

Balance social

Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el artículo se analiza la preparación del informe de "Balance Social" que deberá cubrir los requisitos previstos en la resolución técnica 16, es decir, los requisitos de la información contenida en los estados contables, como así también se deberá cumplimentar los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidas en la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de GRI.

I. Introducción

Con fecha 30 de noviembre de 2012, la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la resolución técnica 36 "Balance Social" para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013, permitiendo su aplicación anticipada a partir de los ejercicios que se inicien desde la aprobación de ese pronunciamiento —es decir, ejercicios iniciados a partir del 30/11/2012—.

La referida norma establece criterios para la preparación y presentación voluntaria por parte de todo tipo de entes —de capital público, privado o mixto, con o sin fines de lucro— del informe denominado "Balance Social", al cual define como el "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" (FACPCE, 2012: 6). Es decir, se trata de un instrumento por medio del cual el ente emisor exterioriza su accionar socio-ambiental, revelando a los distintos grupos de interés (1), con los cuales se vincula información de gobierno corporativo y, asimismo, de naturaleza social, económica y medioambiental.

El informe cuya preparación regula la norma que se analiza prevé que el Balance Social se compondrá de (a) una Memoria de Sostenibilidad, a cuyos efectos remite a la fecha de elaboración del presente artículo a la versión G4 de las Guías de GRI disponibles en la misma página web de FACPCE, y (b) un estado económico denominado Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, que, elaborándose básicamente tomando en consideración el criterio de devengado —en consecuencia, sobre la base de información principalmente contenida en el estado de resultados— sustituye el indicador económico 1 "G4-EC1" de las guías de GRI supra mencionadas. La elaboración de este estado se encuentra contenida en el cap. III de la resolución que se analiza (RT 36).

Se establece que la preparación de este informe ["Balance Social"] debe cubrir los (i) requisitos previstos en la sección 3 de la segunda parte de la RT 16 "Marcos Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la resolución técnica 26", es decir, los "Requisitos de la información contenida en los estados contables", como así también debe cumplimentar los (ii) principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de GRI (2). A ellos nos referimos en el acápite siguiente.

II. Principios y cualidades que debe reunir la información contenida en el Balance Social

II.1. Requisitos de la información contenida en los estados contables

El punto 3 de la segunda parte de la resolución técnica 16 "Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la resolución técnica 26" señala que la información contenida en los estados contables debe reunir los requisitos siguientes, los cuales deben ser considerados en forma conjunta y buscando un equilibrio entre todos ellos, lo cual requiere de la aplicación del criterio profesional. En este marco, se plantean atributos que debe reunir la información contenida en los estados contables, como así también restricciones que condicionan el logro de las referidas cualidades, los cuales describimos a continuación.

Atributos que debe reunir la información contenida en los estados contables:

1. Pertinencia (atingencia)

Se observa que la información debe ser susceptible de satisfacer las necesidades de los usuarios tipo definidos en el cap. 2 de los referidos marcos conceptuales, es decir, inversores y acreedores actuales y potenciales y que, en general, esto ocurre cuando la información tiene:

i) Valor confirmatorio, es decir, cuando permite a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones

previamente realizadas, o bien tiene

ii) Valor predictivo: contribuye a que los usuarios tipo incrementen la probabilidad de pronosticar adecuadamente las consecuencias futuras de hechos pasados o presentes.

2. Confiabilidad (credibilidad)

La información debe ser creíble para los usuarios, cualidad que se cumplirá en la medida en que la misma reúna los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad que detallamos a continuación.

2.1. Aproximación a la realidad

Las descripciones y mediciones presentadas en los estados contables deben guardar una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir en virtud de lo cual no deben verse afectados por errores u omisiones que contribuyan a beneficiar los intereses del ente emisor o de otras personas —humanas o jurídicas—.

En virtud del alto grado de abstracción que la modelización del patrimonio de un ente —o grupo de entes, en caso de tratarse de los estados contables consolidados de un grupo económico— en un informe contable —como lo es un juego de estados contables— supone, el marco conceptual aclara taxativamente que es normal que la información contable sea inexacta, lo cual resulta atribuible, entre otros, a las características de las mediciones contenidas en los mencionados estados contables las cuales, mayormente constituyen estimaciones —por ejemplo, cuando se calcula la desvalorización sistemática o depreciación de un bien de uso que mide a criterio costo— inexactitud que se ve incrementada en relación con la información relativa a contingencias cuantificables, cuyo cómputo requiere de la consideración del grado de probabilidad futura asociada. En este marco, se observa que la actuación del emisor de los estados contables debe caracterizarse por una actitud de prudencia, evitando caer en el conservadurismo.

En este sentido, se observa que la información se aproxima a la realidad cuando cumple los requisitos de esencialidad, neutralidad e integridad.

2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)

La información contable cumple la característica de esencialidad cuando las operaciones y hechos económicos a los que se refiere han sido contabilizados y expuestos tomando en consideración la sustancia y realidad económica. Es decir, en caso de verificarse una colisión entre la forma jurídica instrumentada y la realidad económica observada, se trata de dar preeminencia a esta última.

