

**CONSIDERACIONES ACERCA DE ALGUNAS METODOLOGÍAS
DE RECIENTE DIFUSIÓN DESTINADAS A LA ELABORACIÓN
DE INFORMES CONTABLES SOCIALES ***

Dra. Cecilia Piacquadio

Dra. CECILIA PIACQUADIO

- ❖ Doctora de la Universidad de Buenos Aires área Contabilidad.
- ❖ Contadora Pública *Cum Laude*, FCE-UBA.
- ❖ Licenciada en Administración, FCE-UBA.
- ❖ Secretaria Técnica del Centro de Modelos Contables de la Sección de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.
- ❖ Profesor Adjunto Interino de Contabilidad Patrimonial de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
- ❖ Docente Investigadora categoría V.
- ❖ Instructora Certificada por OEA CICAD Y UIF Argentina contra el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo.

* Trabajo presentado en las XXXV *Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Católica de Cuyo, 24-26 Septiembre 2014 y en las XVI *Jornadas de Investigación y Reflexión de Temas Contables en las Cátedras*, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 17 y 18 Noviembre 2014.

CONSIDERACIONES ACERCA DE ALGUNAS METODOLOGÍAS DE RECIENTE DIFUSIÓN DESTINADAS A LA ELABORACIÓN DE INFORMES CONTABLES SOCIALES

SUMARIO

Palabras clave – Key words

Resumen – Abstract

- 1. Introducción.**
- 2. Marco Conceptual para la elaboración de informes integrados del Consejo Internacional de Información Integrada**
- 3. El Balance Social y Ambiental para Pymes de CILEA**
 - 3.1. Otros lineamientos introductorios para Pymes**
- 4. Informes sobre Sostenibilidad en las Finanzas de entes del sector público**
- 5. Algunas reflexiones a modo de conclusión**
- 6. Bibliografía consultada**

PALABRAS CLAVE

Contabilidad – Informes sobre Sostenibilidad – Informes integrados – Pymes – Sector Público

KEY WORDS

Accounting – Sustainability reports – Integrated Reports – SMEs - Public Sector

RESUMEN

En el presente trabajo abordamos las notas salientes de modelos metodológicos para la elaboración de informes contables sociales difundidos en el periodo 2013 y Agosto 2014. En este sentido, nos referimos al Marco Conceptual para la elaboración de informes integrados emitido por el Consejo Internacional de Información Integrada (IIRC), al modelo de Balance Social y Ambiental para Pymes propuesto por CILEA y a los lineamientos para la elaboración de informes sobre sostenibilidad de entes del sector público [con excepción de las empresas del Estado]. Mencionamos, también, lineamientos emanados de GRI destinados a guiar a las Pymes en la adopción de las guías G4.

ABSTRACT

This paper focuses on the notes that arise from the analysis of methodological models for the preparation of Social Accounting reports released during 2013 and between January and August 2014. Within this framework we refer to *The International Integrated Reporting Framework*(IIRC), to the *Model for the elaboration of Social and Environmental Balance for SMEs*(CILEA), and to the *Recommended Practice Guideline 1: Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances*, (*applicable to all public sector entities other than business enterprises*) released and approved by IPSASB, as well. Furthermore, we mention the guidance document provided by GRI in order to facilitate SMEs the adoption and implementation of G4 guidelines.

1. Introducción.

En el presente trabajo abordamos las notas salientes de modelos metodológicos para la elaboración de informes contables sociales difundidos en el periodo 2013 y hasta Agosto 2014. En este sentido, nos referimos al Marco Conceptual para la elaboración de informes integrados emitido por el Consejo Internacional de Información Integrada (IIRC), al modelo de Balance Social y Ambiental para Pymes propuesto por CILEA y a los lineamientos para la elaboración de informes sobre sostenibilidad de entes del sector público [con excepción de las empresas del Estado]. Mencionamos, también, lineamientos emanados de GRI destinados a guiar a las Pymes en la adopción de las guías G4.

Del análisis de los documentos surge como común denominador la necesidad de una adecuada complementación de información de carácter cuantitativo y narrativo en informes que viabilicen una adecuada rendición de cuentas frente a los distintos grupos de interés y la atribución del valor total creado por el ente emisor a una multiplicidad de recursos que exceden al capital patrimonial o financiero.

Asimismo, relativo a los lineamientos para la elaboración de información sobre sostenibilidad destinados a entes privados lucrativos¹ se observa la mención del incremento de la reputación [del ente emisor] como factor asociado a este tipo de exteriorización, en tanto que vinculado con las guías destinadas a entes del sector público surge una significativa conceptualización de la sostenibilidad fiscal a largo plazo.

