

TÍTULO:	PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO EN EL DESARROLLO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA EN LAS PYMES ARGENTINAS
AUTOR/ES:	González, José María
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

JOSÉ MARÍA GONZÁLEZ⁽¹⁾

PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO EN EL DESARROLLO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA EN LAS PYMES ARGENTINAS

Las empresas presentan periódicamente información financiera, que es la tradicional contenida en los estados contables o balances. La información no financiera es más novedosa, escasamente utilizada en el país y conocida como "Memoria de Sostenibilidad" o Balance Social. El Dr. José María González nos introduce en el desarrollo de esta información, en particular en las PYMES.

I - INTRODUCCIÓN⁽²⁾

Las diversas Entidades que operan en nuestro país, son Empresas, grandes, pequeñas y medianas, con diversos tipos jurídicos (SA, SAS, SRL Unipersonales): Cooperativas, Mutuales, todas en general, requieren información contable, para el desarrollo de su propia gestión "Informes de Gestión", como también para satisfacer los requerimientos de los diversos grupos de interés, tales como proveedores, clientes, financiadores, y organismos de control del Estado: fiscal, societario, reguladores de la actividad; para lo cual preparan y presentan "Estados Contables".

La información que generan las diversas Entidades, puede identificarse como Información Financiera, que es la tradicional (Informes de Gestión, Estados Contables/Estados Financieros/Reportes Financieros) o Información No Financiera, que es más novedosa, escasamente utilizada y que generalmente se puede identificar como "Memoria de Sostenibilidad" o como en Argentina con la denominación de Balance Social.

Desde hace tiempo, en forma silenciosa a nivel local en nuestro país se ha avanzado en la preparación de la denominada información no financiera o memorias de sostenibilidad, tanto en el ámbito de investigación universitaria como en los organismos profesionales de ciencias económicas, pero recientemente se ha transformado en noticia relevante mundial debido a la realización de la Cumbre de Implementación Climática COP 27 en **Sharm El Sheikh (Egipto)**.

En el marco de dicha Cumbre, el Señor Secretario General de las Naciones Unidas se ha pronunciado por la concreción de un pacto histórico entre los países ricos y en desarrollo para combinar capacidades y orientar al mundo hacia la reducción de las emisiones de carbono, la transformación de los sistemas energéticos y evitar la catástrofe climática. También el mencionado Secretario ha expresado, en términos muy duros, ante más de cien líderes mundiales reunidos para la primera sesión plenaria oficial de la Conferencia de la ONU sobre el Cambio Climático, que "la humanidad tiene que elegir: cooperar o perecer, acordando un pacto de solidaridad climática o por omisión estarán llevando al mundo, a un pacto suicida colectivo".

También en ese entorno, con la participación de representantes de las economías más poderosas del mundo, se considera la posibilidad de aplicar un impuesto por las ganancias extraordinarias de las empresas de energía y su asignación a las regiones que sufren pérdidas por el cambio climático, para evitar la catástrofe climática mundial.

No obstante, en el contexto mundial citado, las "PYMES" de nuestro país seguramente estén interesadas en incrementar su producción y desarrollar nuevos mercados para lo cual necesitarán fuentes de financiamiento, tanto nacional como internacional, y para ello deberán preparar información financiera y no financiera, de conformidad a estándares internacionales

En nuestro país la sustentabilidad de las Entidades permitirá alcanzar objetivos relacionados con:

- a) Mantener y generar empleo de una población creciente;
- b) Incrementar el PBI;
- c) Incrementar las exportaciones y la generación de divisas, necesarias para la economía del país;
- d) Generar mayor recaudación fiscal.

La incorporación de información no financiera, a través de la elaboración de Memorias de Sostenibilidad o como se denomina en Argentina, Balance Social, ayudará a las organizaciones a marcarse objetivos, medir el desempeño y gestionar el cambio con el propósito de que sus operaciones tengan mayor sustento y las organizaciones en general, permanezcan en marcha, lo cual es de interés esencialmente para los gobiernos, para mantener el nivel de empleo de la población y al personal de las mismas. Las Memorias de Sostenibilidad contienen información sobre la incidencia de las organizaciones, ya sea esta positiva o negativa, en el medio ambiente, la sociedad y la economía.

De ese modo, las Memorias convierten lo abstracto en tangible y concreto y, por tanto, ayudan a comprender y gestionar las consecuencias que las novedades en materia de sostenibilidad tienen sobre las actividades y la estrategia que cada organización se ha propuesto alcanzar.

En nuestro país, el Contador Público está especialmente vinculado con las PYMES y conoce su organización, sus proyectos productivos y de servicios como también sus necesidades de financiamiento, por lo que con el presente artículo la intención es generar un ámbito de propuesta y debate sobre su rol en la preparación de la

denominada Información No Financiera, menos tradicional que los habituales estados contables, atento a que el cambio climático y los problemas medio-ambientales pasaron a formar parte de la agenda más relevante del mundo entero.

