
- Almagro, J. (2016). *Reflexiones sobre la RS: presente y futuro*. Exposición en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.
- Angulo, M. (2009). *Modelo de Katz y Kahn*. Recuperado de <http://teoriadesistemas5n7is.blogspot.com.ar/2009/06/modelo-de-katz-y-kahn.html>.
- Bar, A. (2000). Un Aporte a la Discusión sobre el Status Metodológico de las Variables y Escalas de Medición, *Cinta moebio*, 7, 121-126. <http://www.moebio.uchile.cl/07/bar01.htm> Recuperado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/CDM/article/download/26401/27699/0>
- BBC Mundo. (2015). COP21: las voces críticas al acuerdo sobre cambio climático de París: News Mundo, *Redacción BBC Mundo*. Recuperado de http://www.bbc.com/mundo/noticias/2015/12/151214_critica_acuerdo_cambio_climatico_gtg
- Benedicto XVI (2009). CARTA ENCÍCLICA CARITAS IN VERITATE. *Libreria Editrice Vaticana*. Recuperado de http://w2.vatican.va/content/benedict-xvi/es/encyclicals/documents/hf_ben-xvi_enc_20090629_caritas-in-veritate.html
- Bergkamp, T. (2017). *Presentación de los Estándares GRI*. En Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.
- Biondi, M. (2005). *Contabilidad Financiera*, Buenos Aires, Argentina: Errepar S.A.
- Bunge, M. (1993). *La ciencia, su método y su filosofía*, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Siglo Veinte.

- Bunge, M. (1999). *Las ciencias sociales en discusión. Una perspectiva filosófica*. Traducido por H. Pons, Buenos Aires, Argentina: Editorial Sudamericana.
- Campo, A., Pahlen Acuña, R. y Provenzaní, F. (septiembre de 1993). *Cuestiones contables ambientales*. Ponencia presentada en las XIV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, Trelew, Argentina.
- Campos Menéndez, H. (1978). El Balance Social, *Cuadernos de Empresa, Asociación Cristiana de Dirigentes de Empresa (ACDE) 2*, Buenos Aires, Argentina, Separata Revista de Empresa 44, 35.
- Castro Truque, F. (2018). *Medición, métricas e indicadores*. Recuperado de <https://www.caricaco.com/medicion-metricas-e-indicadores/>
- Centro de Información de las Naciones Unidas para México, Cuba y República Dominicana (CINU), México. (2018). *Los 8 Objetivos del Milenio*. Recuperado de http://www.cinu.mx/minisitio/ODM8/los_8_objetivos_del_milenio/
- Centro Mario Molina. (s.f.). Acuerdos de Cancún, COP16. *CENTRO MARIO MOLINA PARA ESTUDIOS ESTRATÉGICOS SOBRE ENERGÍA Y MEDIO AMBIENTE*. Recuperado de <https://centromariomolina.org/acuerdos-de-cancun-cop16/>
- Chapman, W. (octubre de 1988). *El Desarrollo de la Contabilidad Social en América Latina*, V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina, Trelew, Argentina.
- Chapman, W. (1989). El desarrollo de la contabilidad social en América Latina, *V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina - IV Congreso Latinoamericano de Investigación Contable*, Argentina: Fundación Banco de Boston.
- Chaves, O., Chyrikins, H., Dealecsandris, R., Pahlen Acuña, R. y Viegas, J. (1998). *Teoría Contable*, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- ConexiónCOP (2015, 16 de noviembre). Ocho claves para entender el mecanismo internacional de pérdidas y daños: *ConexiónCOP Para periodistas y líderes de opinión de América Latina*. Recuperado de <http://conexioncop.com/ocho-claves-para-entender-el-mecanismo-internacional-de-perdidas-y-danos/>

- Comisión Europea, Comunicación de la Comisión (2017). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN, Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera) (2017/C 215/01). *EUR-Lex*. Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017XC0705%2801%29>
- Congreso Argentino. (1994). CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA Ley Nº 24.430. *InfoLEG Información Legislativa, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación*. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>
- Congreso Argentino. (2004). REGIMEN LABORAL Ley 25.877. *InfoLEG Información Legislativa, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación*. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/90000-94999/93595/texact.htm>
- Consejo Internacional de Reportes Integrados, International Integrated Reporting Council (IIRC). (2014). *El Marco Internacional (IR)*, texto en lengua española del Marco Internacional de Reporting Integrado. Recuperado de <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>
- Cracogna, D. (1980). El Balance Social en la Empresa, *Revista de Administración de Empresas*, 124, 318.
- Definición.de (2018). DEFINICIÓN DE MEDICIÓN: *Definicion.de* Recuperado de <https://definicion.de/medicion/>
- dipublico.org derecho internacional. (2002-2019). Conferencia de Las Naciones Unidas sobre el Medio Humano – Estocolmo, 5 a 16 de junio de 1972. *Dipublico.org Derecho Internacional, Nestor Raul Vertua*. Recuperado de <https://www.dipublico.org/conferencias-diplomaticas-naciones-unidas/conferencia-de-las-naciones-unidas-sobre-el-medio-humano-estocolmo-5-a-16-de-junio-de-1972/>
- D`Onofrio, P. (2006). *Las Teorías de la Contabilidad Social y su Relación con la Responsabilidad Social Empresaria*. Recuperado de http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/contsoc/contsoc_v1_n1_02.pdf

- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). (2008). Resolución Técnica Nº 16, Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las Referidas en la Resolución Técnica Nº 26. Recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=3
- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). (2012). Resolución Técnica Nº 36. Normas Contables Profesionales: Balance Social. Recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=2
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA (2016). Resolución Técnica Nº 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica Nº 36 Balance Social. Recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=1
- Fernández Lorenzo L., Geba N., Montes V. y Schaposnik R. (1998). *Balance Social Cooperativo Integral. Un modelo argentino basado en la identidad cooperativa*, Cuaderno 5 serie investigación, Buenos Aires, Argentina: Instituto Provincial de Acción Cooperativa (IPAC). Ministerio de la Producción y el Empleo de la Provincia.
- Fernández Lorenzo, L., García Casella, C. y Geba, N. (junio de 1999). *Enfoque para una Teoría General Contable. Contabilidad Patrimonial y Social como Especialidades*. Ponencia Libre presentada en la Conferencia Internacional de Ciencias Económicas. Budapest, Hungría.
- Fernández Lorenzo, L., García Casella, C. y Geba, N. (2000). Enfoque para una Teoría General Contable, *Revista Enfoques contabilidad y Administración*, 8, 17-23.
- Fernández Lorenzo, L. y Geba, N. (2000). *Balance Social en Entidades Mutuales Propuesta de un Modelo*, La Plata, Argentina: Editorial de la Universidad Nacional de La Plata.
- Fernández Lorenzo, L., Chianelli, G., Geba, N., Guarracino, Á., Ibarra, R., Neira, G., Novelo, S. y Larramedy, E., con la colaboración de Bonanno, A. y Cid, A. (2013). *Introducción a la teoría y práctica contables*, La Plata, Argentina: Ediciones Haber Ciencias Económicas.
- Fronti, L. (2005). *Contabilidad Social y Ambiental. Publicaciones Universo Económico*. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Recuperado de

<http://www.consejo.org.ar/publicaciones/ue/ue76/contabilidad.htm>

García Casella, C. (1997). Naturaleza de la Contabilidad, *Contabilidad y Auditoría*, 3 (5), 12-37. Recuperado de

http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v3_n5_02.pdf

García Casella, C. (2014). Los sistemas contables socio-ambientales: sus componentes principales. *Doc. trab. contab. soc.* 07 (01), 15-28. Recuperado de

http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/?c=contsoc&a=d&d=contsoc_v7_n1_01

García Echevarría, S. (1978). Balance Social de la Empresa. Posibilidades y límites operativos en su planteamiento actual, *Revista Alta Dirección* 65, 167.

Geba, N., Fernández Lorenzo, L., Tavella, L. y Galán, L. (1998). *Relevancia de los Fines Sociales en el Sistema Contable*. International Meeting of Accountants, Encuentro Internacional de Contadores. Atenas, Grecia.

Geba, N. y Fernández Lorenzo, L (octubre de 2001 a). *Reflexiones sobre el Status Epistemológico de la Contabilidad*. Ponencia presentada en las VII^{as} Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas y en el II^{do} Simposio de la Sociedad Iberoamericana de Metodología de la Economía. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina.

Geba, N. y Fernández Lorenzo, L. (septiembre de 2001 b). *Contabilidad Social en Cooperativas*. Ponencia presentada en el II Encuentro de Investigadores Latinoamericanos, Comité Regional Latinoamericano Alianza Cooperativa Internacional, Buenos Aires, Argentina.

Geba, N. y Sebastián, M. (agosto de 2002). *La necesidad de acrecer los Modelos Contables. Un Análisis de las dimensiones sociales informadas por Empresas lucrativas en sus Estados Contables Tradicionales*. Ponencia presentada en el 8^o Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica de Santa Fe, Santa Fe, Argentina.

Geba, N. (julio de 2005). *El Proceso Contable en la Contabilidad como Disciplina*. Ponencia presentada en el 11^{mo} Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Misiones, Misiones, Argentina.

Geba, N. (julio de 2006). *Las Escalas de Medición como instrumento para ordenar la Estructura Contable*. Ponencia presentada en el 12^o Encuentro Nacional de

- Investigadores Universitarios del Área Contable. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad Nacional de Catamarca, San Fernando del Valle de Catamarca, Argentina.
- Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M. (noviembre de 2007). *Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio-ambiental*. Ponencia presentada en las XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Nacional de Mar del Plata, Mar del Plata, Argentina.
- Geba, N. y Mollo Brisco, G. (2007). LA GESTIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL ANTE EL NUEVO ROL DE LAS EMPRESAS, *Revista Question*, 1 (15), 1-6. Recuperado de: <http://perio.unlp.edu.ar/ojs/index.php/question/article/view/402/330>
- Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Sebastián, M. (2008). El proceso contable en la especialidad socio-ambiental, *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría*, 35, 127-151.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (octubre, noviembre de 2013 a). *El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales en los Modelos de Balances Sociales*. Ponencia presentada en las XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad-IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, Argentina.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, M. (diciembre de 2013 b). *Reflexiones para elaborar un Marco Conceptual de las Normas Contables Ambientales*. Trabajo nacional presentado en la XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este, República Oriental del Uruguay.
- Geba, N. y Bifaretti, M. (diciembre de 2014). *Diferencias y similitudes entre disciplina contable y tecnología contable*. Ponencia presentada en el 20º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del área Contable y el 10º Simposio Regional de Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, La Plata, Argentina.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián, P. (septiembre de 2014). *El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales de las Memorias de Sostenibilidad Versión G4*. Ponencia presentada en las XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Católica de Cuyo, San Juan, Argentina.