2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

Se refiere a la objetividad, es decir, ausencia de sesgos que debe caracterizar a la información contenida en los estados contables. Esta cualidad hace básicamente referencia a que la información no sea exteriorizada con un cierto torcimiento a fin de encaminar la formación de juicio o decisión del usuario tipo en un sentido determinado. Se observa que para que los estados contables sean neutrales los preparadores deben actuar con objetividad. En este marco, se indica que la medición de un fenómeno es objetiva cuando varios observadores con similar independencia de criterio y aplicando con diligencia las mismas normas contables arriban a mediciones que no difieren o bien difieren mínimamente entre sí.

2.1.3 Integridad

Hace referencia a que la información contenida en los Estados contables sea completa. Es decir, omitir información significativa puede convertir a la información en falta y conducente a errores y, en virtud de ello, no confiable.

2.2 Verificabilidad

Se considera que la información contable es confiable cuando es susceptible de verificación por parte de cualquier persona con pericia suficiente.

3. Sistemática

La información contable debe estar orgánicamente ordenada de acuerdo con los lineamientos emanados de las normas contables profesionales.

4. Comparabilidad

La información contable debe ser comparable con (i) otra información del mismo ente a la misma fecha, (ii) otra información del mismo ente a distinta fecha, y, asimismo, (iii) información de otros entes.

La comparabilidad en la información necesariamente requiere la expresión de la información contable en la misma unidad de medida y coherencia en la utilización de los criterios de medición contable. Es

decir, una medición a valores corrientes de las existencias implicará, necesariamente, la medición también a valores corrientes del costo de la mercadería vendida.

Se observa que la máxima comparabilidad se alcanzaría si se utilizaran las mismas reglas —uniformidad—, si existiera igual duración en los periodos comparados y, asimismo, si los referidos periodos no se encontrasen afectados por consecuencias de operaciones estacionales.

5. Claridad (comprensibilidad)

La información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso que no dé lugar a ambigüedades y sea fácil de comprender por parte de cualquier persona que tenga conocimiento del lenguaje propio del mundo de los negocios.

Restricciones que condicionan el logro de los requisitos: entre las restricciones que pueden obstaculizar el cumplimiento de los requisitos antes mencionados, se observan:

Oportunidad: la información debe ser oportunamente puesta a disposición del usuario a fin de que le permita tomar las decisiones a tiempo. Se subraya, en este sentido, la necesidad de hallar un adecuado balance entre una oportuna presentación y la confiabilidad de la información suministrada.

Equilibrio entre costos y beneficios: hace referencia a que los beneficios derivados de la disponibilidad de la información deben exceder los costos de suministrarla.

Impracticabilidad: se observa que la aplicación de una norma o criterio contable deviene impracticable cuando el ente no pueda aplicarlo después de haber efectuado razonables esfuerzos.

II.2. Principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de GRI

La Guía de GRI (2015 a) prescribe los siguientes principios a fin de que el proceso para la elaboración de la memoria sea transparente:

Equilibrio: hace referencia a la exteriorización tanto de aspectos positivos como negativos. Es decir, en virtud de la naturaleza de la información que se exterioriza —no siempre cuantificable y principalmente narrativa— y del carácter voluntario de su elaboración, se busca evitar que el ente emisor sobredimensione los aspectos positivos y omita cuestiones negativas. En este sentido, se hace referencia a una deseable imparcialidad en la exteriorización de la información que omita direccionar al usuario de la información en un determinado sentido. Este principio encontraría su correlato en el requisito de neutralidad que debe reunir la información contable el cual mencionáramos en acápites precedentes.

Comparabilidad: la divulgación de la información por parte del ente emisor debe ser sistemática. Es decir, una vez que la organización informante hubiera comenzado a exteriorizar sus Memorias de sostenibilidad, debería continuar con su divulgación de forma regular y sistemática. Se subraya que el cumplimiento de este principio viabiliza la evaluación del desempeño por parte de los grupos de interés que constituyen, en el ámbito de las Memorias de Sostenibilidad, los destinatarios de la información. También se observa que la información emitida sea susceptible de comparación con otra información emanada del mismo ente y con información de otros entes, de forma similar a lo enunciado en el requisito de igual denominación ["comparabilidad"] abordado en acápites precedentes.

Precisión: se observa la necesidad de brindar información "lo suficientemente precisa y pormenorizada" (GRI, 2015 a: 18) a efectos de que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización. En este marco, se menciona que la información sobre el enfoque de gestión e indicadores económicos, ambientales y sociales es susceptible de "expresarse de formas muy diferentes, variando desde respuestas cualitativas a medidas cuantitativas pormenorizadas". En este sentido, es dable observar que, pese a que la información que se exterioriza en las Memorias de Sostenibilidad pueda ser cualitativa o narrativa, cuantificada monetaria y cuantificada no monetaria, en la medida en que sea posible el ente emisor debe procurar brindar información cuantificada —monetaria y no monetaria— contextualizándola en el marco de revelaciones narrativas.

Es decir, a modo de ejemplo, si se tratara de exteriorizar becas otorgadas se deberían evitar exteriorizaciones tales como "Efectuamos importantes desembolsos en numerosas becas" y, en lugar de ello, informar "entre los meses de marzo y noviembre x8 otorgamos 20 becas de \$20.000 a estudiantes de colegios secundarios de la localidad de Villa Ballester, partido de General San Martín —donde tenemos ubicada la fábrica— lo cual representó una erogación mensual de \$400.000 y un total por el período x8 de \$3.600.000".