Sin dudas también las generaciones jóvenes de Contadores Públicos y aquellos en que se encuentran formándose en las Facultades de Ciencias Económicas estarán vinculadas con Entidades que tendrán que ser sustentables financieramente, con mayor producción, mayor beneficio, pero también tendrán la preocupación y enorme desafío que las mismas NO dañen el medio ambiente y no destruyan nuestro planeta Tierra, por lo que dichas generaciones de jóvenes profesionales, deberán trabajar para que sus clientes, logren un estándar de calidad en cuanto a la Responsabilidad Social Empresaria, por lo que en este artículo podrán encontrar el análisis de la denominada información no financiera, vinculada con el medio ambiente y cuestiones sociales de interés para la COMUNIDAD.

II - INFORMACIÓN NO FINANCIERA: MODELOS, NORMAS O GUÍAS

Para la preparación de la Información No Financiera, se han desarrollado, en diferentes países, una diversidad de modelos, normas o guías aplicables, La reciente creación de un organismo internacional para la generación de normas sobre información no financiera, para completar la información de los reportes financieros, ha acelerado la consideración de la relevancia de este tipo de información que desde hace muchos años viene debatiéndose a nivel global.

El objetivo del Proyecto de Norma es requerir que una entidad proporcione información sobre su exposición a los riesgos y oportunidades relacionados con el clima. Esta información, junto con otros datos facilitados como parte de la información financiera con propósito general de una entidad, ayudará a los usuarios de la información a evaluar los flujos de efectivo futuros de la entidad, incluidos sus importes, calendario y certeza, a corto, medio y largo plazo. Esta información, junto con el valor atribuido por los usuarios a esos flujos de efectivo, permitirá evaluar el valor empresarial de la entidad.

III - CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE SOSTENIBILIDAD (IFRS SUSTAINABILITY)

Las propuestas establecen los requerimientos generales para revelar información sobre sostenibilidad relacionada con la información financiera, con el fin de proporcionar a los usuarios principales un conjunto completo de información a revelar sobre sostenibilidad relacionada con la información financiera.

El Proyecto de Norma se basa en los requerimientos generales para el prototipo de información a revelar sobre sostenibilidad relacionada con la información financiera publicado en el sitio web de la Fundación IFRS en noviembre de 2021, desarrollado por el Grupo de Trabajo de Preparación Técnica (GTPT).

El Proyecto de Norma incluye propuestas de definiciones y requerimientos congruentes con el Marco Conceptual para la Información Financiera del IASB, la NIC 1 Presentación de Estados Financieros y la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, incluyendo las existentes entre los diversos riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad, y la información en los estados financieros de la entidad.

La información sobre sostenibilidad relacionada con la información financiera debe corresponder a la misma entidad que presenta los estados financieros, y además publicarse como parte de su información financiera con propósito general. Esto significa que la información debe revelarse al mismo tiempo que los estados financieros.

Para poder afirmar el cumplimiento de las Normas NIIF de Información a Revelar sobre Sostenibilidad, una entidad debe cumplir todos los requerimientos de estas normas.

Los proyectos de normas son los siguientes:

NIIF S1 - Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera

La capacidad de una entidad para seguir siendo resiliente dependerá de un conjunto de recursos y relaciones. Dichos recursos y relaciones incluyen su mano de obra, cualquier conocimiento especializado que haya desarrollado y sus relaciones con las comunidades locales y con los recursos naturales.

Por lo tanto, los inversores, prestamistas y otros acreedores buscan información sobre los riesgos y oportunidades significativos, relacionados con la sostenibilidad, a los que se enfrenta una entidad a la hora de fundamentar sus decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Dicha información complementa y suplementa la información contenida en los estados financieros de la entidad.

Los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad surgen de la dependencia de una entidad de los recursos y de su impacto en los recursos, así como de las relaciones que la entidad mantiene que pueden verse afectadas positiva o negativamente por esos impactos y dependencia.

Cuando el modelo de negocio de una entidad depende, por ejemplo, de un recurso natural -como el agua- es probable que se vea afectado por los cambios en la calidad, la disponibilidad y el precio de ese recurso.

Cuando las actividades de una entidad dan lugar a impactos externos adversos -por ejemplo, en las comunidades locales-, podrían estar sujetas a una regulación gubernamental más estricta y a las consecuencias de los efectos sobre la reputación -por ejemplo, efectos negativos sobre la marca de la entidad- y mayores costos de contratación de personal.

Además, cuando los socios comerciales de una entidad se enfrentan a importantes riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad, la propia entidad podría estar expuesta a consecuencias relacionadas con ella. Cuando estos impactos, dependencia y relaciones crean riesgos u oportunidades, pueden crear o erosionar el valor de la empresa, el rendimiento financiero de los suministradores de capital financiero y la evaluación del valor de la empresa por parte de los usuarios principales.

El valor de la empresa refleja las expectativas sobre el importe, el calendario y la certeza de los flujos de efectivo futuros a corto, medio y largo plazo, así como sobre el valor de esos flujos de efectivo a la luz del perfil de riesgo de la entidad, y sobre su acceso a la financiación y su costo de capital.

Tanto la información contenida en sus estados financieros como la incluida en la información a revelar sobre sostenibilidad relacionada con la información financiera de una entidad son datos esenciales para que un usuario principal evalúe el valor empresarial de una entidad. Las propuestas requerirían que una entidad revelara información material o con importancia relativa sobre todos los riesgos y oportunidades significativos relacionados con la

sostenibilidad a los que está expuesta.