A ello nos referimos a continuación.

¹ CILEA (2013) y GRI (2014) hacen foco en las Pymes, en tanto que IIRC (2013) centra principalmente su atención en entes del sector privado lucrativo.

2. El Marco Conceptual para la elaboración de informes integrados del Consejo Internacional de Información Integrada

El Marco Conceptual para la elaboración de informes integrados emitido en Diciembre de 2013 por el Consejo Internacional para la elaboración de Información Integrada [en adelante, “el Consejo”] ha sido desarrollado con foco en los intereses de los usuarios tipo de los informes contables financieros. En este sentido, reconoce como *propósito primario* explicar a los *proveedores de capital financiero* la forma en la que el ente ha creado valor en el transcurso del tiempo y su aplicabilidad [la aplicabilidad de este Marco Conceptual] en los *entes del sector privado lucrativo con independencia de su tamaño*² (IIRC, 2013: 2).

El documento parte de la premisa de que, con el devenir del tiempo, la norma en materia de informes contables serán los [informes] integrados los cuales reemplazarán a las numerosas comunicaciones empresarias caracterizadas por su falta de dinamismo y conectividad. Señala que el ciclo de pensar en forma integrada [uno de los objetivos del documento es apoyar el pensamiento integrado] y emitir informes integrados contribuye a una asignación eficiente y productiva del capital y contribuirá a la estabilidad financiera y sostenibilidad (IIRC, 2013: 2).

La información integrada tiene por objetivo, entre otros, poner el foco en la rendición de cuentas y gestión de los distintos tipos de capital así como promover la comprensión de las interdependencias entre los mismos (IIRC, 2013: 2). El Consejo alude genéricamente a los distintos tipos de capital como “los capitales” y los define en los siguientes términos:

“...recursos y relaciones empleadas y afectadas por la organización”...

² IIRC (2013: 2) observa que este Marco Conceptual puede, sin embargo, aplicarse –con las adaptaciones que sean eventualmente requeridas- a entes del sector público y privado no lucrativo.

“...Los capitales son stocks de valor que se incrementan³, disminuyen o resultan transformados a través de las actividades o resultados de la organización. En este Marco Conceptual los mismos son categorizados como Financiero⁴, Elaborado⁵, Intelectual⁶, Humano⁷, Social y Relacional⁸ y Natural⁹. Sin embargo, los entes emisores de informes integrados no necesariamente tienen que adoptar esta categorización o estructurar su informe en forma similar a estos tipos de capital. ...” (IIRC, 2013: 4, la traducción es nuestra).

El Consejo reconoce que todas las organizaciones dependen de distintos tipos de capital y que el stock total de capital no permanece fijo en el transcurso del tiempo sino que se verifica un constante fluir entre los

³ A modo de ejemplo, señala que el capital financiero se incrementa cuando el ente devenga una ganancia y, asimismo, que la calidad del capital humano aumenta cuando los empleados reciben una mejor capacitación (IIRC, 2013: 11).

⁴ El Consejo define al capital financiero como el conjunto de fondos que se encuentra disponible en una organización a efectos de ser empleado en la producción de bienes o en la prestación de servicios (IIRC, 2013: 11).

⁵ El capital elaborado es conceptualizado como los objetos físicos manufacturados –distintos de los objetos físicos naturales- que se encuentran disponibles en una organización a efectos de ser empleados en la producción de bienes o prestación de servicios. Creados normalmente por otras organizaciones, incluyen a los activos elaborados por el mismo ente emisor para la venta o para el uso.

⁶ El capital intelectual es definido como “intangibles organizacionales basados en el conocimiento” (IIRC, 2013: 12) e incluyen la propiedad intelectual (patentes, licencias, copyright, etc.) y el “capital organizacional” tal como el conocimiento tácito, sistemas, procedimientos y protocolos.

⁷ El Consejo (IIRC, 2013: 12) denomina capital humano a las competencias, capacidades y experiencia de las personas y sus motivaciones para innovar.

⁸ El capital social y relacional comprende a las instituciones y relaciones dentro y entre comunidades, grupos de interés y otras redes y la habilidad de compartir información para mejorar el bienestar individual y colectivo. Incluye a los intangibles vinculados con la marca y reputación desarrollados por la organización y a la licencia social para operar (IIRC, 2013: 12).