- Geba, N. y Gastañaga, D. (2014). Un estudio exploratorio sobre el patrimonio socio-ambiental y los indicadores ambientales de una memoria de sostenibilidad. Recuperado de http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/49354/Documento_completo.pdf?seguence=3
- Geba, N. y Bifaretti, M., con la cooperación de Sebastián, M. (2015). El Conocimiento y la Comunicación de la Dimensión Natural dentro de una Perspectiva de la Especialidad Contable Socio-Ambiental, *Revista Contabilidad y Auditoría*, 21 (41), 70-86.
- Geba, N., Catani, M. y Bifaretti, M. (octubre de 2016). *Contabilidad Social y Ambiental: aportes del sistema contable de gestión ambiental a la contabilidad patrimonial-financiera*. Ponencia presentada en la XV Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC), Medellín, Colombia.
- Geba, N., Catani, M., Bifaretti, M. y Sebastián M. (2016, noviembre). *Contabilidad Socio-Ambiental: Una Integración Conceptual para la Sustentabilidad de las Organizaciones Económicas*. Ponencia presentada en la V Jornada del Departamento de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La plata, La Plata, Argentina.
- Geba, N., Catani, M., Bifaretti, M. y Sebastián, M., con la colaboración de Giusio, M., Roellig, I. y Terrasanta S. (diciembre de 2016). *La doctrina contable y los marcos conceptuales para la normativa contable: aportes para un consenso generalizado de conceptos y definiciones clave necesarios para las memorias de sostenibilidad GRI G4*. Ponencia presentada en el 12º Simposio Regional de Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, La Plata, Argentina.
- Geba, N. y Bifaretti, M. (noviembre de 2017). *Contabilidad Social y Ambiental: Reflexiones sobre un Capital Socio-Ambiental a Mantener como Variable del Modelo*. Ponencia presentada en las XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Departamento de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Argentina.
- Geba, N. y Giusio, M. (noviembre de 2017). *Contabilidad Social y Ambiental: Los Estándares GRI 2016 y los Objetivos del Desarrollo Sustentable*. Ponencia presentada en las

- XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Departamento de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Argentina.
- Geba, N. (octubre de 2018). *Avances en la Disciplina Contable: Clasificación, Medición y Registración de datos Financieros-Socio-Ambientales y los Estándares GRI*. Ponencia presentada en las XXXIX Jornadas Universitarias de Contabilidad y las VI Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Misiones, Puerto Iguazú, Argentina.
- Geba, N., Bifaretti, M. y Sebastián M. (diciembre de 2018). *Especialidades Contables: Propuesta de Modelos de Informes Financiero-Social-Ambiental como Producto del Subproceso de Comunicación*. Ponencia presentada en el 24º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y el 14º Simposio Regional de Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, La Plata, Argentina.
- Geba, N., Catani, M. y Sebastián, M. (octubre de 2018). *Especialidades Contables Económico-Financiera y Social y Ambiental y los Informes de Gestión*. Ponencia presentada en las XXXIX Jornadas Universitarias de Contabilidad y las VI Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Misiones, Puerto Iguazú, Argentina.
- Gilli, J. (Coord.), Arostegui, Á. Doval I., Iesulauro A. y Schulman D. (2007). *Diseño Organizativo. Estructura y Procesos*, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Granica S.A.
- Gilli, J. (2011). *Ética y Empresa*, México: Editorial Granica.
- Gilli, J. (2012). La comprensión acabada de la RSE implica mirar más allá de la rentabilidad inmediata y apostar a la sustentabilidad de la empresa. Recuperado de <http://www.ele-ve.com.ar/La-comprension-acabada-de-la-RSE-implica-mirar-mas-alla-de-la-rentabilidad-inmediata-y-apostar-a-la-sustentabilidad-de-la-empresa.html>
- Gilli, J. y Tartabini, A. (2013). *Dirección Estratégica*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Ediciones del CCC Centro Cultural de la Cooperación Floreal Gorini, Bernal, Argentina: Universidad Nacional de Quilmes.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2014 a). G4 GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD. Principios y Contenidos Básicos. Recuperado de <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

- Global Reporting Initiative (GRI) (2014 b). G4 GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD. Manual de Aplicación. Recuperado de <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-Two.pdf>.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2015 a). G4 GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD, Empowering Sustainable Decisions, Principios y Contenidos Básicos. Recuperado de <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI) (2015 b). G4 GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD, Empowering Sustainable Decisions, Manual de Aplicación. Recuperado de <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-Two.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI) y Pacto Global de Naciones Unidas, con Shirft, pwc, Sweden Sverige. (2018). Business Reporting on the SDGs Integrating the SDGs into Corporate Reporting A Practical Guide. Recuperado de https://www.unglobalcompact.org/docs/publications/Practical_Guide_SDG_Reportin_g.pdf
- Global Reporting Initiative (GRI), United Nation, Global Compact y Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD). (s.f.). SDG Compass La guía para la acción empresarial en los ODS. Recuperado de https://sdgcompass.org/wp-content/uploads/2016/06/SDG_Compass_Spanish-one-pager-view.pdf
- GlobalSTD (2018). Diferencias entre sustentabilidad y sostenibilidad. Recuperado de <https://www.globalstd.com/certificacion/diferencias-entre-sustentabilidad-y-sostenibilidad>
- González, J. (2016). 2017, año de la Información no financiera obligatoria. ¿Sostenibilidad y transparencia real?: *ágora Inteligencia Colectiva para la Sostenibilidad*. Recuperado de <http://www.agorarsc.org/2017-ano-de-la-informacion-no-financiera-obligatoria-sostenibilidad-y-transparencia-real/>
- Hampton, D. (1993). *Administración*. México: Mc Graw-Hill/ Interamericana de México S.A. de C.V.

- Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina (IDEA). (2001). El Balance Social, Un Enfoque Integral. Recuperado de http://tecnicasdeevaluacion.com.ar/otras_facultades/carson_seminario/balance_social.pdf
- International Financial Reporting Standards Foundation, IFRS Foundation. (s.f.). Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 Presentación de Estados Financieros. Recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_internacional.php?c=3&sc=108
- International Financial Reporting Standards Foundation, IFRS (2018). MARCO CONCEPTUAL IFRS FULL, traducción libre realizada por Wilmar Franco Franco. Marco Conceptual IFRS Conceptos principales. Marco conceptual para la presentación de informes Financieros PARTE A. Recuperado de <https://www.incp.org.co/wp-content/uploads/2018/04/traduccion-marco-conceptual-parteA.pdf>
- ISOTools Excellence. (s.f). La norma ISO 27001 Aspectos clave de su diseño e implantación. Recuperado de <https://www.isotools.org/pdfs-pro/iso-27001-sistema-gestion-seguridad-informacion.pdf>
- Larrán, J. y Javier Andrades Peña, F. (2014). La oferta de asignaturas de responsabilidad social corporativa y ética empresarial en las titulaciones de finanzas y contabilidad: análisis comparativo con el ámbito de la gestión de organizaciones. *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review (RC-SAR)*. Recuperado de <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1138489113000289?via=sd>
- Lexinómicas. (2012). Glosario interdisciplinario: *Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, AU24 Campus Virtual*. Recuperado de <http://www.au24.econo.unlp.edu.ar/mod/glossary/view.php?id=1114&mode=letter&hook=C&sortkey=&sortorder=>
- Machado Rivera, M. (2004). Dimensiones de la contabilidad social. Recuperado de http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d8c404ce0430a010151404c

- Martínez Musiño, C. (2010). El valor de la información, su administración y alcance en las organizaciones. *Revista mexicana de ciencias de la información*, 1 (2), 10-20. Recuperado de <http://eprints.rclis.org/16211/1/Elvalordelainformaci%C3%B3n.pdf>
- MercoPress. (1997-2019). Los seis puntos de la Declaración constitutiva de Prosur: *MercoPress South Atlantic News Agency*. Recuperado de <https://es.mercopress.com/2019/03/23/los-seis-puntos-de-la-declaracion-constitutiva-de-prosur>
- MERCOSUR. (2019). En pocas palabras. 2018 MERCOSUR. Recuperado de <https://www.mercosur.int/quienes-somos/en-pocas-palabras/>
- Moheno, G. (2009). El Impacto de la Gestión del Conocimiento y las Tecnologías de Información en la Innovación: Un Estudio en las Pyme del Sector Agroalimentario de Cataluña. Recuperado de www.eumed.net/tesis/2010/gam/
- Morgan, G. (1980). PARADIGMAS, METÁFORAS Y SOLUCIÓN DE PROBLEMAS EN LA TEORÍA DE LAS ORGANIZACIONES. *Administrative Quarterly*, 25, 605-622.
- Naciones Unidas. (s.f. a). Desarrollo sostenible. *ONU Bienvenido a las Naciones Unidas. Son su Mundo*. Recuperado de <http://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml>
- Naciones Unidas. (s.f. b). Podemos Erradicar la Pobreza, Objetivos de Desarrollo del Milenio y más allá de 2015. *ONU Bienvenido a las Naciones Unidas. Son su Mundo*. Recuperado de <http://www.un.org/es/millenniumgoals/bkgd.shtml>
- Naciones Unidas. (2012 a). Resolución aprobada por la Asamblea General el 27 de julio de 2012 [sin remisión previa a una Comisión Principal (A/66/L.56)] 66/288. El futuro que queremos. Recuperado de <https://undocs.org/es/A/RES/66/288>
- Naciones Unidas. (2012 b). Marco decenal de programas sobre modalidades de consumo y producción sostenibles. Recuperado de http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/CONF.216/5&Lang=S
- Naciones Unidas. (2015 a). Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Naciones Unidas A/70/L.1 Asamblea General. Recuperado de http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/70/L.1&referer=/english/&Lang=S
- Naciones Unidas. (2015 b). Convención Marco sobre el Cambio Climático. Aprobación del Acuerdo de París. Naciones Unidas FCCC/CP/2015/L.9. Recuperado de

<http://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/spa/l09s.pdf>

Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) División de Estadísticas. (s.f.). Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica, Introducción al SCAE y sus Aplicaciones, Birgit Altmann. Recuperado de:

https://www.cepal.org/sites/default/files/courses/files/sesion-1_introduccion-al-scae.pdf

Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (s.f.). Agenda 2030 para el desarrollo sostenible. CEPAL - Naciones Unidas. Recuperado de:

<http://www.cepal.org/es/temas/agenda-2030-desarrollo-sostenible>

Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2018). La Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible Una oportunidad para América Latina y el Caribe. Naciones Unidas LC/G.2681-P/Rev.3. Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40155/24/S1801141_es.pdf

Naciones Unidas Convención Marco sobre el Cambio Climático. (2016). Mecanismo Internacional de Varsovia para las Pérdidas y los Daños relacionados con las Repercusiones del Cambio Climático. Recuperado de

<https://unfccc.int/sites/default/files/resource/docs/2016/sb/spa/l08s.pdf>

Naciones Unidas Convención Marco sobre el Cambio Climático. (2018). Informe del Comité Ejecutivo del Mecanismo Internacional de Varsovia para las Pérdidas y los Daños relacionados con las Repercusiones del Cambio Climático. Naciones Unidas FCCC/SB/2018/1 Convención Marco sobre el Cambio Climático. Recuperado de