NIIF S2 - Información a Revelar relacionada con el Clima

La relación de una entidad con el medio ambiente es cada vez más importante. El cambio climático presenta riesgos importantes para todas las entidades, sus actividades y sus sectores económicos. También crea oportunidades para las entidades centradas en la mitigación y adaptación al cambio climático. Las entidades pueden estar expuestas a estos riesgos y oportunidades directamente o a través de terceros, tales como los proveedores y clientes que están detrás de sus operaciones directas, debido a las cadenas de valor mundiales interconectadas.

El Proyecto de Norma se elaboró en respuesta a las peticiones de los usuarios de la información financiera con propósito general de una información más congruente, completa, comparable y verificable, que incluya parámetros coherentes e información a revelar cualitativa normalizada, para ayudarles a evaluar cómo afectan los temas relacionados con el clima y los riesgos y oportunidades asociados:

- la situación financiera y los resultados financieros de una entidad;
- el importe, el calendario y la certeza de los flujos de efectivo futuros de la entidad a corto, medio y largo plazo y, por tanto, la evaluación del valor de la empresa por parte de los usuarios de la información financiera con propósito general; y
- la estrategia y el modelo de negocio de la entidad.

El cambio climático afecta a todos los sectores económicos. Sin embargo, es probable que el grado y el tipo de exposición y los efectos actuales y previstos de los riesgos y oportunidades relacionados con el clima en la evaluación del valor de la empresa varíen según el sector industrial, el sector de referencia, la zona geográfica y el tipo de entidad.

Al evaluar los resultados financieros y de operación y los flujos de efectivo futuros de una entidad, los usuarios de la información financiera con propósito general quieren conocer el contexto de gobernanza, gestión de riesgos y estrategia del que se derivan dichos resultados. Los usuarios también quieren conocer los objetivos de una entidad para gestionar los riesgos y las oportunidades relacionadas con el clima y los parámetros que la entidad utiliza para medir los avances hacia el cumplimiento de los objetivos.

Las propuestas del Proyecto de Norma pretenden facilitar el suministro de información comparable para los mercados mundiales. Estos requerimientos están diseñados para permitir a los usuarios de la información financiera con propósito general evaluar la exposición de las entidades a los riesgos y oportunidades relacionados con el clima y su gestión, en todos los mercados, para facilitar la asignación de capital y las decisiones de administración.

Además de los proyectos comentados, que tienen la finalidad de integrar los reportes financieros con información no financiera, sobre sostenibilidad y clima, a nivel global, se han desarrollado diferentes modelos, normas y guías, considerando como las más relevantes para este artículo las siguientes:

1. Organización Internacional para la Estandarización (normas ISO)

La norma ISO 26000 (2010) plantea el propósito o justificación de la norma, las razones para la estandarización y la información detallada sobre los asuntos conceptuales relacionados a la Responsabilidad Social (RS).

La ISO 14001 establece, documenta, implanta, mantiene y mejora continuamente

una política ambiental y un sistema de gestión ambiental. Determina cómo se cumplirá con dichos requisitos. Asimismo, establece mecanismos de seguimiento y medición de las operaciones y actividades que puedan tener un impacto significativo en el ambiente.

2. Institute for Social and Ethical Accountability - ISEA - Gran Bretaña

En noviembre de 1999, esta organización emitió las Series AA 1000, (Accountability1000) con el objeto de integrar la gestión, auditoría y la comunicación en los aspectos relativos a la responsabilidad social de las empresas, instituciones de la sociedad civil y organismos públicos, donde se define a la "responsabilidad" como constituida por la transparencia para rendir cuentas a las partes interesadas junto a la capacidad de respuesta para lograr los estándares con los cuales se compromete voluntariamente y las normas y regulaciones que debe atender por razones legales.

3. Global Reporting Initiative (GRI)

Esta organización surgió por iniciativa del CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) en colaboración con PNUMA -Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente-.

El trabajo conjunto tuvo como producto la elaboración de la guía para la realización de las Memorias de Sostenibilidad. El GRI, como comúnmente se lo denomina, pretende confeccionar, divulgar o transmitir un conjunto de pautas para la preparación de Memorias de Sostenibilidad. Se han emitido diversas versiones de esta norma.

Las guías emitidas por la organización **Global Reporting Initiative** (GRI), son de adhesión voluntaria y sin embargo son líderes en adeptos, aproximadamente diez mil organizaciones en el mundo han reportado siguiendo los lineamientos de las guías GRI.

El producto principal de GRI son los Estándares de Reporte de Sustentabilidad que están disponibles como un bien público gratuito. Se han desarrollado continuamente durante más de veinte (20) años y representarían las mejores prácticas mundiales para informar sobre temas económicos, ambientales y sociales.

En el año 2016, GRI estableció nuevas reglas de juego como respuesta a los hábitos y necesidades actuales con respecto a la rendición de cuentas y lanzó los GRI STANDARDS, los cuales no constituyen una versión actualizada de la G4, sino que se presentan como una nueva forma modular, interrelacionada y más versátil para elaborar reportes de sustentabilidad.