⁹ El capital natural está comprendido por los procesos y recursos ambientales renovables y no renovables que permiten la prosperidad pasada, presente y futura de una organización (IIRC, 2013: 2).

diferentes tipos [de capital] cuando los mismos aumentan, disminuyen y son transformados. A modo de ejemplo, observa que cuando un ente mejora su capital humano en virtud de cursos de capacitación a sus empleados, las erogaciones en este sentido incurridas representan una merma en su capital financiero. Pese a que los entes aspiran a crear valor en general puede suceder que las reservas de valor en algunos tipos de capital se vean disminuidas, generándose, así, una disminución neta del stock total de capital. Que el efecto resultante sea considerado una disminución o incremento neto [del capital] dependerá de la perspectiva, advierte el Consejo. En el ejemplo mencionado, el efecto neto será considerado un incremento del valor desde la perspectiva de los empleados y una disminución del mismo según la óptica del empleador.

El Consejo advierte que la mejor forma de exteriorizar información sobre la habilidad de la organización para crear valor es una combinación de información cuantitativa y cualitativa. Señala, asimismo, que el informe integrado puede ser presentado en forma individual o como parte de otro tipo de informe (a modo de ejemplo, puede ser exteriorizado precediendo un informe que incluya los Estados Financieros).

El Marco Conceptual adopta un enfoque basado en principios [“Principios guía”] y, pese a *no prescribir indicadores de desempeño específicos*, incluye ciertos requerimientos [“Contenidos”] que los entes deben necesariamente aplicar con el fin de viabilizar un grado suficiente de comparabilidad en la información entre organizaciones y a efectos de que un informe pueda ser conceptualizado como elaborado de conformidad con este Marco. Los primeros se refieren a (i) *Foco estratégico y orientación futura*, (ii) *Conectividad de la información*, (iii) *Relación con los grupos de interés*, (iv) *Materialidad*, (v) *Síntesis* y (vi) *Confiabledad e Integridad* y (vii) *Consistencia y Comparabilidad*. A ellos nos referimos seguidamente.

(i) *Foco estratégico y orientación futura*

“El informe integrado debe brindar información acerca de la estrategia organizacional y la forma en que la misma se vincula con la habilidad del ente para crear valor en el corto, mediano y largo plazo y a la utilización de y efecto sobre los distintos tipos de capital” (IIRC, 2013: 16, la traducción es nuestra).

(ii) *Conectividad de la información*

“El informe integrado debe brindar una imagen holística de la combinación, interrelación y dependencias entre los factores que afectan la habilidad organizacional de crear valor en el transcurso del tiempo” (IIRC, 2013: 16, la traducción es nuestra).

(iii) *Relación entre los grupos de interés*

“El informe integrado debe brindar información acerca de la naturaleza y calidad de las relaciones organizacionales con sus grupos de interés clave...” (IIRC, 2013: 17, la traducción es nuestra).

(iv) *Materialidad*

“El informe integrado debe revelar información acerca de temas que afecten sustantivamente la habilidad organizacional de crear valor en el corto, medio y largo plazo” (IIRC, 2013: 18).

(v) *Síntesis*

El informe integrado debe ser conciso y contextualizar adecuadamente de modo de viabilizar un entendimiento de la estrategia organizacional, la gobernanza, el desempeño y perspectivas del ente sin por ello resultar sobrecargado con información irrelevante (IIRC, 2013: 21).

(vi) *Confiable y integridad*

El informe integrado debe incluir todos los aspectos materiales tanto positivos como negativos en forma balanceada y sin errores materiales (IIRC, 2013: 21).

(vii) *Consistencia y comparabilidad*

La información debe ser presentada sobre una base consistente a lo largo del tiempo y de modo de resultar comparable con la [información] de otros entes hasta el grado en que ello resulte material en relación con la habilidad del ente de crear valor a lo largo del tiempo.

Los “*Contenidos*” incluyen ocho temas que el informe integrado necesariamente debe abordar, los cuales se detallan a continuación:

- (a) *Vista de la organización y ambiente externo*: reportar acerca de la actividad desarrollada por el ente y de las circunstancias bajo las cuales opera (IIRC, 2013: 24);
- (b) *Gobernanza*: indicar la forma en que los responsables de la gobernanza apoyan la habilidad del ente para crear valor en corto, mediano y largo plazo (IIRC, 2013: 25);
- (c) *Modelo de negocios*: brindar información acerca del modelo de negocios del ente, entendiéndose por tal al sistema que viabiliza la transformación de los insumos en productos y servicios (IIRC, 2013: 25);
- (d) *Riesgos y oportunidades*: reportar acerca de los riesgos y oportunidades en relación con la habilidad de la organización para crear valor en el corto, mediano y largo plazo y acerca del modo en que tales riesgos y oportunidades resultan abordados por el ente (IIRC, 2013: 27);
- (e) *Estrategia y asignación de recursos*: informar en qué dirección el ente se encamina y de qué manera planea llegar al objetivo (IIRC, 2013: 27);
- (f) *Desempeño*: informar acerca de los objetivos alcanzados en el periodo al que se refiere el informe [integrado] y qué efecto ello ha tenido sobre los distintos tipos de capital (IIRC, 2013: 28).