<https://unfccc.int/sites/default/files/resource/1s.pdf>

Naciones Unidas, Oficina del Pacto Mundial. (2009). Civismo empresarial en la economía mundial, el Pacto Mundial de las Naciones Unidas. Oficina del Pacto Mundial United Nations, DC2-612. Recuperado de

https://www.unido.org/sites/default/files/2010-11/GC_Brochure_Spanish_0.PDF

Natural Capital Summit, MPFC73. (s.f.). Lanzado el primer Protocolo global del Capital Natural. *Blog de WordPress.com*. Recuperado de

<https://naturalcapitalsummitblog.wordpress.com/2016/07/13/lanzado-el-primer-protocolo-global-del-capital-natural>

- Organización de Naciones Unidas (ONU). (s.f. a). Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. ONU Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, División de Desarrollo Sostenible. Recuperado de <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/riodeclaration.htm>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (s.f. b). Documentos. ONU Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, División de Desarrollo Sostenible. Recuperado de <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/index.htm>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (s.f. c). Documentos, Programa 21 - Tabla de contenidos. ONU Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, División de Desarrollo Sostenible. Recuperado de <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/agenda21toc.htm>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (s.f. d). Documentos. Programa 21: Capítulo 40, 40. Información para la Adopción de Decisiones. ONU Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, División de Desarrollo Sostenible. Recuperado de <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/agenda21spchapter40.htm>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (s.f. e). Documentos Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible. ONU Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, División de Desarrollo Sostenible. Recuperado de http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/WSSDsp_PD.htm
- Organización de Naciones Unidas (ONU) y Las empresas. (s.f.). Directrices de cooperación entre las Naciones Unidas y el sector empresarial. Recuperado de <http://www.un.org/es/business/guidelines.shtml>
- Organización Internacional de Normalización (ISO). (2010). ISO 26000:2010 (es) Guía de responsabilidad social: 2010 ISO. Recuperado de <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:es>
- Organización Internacional de Normalización (ISO) (CH). (2018). ISO 26000 y los ODS. Recuperado de https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/sp/PUB100401_sp.pdf
- Organización Internacional del Trabajo (OIT), Asociación Nacional de Industriales (ANDI) y la Cámara Junior de Colombia, Capítulo Antioquía (2001). Manual de Balance Social, Versión Actualizada. Recuperado de <https://eco.mdp.edu.ar/cendocu/repositorio/01128.pdf>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2012). Perspectivas ambientales de la OCDE hacia 2050. Organisation for Economic Co-operation and Development. Recuperado de <https://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49884278.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2013). Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202436-es>. Recuperado de <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2017). Estudios económicos de la OCDE ARGENTINA Estudio económico multidimensional JULIO 2017 VISIÓN GENERAL. Recuperado de <http://www.oecd.org/countries/argentina/Argentina-2017-OECD-economic-survey-overview-ESP.pdf>
- Pacto Mundial Red Española. (2018). Publicada la guía de Pacto Mundial y GRI para integrar los ODS en el reporting. Recuperado de <https://www.pactomundial.org/2018/08/publicada-la-guia-de-pacto-mundial-y-gri-para-integrar-los-ods-en-el-reporting/>
- Pahlen, R. (agosto de 2017). *La Contabilidad Ambiental en el Sector Público*. Conferencia en las XII Jornadas Nacionales del Sector Público. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina. Recuperado de <https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/12publico/Pahlen.pdf>
- Parlamento del MERCOSUR (2017). MERCOSUR/PM/INF/2017. *Parlamento del MERCOSUR*. Recuperado de <https://www.parlamentomercosur.org/innovaportal/file/13670/1/propuesta-de-declaracion-ods-agenda-2030.pdf>
- Pierri, N. (2005). Historia del concepto de desarrollo sustentable, en Foladori G. y Naína Pierri (Coord.) (2005), *¿Sustentabilidad? Desacuerdos sobre el desarrollo sustentable*, Colección América Latina y el Nuevo Orden Mundial. México: Miguel Ángel Porrúa, UAZ, Cámara de Diputados LIX Legislatura.

- Presidencia de la Nación, Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales Agenda 2030 – ODS Naciones Unidas Argentina. (s.f.) Vinculación de los ODS con Objetivos y Prioridades de Gobierno. Recuperado de <http://www.odsargentina.gob.ar/VinculacionODS>
- Reliabilityweb.com (2018). Los Indicadores de Gestión. Recuperado de <https://reliabilityweb.com/sp/articles/entry/los-indicadores-de-gestion>
- Ressel, A. y Coppini, V. (2012). *El Balance Social y su Importancia como Instrumento de Medición en las Organizaciones de la Economía Social, particularmente en las Cooperativas*. Ponencia presentada en el VII Congreso Internacional Rulescoop. Valencia-Castellón, España. Recuperado de http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/43726/Documento_completo.pdf?sequence=1
- Santo Padre Francisco. (2015). Carta Encíclica Laudato Si' Sobre El Cuidado de La Casa Común. Recuperado de <https://www.aciprensa.com/Docum/LaudatoSi.pdf>
- Schutz, A. (2003). *Escritos I. El Problema de la realidad social*, Madrid, España, Buenos Aires, Argentina: Amorrortu.
- Secretaría del Convenio sobre la Diversidad Biológica, PNUMA. (s.f.). Viviendo en armonía con la naturaleza, Convenio sobre la Diversidad Biológica. Recuperado de <https://www.cbd.int/undb/media/factsheets/undb-factsheets-es-web.pdf>
- SGSI. (2017). Norma ISO 27002: ¿Cómo se lleva a cabo la gestión de activos? *Blog especializado en Sistemas de Gestión de Seguridad de la Información, editado por ISOTools Excellence*. Recuperado de <https://www.pmg-ssi.com/2017/08/norma-iso-27002-como-se-lleva-a-cabo-la-gestion-de-activos/>
- Simon, H. (2011). *El Comportamiento Administrativo. Un Estudio de los Procesos de Decisión en las Organizaciones Administrativas*, Trad. Errepar. Buenos Aires, Argentina: Errepar S. A.
- Social & Human Capital Coalition. (2019). SOCIAL & HUMAN CAPITAL PROTOCOL. Designed by Radley Yeldar. Recuperado de https://docs.wbcsd.org/2019/02/Social_and_Human_Capital_Protocol.pdf
- Stichting Global Reporting Initiative (GRI), Global Sustainability Standards Board, Global Reporting Initiative (GSSB, GRI). (2016 a, b, c, d, e, f, g, h, i, j, k, l, m, n, ñ, o, p, q, r, s, t,

- u, v, w, x, y). GRI Standards Download Center - Traducción al Español (Spanish Translations). Recuperado de <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Tarde, G. (1897). *Las Leyes Sociales*, Nuñez Prado G. Trad. Editorial Sopena: Barcelona. Recuperado de <http://fama2.us.es/fde/lasLeyesSociales.pdf>
- Telias, A., Smurra, R., Pahlen Acuña, R. y Fano D. (2007). *Contabilidad para gerenciar*, Buenos Aires, Argentina: Temas Grupo Editorial S.R.L.
- United Nations Global Compact, Global Reporting Initiative, con el apoyo de PwC. (s.f). *Business Reporting on the SDGs: An Analysis of the Goals and Targets*. United Nations Global Compact. Recuperado de [globalreportingnews.org;](https://www.unglobalcompact.org/library/5361)
<https://www.unglobalcompact.org/library/5361>
- Universidad del Cauca (n. d.). *La Contabilidad como Ciencia*. Universidad del Cauca. Recuperado de <http://www.ucauca.edu.co/contactenos.php?mailto=internet@unicauca.edu.co>
- Volpentesta, J. (2016). Confluencia de Teorías en Torno a la Responsabilidad Social Empresarial (RSE), *Ciencias Administrativas* 4 (8), 43-52. Recuperado de <http://revistas.unlp.edu.ar/CADM>
- Whelen, T. y Hunger, J. (2007). *Administración Estratégica y Política de Negocios Conceptos y Casos*, Trad. Sánchez M., México: Pearson Educación.

BIBLIOGRAFIA

- Antonacopoulou E. (2006). The Relationship between Individual and Organizational Learning: New Evidence from Managerial Learning *Practices, Management Learning*. London, Thousand Oaks, CA and New Delhi, 37 (4), pp. 455–473.
- Arce E. (s.f.). La Huella Social. Recuperado de <http://www.compromisorse.com/opinion/socio-director/peoplematters/enrique-arce/la-huella-social/>
- Arcocha Carlos y Allende Rubino Horacio, con la colaboración de Novelli, M. (2007). *Tratado de Derecho Ambiental*. Argentina: Nova Tesis Editorial Jurídica. Argentina.
- Argentina Ambiental (s.f.). Resolución 173/09 – Sistema de Información Ambiental. Recuperado de <http://argentinambiental.com/legislacion/nacional/resolucion-17309-sistema-informacion-ambiental/>
- Argentina Ambiental (s.f.). Resolución 198/18 – Creación de la “Mesa Ambiental de la Provincia de Buenos Aires” (MAPBA). Recuperado de <http://argentinambiental.com/legislacion/buenos-aires/resolucion-19818-creacion-la-mesa-ambiental-la-provincia-buenos-aires-mapba/>
- Bifani P. (1993). Disponibilidad, derecho y gestión del espacio vital. *Nueva Sociedad*, 123. Recuperado de: http://www.nuso.org/upload/articulos/2202_1.pdf
- Biondi M., Farinola S. y Romanelli O. (1999). Proyecto EC023 – UBACyT– Año 1999: Tarea 4. Recuperado de http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v5_n9_01.pdf
- Castells M. (1998). *La Era de la Información. Economía, sociedad y cultura*. Madrid: Alianza Editorial S. A.
- Castoriadis C. (1986). El campo de lo social histórico. Estudios de filosofía-historia-letras. Primavera. Recuperado de: http://www.infoamerica.org/teoria_articulos/castoriadis02.pdf
- Céspedes J. (1993). Ecología y Principios Contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII (75). Recuperado de: <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0461>

- Chaves O., Chyrikins H., Dealecsandris R., Pahlen R. y Viegas J. (1998). *Teoría Contable*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- Club Tablero de Comando (s.f). Planeación Estratégica con Método Científico o Simple Brujería. Recuperado de <https://www.tablerodecomando.com/capacitacion/Planeacion-estrategica.pdf>
- Comité de Integración Latino Europa-América (CILEA) (2013). PROPUESTA DE MODELO DE BALANCE SOCIAL Y AMBIENTAL PARA PYMES. Recuperado de <http://www.cilea.info/public/CILEA-EIC2-portal.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013 a). Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo, traducción al español pwc, Instituto de auditores internos de España. Recuperado de [http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa Asociada/coso 2013-resumen-ejecutivo.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf)
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple botton line into an Enterprise risk management program, Desmitificar el Riesgo de Sostenibilidad, integrar la línea Triple Bottom en un programa de gestión de riesgos de la Empresa. Recuperado de https://www.coso.org/documents/COSO-ERM%20Demystifying%20Sustainability%20Risk_Full%20WEB.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) y Consejo empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development). (WBCSD) (2017). COSO and WBCSD Sign Memorandum of Understanding, Working together to align sustainability and enterprise risk management. Recuperado de <https://www.coso.org/Documents/2017-News-COSO-WBCSD-Memorandum-of-Understanding.pdf>
- Coraggio J. (2004). *La Gente o el Capital. Desarrollo local y economía del trabajo*. Argentina: Espacio editorial.
- Coriat, B. y Weinstein, O. (2011). *Nuevas Teorías de la Empresa Una Revisión Crítica*. Carapachay, Argentina: Lenguaje claro editora.
- Deloitte & Co. S. A. (2015). Objetivos de Desarrollo Sostenible y su vinculación con GRI G4. Recuperado de

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ar/Documents/risk/Objetivos%20de%20Desarrollo%20Sostenible%20y%20su%20vinculaci%C3%B3n%20con%20GRI%20G4%20-%20Sustainability.pdf>

Doménech Quesada J. (2006). Huella social y desarrollo sostenible, *Segundo Encuentro Internacional sobre Pobreza, desigualdad y convergencia*. Recuperado de <http://www.eumed.net/eve/resum/o6-03/jldq.htm>

Durkheim É. (2006). *Las Reglas del Método Sociológico*. Argentina: Ediciones Libertador.