Su forma modular, permite justamente que su actualización, pueda ser modular y parcial, a diferencia de las guías GRI en sus distintas versiones (G3, 3.1, 4), que eran revisadas y actualizadas en su totalidad por GRI cada dos o tres años. Por otra parte, esta nueva forma modular permite contar con un marco adaptable a los requerimientos de las distintas regulaciones sobre comunicación no financiera en el mundo.

Las guías GRI G4 se presentaban en dos cuadernillos, "Guía G4" y "Manual de implementación" y los GRI STANDARDS están compuestos por dos sets de tres (3) módulos cada uno: "**Universal Standards**" y "**Topic Specific Standards**". El primero comprende estándares para divulgar información de contexto de la organización, los principios para reportar, criterios de abordaje y gestión de temas materiales, entre otros; mientras que el set "**Topic Specific Standards**" está formado por tres módulos (Económico, Social y Ambiental) que establecen más de treinta y tres (33) tópicos de divulgación de información cuantitativa y cualitativa.

Los GRI STANDARDS incorporan claridad acerca de temas tales como: reporte sobre aspectos materiales no comprendidos en los 33 tópicos establecidos por los estándares o con impacto fuera del radio de acción de la organización, cómo dar cuenta de aspectos omitidos en el reporte, entre otros.

GRI lanzó 36 estándares agrupados en bloques:

- **Tres universales:** deberán ser usados por cualquier organización que quiera reportar según GRI.
 - GRI 101 (Foundation). Punto de partida para usar los estándares GRI.
 - GRI 102 (General Disclosure). Para reportar información contextual sobre la organización.
 - GRI 103 (Management Approach). Para reportar el enfoque de gestión para cada asunto material.
- **Tres más específicos:**
 - 200 temas del campo económico,
 - 300 ambiental, y;
 - 400 social.

Glosario de estándares de GRI

Al igual que GRI G4, bajo los STANDARDS, una organización puede elaborar su reporte "de conformidad" con lo estipulado en los estándares, optando por la opción "Esencial" o "Exhaustiva". El cambio, en este sentido, emana de la posibilidad que tendrán las organizaciones de solo referenciar el uso de los GRI STANDARDS para reportar sobre aspectos específicos. En este caso, GRI requiere el uso de una determinada leyenda e insta a que notifiquen sobre su utilización.

4. Social Accountability International

Esta organización, en el año 1997, emite la norma SA 8000 (Social Accountability 8000 - USA) la cual es una norma uniforme y auditable mediante un sistema de verificación externo. Puede ser empleada voluntariamente por las empresas, independientemente del tamaño, lugar de ubicación o sector en donde opera, para demostrar su compromiso con las mejores prácticas de responsabilidad social respecto del ámbito interno, es decir, la relación entre la organización y sus empleados. Introduce un sistema de gerenciamiento social (SMS) e incluye los principales derechos de los trabajadores (límites de horas de trabajo, seguridad, trabajo infantil, discriminación, salud, entre otros).

5. Occupational Health and Safety Assessment Series

La norma OHSAS 1800 "Especificación de Evaluación de Higiene y Seguridad Ocupacional (OHSAS)" es un estándar internacional que define los requisitos relacionados a los sistemas de higiene y seguridad para permitirle a una organización controlar sus riesgos y mejorar el desempeño.

6. Instituto de Empresas e Responsabilidade Social (ETHOS)

El Instituto Ethos es una organización sin fines de lucro, líder en Brasil y una referencia en responsabilidad social empresarial que presenta los Indicadores Ethos de Responsabilidad Social Empresarial, para ofrecer a las empresas una herramienta que las auxilie en el proceso de profundización de su compromiso con la responsabilidad social y el desarrollo sostenible.

7. Desarrollo de la responsabilidad social (DERES)

DERES es una organización integrada por empresas, organizaciones empresariales e instituciones que articula distintos esfuerzos en procura de una concientización de todos los actores de la sociedad sobre el rol de los empresarios y la necesidad de la incorporación por parte de éstos de los conceptos de la Responsabilidad Social en la gestión de sus organizaciones

8. Comité de Integración Latino Europa-América. CILEA

Para este Comité, los modelos y guías para la preparación de Balance Social y Ambiental sufren cambios vertiginosos, producto del cada vez mayor interés en poseer información de las organizaciones que no se limite solamente a la faz financiera, sino también que evidencie su compromiso social y ambiental. A su vez, dentro de esta disciplina, se incluyen más elementos tendientes a exteriorizar "otros tipos de capitales" que no siempre pueden expresarse en forma monetaria, pero que no por ello carecen de importancia para los grupos de interés. Así, nos encontramos con el desafío de mostrar el comportamiento de las organizaciones respecto del Capital Humano, Capital Social, Capital Intelectual y Capital Natural.

Actualmente, la importancia de la información no financiera en el informe anual de gestión de las empresas es reconocida, tanto por las organizaciones como por las instituciones y grupos de interés en general, sensibles al prestigio de la marca, a la fidelidad del cliente o a la reputación de la empresa.