Puntualidad: hace referencia a una divulgación acorde con un calendario regular toda vez que los grupos de interés a futuro estarán esperando la publicación de posteriores Memorias del mismo ente emisor en similar época del año en la que se publicó la primera de ellas o bien, en similar época a la que fueron publicadas las Memorias anteriores. Asimismo, se indica que este principio se relaciona tanto con la regularidad en la divulgación como así también con la proximidad a los hechos informados.

Claridad: la información debe permitir la comprensión de la misma por parte de grupos de interés que posean un conocimiento razonable de la organización y de sus actividades. Esto encontraría su correlato con el criterio de igual denominación ["Claridad" - comprensibilidad] que debe reunir la información contable y que mencionáramos en acápites precedentes.

Fiabilidad: se deben registrar los procedimientos de recopilación, análisis y divulgación de la información que se siguen a fin de elaborar la Memoria, de modo que los grupos de interés puedan comprobar la veracidad de lo que en ella se informa.

III. Nivel en que se ha aplicado la Guía de GRI, estructura, alcance y presentación

Como mencionamos en acápites anteriores, el Balance Social prescripto por RT 36 se compone de:

- una Memoria de Sostenibilidad elaborada de acuerdo con las guías de GRI. En relación con la versión de las guías o estándares de GRI que resulten aplicables, la RT 44 de FACPCE (2016: 4) —modificatoria de la RT 36— estipula en la segunda parte, punto uno acápite C "Descripción de los criterios", primer párrafo, que resultará aplicable "la última versión disponible aprobada por tal organismo [es decir, GRI] y publicada en español en la página de internet de esta Federación". Al 30/10/2019 fecha de elaboración del presente artículo, la última versión disponible en línea en la página de FACPCE es la versión G4.

- un estado económico denominado "Estado de Valor Económico y Distribuido" el cual reemplaza al indicador EC 1 (indicador Económico nro. 1) previsto en las Guías de GRI.

III.1. Nivel en que se aplicado la guía de GRI

En virtud de lo prescripto en la RT 44 de FACPCE —modificatoria de la RT 36— el ente emisor debe indicar en el Balance Social el alcance o nivel en que ha aplicado los lineamientos de las guías de GRI. En relación con el nivel o grado en que se han aplicado las prescripciones, es decir, en qué medida el ente emisor ha cumplimentado las revelaciones previstas en las guías de GRI se observa que, de acuerdo con GRI (2015 a), la Memoria de Sostenibilidad puede ser elaborada "de conformidad" opción "Esencial" o "de conformidad" opción "Exhaustiva".

Una Memoria de Sostenibilidad elaborada "de conformidad-Esencial" de acuerdo con GRI (2015 a: 11) "consta de los elementos fundamentales de una memoria de sostenibilidad" y debe informar:

- en relación con los Contenidos básicos generales (3), 34 de los 58 ítem totales previstos en las guías, y
- en relación con los Contenidos básicos específicos (4), como mínimo un indicador relacionado con cada aspecto material (5).

Una Memoria elaborada "de conformidad- Exhaustiva" de acuerdo con GRI (2015 a: 11) describe el desempeño del ente emisor "de un modo más pormenorizado" y, en este sentido, debe informar:

- en relación con los contenidos básicos generales, los 58 ítem totales previstos en las guías, y
- en relación con los contenidos básicos específicos, todos los indicadores relacionados con cada aspecto material.

Asimismo, las Guías de GRI prevén la posibilidad de que el ente emisor elabore la Memoria de Sostenibilidad tomando como referencia las referidas Guías, aunque sin llegar a la preparación de acuerdo con el nivel "de conformidad-esencial". En tal sentido, se observa que la referida Memoria deberá incluir taxativamente la siguiente leyenda: "En la presente Memoria figuran algunos de los Contenidos básicos de la Guía para la elaboración de memorias de GRI" (2015 a: 35). Asimismo, se indica que la referida leyenda deberá acompañarse de un listado de los Contenidos básicos previstos en las guías GRI y abordados en la Memoria en cuestión, como así también la ubicación de los mismos [es decir, la ubicación de los referidos contenidos básicos] en la Memoria elaborada.

III.2. Estructura, alcance y presentación del Balance Social

En relación con la estructura, ya mencionamos que el Balance Social incluye una Memoria de

Sostenibilidad y un Estado de Valor Económico Generado y Distribuido. Respecto de la primera [Memoria de Sostenibilidad] los indicadores —que, como observamos precedentemente, forman parte de los Contenidos básicos específicos— deben ser presentados comparativamente con los correspondientes a uno o más de los ejercicios anteriores.

En relación con el alcance, tal como se señala en los primeros acápites, se trata de un informe de elaboración optativa por parte de todo tipo de entes —de capital privado, público o mixto— con o sin fines de lucro.