Facin Labarda C. (2008). Paradigmas de Investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, 13 (1).

Fassio A. (2013). Metodología cualitativa para el análisis de los imaginarios sociales en las organizaciones. En Serlin, J., Fassio, A., Altschul, C., Estevez, A., Rojas Breu, R., Arriaga, M., Oviedo, R., *Método cualitativo aplicado a la gestión de organizaciones: proyecto de investigación*. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Investigaciones en Administración Pública.

Fernández Lorenzo Liliana y Geba Norma (con la colaboración de Ron G.). (2009). *Lecturas sobre Elementos del Discurso Contable*. Argentina: Ediciones Haber Ciencias Económicas.

Foucault M. (2009). *Seguridad, territorio, población*. Traducción de Horacio Pons. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.

Fowler Newton E. (2008). *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Gallopín Gilberto, comp., con la colaboración de Gómez Isabel, Pérez A. y Winograd M. (1995). *El Futuro Ecológico de un Continente. Una Visión Prospectiva de la América Latina*. México: Editorial de la Universidad de las Naciones Unidas.

Global Reporting Initiative (GRI). (s.f.). MAPPING G4 TO THE GRI STANDARDS - COMPLETE (EXCEL). Recuperado de

<https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/mapping-document-complete-excel/>

González Millán J. y Rodríguez Díaz M. (2010). Modelos de Capital Intelectual y sus indicadores en la universidad pública. *Cuadernos de Administración*, Universidad del Valle, 43, 113-128.

Ibarra Colado (2006). ¿Estudios organizacionales en América Latina? Transitando del centro hacia las orillas, en De la Garza: *Teorías sociales y estudios del trabajo*. Nuevos enfoques. México: Editorial Anthropos

Instituto ítalo-latino americano (iila) (s.f.). Presentación Internacional del Modelo de balance social y ambiental para PYMES del CILEA en la sede del IILA. Recuperado de http://www.iila.org/index.php?option=com_content&view=article&id=2693:presentacion-internacional-del-modelo-de-balance-social-y-ambiental-para-pymes-del-cilea-en-la-sede-del-iila-10-de-noviembre-de-2014&catid=66:eventi-incontri-seminari-conferenze&Itemid=445&lang=es

ISOTools Excellence. (2014). ISO 14001: Requisitos del Sistema de Gestión Ambiental. Recuperado de: https://www.isotools.org/2014/12/24/iso-14001-requisitos-sistema-gestion-ambiental/?utm_campaign=ISO+14001&utm_source=hs_automation&utm_medium=email&utm_content=16777405&hsenc=p2ANqtz-8_iXtHkpU-twSRJkGmcULh4OLLIAudSUqj32XbK9WxworEZwQFVS1jK29Hifsh6HgcR0ecf0_0MukrQrgeyL1tl7fkUA&hsmi=16777405

Leff E. (2003). *Ecología y Capital. Racionalidad ambiental, democracia participativa y desarrollo sustentable*. México: Siglo xxi editores, s. a., en coedición con el instituto de investigaciones sociales de la unam.

Leff E., García R., Gutman P., Toledo V., Vessuri H., Fernández R. y Brañes R. (1994). *Las Ciencias Sociales y la Formación Ambiental*. España: Editorial Gedisa, en colaboración con Red de formación Ambiental para América Latina y el Caribe.

Londoño Ciro L. y Marín Tabares J. (2002). Metodología de la investigación holística. Una propuesta integradora desde las sociedades fragmentadas. Recuperado de <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/unip/article/view/12229/11094>

Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda, Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales. (s.f.). Manual para la Adaptación Local de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Recuperado de <http://www.odsargentina.gob.ar>

Mires F. (1990). *El Discurso de la Naturaleza. Ecología y Política en América Latina*. Argentina: Espacio Editorial.

Naciones Unidas (s.f.). Historia de las Naciones Unidas. Recuperado de

<https://www.un.org/es/sections/history/history-united-nations/>

Naciones Unidas, Secretaria Programa de acciones Unidas para el Medio Ambiente (UNEP).

(s.f). Marco Decenal de Programas sobre Consumo y Producción Sostenibles, Programa de Estilos de vida Sostenibles y Educación, Proyecto de nota conceptual del programa para consulta pública. Recuperado de:

http://www.unep.org/10yfp/Portals/50150/downloads/10YFP-SLE_DraftConceptNote_forConsultation_20141003_ES.pdf

Olivier S. (1983). *Ecología y Subdesarrollo en América Latina*. México: Siglo xxi editores, s.a.

ONGAWA (s.f.). Huella Social y Desarrollo Humano, Cuaderno 1, La huella social de las empresas Operaciones empresariales y desarrollo humano en comunidades vulnerables. Recuperado de

<http://www.ongawa.org/wp-content/uploads/2013/11/huella1-web21.pdf>

ONGAWA (s.f.). Huella Social y Desarrollo Humano, Cuaderno 2, Midiendo la Huella Social de las empresas. Recuperado de

<http://www.ongawa.org/wp-content/uploads/2015/01/HS2-OK.pdf>

Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura (OEI) (Coord. Albornoz M.). (2012). Ciencia, tecnología e innovación para el desarrollo y la cohesión social. Programa iberoamericano en la década de los bicentenarios. Documento para debate primera versión. Recuperado de

<http://www.oei.es/documentociencia.pdf>

Organización de Naciones Unidas medio ambiente (ONU). (s.f.). Marco Decenal de Consumo y Producción Sostenibles (10YFP, por sus siglas en inglés). Recuperado de: <http://web.unep.org/es/rolac/marco-decenal-de-consumo-y-produccion-sostenibles-10yfp-por-sus-siglas-en-ingles>

Pahlen Acuña R. y Fronti L. (2008). *Contabilidad ambiental de gestión y financiera*. Informe Final: Primera Parte. Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

Pahlen Acuña R. y Fronti L. (2009). *Contabilidad ambiental de gestión y financiera*. Informe Final: Segunda Parte. Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

- Pahlen Acuña R., Geba N., Bifaretti M. y Sebastián M. (2012). *Teoría Contable y Cambio Climático*. Ponencia presentada en el III CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE CAMBIO CLIMATICO Y DESARROLLO SUSTENTABLE. Universidad Nacional de La Plata, Comisión Internacional de Cambio Climático y Desarrollo Sustentable. La Plata, Argentina: Acta Bioquímica Clínica Latinoamericana. Suplemento 1. Federación Bioquímica de la Provincia de Buenos Aires. Resúmenes.
- Petti, A. y Longhi P. (2006). *Contabilidad Patrimonial*. Buenos Aires, Argentina: Osmar D. Buyatti.
- Reboratti C. (2000). Ambiente y Sociedad: Conceptos y Relaciones. Recuperado de [http://www.paginaspersonales.unam.mx/files/231/Reboratti AMBIENTE SOCIEDAD.pdf](http://www.paginaspersonales.unam.mx/files/231/Reboratti_AMBIENTE_SOCIEDAD.pdf)
- Panebianco A. (1991). Comparación y Explicación. En: *La Comparación en las Ciencias Sociales*. Sartori G. y Morlino L. (eds). Madrid: Alianza.
- Pfeffer J. (2000). *Nuevos rumbos en la teoría de la organización problemas y posibilidades*. Trad. de Carril Villarreal María del Pilar. México, S.A. de C.V. México: Oxford University Press.
- Sartori G. (1991). Comparación y Método Comparativo. En: *La Comparación en las Ciencias Sociales*. Sartori G. y Morlino L. (eds). Madrid: Alianza.
- Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. (2002). Gestión Integral de Residuos Industriales y de Actividades de Servicios, Ley 25.612. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/76349/norma.htm>
- Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. (2002). Ley 25.675 Ley General del Ambiente. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79980/norma.htm>
- SMB-FINANCE (s.f.). Contabilidad de gestión: Estados Financieros Internos Corporativos. Recuperado de <http://www.smb-finance.com/es/servicios/consultor%C3%ADa-financiera-direcci%C3%B3n-financiera-externalizada/contabilidad-de-gesti%C3%B3n-estados-financieros-internos-corporativos>

Sennett R. (2000). *La corrosión del carácter Las consecuencias personales del trabajo en el nuevo capitalismo* Trad. de Najmías D. España: Editorial Anagrama.

Somarriba Arechavala N. (2008) Aproximación a la medición de la Calidad de Vida Social e Individual en la Europa Comunitaria. Recuperado de <http://www.eumed.net/tesis/2010/mnsa/enfoque%20de%20los%20indicadores%20sociales.htm>

Vega de la Cruz L. y Nieves Julbe A. (2016). Control de gestión y control interno: binomio indisoluble en la dirección, *Revista Espacios*, 37 (12). Recuperado de <http://www.revistaespacios.com/a16v37n12/16371225.html>

ANEXOS

ANEXO I: Glosario de los Estándares GRI 206 (GSSB, GRI)

Los términos y definiciones incluidos son aplicables al contexto de uso de los Estándares GRI para elaborar informes de sostenibilidad. “La definición de los términos que no estén definidos en el Glosario de los Estándares GRI es la que se usa y se comprende habitualmente.” (GSSB, GRI, 2016 y, p. 2). El Glosario de los Estándares GRI se ha desarrollado por el Global Sustainability Standards Board (GSSB). Los términos incluidos son los siguientes:

Accidente: Accidentes no mortales o mortales derivados del transcurso del trabajo.

Acción colectiva para combatir la corrupción: Compromiso voluntario con las iniciativas y los grupos de interés para mejorar el entorno operativo y la cultura en general, así como para combatir la corrupción.

Nota: Cabe destacar como acciones colectivas para combatir la corrupción las colaboraciones proactivas con colegas, gobiernos, sector público en su conjunto, sindicatos y organizaciones de la sociedad civil.

Acuerdo formal: Documento escrito y firmado por ambas partes por el que se declara la intención mutua de respetar el contenido del documento.

Nota: Un acuerdo formal puede incluir, por ejemplo, un acuerdo local de negociación colectiva o un acuerdo marco nacional o internacional.

Alcance de las emisiones de GEI: Clasificación de las coberturas operacionales en las que se producen las emisiones de GEI.

Nota 1: El alcance indica si las emisiones de GEI las crea la propia organización o si las crean otras organizaciones relacionadas, como proveedores de electricidad o empresas de logística.