Además de la información tradicional, basada en una perspectiva financiera y orientada al pasado, se valora cada vez más, por parte de los interesados, conocer aspectos referidos al impacto que tiene la empresa en lo social y ambiental

EL CILEA oportunamente ha considerado que:

- Se han difundido marcos de elaboración de memorias de sostenibilidad muy variados; sin embargo, se advierte que la gran mayoría va dirigida a las grandes empresas.
- Dado que la participación de las PYMES en la economía mundial es superior al 90%, con el consecuente impacto que ello genera en la sociedad y el ambiente, justo es que se considere que estas empresas también puedan expresar su responsabilidad social y ambiental, a través de un modelo adaptado a sus características.

Las PYMES ocupan un lugar relevante en las economías de los países latinos, por cuanto son generadoras de empleos y contribuyen en un importante porcentaje al producto interno bruto. Dicha relevancia hace que el entorno social esté atento a su evolución y al impacto que generan en los lugares donde se instalan, producen y comercializan sus productos.

Una PYME emplea mano de obra, utiliza recursos naturales, contrata proveedores, se relaciona con los gobiernos, forma parte de la cadena de valor de otras PYMES o de grandes empresas. Todo ello implica un impacto en la sociedad y el ambiente.

Muchas de las PYMES deciden actuar en el marco de la sostenibilidad, ejerciendo su responsabilidad social dentro de lo que permiten su tamaño y estructura administrativa. Se observa, sin embargo, que muy pocas exteriorizan esas acciones, pues relacionan que la confección de informes de sostenibilidad o balances sociales tiene un costo que no les es posible afrontar.

El Comité de Integración Latino Europa-América (CILEA), como organismo representativo de organizaciones profesionales de Ciencias Económicas y Contables de los países latinos europeos y americanos, cuya economía se basa casi en su totalidad en este tipo de empresas, decidió proponer, dentro de sus objetivos estratégicos, un modelo de Balance Social y Ambiental que pueda ser preparado por

las PYMES, que permita exponer de forma fácil sus impactos en la sociedad y el ambiente, para que sus grupos de interés tengan la información necesaria para la toma de decisiones.

Los países latinoamericanos que colaboraron en la redacción de dicho modelo fueron los siguientes:

- Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas;
- Bolivia: Colegio de Auditores de Bolivia;
- Brasil: Conselho Federal de Contabilidade;
- Colombia: Federación de Contadores Públicos de Colombia;
- Uruguay: Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay;
- Venezuela: Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Para la estructura del modelo, se ha tomado como punto de partida el modelo brasileño **IBase**, por la sencillez de su formato, adicionando otros indicadores como son el valor agregado -generado y distribuido- y el desempeño ambiental, de forma tal que la PYME pueda expresar sus acciones en las tres dimensiones de la responsabilidad social: económica, social y ambiental.

En síntesis, las premisas fundamentales que caracterizan al Modelo son las siguientes

- No vinculante, es decir no es de aplicación obligatoria para las empresas y organizaciones.
- Contiene información comparativa entre ejercicios.
- Persigue como objetivo una mejora continua.
- Es flexible, lo cual permite agregar indicadores.

El modelo de Balance Social y Ambiental para PYMES propuesto por CILEA está compuesto por una carátula, en la cual se reseñan los datos e historia de la PYME, y por los indicadores de desempeño económico, social y ambiental.

La información se presentará en forma comparativa con el ejercicio anterior y metas para el siguiente, con el fin de evaluar año tras año el proceso de mejora de la empresa en cuanto a su responsabilidad social; a través de la verificación de su cumplimiento, el establecimiento de nuevos objetivos y así sucesivamente.

Cada grupo de indicadores va acompañado de explicaciones sobre su relevancia, la documentación de la cual se pueden obtener datos y algunas instrucciones para completar el apartado correspondiente.

Cabe señalar que los indicadores no son taxativos. Aquellas PYMES que puedan elaborar indicadores que, según su criterio, sean necesarios para demostrar mejor su comportamiento económico, social y ambiental, pueden llevarlo a cabo, teniendo en cuenta los requisitos de la información en cuanto a relevancia, equilibrio, claridad y transparencia.

En síntesis, en el Modelo se propone:

- Identificación de la PYME. Carátula.
 1. Visión.
 2. Misión.
 3. Valores.

4. Breve reseña de su historia.

- Indicadores Económicos.

1. Estado del Valor Agregado Generado y Distribuido.

- Indicadores Sociales Internos: Inversiones sociales para empleados.

- Indicadores Sociales Externos: Inversiones en la Comunidad.

- Indicadores de Recursos Humanos.

- Indicadores de Políticas de Empleo.

- Indicadores Ambientales.

- Otra información de interés.

De considerarlo oportuno, las PYMES podrán utilizar notas aclaratorias a los indicadores.

9. Reporte Integrado

El International Integrated Reporting Council (IIRC) es una organización mundial sin fines de lucro, constituida en Inglaterra y Gales. Es una coalición global de: reguladores, inversores, empresas, reguladoras de estándares, emisores de normas profesionales contables y organizaciones no gubernamentales que comparte la visión de que la comunicación de la creación del valor, deberán ser el próximo paso en la evolución del reporting corporativo.