Habiendo relevado las principales cuestiones en relación con el Marco Conceptual para la elaboración de informes integrados, a continuación nos referimos a lineamientos destinados a la elaboración de informes contables sociales por parte de entes de tamaño pequeño y mediano. En este sentido, relevamos la propuesta de Balance Social y Ambiental emanada de CILEA y, seguidamente, hacemos mención a un folleto o cuadernillo publicado por GRI destinado a guiar a empresas de esta naturaleza [Pymes] en los primeros pasos a fin de viabilizar la posterior aplicación de las guías G4.

3. El Balance Social y Ambiental para Pymes de CILEA

El modelo propuesto por CILEA se refiere al progresivo interés en la información social y ambiental en los informes anuales de las empresas, cuestión estrechamente vinculada con el prestigio de marca, la fidelidad del cliente y la *reputación empresarial* (CILEA, 2013: 7). En este sentido, observa la necesidad de exteriorizar información relativa a “otro tipo de capitales que no siempre pueden expresarse en forma monetaria” (CILEA, 2013: 7) y hace alusión a información relativa al comportamiento de las organizaciones en relación al *capital humano, social, intelectual y natural*.

Advierte que la mayoría de los lineamientos metodológicos tendientes a la elaboración de informes contables sociales se encuentran destinados a empresas grandes y, reconociendo la importancia relativa de las pequeñas y medianas empresas en la economía cuya participación estima superior al 90%, propone un modelo de informe contable social [Balance Social y Ambiental] no vinculante destinado a este tipo de entes.

Así, CILEA plantea la utilización de la herramienta como componente de un ciclo de mejora continua –es decir, no en forma aislada- y dedica la primera parte del documento a las “Fases previas a la elaboración del Balance Social y Ambiental”. En tal sentido, se refiere a (i) la identificación de los grupos de interés a los que define como “todos aquellos que en forma directa o indirecta tienen algún tipo de interés en la organización” y (ii) al diagnóstico de la Pyme, a cuyos efectos propone un cuestionario dividido en secciones vinculadas con (a) variables económicas y de gobernanza, (b) ambientales y (c) sociales y societarias (CILEA, 2013: 9).

El modelo de CILEA incluye una carátula conteniendo datos identificatorios de la empresa (nombre, sector económico, actividad, sede, misión, visión, valores y breve reseña histórica) e indicadores de desempeño económico, social y ambiental que deben exteriorizarse en forma comparativa con el ejercicio anterior y con las metas proyectadas para el periodo siguiente. Los referidos indicadores no son taxativos, pudiendo el ente emisor elaborar aquellos que resulten necesarios a efectos de exteriorizar más adecuadamente su gestión económico, social y ambiental (CILEA, 2013: 22).

Los *indicadores de desempeño económico* parten de la facturación bruta total¹⁰ de la cual se netean los insumos adquiridos a terceros¹¹ a efectos de arribar al valor agregado generado el cual resulta distribuido entre los siguientes posibles destinos: (i) Tributos al gobierno¹², (ii) Recursos humanos¹³, (iii) Inversión social y ambiental¹⁴, (iv) Retribución al capital de terceros¹⁵, (v) Retribución al capital propio¹⁶ y (vi) Resultados no distribuidos¹⁷. De forma similar al esquema propuesto en el *Estado de Valor Económico Generado y Distribuido* de la RT 36 de FACPCE, el valor agregado generado debe coincidir con el [valor agregado] distribuido.

Los *indicadores de desempeño social internos* se refieren a las erogaciones vinculadas con las acciones, beneficios e inversiones que la empresa realiza con destino a sus empleados. Así, incluyen a los rubros de Alimentación, Salud, Seguridad en el trabajo, Educación¹⁸, Cultura¹⁹,

¹⁰ Total de ventas e ingresos extraordinarios (CILEA, 2013: 24).

¹¹ Materiales consumidos incluidos en el costo de los productos, mercaderías y servicios vendidos; otros costos excepto gastos de personal propio, depreciaciones; gastos tales como teléfono, agua, energía; pérdidas por la realización de inversiones (CILEA, 2013: 24).