Nota 2: Hay tres categorías de alcance: alcance 1, alcance 2 y alcance 3.

Nota 3: La clasificación por alcances tiene su origen en la edición revisada (2004) del “Estándar Corporativo de Contabilidad y Elaboración de Informes relativo al Protocolo de GEI” del Instituto de Recursos Mundiales (WRI) y el Consejo Empresarial Mundial de Desarrollo Sostenible (WBCSD).

Año base: Dato histórico (p. ej., año) frente al que se lleva el seguimiento de una medición en el tiempo.

Alto ejecutivo: Miembro de alto rango de la dirección de una organización, incluido el director general y las personas que responden directamente ante el director general o el máximo órgano de gobierno.

Nota: Cada organización define qué miembros de los equipos directivos son altos ejecutivos.

Asistencia financiera: Beneficios financieros directos o indirectos que no representan una transacción de bienes y servicios, sino que constituyen un incentivo o una compensación por las acciones emprendidas, el coste de un activo o los gastos incurridos.

Nota: El proveedor de la asistencia financiera no espera un retorno financiero directo de la asistencia ofrecida.

Área protegida: Área geográfica que está designada, regulada o administrada para alcanzar objetivos específicos de conservación.

Área protegida durante las operaciones: Área protegida de cualquier daño derivado de actividades operacionales y donde el medio ambiente permanece en su estado original, con un ecosistema sano y funcional.

Área restaurada: Área que se vio afectada por actividades operacionales y donde las medidas de rehabilitación han restaurado el medio ambiente a su estado original o a un estado en el que presenta un ecosistema sano y funcional.

Beneficios: Beneficios directos otorgados a modo de aportaciones financieras, cuidados pagados por la organización o reembolso de los gastos soportados por el empleado.

Nota: También se incluyen en la categoría de beneficios los pagos por despido superiores a los mínimos legales, los pagos por despido, los beneficios por accidente laboral, los beneficios por defunción y los derechos a vacaciones pagadas.

Beneficio estándar: Beneficio que suele ofrecerse a la mayoría de empleados a tiempo completo.

Nota: Los beneficios estándar no tienen por qué ofrecerse a todos los empleados a tiempo completo de la organización. El propósito que se persigue con la notificación de los beneficios estándar es revelar lo que los empleados a tiempo completo pueden esperar de forma razonable.

Cadena de suministro: Secuencia de actividades o partes que proporcionan productos o servicios a una organización.

Cadena de valor: La cadena de valor de una organización abarca las actividades que convierten un insumo en producto añadiéndole valor. Incluye a las entidades con las que la organización tiene una relación comercial directa o indirecta y que (a) suministran productos o servicios que aportan valor a los productos o servicios de la propia organización o (b) reciben productos o servicios de la organización.

Nota 1: Esta definición se basa en el documento La Responsabilidad Corporativa de Respetar los Derechos Humanos: Una Guía Interpretativa de 2012 de la Organización de Naciones Unidas (ONU).

Nota 2: La cadena de valor abarca toda la gama de actividades corriente arriba y corriente abajo de una organización, que abarcan todo el ciclo de vida de un producto o servicio, desde su origen hasta su uso final.

Cambio operacional significativo: Alteración del patrón de operaciones de la organización que podría producir impactos positivos o negativos significativos en los trabajadores que emprenden las actividades de la organización.

Nota: Pueden ser cambios operacionales significativos la reestructuración, la subcontratación de operaciones, los cierres, las expansiones, las nuevas aperturas, las adquisiciones, las ventas totales o parciales de la organización o las fusiones.

Caso de corrupción confirmado: Caso de corrupción que se ha demostrado que está fundamentado.

Nota: Los casos de corrupción confirmados no abarcan los casos de corrupción sujetos a investigación durante el periodo objeto del informe.

Categoría del producto o servicio: Grupo de productos o servicios relacionados, que comparten ciertas características y satisfacen las necesidades específicas de un mercado determinado.

Categoría laboral: Desglose de empleados por nivel (p. ej., altos directivos, directivos de nivel intermedio) y función (p. ej., técnica, administrativa, de producción, etc.).

Nota: Esta definición debe derivar del propio sistema de recursos humanos de la organización.

CFC-11 (triclorofluorometano) equivalente: Medida utilizada para comparar varias sustancias en función del potencial de agotamiento de la capa de ozono (PAO).

Nota: El nivel de referencia 1 es el potencial del CFC-11 (triclorofluorometano) y del CFC-12 (diclorofluorometano) para provocar el agotamiento de la capa de ozono.

Cláusula sobre derechos humanos: Cláusula específica de un acuerdo escrito que define las expectativas mínimas de desempeño con respecto a los derechos humanos como requerimiento para la inversión.

Cobertura del tema: Descripción de dónde se producen los impactos de un tema material y la implicación de la organización en dichos impactos.

Nota: Las coberturas del tema varían en función de los temas notificados.

Cobertura total: Activos del plan que cumplen o exceden las obligaciones del mismo.

Comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (GEI): Compra, venta o transferencia de compensaciones o concesiones de emisiones de GEI.

Compensación total anual: Compensación otorgada a lo largo de un año.

Nota: La compensación total anual puede incluir compensaciones como salario, bonificaciones, adjudicaciones de acciones, opciones sobre acciones, compensaciones del plan de incentivos no participativos, cambios en el valor de la pensión, ganancias de compensaciones diferidas no calificadas y cualquier otra compensación.

Competencia desleal: Acción de la organización o los empleados que puede dar lugar a la colusión con posibles competidores, con el propósito de limitar los efectos de la competencia en el mercado.

Nota: Cabe destacar como ejemplo de competencia desleal la fijación de precios, la coordinación de ofertas, la creación de restricciones de mercado o de producción, la imposición de cuotas geográficas o la asignación de clientes, proveedores, áreas geográficas o líneas de producto.

Comunicaciones de marketing: Combinación de estrategias, sistemas, métodos y actividades utilizadas por la organización para promover su reputación, sus marcas, sus productos y sus servicios frente al público destinatario.

Nota: Las comunicaciones de marketing pueden incluir actividades tales como publicidad, venta personal, promoción, relaciones públicas, redes sociales y patrocinio.

Comunidad local: Personas o grupos de personas que vivan o trabajen en cualquier área que haya sido objeto del impacto económico, social o ambiental (de forma positiva o negativa) de las operaciones de una organización.

Nota: La comunidad local puede abarcar desde a las personas que viven junto a las operaciones de una organización, hasta a aquellas que viven lejos, pero que aún pueden verse afectadas por estas operaciones.

Conflicto de intereses: Situación por la que un individuo se enfrenta a una dicotomía entre los requerimientos de su función y sus propios intereses privados.

Contenido sobre el Enfoque de Gestión: Descripción narrativa sobre cómo una organización gestiona los temas materiales e impactos relacionados.

Nota: Las informaciones sobre el enfoque de gestión de una organización también proporcionan el contexto para la información notificada mediante el uso de los Estándares temáticos específicos (series 200, 300 y 400).

Contrato laboral: Contrato celebrado de acuerdo con la legislación o la práctica nacional vigente, que puede ser escrito, verbal o implícito (es decir, cuando todas las funciones del empleo están claras, pero no se ha celebrado un contrato escrito o verbal como tal).

Contrato indefinido o permanente: Un contrato laboral permanente es un contrato celebrado con un empleado para trabajar a jornada completa o a media jornada por un periodo de tiempo indeterminado.

Contrato temporal o de duración determinada: Un contrato laboral de duración determinada es un contrato laboral celebrado de acuerdo con la definición anterior, que finaliza cuando expira un periodo de tiempo predeterminado o cuando se concluye una tarea específica para la que se ha calculado una duración.

Un contrato laboral temporal tiene una duración limitada y finaliza a raíz de un acontecimiento específico, que incluye el fin de un proyecto o de una fase de trabajo o la reincorporación de los empleados reemplazados.

Contribución a partidos y/o representantes políticos: Apoyo financiero o en especie que se proporciona directa o indirectamente a partidos políticos, a sus representantes electos o a personas propuestas para cargos políticos.

Nota 1: Las contribuciones financieras pueden ser donaciones, préstamos, patrocinios, anticipos o compra de entradas para acontecimientos de recaudación de fondos.

Nota 2: Las contribuciones en especie pueden ser la publicidad, el uso de instalaciones, el diseño y la impresión, la donación de equipos o la gestión de membresías en una junta directiva, el empleo o el trabajo de consultoría para políticos elegidos o candidatos a cargos.

Contribución indirecta a partidos y/o representantes políticos: Apoyo financiero o en especie a los partidos políticos, a sus representantes o a los candidatos al cargo a través de una organización intermediaria, como un grupo de presión u organización benéfica, o apoyo prestado a una organización, como un centro de estudios o una asociación comercial, vinculada o que apoye a determinados partidos políticos o causas.

Control del riesgo de enfermedades: Práctica que pretende limitar la exposición y el contagio de enfermedades.

Corrupción: “Abuso del poder confiado en beneficio propio” [Transparency International], que puede ser instigado por individuos u organizaciones.

Nota: En el contexto de los Estándares GRI, con corrupción se hace referencia a prácticas como el soborno, los pagos por facilitación, el fraude, la extorsión, la colusión y el blanqueo de capitales. También se incluyen las ofertas o recibos de regalos, préstamos, honorarios, recompensas u otras ventajas por parte de cualquier persona, así como los incentivos por hacer algo deshonesto, ilegal o que incumpla la confianza en la conducta de la empresa. Se incluyen los beneficios en efectivo o en especie, como bienes libres, regalos o vacaciones, y los servicios personales especiales proporcionados con el propósito de generar una ventaja inapropiada y que pueden dar lugar a presión moral por recibir tal ventaja.

Debida diligencia: En el contexto de los Estándares GRI, “debida diligencia” hace referencia al proceso de identificación, prevención, mitigación y explicación de cómo una organización aborda sus impactos negativos potenciales y reales.

Nota: Esta definición se basa en las Directrices para Empresas Multinacionales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) de 2011 y en los Principios Rectores de la Organización de Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos, Implementando el Marco de las Naciones Unidas “Proteger, Respetar y Reparar”, de 2011.

Derrame: Liberación accidental de una sustancia líquida peligrosa que pueda afectar a la salud humana, a la tierra, a la vegetación, a las masas de agua y a las aguas subterráneas.

Derrame significativo: Derrame que debe incluirse en los estados financieros de la organización, por ejemplo, debido a las obligaciones legales resultantes, o a que debe registrarse como derrame en los documentos de la organización.

Desarrollo sostenible/sostenibilidad: Desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en riesgo la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades.

Nota 1: El desarrollo sostenible abarca tres dimensiones: económica, ambiental y social.

Nota 2: El desarrollo sostenible hace referencia a intereses ambientales y sociales más amplios, en lugar de a intereses de organizaciones específicas.

Nota 3: En los Estándares GRI, los términos “sostenibilidad” y “desarrollo sostenible” se usan como sinónimos.

Día perdido: Tiempo (días) de ausencia de trabajo (por lo tanto, perdidos) como consecuencia de que un trabajador o un grupo de trabajadores no puedan desempeñar su función habitual por causa de una enfermedad profesional o un accidente.