A continuación, y a efectos de su relación con el presente trabajo, se mencionan los aspectos más relevantes del Marco Internacional de Reporting Integrado emitido en diciembre de 2013:

Objetivos

- Mejorar la calidad de información disponible para permitir que los proveedores de capital financiero tengan una eficiente y productiva asignación de capital.

- Promover un enfoque más coherente y eficiente para que el reporte corporativo contribuya con diferentes informes estandarizados y comuniquen el rango completo de factores que materialmente afecten la habilidad de crear valor a lo largo del tiempo en una organización.

- Mejorar la rendición de cuentas y administración sobre la amplia base de capitales (financiero, industrial, intelectual, humano, natural, social y relacional) y promover el entendimiento de sus interdependencias.

- Apoyar el pensamiento integrado, la toma de decisiones y acciones que se enfoquen en la creación de valor en el corto, medio y largo plazo.

Se prevé que, con el tiempo, el Reporte (Informe) Integrado se convertirá en la norma para el reporting corporativo de las organizaciones. Además, es consistente con el desarrollo de informes financieros y de otro tipo, pero un informe integrado también difiere de otros informes y formas de comunicación de diversas maneras. En particular, se enfoca en la habilidad de la organización para crear valor en el corto, medio y largo plazo.

En síntesis, un informe integrado podrá ser preparado en respuesta a requerimientos existentes de cumplimiento, puede ser un informe independiente, o bien ser incluido como parte destacada, diferenciada y accesible de otro informe o forma de comunicación.

Los Capitales

Todas las organizaciones dependen de diversas formas de capital para su éxito. En

el Marco del Informe Integrado, los capitales comprenden el financiero, industrial, intelectual, humano, social y relacional, y natural, aunque no se requerirá que las organizaciones que preparen un informe integrado adopten dichas Categorías.

Para el propósito de este Marco, los capitales se clasifican y se describen de la siguiente manera:

- Capital financiero - El conjunto de fondos:
 - disponible en las organizaciones para su uso en la producción de bienes o la prestación de servicios;
 - obtenidos a través de financiación, tales como deuda, capital o subvenciones, o generado a través de operaciones o inversiones.
- Capital industrial - Objetos físicos fabricados (a diferencia de los objetivos físicos naturales) que están disponibles para una organización para su uso en la producción de bienes o la prestación de servicios, incluyendo:
 - Edificios;
 - Equipos;
 - Infraestructura (como carreteras, puertos, puentes y plantas de tratamiento de residuos y agua).

El capital industrial suele ser creado por otras organizaciones, pero incluye los activos fabricados por la organización que informa, para la venta o cuando los retiene para su propio uso.

- Capital Intelectual - Intangibles basados en el conocimiento de la organización, incluyendo:
 - propiedad intelectual, tales como patentes, derechos de autor, software, derechos y licencias;
 - "capital organizacional" tales como el conocimiento tácito, sistemas, procedimientos y protocolos.
- Capital humano - Competencias, capacidades y experiencia de las personas, y sus motivaciones para innovar, incluyendo su:
 - alineación con y apoyo al marco de gobierno, enfoque de gestión de riesgos y valores éticos de una organización;
 - capacidad para comprender, desarrollar e implementar la estrategia de una organización o lealtad y motivación para la mejora de procesos, productos y servicios, incluyendo su capacidad para dirigir, gestionar y colaborar.
- Capital social y relacional
 - Las instituciones y las relaciones dentro y entre las comunidades, los grupos de interés y otras redes; y la capacidad de compartir información para mejorar el bienestar individual y colectivo.
 - El 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;
 - intangibles asociados a la marca y la reputación que una organización ha

desarrollado.

- Capital natural - 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. Incluye:
 - aire, agua, tierra, minerales y bosques;
 - la biodiversidad y la salud del ecosistema.

En el Marco para el Informe o Reporte Integrado, se aclara que no todos los capitales son igualmente relevantes o aplicables a todas las organizaciones. Aunque la mayoría de las organizaciones interactúan con todos los capitales, en cierta medida, estas interacciones pueden ser relativamente menores o tan indirectas que no sean lo suficientemente importantes para incluirse en el informe integrado.

Contenidos

Un informe integrado incluye siete Contenidos que están fundamentalmente vinculados entre sí y que no son mutuamente excluyentes:

- *Descripción de la organización y del entorno externo:* ¿Qué hace la organización y cuáles son las circunstancias en las que opera?
- *Gobierno Corporativo:* ¿De qué manera la estructura de gobierno corporativo de la organización apoya la capacidad de crear valor en el corto, medio y largo plazo?
- *Modelo de negocio:* ¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?
- *Riesgos y oportunidades:* ¿Cuáles son los riesgos y las oportunidades específicas que afectan a la capacidad de la organización para crear valor?
- *Estrategia y asignación de recursos:* ¿De dónde viene la organización, hacia dónde quiere ir, y cómo piensa llegar?
- *Desempeño:* ¿En qué medida la organización alcanza sus objetivos estratégicos y cuáles son los resultados en términos que tengan efecto sobre los capitales?
- *Perspectiva:* ¿A qué retos e incertidumbres puede enfrentarse la organización al desarrollar su estrategia?, y ¿Cuáles son las implicaciones potenciales para su modelo de negocio y desempeño futuro?