Respecto de la presentación, se indica que el Balance Social se presentará (i) en forma conjunta con los estados contables del ente o bien (ii) por separado, debiendo referenciarse en el Balance Social a los estados contables. Se observa que el período por el cual se emita el Balance Social será coincidente con aquel informado en los estados contables. Asimismo, se recomienda que los entes con actividad en más de una jurisdicción presenten el Balance Social separando la actividad de cada jurisdicción.

IV. Memoria de Sostenibilidad

IV.1. Principios de elaboración de Memorias

A fin de elaborar las Memorias, GRI (2015) enuncia "Principios de elaboración de Memorias" cuya consideración deviene fundamental a fin de lograr transparencia. Señala que los mismos constituyen "conceptos que describen el resultado que persigue una memoria y que guían las decisiones que se toman durante su elaboración, tales como a qué indicadores se ha de responder y cómo debe hacerse dicha respuesta" (GRI, 2015 b: 249). Los mismos se dividen en los dos grupos siguientes:

Principios para determinar el contenido de la Memoria: su utilización combinada tiene por objetivo definir el contenido a incluir en la Memoria. Seguidamente los detallamos:

- Participación de los grupos de interés: se observa que el ente debe identificar a los grupos de interés con los que se vincula y explicar la forma en que ha respondido a las expectativas e intereses razonables de los mismos.

- Contexto de sostenibilidad: hace referencia a que la Memoria presente el desempeño de la organización en el contexto más amplio de sostenibilidad. Ello implica contextualizar la información —es decir, describir el desempeño organizacional en el marco de los límites y demanda de recursos ambientales o sociales— y exteriorizar la forma en que la organización contribuye o pretende contribuir en el futuro con la mejora o empeoramiento de las condiciones económicas, ambientales y sociales tanto en el ámbito local, regional como internacional.

- Materialidad: la Memoria debe exteriorizar cuestiones de naturaleza económica, ambiental y social que resulten significativas tanto para el propio ente emisor como para los grupos de interés. Así, se observa que la Memoria abordará aspectos que (i) reflejen los efectos económicos, ambientales y sociales significativos para la organización y, asimismo, (ii) aquellos que influyan en las decisiones de los grupos de interés.

Los aspectos materiales a revelar deben haber sido aprobados por los máximos responsables internos de la organización emisora. Una vez aprobada la lista de aspectos materiales, la misma es traducida en Información sobre el enfoque de gestión e Indicadores, es decir, contenidos básicos específicos de la Memoria (GRI, 2015 b: 39). En el capítulo siguiente del presente trabajo hacemos referencia a los contenidos básicos de la Memoria.

- Exhaustividad: la Memoria debe abordar las cuestiones materiales y su cobertura de modo que refleje los efectos significativos de naturaleza económico, ambiental y social que permita a los grupos de interés analizar el desempeño del ente emisor por el periodo informado.

Principios para determinar la calidad de la Memoria: destinados a viabilizar en el marco del proceso de elaboración de memorias mejores decisiones en aras de la calidad de la información a incluir y su presentación, estos principios [Equilibrio, Comparabilidad, Precisión, Puntualidad, Claridad y Fiabilidad] fueron abordados en el cap. 2.2 del presente trabajo.

IV.2. Información a revelar en las Memorias. Contenidos básicos generales y contenidos básicos específicos

GRI (2015 a: 20 y b: 19) observa la existencia de dos tipos de contenidos básicos: Contenidos básicos generales y Contenidos básicos específicos. En relación con los mismos GRI (2015 a: 22-23 y b: 20-21)

ofrece respecto de cada ítem de información básica general e indicador de información básica específica una correlación o enlace con los Principios de Pacto Global y con las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, de modo que el ente emisor al cumplimentar la información requerida por la guía GRI simultáneamente dé cumplimiento a los principios y directrices mencionadas de Pacto Mundial y OCDE.

Seguidamente nos referimos a los mencionados contenidos básicos —generales y específicos—:

Contenidos básicos generales: afectan a toda la organización emisora. Se dividen en siete apartados:

- Estrategia y análisis: ofrece información general sobre la organización emisora toda y, en este sentido, puede utilizar datos de otras secciones de la Memoria aunque se aclara taxativamente que su propósito no radica en resumir el contenido de la Memoria sino en contribuir a que el usuario tenga una mejor comprensión de cuestiones estratégicas inherentes al ente emisor. Incluye, entre otros, la declaración del responsable máximo de la organización y las tendencias generales —por ej., de naturaleza económica— que afectan a la misma.

- Perfil de la organización: ofrece una imagen general de las características de la organización. Incluye, entre otros, denominación del ente emisor, marcas, productos, servicios, lugar de localización de su sede, países en los que opera, mercados a los que sirve, cantidad de empleados (6), ventas netas.

- Aspectos materiales y cobertura: ofrece información sobre los procesos llevados a cabo a fin de determinar el contenido de la Memoria y su cobertura. Incluye, entre otros, una descripción del proceso seguido para determinar el contenido de la Memoria y una lista de los aspectos materiales.

- Participación de los grupos de interés: brinda información general sobre la participación de los grupos de interés durante el periodo informado, la cual no debe circunscribirse a la participación de los mismos en relación con el proceso de elaboración de la memoria. Exterioriza, entre otros, una lista de los grupos de interés vinculados y los criterios adoptados por la organización emisora a fin de seleccionar dichos grupos.