Nota: La reincorporación a tareas limitadas o trabajo alternativo en una misma organización no cuenta como día perdido.

Dióxido de carbono (CO₂) equivalente: Medida utilizada para comparar las emisiones de varios tipos de gases de efecto invernadero (GEI) en función del potencial de calentamiento global (PCG).

Nota: El CO₂ equivalente para un gas se determina multiplicando las toneladas métricas del gas por el PCG asociado.

Discriminación: Acto y resultado de tratar a las personas de forma desigual mediante la imposición de cargas desiguales o la negación de beneficios, en lugar de tratar a cada persona de forma justa y sobre la base del mérito individual.

Nota: La discriminación también puede incluir el acoso, definido como una serie de comentarios o acciones indeseables o que deberían reconocerse como indeseables, hacia la persona a la que van dirigidos.

Emisión de dióxido de carbono (CO₂) biogénico: Emisión de CO₂ derivado de la combustión o la biodegradación de la biomasa.

Emisión significativa al aire: Emisiones al aire reguladas por convenios internacionales o legislaciones o normativas nacionales.

Nota: Las emisiones significativas al aire se recogen en los permisos ambientales de las operaciones de una organización.

Emisiones directas de GEI (alcance 1): Emisiones de GEI procedentes de una fuente que es propiedad o está controlada por una organización.

Nota 1: Una fuente de GEI es cualquier unidad física o proceso que libera GEI a la atmósfera.

Nota 2: Las emisiones directas de GEI (alcance 1) pueden incluir las emisiones de CO₂ derivadas del consumo de combustible.

Emisiones indirectas de GEI al generar energía (alcance 2): Emisiones de GEI derivadas de la generación de la electricidad, calefacción, refrigeración y vapor adquiridos, comprados y consumidos por la organización.

Empleabilidad continuada: Adaptación a las demandas cambiantes del lugar de trabajo mediante el desarrollo de nuevas habilidades.

Empleado: Persona que tiene una relación laboral con la organización, de acuerdo con la legislación nacional o su aplicación.

Enfermedad grave: Deterioro de la salud, relacionado o no con el trabajo, que tiene consecuencias graves en los trabajadores.

Nota 1: Las enfermedades graves también pueden afectar a las familias de los trabajadores y a sus comunidades.

Nota 2: Las enfermedades graves pueden incluir el VIH-sida, la diabetes, las lesiones por movimientos repetitivos (LMR), el paludismo y el estrés.

Nota 3: Las enfermedades graves se pueden presentar en una categoría específica de trabajadores (p. ej., empleados). Esto se indica en el contenido respectivo de los Estándares GRI.

Enfermedad profesional: Enfermedad derivada de una situación o actividad laboral o de un accidente laboral.

Nota: Cabe mencionar a modo de ejemplo de situaciones o actividades laborales que pueden provocar una enfermedad profesional el estrés o la exposición regular a productos químicos nocivos.

Evaluación de derechos humanos: Proceso de evaluación formal o documentado por el que se aplica un conjunto de criterios de desempeño en materia de derechos humanos.

Evaluación periódica del desempeño y desarrollo profesional: Revisión basada en criterios conocidos por el empleado y su superior.

Nota 1: La revisión se lleva a cabo con el conocimiento del empleado por lo menos una vez al año.

Nota 2: La revisión puede incluir una evaluación por parte del superior directo del empleado, los compañeros o un grupo mayor de empleados. En la revisión también puede participar el Departamento de Recursos Humanos.

Evaluación y selección de proveedores: Proceso formal o registrado por el que se aplican un conjunto de criterios de desempeño para determinar si se quiere proceder en una relación con un proveedor.

Extracción total de agua: Suma de toda el agua extraída en los límites de la organización y para cualquier uso durante el período objeto del informe.

Nota: Las fuentes de extracción de agua pueden ser el agua superficial, el agua subterránea, el agua de lluvia y el suministro de agua municipal.

Fuente de energía renovable: Fuente de energía que es capaz de reponerse en poco tiempo a través de ciclos ecológicos o procesos agrícolas.

Nota: Cabe mencionar a modo de ejemplo de fuentes de energías renovables la energía geotérmica, la eólica, la solar, la hidroeléctrica y la biomasa.

Fuente de energía no renovable: Fuente de energía que no se puede reponer, reproducir, desarrollar o generar en un período de tiempo corto a través de ciclos ecológicos o procesos agrícolas.

Nota: Algunas de las fuentes de energía no renovable son el combustible destilado del petróleo o petróleo crudo, como la gasolina, el diésel, el combustible para aviones y el combustible para calefacciones; el gas natural, como el gas natural comprimido (GNC) o gas natural licuado (GNL); los combustibles extraídos de la transformación de gas natural y la refinación de petróleo, como el butano, el propano y el gas licuado de petróleo (GLP); el carbón y la energía nuclear.

Gases de efecto invernadero (GEI): Gases que contribuyen al efecto invernadero al absorber la radiación infrarroja.

Gasto en protección medioambiental: Gastos en protección medioambiental por parte de la organización o en su nombre, a fin de prevenir, reducir, controlar y registrar los aspectos, impactos y riesgos ambientales.

Nota: Los gastos en protección medioambiental incluyen los gastos en eliminación, tratamiento, saneamiento y limpieza.

Grupo de interés: Entidad o individuo que podría verse afectado significativamente por las actividades, productos y servicios de la organización informante o cuyas acciones podrían afectar a la capacidad de la organización para aplicar con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos.

Nota 1: Entre los grupos de interés, se incluyen las entidades o los individuos cuyos derechos, de acuerdo con la legislación o los convenios internacionales, les proporcionan derechos legítimos frente a la organización.

Nota 2: Los grupos de interés pueden incluir a aquellos que han invertido en la organización (como empleados y accionistas), así como a aquellos que tienen otras relaciones con la organización (como otros trabajadores que no son empleados, proveedores, grupos vulnerables, comunidades locales, ONG y otras organizaciones de la sociedad civil, entre otras).

Grupo social infrarrepresentado: Población que, visto el número de representantes que tiene en una sociedad determinada, tiene menos opciones de expresar sus necesidades y opiniones económicas, sociales o políticas.

Nota: Los grupos específicos incluidos en esta definición no son uniformes para cada organización.

Una organización identifica los grupos relevantes en función del contexto operativo.

Grupo vulnerable: Conjunto o subconjunto de personas que reúnen alguna condición o característica física, social, política o económica específica que hace que el grupo tenga un mayor riesgo de sufrir cargas o de encontrarse en peligro de sufrir cargas desproporcionadas derivadas de los impactos sociales, económicos o ambientales de las operaciones de la organización.

Nota 1: Los grupos vulnerables pueden ser los niños, los jóvenes, los ancianos, las personas con discapacidad, los veteranos de guerra, las personas desplazadas internamente, los refugiados o refugiados repatriados, las familias afectadas por el VIH-sida, los pueblos indígenas y las minorías étnicas.

Nota 2: Las vulnerabilidades y los impactos pueden variar en función del sexo.

Impacto: En los Estándares GRI, a menos que se indique lo contrario, el “impacto” es el efecto que una organización tiene sobre la economía, el medio ambiente o la sociedad, lo que a su vez puede indicar su contribución (positiva o negativa) al desarrollo sostenible.

Nota 1: En los Estándares GRI, el término “impacto” puede hacer referencia a impactos positivos, negativos, reales, potenciales, directos, indirectos, a corto plazo, a largo plazo, intencionados o no intencionados.

Nota 2: Los impactos sobre la economía, el medio ambiente o la sociedad también pueden estar relacionados con las consecuencias para la propia organización. Por ejemplo, un impacto sobre la economía, el medio ambiente o la sociedad puede que dé lugar a consecuencias para el modelo de negocio de la organización, su reputación o su capacidad para alcanzar sus objetivos.

Impacto significativo en la biodiversidad: Impacto que puede afectar de forma negativa a la integridad de una región o área geográfica, ya sea directa o indirectamente, y cambiar sustancialmente sus características, estructuras y funciones ecológicas a largo plazo, de manera que el hábitat, los niveles de población y determinadas especies que hacen que el hábitat sea importante dejan de poder sostenerse.

Nota 1: A nivel de especie, un impacto significativo provoca una reducción de la población o un cambio de la distribución, de manera que el reclutamiento natural (reproducción o migración desde áreas no afectadas) no puede volver a los niveles anteriores en un número limitado de generaciones.

Nota 2: Un impacto significativo también puede afectar a la subsistencia o al uso comercial de un recurso en la medida en que el bienestar de los usuarios se vea afectado a largo plazo.

Indemnización por despido: Todos los pagos efectuados y los beneficios otorgados a un ejecutivo o miembro del máximo órgano de gobierno cuando deja su puesto por rescisión de contrato.

Nota: Las indemnizaciones por despido no solo incluyen los pagos monetarios sino también la entrega de propiedades y concesiones automáticas o aceleradas de incentivos relacionados con la salida de una persona de la oficina.

Indicador de diversidad: Indicador de diversidad para el que la organización recopila los datos.

Nota: Cabe mencionar, a modo de ejemplo de indicadores de diversidad, la edad, la genealogía y la etnia, la nacionalidad, las creencias, la discapacidad y el género.

Infraestructura: Instalaciones construidas principalmente para proporcionar un servicio público o un bien –en lugar de tener un propósito comercial– y de las que una organización no busca obtener beneficios económicos directos.

Nota: Cabe mencionar a modo de ejemplo de instalaciones: las instalaciones de suministro de agua, las carreteras, las escuelas y los hospitales, entre otros.

Información y etiquetado de productos y servicios: Información y etiquetado se utilizan como sinónimos y hacen referencia a las instrucciones que se suministran con el producto o el servicio y que describen sus características

Iniciativa de conservación y eficiencia: Modificación organizacional o tecnológica que permite llevar a cabo un proceso o tarea utilizando menos energía.

Nota: Cabe mencionar, como ejemplos de iniciativa de conservación y eficiencia, el rediseño de procesos, la conversión y readaptación de equipos de iluminación energéticamente eficientes y la eliminación del uso innecesario de energía por cambios en la conducta.

Insumo reciclado: Material de sustitución de materiales vírgenes, que se compra o se obtiene de fuentes internas o externas y que no es un subproducto ni material residual de producción (MARP) de la organización.

Legislación y normativa ambiental: Legislación y normativa relacionada con todos los tipos de cuestiones ambientales aplicables a la organización.

Nota 1: Cabe mencionar a modo de ejemplo de cuestiones ambientales las emisiones, los efluentes y los residuos, así como el uso de materiales, energía, agua y biodiversidad.

Nota 2: La legislación y normativa ambiental puede abarcar los acuerdos voluntarios vinculantes que se establecen con las autoridades regulatorias y que se desarrollan como sustitutos para la implementación de una normativa nueva.

Nota 3: Los acuerdos voluntarios son aplicables si la organización se adhiere directamente al acuerdo o si los organismos públicos hacen que el acuerdo sea aplicable a las organizaciones en su territorio a través de legislaciones o normativas.

Libertad de asociación: Derecho de los empleadores y los trabajadores a unirse, crear y dirigir sus propias organizaciones sin autorización previa ni interferencia del Estado o de cualquier otra entidad.