IV - SITUACIÓN EN ARGENTINA

En cuanto al ejercicio profesional de los Contadores Públicos, los organismos profesionales han emitido normas para la preparación de la información financiera por parte de las organizaciones y también se han emitido normas para la emisión de los informes correspondientes con la definición de tipos de encargos profesionales y niveles de seguridad.

El desarrollo de la preparación de la información no financiera por parte de las distintas Entidades no se condice con las normas profesionales preparadas por los organismos pertinentes.

El Estado, en general, no habría promovido a través de sus políticas públicas la utilización de las mismas y hay casos que las organizaciones presentan su información no financiera pero sin el Informe de Verificación correspondiente, lo cual afecta la confiabilidad de los mismos.

En general, la mayor cantidad de Contadores Públicos, en Argentina, desarrolla su profesión en relación con entidades Pequeñas y Medianas, que aproximadamente constituyen el 95% entre el universo de las Entidades. Las empresas cotizadas o

con el control público por parte del Estado tienen una regulación de carácter internacional, aunque no obstante en nuestro país puede considerarse muy poco significativo su desarrollo.

Hay otras profesiones interesadas en la materia que también pretenden la incumbencia profesional para su verificación y es por este motivo que resulta imprescindible que en la formación académica de los Contadores Públicos se incorporen en el Plan de Estudio asignaturas, seminarios o módulos relacionados con la información no financiera para que pueda haber un desarrollo significativo, especialmente en las PYMES.

El modelo del CILEA, a criterio de este autor, es uno de los más enfocados para las PYMES, pero no se ha incorporado en nuestro país, ya que la Resolución Técnica N° 36 "Balance Social", emitida en fecha 30 de noviembre de 2012, por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y modificada por la Resolución Técnica N° 44, ha incorporado el modelo de las normas GRI.

También cabe aclarar que en general en Argentina la verificación externa no es obligatoria, pero hay jurisdicciones provinciales que han emitido normas promoviendo la verificación.

La aprobación de esta norma, con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013, permitiéndose su aplicación anticipada, a partir de los ejercicios iniciados desde la aprobación de esta Resolución por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En dicha RT se define 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.

Objetivos de la Norma

En dicha RT se destaca que el Balance Social debe tratar de presentar el desempeño en relación con concepciones más amplias de la sustentabilidad. Esto incluye analizar el desempeño de la organización en el contexto de los límites, y las exigencias impuestas sobre los recursos ambientales o sociales a nivel sectorial, local, regional o mundial, y sobre el uso de recursos y niveles de contaminación. También puede ser relevante en lo referente a objetivos sociales y económicos, tales como objetivos de desarrollo sustentable y objetivos socioeconómicos a escala nacional o internacional.

Para la preparación del Balance Social, esta Resolución se basa en la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI), que ha ido reflejando las diferentes versiones, hasta incorporarse en su última etapa los ESTÁNDARES actualmente vigentes.

Estructura

La RT N° 36 está organizada de la siguiente forma:

- Capítulo I: Alcance. Modelo
- Capítulo II: Balance Social
- Capítulo III: Estado de Valor Económico Generado y Distribuido
- Glosario

- Anexo I: Modelo Estado de Valor Económico Generado y Distribuido

Estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD)

Valor económico generado es el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella. Se mide, en forma general, por la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos adquiridos a terceros devengados en el ejercicio.

El valor económico generado se diferencia del beneficio empresario ya que el primero se refiere a la retribución de todos los grupos sociales que intervienen en los procesos inherentes a las actividades del ente, mientras que el beneficio empresario se refiere a la porción que les corresponde a los propietarios cuando se distribuye el valor económico generado.

Características de la información EVEGyD

El EVEGyD está fundamentado en conceptos macroeconómicos, buscando presentar la parte en que contribuyen las entidades en la formación del Producto Bruto Interno.

El EVEGyD es un estado económico financiero, histórico, que muestra el valor económico generado por una organización y simultáneamente revela cómo se distribuye entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación.

Para los inversores y otros usuarios, esa demostración proporciona información de naturaleza económica, financiera y social, y ofrece la posibilidad de una mejor evaluación de las actividades de la entidad en la sociedad en la cual está inserta.

El EVEGyD elaborado por segmento (tipo de clientes, actividades, productos, área geográfica y otros) puede representar información aún más valiosa en auxilio de formulación de proyecciones de analistas sociales y económicos.

Objetivo del EVEGyD

El objetivo del Estado de Valor Económico Generado y Distribuido propuesto como uno de los elementos componentes del Balance Social, es evidenciar el valor económico generado por la entidad y su distribución, durante un período determinado.

Alcance y presentación

El ente debe preparar el EVEGyD y presentarlo como parte integrante del Balance Social. La presentación del EVEGyD consolidado deberá basarse en los Estados Contables Consolidados.

La distribución del valor económico generado debe ser expuesta, como mínimo, en los siguientes conceptos:

- Remuneraciones al personal.
- Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo.
- Al estado (impuestos, tasas y contribuciones).
- Retribuciones al capital de terceros.
- Retribuciones a los propietarios.
- Ganancias retenidas.
- Otras.