- Perfil de la Memoria: aporta información básica acerca de la memoria, el índice de contenido GRI y el enfoque en relación con la verificación externa.

En relación con este contenido básico general, GRI (2015 a: 30) incluye exteriorizaciones sobre el periodo objeto de la memoria (ítem identificado como G4-28), fecha de la última memoria (ítem identificado como G4-29) y ciclo de presentación de la misma —anual, bienal, etc.— (ítem identificado como G4-30). Se observa, sin embargo, que, tal como mencionáramos en acápites precedentes, en tanto el ente emisor adopte RT 36 de FACPCE a efectos de elaborar el Balance Social, necesariamente el periodo informado debe ser coincidente con aquel al que se refieren los estados contables.

- Gobierno: brinda información general sobre la estructura de gobierno del ente emisor y su composición y función del órgano superior de gobierno en relación con la gestión del riesgo, la elaboración de la Memoria de Sostenibilidad y la evaluación del desempeño económico, social y ambiental, retribución e incentivos, entre otros.

- Ética e integridad: aporta una visión general sobre los valores, principios, estándares y normas de la organización, y, asimismo, sobre los mecanismos internos y externos de asesoramiento en pos de una conducta ética y en relación con denuncias por conductas no éticas o ilícitas.

Contenidos básicos específicos: GRI (2015) organiza la información básica específica en las categorías Económica, Ambiental y Social, resultando esta última categoría [la categoría Social] dividida en cuatro sub-categorías: Prácticas laborales y trabajo digno, Derechos Humanos, Sociedad y Responsabilidad sobre productos.

Cada categoría presenta información sobre cuestiones materiales, y, en este sentido, exterioriza impactos (7) económicos, ambientales y sociales significativos no solamente para el ente emisor sino también en relación con las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés con los que se vincula. En relación con la dimensión económica de la sostenibilidad, se observa que abarca el impacto de las organizaciones en la situación económica de los grupos de interés y en los sistemas económicos locales, nacionales e internacionales, es decir, no se centra y, concretamente, excede los límites del ente informante.

Los datos relativos a cada aspecto material son susceptibles de exteriorizarse como Información sobre el enfoque de gestión o bien como indicadores.

Seguidamente se exponen los aspectos abordados en relación con cada una de las tres categorías supra mencionadas:

- Categoría Económica [indicadores G4-EC1 (8) a G4-EC9]: aborda cuestiones vinculadas con el desempeño económico, presencia en el mercado, consecuencias económicas indirectas y prácticas de adquisición.

En este marco subrayamos que el Estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD) de RT 36 FACPCE reemplaza al indicador "G4-EC1" de la Guía GRI (2015).

Categoría Medio Ambiente (indicadores G4-EN1 a G4-EN34): aborda los aspectos materiales, energía, agua, biodiversidad, emisiones, efluentes y residuos, productos y servicios, cumplimiento regulatorio, transporte, general, evaluación ambiental de los proveedores, mecanismos de reclamación en materia ambiental.

Categoría Social

Sub-categoría Prácticas Laborales y Trabajo digno (indicadores G4-LA1 a G4-LA16): aborda los aspectos empleo, relaciones entre los trabajadores y la dirección, salud y seguridad en el trabajo, capacitación y educación, diversidad e igualdad de oportunidades, igualdad de retribución entre mujeres y hombres, evaluación de las prácticas laborales de los proveedores y mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales.

Sub-categoría Derechos Humanos (indicadores G4-HR1 a G4-HR12): aborda los aspectos inversión, no discriminación, libertad de asociación y negociación colectiva, trabajo infantil, trabajo forzoso, medidas de seguridad, derechos de la población indígena, evaluación, evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos, mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos.

Sub-categoría Sociedad (indicadores G4-SO1 a G4-SO11): aborda los aspectos comunidades locales, lucha contra la corrupción, política pública, prácticas de competencia desleal, cumplimiento regulatorio, evaluación de la repercusión social de los proveedores, mecanismos de reclamación por impacto social.

Sub-categoría Responsabilidad sobre productos (indicadores G4-PR1 a G4-PR9): aborda los aspectos salud y seguridad de los clientes, etiquetado de los productos y servicios, comunicaciones de mercadotecnia, privacidad de los clientes y cumplimiento regulatorio.

V. Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (en adelante, EVEGyD)

FACPCE (2012: 7) conceptualiza el valor económico generado como "el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella" a la vez que indica que se mide en forma general por la diferencia entre las ventas y los insumos adquiridos a terceros y que hubieran tenido impacto en resultados en el ejercicio. Observa que "valor económico generado" se diferencia de "beneficio empresario" en que, en tanto el último se refiere solamente a la retribución a los propietarios en el marco de la distribución del valor económico creado, el primero —es decir, el valor económico generado— retribuye a todos los grupos sociales que han intervenido en la conformación del mismo. En este sentido, se señala que el EVEGYD, estado económico e histórico, se fundamenta en conceptos macroeconómicos al procurar mostrar la forma en que el ente emisor ha contribuido a la conformación del producto bruto interno.

En este marco, el EVEGyD muestra en el mismo estado el valor económico generado por una organización y la forma en que el referido valor económico generado ha sido distribuido a los distintos grupos que han contribuido con su creación.