Línea base: Punto de partida utilizado para las comparaciones.

Nota: En el contexto de los informes sobre energía y emisiones, la línea base es el consumo proyectado de energía o emisiones en ausencia de cualquier actividad de reducción.

Material renovable: Material procedente de recursos abundantes que se reponen con rapidez mediante ciclos ecológicos o procesos agrícolas, de modo que los servicios proporcionados por estos y otros recursos vinculados no están en peligro y siguen disponibles para próximas generaciones.

Nota: La definición de material renovable se recoge en las siguientes publicaciones:

- Red Europea de Información y de Observación sobre el Medio Ambiente (EIONET): Tesoro GEMET – Materias primas renovables.

<http://www.eionet.europa.eu/gemet/concept?ns=1&cp=7084>.

Acceso: 1 de septiembre de 2016.

- National Non-Food Crops Centre (NNFCC): Glosario sobre materiales renovables,

<http://www.nnfcc.co.uk/glossary>. Acceso: 1 de septiembre de 2016.

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE): Productividad de los recursos en el G8 y en la OCDE - Informe en el marco del Plan de Acción Kobe 3R.

<http://www.oecd.org/env/waste/47944428.pdf>. Acceso: 1 de septiembre de 2016.

- Organización de Naciones Unidas (ONU), Comisión Europea (CE), Fondo Monetario Internacional (FMI), Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y Banco Mundial: Contabilidad Ambiental y Económica Integrada - Manual de Contabilidad Nacional, 2003.

Material no renovable: Recurso que no se renueva en períodos de tiempo cortos.

Nota: Cabe mencionar a modo de ejemplo de materiales no renovables los minerales, los metales, el petróleo, el gas o el carbón.

Máximo órgano de gobierno: Grupo formal de personas responsable de la autoridad final de una organización.

Nota: En caso de que el máximo órgano de gobierno conste de dos niveles, se deben incluir ambos niveles.

Mecanismo formal de queja y/o reclamación: Sistema de procedimientos, funciones y normas diseñado para recibir quejas y aportar soluciones.

Nota: Se espera que los mecanismos formales de reclamación eficaces sean legítimos, accesibles, predecibles, equitativos, transparentes, compatibles con los derechos y una fuente de aprendizaje continuo. Para que los mecanismos de nivel operacional sean eficaces, se espera que estén basados en la implicación y en el diálogo. Para obtener una descripción de estos criterios, consulte el Principio Rector n.º 31 de la Organización de Naciones Unidas (ONU): “Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos, Implementando el Marco de las Naciones Unidas “Proteger, Respetar y Reparar””, de 2011.

Método de eliminación de residuos: Método por el que se tratan o eliminan residuos.

Nota: Los métodos de eliminación de residuos son el compostaje, la reutilización, el reciclaje, la recuperación, la incineración, el traslado a un vertedero, la inyección en pozos profundos y el almacenamiento en las instalaciones.

Muerte por accidente laboral o enfermedad profesional: Muerte de un trabajador que se produce en el período objeto del informe actual y que tiene su origen en una enfermedad o lesión profesional sufrida o contraída mientras desempeñaba un trabajo controlado por la organización o en lugares de trabajo controlados por la organización.

Nota: Las muertes por accidente laboral o enfermedad profesional se pueden presentar en relación a una categoría específica de trabajadores (p. ej., empleados). Esto se indica en el contenido respectivo de los Estándares GRI.

Negociación colectiva: Las negociaciones que tienen lugar entre uno o varios empleadores u organizaciones de empleadores por una parte y una o más organizaciones de trabajadores (sindicatos) por otra parte, a fin de determinar las condiciones laborales y los términos del empleo o para regular las relaciones entre los empleadores y los trabajadores.

Nota 1: Los acuerdos colectivos se pueden hacer a nivel de la organización, a nivel del sector en los países en los que se lleva a cabo esta práctica o a ambos niveles.

Nota 2: Los acuerdos colectivos pueden cubrir a grupos concretos de trabajadores, por ejemplo, los que llevan a cabo una actividad particular o los que trabajan en una ubicación determinada.

Nota 3: Esta definición se fundamenta en el Convenio n.º 154 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), “Convenio sobre la negociación colectiva”, de 1981.

Niño: Persona menor de 15 años o de la edad de finalización de la escolarización obligatoria, la que sea mayor.

Nota 1: Pueden producirse excepciones en ciertos países cuyas economías y servicios de educación estén insuficientemente desarrollados y se aplica la edad mínima de 14 años. Es la Organización Internacional del Trabajo (OIT) la que se encarga de indicar cuáles son estos países en respuesta a una solicitud especial por parte del país interesado y tras consultar a las organizaciones representantes de empleadores y trabajadores.

Nota 2: El Convenio n.º 138 de la OIT, “Convenio sobre la edad mínima”, de 1973, hace referencia tanto al trabajo infantil como al de los trabajadores jóvenes.

Operación con impactos negativos significativos reales o potenciales en las comunidades

locales: Una operación independiente o junto con las comunidades locales que presenta un potencial de impacto negativo o un impacto negativo real superior a la media sobre el bienestar social, económico o ambiental de las comunidades locales.

Nota: Cabe mencionar a modo de ejemplo de impacto negativo en las comunidades locales los impactos en la salud y la seguridad de la comunidad local.

Otras emisiones indirectas de GEI (alcance 3): Emisiones indirectas de GEI no incluidas en las emisiones indirectas de GEI al generar energía (alcance 2), que se producen fuera de la organización, incluidas las emisiones corriente arriba y corriente abajo.

Órgano de gobierno: Comité o junta directiva responsable de las directrices estratégicas de la organización, el control eficaz de la gestión y la rendición de cuentas a la organización en general y a sus grupos de interés.

Periodo objeto del informe: Periodo de tiempo específico cubierto por la información del informe.

Nota: A menos que se indique lo contrario, los Estándares GRI requieren información del período objeto del informe de la organización.

Permiso parental: Permiso concedido a los empleados (hombres y mujeres) por el nacimiento de un niño.

Personal de seguridad: Personas empleadas para custodiar la propiedad de la organización, controlar multitudes, evitar pérdidas y escoltar a personas, bienes u objetos de valor.

Plan de aportaciones definidas: Plan de beneficios posteriores al empleo por el que una entidad paga una serie de aportaciones fijas a una entidad independiente (un fondo) y no tendrá obligación jurídica alguna de pagar aportaciones adicionales si dicho fondo no tiene activos suficientes como para pagar todos los beneficios al empleado correspondientes a su servicio en los periodos actuales y anteriores.

Plan de beneficios definidos: Plan de beneficios posteriores al empleo distinto de un plan de aportaciones definidas.

Potencial de calentamiento global (PCG): Valor que describe el impacto en materia de forzamiento radiativo de una unidad de GEI en relación con una unidad de CO₂ durante un periodo de tiempo determinado.

Nota: Los valores de PCG transforman los datos de las emisiones de GEI para los gases distintos del CO₂ en unidades de CO₂ equivalente.

Principios para la elaboración de informes: Concepto que describe los resultados que se espera que arroje un informe y que orienta las decisiones tomadas a lo largo del proceso de elaboración de informes sobre el contenido o la calidad de los mismos.

Privacidad del cliente: Derecho a la privacidad y al refugio personal del cliente.

Nota 1: La privacidad del cliente incluye cuestiones como la protección de datos; el uso de información o datos de acuerdo con su uso previsto, salvo que se acuerde expresamente lo contrario; la obligación de respetar la confidencialidad; y la protección de información o datos contra el mal uso o el robo.

Nota 2: Se entiende que la definición de clientes abarca tanto a los clientes finales (consumidores) como a las empresas.

Producto: Artículo o sustancia que se pone a la venta o que forma parte de un servicio prestado por una organización.

Programa de desarrollo comunitario: Programa que especifica las acciones que es necesario emprender para minimizar, mitigar o compensar los impactos sociales o económicos adversos y para identificar oportunidades o acciones de mejora de los impactos positivos de un proyecto en la comunidad.

Proveedor: Organización o persona que suministra un producto o servicio de la cadena de suministro de la organización informante.

Nota 1: Los proveedores se caracterizan por tener una relación comercial directa o indirecta auténtica con la organización.

Nota 2: A continuación se recoge una lista no exhaustiva de tipos de proveedores:

- Intermediarios: Personas u organizaciones que compran y venden productos, servicios o activos para terceros, incluidas agencias de contratistas que proporcionan mano de obra.
- Consultores: Personas u organizaciones que proporcionan asesoramiento y servicios de expertos sobre una base profesional y comercial reconocida jurídicamente. Los consultores pueden estar reconocidos jurídicamente como trabajadores autónomos o como empleados de otra organización.
- Contratistas: Personas u organizaciones que trabajan en las instalaciones o de forma remota en nombre de una organización. Un contratista puede contratar a sus propios trabajadores directamente o contratar a subcontratistas o contratistas independientes.
- Distribuidores: Personas u organizaciones que suministran productos a otros.
- Franquiciados o licenciatarios: Personas u organizaciones a las que la organización informante concede una franquicia o licencia. Las franquicias y las licencias permiten determinadas actividades comerciales, como la producción y la venta de productos.
- Trabajadores a domicilio: Personas que, desde casa o en otras instalaciones de su elección distintas del lugar de trabajo del empleador, llevan a cabo un trabajo remunerado y que da como resultado un producto o servicio especificado por el empleador, independientemente de quién proporcione el equipo, los materiales u otros insumos utilizados.
- Contratistas independientes: Personas u organizaciones que trabajan para una organización, un contratista o un subcontratista.
- Fabricantes: Personas u organizaciones que fabrican productos para la venta.
- Productores primarios: Personas u organizaciones que cultivan, cosechan o extraen materias primas.
- Subcontratistas: Personas u organizaciones que trabajan en las instalaciones o de forma remota en nombre de una organización y tienen una relación contractual directa con un contratista o subcontratista, pero no necesariamente con la organización. Un subcontratista puede contratar a sus propios trabajadores directamente o contratar a contratistas independientes.

- Vendedores al por mayor: Personas u organizaciones que venden productos en grandes cantidades para ser vendidos al por menor por otros.

Proveedor local: Organización o persona que proporciona un producto o servicio a la organización informante y que funciona en el mismo mercado geográfico que la organización informante (es decir, no se hacen pagos internacionales a un proveedor local).

Nota: La definición geográfica de “local” puede incluir las comunidades alrededor de las operaciones, una región de un país o un país.

Prácticas monopólicas y contra la libre competencia: Acción de la organización que puede dar lugar a la colusión, a fin de erigir obstáculos a la entrada al sector o cualquier otra acción de colusión que impida la competencia.

Nota: Cabe destacar como ejemplo de colusión las prácticas comerciales desleales, el abuso de la posición en el mercado, los cárteles, las fusiones anticompetitivas y la fijación de precios.