La profesión de Ciencias Económicas en Argentina promueve que el Informe de Verificación sea realizado por un Contador Público, aunque recientemente ante la modificación de la norma que regula los encargos profesionales en nuestro país, denominada Resolución Técnica N° 37, actualmente modificada mediante la

Resolución Técnica N° 53, ha planteado un debate sobre las incumbencias y la participación de otra profesión de Ciencias Económicas.

V - ÁMBITO EDUCATIVO

Mediante Resolución N° 3400 - E/ 2017, de fecha 08/09/2017 en uso de las facultades previstas en la Ley 25.421 de Educación Superior y considerando el artículo 43 de la Ley de Educación Superior, se estableció que los planes de estudio de carreras correspondientes a profesiones reguladas por el Estado, cuyo ejercicio pudiera comprometer el interés público, poniendo en riesgo de modo directo la salud, la seguridad o los bienes de los habitantes, deben tener en cuenta la carga horaria mínima, los contenidos curriculares básicos y los criterios sobre intensidad de la formación práctica que establezca el Ministerio de Educación en acuerdo con el Consejo de Universidades.

Asimismo, el Ministerio de Educación con acuerdo del Consejo de Universidades ha establecido las actividades profesionales reservadas a quienes hayan obtenido un título comprendido en la nómina del artículo 43 de la Ley de Educación Superior.

Por la citada Resolución el Ministro de Educación de la Nación revolió aprobar los contenidos curriculares básicos, la carga horaria mínima, los criterios de intensidad de la formación práctica y los estándares para la acreditación de la carrera correspondiente al título de CONTADOR PÚBLICO, así como la nómina de actividades reservadas para quienes hayan obtenido el respectivo título, que obran como:

Anexo I - Contenidos Curriculares Básicos,

Anexo II - Carga Horaria Mínima,

Anexo III - Criterios de Intensidad de la Formación Práctica,

Anexo IV - Estándares para la Acreditación; y

Anexo V - Actividades Profesionales Reservadas de la presente resolución.

Anexo I - Contenidos Curriculares Básicos

Área temática: contabilidad e impuestos (se detallan los relacionados con este artículo):

- Contabilidad. Antecedentes y evolución.
- Entes: públicos y privados; con y sin fines de lucro. Sus recursos y fuentes. Operaciones y hechos económicos.
- La contabilidad y sus segmentos: contabilidad patrimonial o financiera, contabilidad gubernamental, **contabilidad social y ambiental, contabilidad económica** y contabilidad de gestión.
- **Normas y responsabilidades legales y profesionales en el ejercicio de la auditoría.**

VI - CONCLUSIONES Y PROPUESTA

En base a los fundamentos explicitados, considero que para la formación académica de los Contadores Públicos y formando parte de un estándar para la acreditación de dicha carrera, resulta necesario se desarrolle un Modelo de Balance Social o de Información No Financiera, para ser utilizado en las diversas Facultades de Ciencias Económicas, ya que es imperativo que las nuevas generaciones de Contadores Públicos estén vinculados con este tipo de información no financiera.

El desarrollo de este modelo podrá ser utilizado para que también se pueda vincular con el encargo de aseguramiento que actualmente tienen previsto las normas profesionales, lo cual también genera una diferencia fundamental con la pretensión de otras profesiones.

El modelo, con un enfoque para PYMES y especialmente para entidades pequeñas, podría estar estructurado con:

- Estado de Valor Económico Generado y Distribuido.
- Información No Financiera, en base a los aspectos esenciales de alguno de los diferentes modelos mencionados en el presente trabajo o el que se desarrolle con los investigadores de los diversos centros de investigación en contabilidad existentes en nuestras Universidades.

Podrá argumentarse que se estará realizando una propuesta que se aparta de los modelos internacionales, pero, si se analiza la situación en relación con la información financiera, en nuestro país coexisten el modelo contable local, armonizado con el internacional, y el modelo internacional del IASB, destacándose que las NIIF para PYMES no ha alcanzado una utilización importante en nuestro país.

Este modelo podrá tener su fundamento en los "Segmentos de la Contabilidad" propuestos por el distinguido y recordado Profesor Dr. Carlos Luis García Casella, bajo cuya inspiración autores de otros países han basado la denominada Teoría "Tridimensional de la Contabilidad".

Notas:

(1) José María González: Contador Público (UNER); Especialista en Sindicatura Concursal UN; Master en Contabilidad Internacional - UNLyU: Zaragoza; Magíster en Contabilidad y Auditoría USAL; Especialista en Docencia Universitaria Ciencias Económicas UBA; Docente Universitario en grado y postgrado; Secretario Técnico del CPCEER; Miembro Titular Comité de Auditoría CENCYA - FACPCE. Vicepresidente Comisión Técnica de Investigación Contable AIC

(2) Artículo elaborado en base al trabajo "PROPUESTA DESARROLLO ACADÉMICO MODELO BALANCE SOCIAL PARA PYMES. Utilización en formación Contador Público", presentado por el autor en las XLIII JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD - VIII JORNADAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA, 2, 3 y 4 de noviembre de 2022, y que fuera distinguido con el "Premio Profesor Ricardo José María Pahlen Acuña"