Como mencionamos en acápites precedentes, este estado reemplaza en el Balance Social de FACPCE al indicador "G4-EC1" de las guías GRI. La diferencia entre ambos radica en que el EVEGyD de FACPCE distribuye la totalidad del valor económico creado a los distintos grupos que han intervenido en la conformación de dicha creación. Así, la sumatoria de los rubros que conforman el valor económico generado iguala la sumatoria de los rubros que conforman el valor económico distribuido. A diferencia de ello, el indicador "G4-EC1" de GRI —el cual según RT36 no forma parte del Balance Social toda vez que es reemplazado por el mencionado EVEGyD— obtiene por diferencia entre la sumatoria del Valor económico generado y el Valor económico distribuido un rubro que denomina "Valor económico retenido" (GRI, 2015 b: 72). Es decir, la divergencia radica en una cuestión de exteriorización toda vez que tanto el EVEGyD de RT 36 como el indicador "G4-EC1" de G4 requieren, para su elaboración, trabajar sobre la base del criterio contable de devengamiento. La diferencia radica en que el EVEGyD de

RT 36 incluye como un rubro independiente dentro del valor económico distribuido susceptible de denominarse "Retribución a los propietarios" el resultado devengado en el ejercicio, el cual es receptado por el indicador "G4-EC1" —cuya exteriorización el EVEGyD de RT 36 sustituye— como "valor económico retenido", susceptible de obtenerse por la diferencia entre el "Valor económico generado" y el "Valor económico distribuido".

V.1. Determinación del Valor económico generado-Primera parte del EVEGyD

La primera parte del EVEGyD detalla la forma en que se ha generado el valor económico. Este se compone de:

1. Ingresos

Los ingresos pueden originarse en:

- a. Venta de mercaderías, productos y servicios —no incluye el IVA—.
- b. Otros ingresos: no tienen que haber sido recibidos en transferencia [\(9\)](#). Como ejemplo se puede señalar el resultado por venta de un bien de uso.
- c. Ingresos relativos a la construcción de activos propios: se reconoce que la construcción de activos para su propio uso constituye un procedimiento habitual en las empresas. En tales casos: (i) el valor del activo construido y dado de alta se reconoce sumando dentro del rubro Ingresos relativos a la construcción de activos propios; los materiales, servicios, materias primas y mano de obra devengados tienen el siguiente tratamiento: (ii) insumos adquiridos a terceros —incluyendo el costo de materiales, materias primas y servicios, tales como fuerza motriz, honorarios profesionales, entre otros— se reconocen restando dentro del rubro "Insumos adquiridos a terceros" de la primera parte del EVEGyD ["Determinación del valor económico generado"], en tanto que (ii) la mano de obra devengada en la fabricación de dicho activo y atribuible al plantel de trabajadores del propio ente emisor se reconoce restando dentro del rubro "Remuneraciones al personal" de la segunda parte del EVEGyD ["Distribución del Valor Económico generado"].
- d. Previsión para desvalorización de créditos: exterioriza las cuantías contabilizadas en concepto de constitución y reversión de provisiones por desvalorización de créditos. Ejemplos de ello lo constituyen la magnitud imputada a la cuenta de resultado negativo "Deudores incobrables" contra la cual se constituye la previsión por presunta incobrabilidad de créditos y, asimismo, los conceptos imputados a la cuenta de resultado positivo "Recupero previsión" en virtud del recupero del saldo final no utilizado de la previsión por presunta incobrabilidad contabilizada en el ejercicio precedente, o bien, del recupero de un deudor contabilizado como presunto incobrable en el ejercicio precedente, que, de acuerdo con nueva evidencia atribuible al periodo en curso, deviene recuperable, es decir, susceptible de ser cobrado.

2. Insumos adquiridos a terceros

Comprende insumos en general adquiridos a terceros, es decir, tanto materiales, materias primas y bienes de cambio, como servicios en sentido amplio —desde energía hasta honorarios profesionales— que hubieran tenido en el transcurso del ejercicio económico impacto en el Estado de Resultados sea como un concepto directamente imputado a gasto o bien, como un concepto imputado como costo del producto vendido. No incluye el IVA.

3. Pérdida y recupero de valores de activos

Exterioriza cuantías imputadas por ajuste en la medición de bienes de cambio, bienes de uso, inversiones y otros. Incluye, asimismo, cuantías imputadas en concepto de constitución y reversión de provisiones por desvalorización de activos, excepto lo imputado en concepto de constitución y reversión de provisiones por desvalorización de créditos las cuales [las cuantías imputadas en concepto de constitución y recupero de provisiones por créditos presuntamente incobrables] corresponde que sean exteriorizadas en el rubro 1.d "Ingresos-Previsión para desvalorización de créditos" detallado supra. Ejemplo de las partidas que se exteriorizan dentro de esta categoría lo constituyen las desvalorizaciones por comparación al cierre de las mediciones primarias de activos con su valor recuperable.

4. Depreciaciones y amortizaciones

Exterioriza los importes devengados en concepto de depreciaciones y amortizaciones durante el ejercicio económico que se informa.