Pueblos indígenas: Los pueblos indígenas se identifican generalmente como:

- pueblos tribales de países independientes cuyas condiciones sociales, culturales y económicas los distinguen de otros sectores de la comunidad nacional; su estatus se ve regulado total o parcialmente por sus propias costumbres o tradiciones o por leyes o normativas especiales;
- pueblos de países independientes a los que se considera indígenas por descender de las poblaciones que habitaban el país o una zona geográfica del país en el momento de la conquista, colonización o establecimiento de las fronteras estatales actuales; independientemente de su condición jurídica, estos pueblos conservan algunas o todas sus instituciones sociales, económicas, culturales y políticas.

Nota: Esta definición procede del Convenio nº 169 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), “Convenio sobre los pueblos tribales e indígenas”, de 1991.

Reciclaje y reutilización del agua: Acto por el que se procesan las aguas utilizadas y residuales a través de un ciclo anterior al tratamiento final o vertido al medio ambiente.

Nota: Con reciclaje y reutilización del agua, se hace referencia a las aguas residuales recicladas de un mismo proceso o un mayor uso de agua reciclada en distintos ciclos de un proceso; aguas residuales recicladas y reutilizadas en un proceso diferente, pero dentro de la misma instalación; y aguas residuales reutilizadas en otra instalación de la organización.

Reclamación fundamentada: Declaración escrita por un organismo oficial regulador o similar y dirigida a la organización, en la que se identifican violaciones de la privacidad de los clientes o quejas presentadas ante la organización y que esta haya reconocido como legítimas.

Recuperado: Hace referencia a la recogida, reutilización o reciclaje de productos y materiales de envasado al final de su vida útil.

Nota 1: La recogida y el tratamiento los puede llevar a cabo el fabricante del producto o un contratista.

Nota 2: Los artículos recuperados pueden ser productos y materiales de envasado que recoge la organización, separados por materias primas (como acero, vidrio, papel y algunos tipos de plástico) o componentes y para el uso de la organización u otros usuarios.

Reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI): Reducción de las emisiones de GEI o aumento de la eliminación o el almacenamiento de GEI de la atmósfera, en comparación con la línea base de las emisiones.

Nota: Los efectos primarios y ciertos efectos secundarios darán lugar a reducciones de GEI. Las reducciones totales de GEI de una iniciativa se calculan sumando sus efectos primarios asociados y cualquier efecto secundario significativo (que puede implicar reducciones o incrementos compensatorios de emisiones de GEI).

Reducción energética: Cantidad de energía que deja de utilizarse o de ser necesaria para llevar a cabo esos mismos procesos o tareas.

Nota: La reducción energética no incluye la reducción general del consumo de energía a partir de la reducción de la capacidad de producción o la subcontratación de actividades de la organización.

Reembolso: Devolución a un empleador de una compensación anterior obligatoria por parte de aquellos ejecutivos que no hayan reunido ciertas condiciones de empleo o no hayan alcanzado ciertos objetivos.

Remuneración: Salario base más cantidades adicionales pagadas a un trabajador.

Nota: Cabe mencionar a modo de ejemplo de cantidades adicionales pagadas a un trabajador aquellas basadas en los años de servicio; las bonificaciones, incluido dinero en efectivo y patrimonio, como acciones o participaciones; los pagos de beneficios; las horas extras; el tiempo adeudado y cualquier asignación adicional, como prestaciones de transporte, vivienda y cuidado de niños.

Rotación de personal: Empleados que dejan la organización voluntariamente o por despido, jubilación o fallecimiento en servicio.

Salario base: Cantidad mínima y fija que se paga a un empleado por el desempeño de sus funciones, excluida cualquier remuneración adicional, como pagos por horas extras o bonificaciones.

Salario de categoría inicial: Salario de un empleado a tiempo completo en la categoría laboral más baja.

Nota: Los salarios de los empleados en prácticas no se consideran salarios de categoría inicial.

Salario mínimo local: Compensación mínima por empleo por hora u otra unidad de tiempo permitida por ley.

Nota: Algunos países cuentan con numerosos salarios mínimos, en función del estado, la provincia o la categoría laboral.

Sector: Subdivisión de una economía, sociedad o esfera de actividad, definida sobre la base de alguna característica común.

Nota: Los sectores pueden dividirse en clasificaciones (sector público o privado) y en categorías específicas de la industria (educación, tecnología o sectores financieros).

Servicio: Acción de una organización que pretende satisfacer una demanda o necesidad.

Servicios de apoyo público: Servicios que proporcionan un beneficio público, ya sea mediante el pago directo de gastos operativos o mediante la dotación de personal para la instalación o servicio proveniente de empleados de la propia organización.

Nota: El beneficio público también puede incluir los servicios públicos.

Sistema de gobierno corporativo dual: Sistema de gobierno existente en algunas jurisdicciones, por el que la supervisión y la gestión están separadas o por el que la legislación local presenta a un consejo de supervisión sin ejecutivos que supervisa a la junta directiva.

Sustancia que agota la capa de ozono (SAO): Sustancia con un potencial de agotamiento de la capa de ozono (PAO) superior a 0, que puede agotar la capa de ozono estratosférica.

Nota: La mayoría de las SAO están controladas por el “Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono” de 1987 del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) y sus enmiendas. Se incluyen los clorofluorocarbonos (CFC), los hidroclorofluorocarbonos (HCFC), los halones y el bromuro de metilo.

Tasa de absentismo laboral: Medida de los días reales que pierde un trabajador ausente, expresada como un porcentaje del total de días laborables programados para los trabajadores durante el mismo período.

Nota: La tasa de absentismo laboral se puede calcular para una categoría específica de trabajadores (p. ej., empleados). Esto se indica en el contenido respectivo de los Estándares GRI.

Tasa de días perdidos: Impacto de las enfermedades profesionales y accidentes, reflejado en los días libres de los trabajadores afectados.

Nota 1: La tasa de días perdidos se expresa comparando el total de días perdidos con el número total de horas de trabajo programadas para el periodo objeto del informe.

Nota 2: La tasa de días perdidos se puede calcular para una categoría específica de trabajadores (p. ej., empleados). Esto se indica en el contenido respectivo de los Estándares GRI.

Tasa de frecuencia de accidentes: Frecuencia de accidentes en relación con el tiempo total trabajado por los trabajadores durante el periodo objeto del informe.

Nota: La tasa de frecuencia de accidentes se puede calcular para una categoría específica de trabajadores (p. ej., empleados). Esto se indica en el contenido respectivo de los Estándares GRI.

Tasa de incidencia de enfermedades profesionales: Frecuencia de enfermedades profesionales en relación con el tiempo total trabajado por todos los trabajadores durante el periodo del informe.

Nota: La tasa de incidencia de enfermedades profesionales se puede calcular para una categoría específica de trabajadores (p. ej., empleados). Esto se indica en el contenido respectivo de los Estándares GRI.

Tema: Tema económico, ambiental o social.

Nota 1: En los Estándares GRI, los temas se agrupan de acuerdo con las tres dimensiones del desarrollo sostenible: económico, ambiental y social.

Nota 2: Para elaborar un informe de conformidad con los Estándares GRI, una organización está obligada a aportar información sobre sus temas materiales.

Tema material: Tema que refleja los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de una organización o los que influyen sustancialmente en las evaluaciones y las decisiones de los grupos de interés.

Nota 1: Para obtener más información sobre los principios para la elaboración de informes en cuanto a la definición de contenidos, consulte el GRI 101: Fundamentos.

Nota 2: Para elaborar un informe de conformidad con los Estándares GRI, una organización está obligada a aportar información sobre sus temas materiales.

Nota 3: Los temas materiales pueden incluir los temas cubiertos por las series 200, 300 y 400 de los Estándares GRI.

Tipo de contrato laboral: A tiempo completo: Un “empleado a tiempo completo” es un empleado cuyas horas de trabajo por semana, mes o año se definen con arreglo a la legislación y a la práctica nacional en materia de tiempo de trabajo (como la legislación nacional que define que “a tiempo completo” significa un mínimo de nueve meses al año y 30 horas a la semana).

A tiempo parcial: Un “empleado a tiempo parcial” es un empleado cuyas horas de trabajo por semana, mes o año son inferiores a las de los empleados “a tiempo completo”, de acuerdo con la definición anterior.

Trabajo forzoso u obligatorio: Todo trabajo o servicio obligatorio para una persona bajo la amenaza de cualquier castigo y para el que dicha persona no se ha ofrecido de forma voluntaria.

Nota 1: Los ejemplos más extremos de trabajo forzoso u obligatorio son la esclavitud y la servidumbre. Las deudas también pueden utilizarse para mantener a los trabajadores en una situación de trabajo forzoso.

Nota 2: Algunos de los indicadores de trabajo forzoso son la retención de documentos de identidad, la obligación de hacer depósitos y la obligación, bajo amenaza de despido, de trabajar horas adicionales que no se han acordado previamente.

Nota 3: Esta definición se basa en el Convenio nº 29 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), “Convenio sobre el Trabajo Forzoso”, de 1930.

Trabajador: Persona que desempeña un trabajo.

Nota 1: El término “trabajadores” incluye, pero no se limita, a los empleados.

Nota 2: Otros ejemplos de trabajadores son las personas en prácticas, los aprendices, los trabajadores autónomos y las personas que trabajan para organizaciones distintas de la organización informante, p. ej., para proveedores.

Nota 3: En el contexto de los Estándares GRI, en algunos casos se especifica si se ha utilizado un subconjunto determinado de trabajadores.

Trabajador ausente: Trabajador ausente del trabajo por incapacidad de cualquier tipo, no solo como resultado de un accidente o enfermedad laboral.

Nota: El término “trabajador ausente” excluye las ausencias permitidas, como las vacaciones, los permisos de estudio, los permisos de maternidad o paternidad y los días de libre disposición.

Violación de la privacidad del cliente: Incumplimiento de las disposiciones legales vigentes y de los Estándares (voluntarios) relativos a la privacidad del cliente.

Zona de gran valor para la biodiversidad: Zona no sujeta a protección jurídica, pero reconocida por distintas organizaciones gubernamentales y no gubernamentales por su importante biodiversidad.

Nota 1: Cabe destacar como ejemplo de zona de gran valor para la biodiversidad los hábitat que constituyen una prioridad para la conservación y que a menudo se definen en las estrategias nacionales y planes de acción para la biodiversidad elaborados de acuerdo con la Convención de la Organización de Naciones Unidas (ONU) “Convención sobre la Diversidad Biológica”, 1992.

Nota 2: Varias organizaciones internacionales de conservación han identificado zonas particulares de gran valor para la biodiversidad. (GSSB, GRI, 2016 y, pp. 2-19).

La traducción al español de este documento se ha realizado por Language Scientific, se ha revisado por expertos y se ha patrocinado por Banco Galicia, Grupo Financiero Banorte, Bolsa de Valores de Colombia, Inditex y Sodimac.

ANEXO II: Formulario de la Encuesta

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

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

Desde ya, muchas gracias.

A modo de contextualización:

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

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

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

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

SI NO NS/NC

Comentarios y Sugerencias:.....

.....

.....

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

SI NO NS/NC

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

SI NO NS/NC

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

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

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

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

Comentarios y Sugerencias:.....
.....
.....

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

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

Comentarios y Sugerencias:.....
.....
.....

Lugar y Fecha:

Nombre, Apellido y Profesión:

Correo electrónico:

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