5. Valor agregado recibido en transferencia

Exterioriza la riqueza generada externamente, es decir, en el entorno o "puertas afuera del ente" y que fluye hacia el interior del mismo. Dentro de este rubro se incluyen:

a. Resultado por participación en subsidiarias. Exterioriza el resultado devengado por participaciones permanentes en otros entes medidas al método del Valor Patrimonial Proporcional (VPP). De tratarse de un resultado positivo —por apropiación, por ejemplo, de la parte proporcional de la ganancia devengada por la emisora— suma; en caso contrario [es decir, de tratarse de la apropiación proporcional del quebranto devengado por la emisora], resta.

b. Ingresos financieros. Exterioriza todos los ingresos financieros generados externamente y que fluyen hacia el ente, con independencia de su origen. A modo de ejemplo, intereses positivos devengados por préstamos efectuados o créditos otorgados.

c. Otros ingresos. Categoría residual que exterioriza la riqueza generada externamente y que fluye desde el exterior o entorno hacia el interior del ente y que no es susceptible de categorizarse dentro de los acápite (a) ["Resultado por participación en subsidiarias"] y (b) ["Ingresos financieros"] precedentes. La norma cita como ejemplo de ello a alquileres [positivos] devengados y dividendos devengados por participaciones permanentes medidas a costo.

V.2. Distribución del Valor económico generado-Segunda parte del EVEGyD

La segunda parte del EVEGyD exterioriza la forma en que la riqueza generada —con más aquella recibida en transferencia— es distribuida a todos los grupos sociales que participaron en su creación. La norma prevé los siguientes componentes principales de esta distribución:

1. Remuneraciones al personal

Exterioriza los importes que hubieran tenido impacto en el estado de resultados durante el ejercicio económico que se informa [sea como un concepto que hubiera sido directamente imputado a gasto o considerado como costo del producto vendido] y que tengan origen en todo concepto retribuido a los trabajadores en relación de dependencia en dinero o en especie. Es decir, incluye tanto los conceptos remuneratorios —salarios, sueldos, aguinaldos, vacaciones, antigüedad, etc.— como los beneficios previstos en el art. 103 bis de la ley 20.744 de Contrato de Trabajo, la prestación no remunerativa prevista en el art. 223 bis de la ley 20.744 de Contrato de Trabajo y los conceptos previstos en el art. 105 de la ley 20.744 (art. 2º de la ley 24.700, BO 14/10/1996, que modificó el art. 105 de la ley 20.744 de Contrato de Trabajo).

2. Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo

Exterioriza los importes devengados por retribuciones en efectivo y en especie —incluyendo honorarios por la función de Director— a las personas que se desempeñan en el órgano administrativo superior del ente.

3. Al Estado (impuestos, tasas y contribuciones)

Exterioriza las cuantías devengadas por retribuciones al Estado en cualquiera de sus tres niveles —nacional, provincial y municipal— en concepto de impuestos, tasas y contribuciones. En relación con las cargas sociales, deben excluirse las cuantías erogadas en pago a la Aseguradora de Riesgos del Trabajo, las cuales deben exteriorizarse dentro del rubro "Retribución al capital de terceros - Otros", tal como veremos seguidamente. En relación con los pagos a los regímenes de la seguridad social y obras sociales solamente se computan aquellos conceptos que constituyen costo para el ente, es decir, las contribuciones que realiza el empleador sobre la masa salarial devengada por los trabajadores. Es decir, no deben computarse los aportes que le retiene el empleador al trabajador y que ingresa en nombre del mismo al organismo recaudador, toda vez que ello no constituye cargo para el ente sino pasivo entre la fecha de retención y la fecha del respectivo depósito a través de la Declaración Jurada F931.

En relación con este rubro, la norma sugiere la discriminación en (a) retribuciones al estado nacional, (b) retribuciones al estado provincial y (c) retribuciones al estado municipal.

4. Retribución al capital de terceros

Exterioriza los conceptos devengados durante el ejercicio económico que se informa que hubieran sido originados por:

a. Intereses y otros resultados originados por préstamos. Exterioriza todo resultado devengado por la utilización de capital financiero de terceros, es decir, intereses, actualizaciones, entre otros. Incluye,

asimismo, intereses —explícitos o implícitos— devengados por operar a plazo con proveedores.

b. Rentas. Incluye los alquileres [negativos] devengados por el ente emisor en calidad de locatario, y, asimismo, los arrendamientos operativos [negativos] devengados por el ente emisor en calidad de arrendatario [operativo].

c. Otras. Se trata de una categoría residual que exterioriza el valor económico que fluye desde puertas adentro del ente hacia el exterior del mismo en concepto de retribución que el ente emisor efectúa a terceros por la utilización de lo originado en capital intelectual. En este sentido, se exteriorizan tanto importes devengados por royalties, franquicias, derechos de autor como así también seguros por riesgos del trabajo.

5. Retribución a los propietarios

Exterioriza la retribución asignada a los propietarios del capital social —socios, accionistas— e incluye:

a. Dividendos: deben tratarse de cuantías que hubieran impactado en el resultado del ejercicio que se informa, es decir, dividendos devengados en el ejercicio en curso.

b. Ganancias retenidas: señala la norma (FACPCE, 2012: 11) que incluye "ganancias (superávits) reservadas, capitalizadas o cuya asignación se posterga para ejercicios futuros". Así, dentro de esta categoría se exterioriza el resultado devengado en el ejercicio.

6. Otras

La norma prevé una categoría residual para la exteriorización de conceptos que no son susceptibles de encuadrar en los rubros previamente mencionados. A modo de ejemplo, el ente podría exteriorizar en la segunda parte del EVEGyD "Distribución del Valor Económico generado" un rubro denominado "Inversiones en la comunidad" donde exteriorice las cuantías devengadas en concepto de donaciones y ayuda a la comunidad.

VI. Bibliografía consultada

FACPCE (2000): "Resolución técnica 16: Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la resolución técnica 26".

FACPCE (2012): "Resolución técnica 36: Normas Contables Profesionales: Balance Social".

FACPCE (2016): "Resolución técnica 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la resolución técnica 36 - Balance Social".

FACPCE (2017), "Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría Encargo de Aseguramiento del Balance Social" del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA).

GRI (2015 a), "G4. Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Principios y Contenidos básicos".

GRI (2015 b): "G4. Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Manual de Aplicación", archivo pdf disponible en http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5, último acceso el 30/10/2019.

Ley 20.744 - Ley de Contrato de Trabajo, disponible en línea en <https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar>

Ley 24.700 Régimen de Contrato de Trabajo. Modificación a la ley 20.744, BO 14/10/1996, disponible en línea en <https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar>

(1) Los grupos de interés o stakeholders constituyen los usuarios o destinatarios del informe que se analiza ["Balance Social"] y de cualquier otro tipo de informe que, con igual o distinta denominación, tenga por objetivo dar cuenta del accionar socio-ambiental del ente emisor. Constituyen normalmente grupos de interés del ente emisor sus trabajadores, clientes, proveedores, el Estado, inversores, acreedores y la comunidad, entre otros. Los grupos de interés son definidos por GRI (2015 b: 249) de la siguiente manera: "Entidades o individuos a los que pueden razonablemente afectar de manera significativa las actividades, los productos o los servicios de la organización, y cuyas acciones pueden repercutir dentro de lo razonable en la capacidad de la organización para desarrollar con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos. Se incluyen aquí las entidades o individuos cuyos derechos en virtud de una ley o un tratado internacional les permiten plantear con total legitimidad determinadas exigencias a la organización. Entre

los grupos de interés pueden encontrarse aquellos que mantienen una relación jurídica con la organización (por ej., empleados, accionistas o proveedores) y los que tienen otro tipo de relación (por ej., los grupos vulnerables dentro de las comunidades locales o la sociedad civil)".

(2) GRI se reconoce como una organización internacional independiente pionera en información sobre sustentabilidad desde 1997, según surge de <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx>.

(3) Los contenidos básicos generales se refieren a cuestiones vinculadas con: Estrategia y análisis, Perfil de la organización, Aspectos materiales y Cobertura, Participación de los grupos de interés, Perfil de la Memoria, Gobierno e Ética e Integridad.

(4) Los Contenidos básicos específicos informan sobre el desempeño y abarcan Información general sobre el enfoque de gestión e Indicadores de naturaleza económico, social y ambiental.

(5) Se consideran aspectos materiales aquellos que (i) exterioricen los efectos económicos, ambientales y sociales significativos para el ente emisor, como así también (ii) revelen información que influya en las decisiones de los grupos de interés (GRI, 2015 a: 17).

(6) GRI (2015 b: 253) en su glosario define al "empleado" como "persona que, de acuerdo con la legislación o las prácticas nacionales, está reconocida como trabajador en relación de dependencia de la organización". Asimismo, GRI (2015 b: 259) define al "trabajador" como "término genérico que designa a cualquier persona que realiza un trabajo, con independencia de la relación contractual que tenga con la organización".

(7) GRI (2015 a: 5) define al concepto "impacto" como los "efectos económicos, ambientales o sociales significativos que pueden ser positivos o negativos, reales o potenciales, directos o indirectos, a corto o a largo plazo, deseados o involuntarios.

(8) La identificación de los indicadores relaciona la versión de la guía (G4) con la abreviatura —dos primeras letras— de la denominación de la respectiva categoría en idioma inglés: EC = Economic; EN = Environmental, SO = Social.

(9) FACPCE (2012: 11) define al valor económico recibido en transferencia como aquel que "representa la riqueza que no ha sido generada por la entidad, y sí por terceros, y que es transferida a ella (por ej.: participación en resultado de subsidiarias, dividendos, entre otros)". Este rubro, cuya exteriorización se estipula también en la primera parte del EVEGyD, prevé, asimismo, una categoría residual "Otros ingresos". De similar denominación, la diferencia entre ambos (Otros Ingresos accesorio al rubro "Ingresos" y Otros ingresos accesorio al rubro "Valor Económico recibido en transferencia" radica en que el primero [Otros Ingresos del rubro Ingresos] prevé la exteriorización de conceptos devengados por riqueza generada puertas adentro del ente emisor, en tanto que el segundo [Otros Ingresos del rubro Valor agregado recibido en transferencia] representa la riqueza generada de manera exógena y que fluye desde el entorno hacia el interior del ente emisor.