¹² Incluye tasas, impuestos y contribuciones obligatorias (CILEA, 2013: 24).

¹³ “Gastos totales de la nómina” incluido obligaciones de la seguridad social (CILEA, 2013: 24).

¹⁴ Erogaciones por acciones vinculadas con temas sociales y ambientales (CILEA, 2013: 24).

¹⁵ Gastos vinculados con operaciones de préstamo o financiación (CILA; 2013: 24).

¹⁶ Retorno sobre la inversión, sea en forma de intereses o dividendos (CILEA, 2013: 24).

¹⁷ Valor agregado retenido en el ente (es decir, no distribuido).

¹⁸ Se refiere a los gastos en enseñanza de todos los niveles (es decir, elemental, medio y superior) incluyendo reembolsos otorgados en estos conceptos, becas, suscripciones a revistas, publicaciones y otros gastos relacionados con la formación de directivos (CILEA; 2013: 25).

¹⁹ Gastos erogados en eventos y manifestaciones artísticas y culturales (CILEA, 2013: 25).

Capacitación y Desarrollo Profesional²⁰, Guarderías Infantiles internas o externas y otros²¹.

Los *indicadores de desempeño social externos* se refieren a gastos erogados por las empresas en acciones e iniciativas con destino a la comunidad e incluyen como rubros a los Gastos en filantropía y donaciones, Inversiones e incentivos al voluntariado²², Inversiones en cultura y proyectos culturales o artísticos, Inversiones en educación y alfabetización²³ y otros²⁴. En relación con este indicador debe exteriorizarse por cada rubro y en forma comparativa para el ejercicio precedente así como la meta proyectada para el siguiente el número de personas y entidades beneficiadas.

Los *indicadores de recursos humanos* brindan información acerca de la composición de la nómina de personal y del cuerpo directivo, la rotación de los empleados, el grado de parentesco, diversidad, entre otros. Los *indicadores de políticas de empleo* representan mayormente preguntas vinculadas con cuestiones relativas al ambiente de trabajo e incentivos al personal. Los *indicadores ambientales* se encuentran formulados en términos de interrogaciones relativas a temas vinculados con la preservación y cuidado del medio ambiente. Existe, finalmente, una categoría residual de indicadores que, bajo la denominación “Otras informaciones”, plantea interrogantes en relación con la responsabilidad

²⁰ Erogaciones efectuadas en entrenamientos, cursos y prácticas formativas de empleados y directivos (CILEA, 2013: 25).

²¹ El ente puede prever la inclusión de otras erogaciones efectuadas en relación con los empleados y directivos tales como gastos en seguro –por la parte pagada por la empresa-, transporte o vivienda (CILEA, 2013: 25).

²² Costo total del tiempo concedido al empleado para su participación en acciones voluntarias (CILEA, 2013: 25).

²³ Recursos monetarios o humanos destinados al apoyo a la educación y alfabetización en la comunidad (CILEA, 2013: 25).

²⁴ Pueden añadirse otros indicadores vinculado con erogaciones destinadas a una mejora en la calidad de vida en la comunidad (CILEA, 2013: 25).

en la cadena de valor, la prevención de la corrupción y la adopción de medidas de seguridad en cuestiones de responsabilidad de producto.

Tal como mencionamos *supra*, a continuación relevamos las notas salientes de una publicación efectuada recientemente por GRI. La misma, destinada también a Pymes, ofrece una sencilla guía para allanar a este tipo de empresas el camino en la aplicación de las guías G4. A ello nos referimos seguidamente.

3.1. Otros lineamientos introductorios para Pymes

El documento “Listo para reportar? Introduciendo información sobre sostenibilidad en las Pymes” publicado por GRI (2014) reconoce que la información sobre sostenibilidad tiene que relevar tanto los aspectos positivos como negativos en relación con el ambiente, la sociedad y la economía y, en este marco, provee una sencilla introducción a efectos de que una Pyme pueda efectuar los pasos previos a la aplicación de las guías G4.

El documento que atribuye a este tipo de entes más del 90% del comercio global, una contribución al 50% del PBI de cada país y el 60% de los puestos de trabajo observa que informar sobre sostenibilidad coadyuva a identificar los principales temas en los cuales hacer foco, mejorar la productividad e incrementar la competitividad a través del acceso a nuevos mercados y clientes.

El cuadernillo consta de dos partes: la primera de ellas [“Valor de la información sobre sostenibilidad para las Pymes], sobre la base del testimonio de 400 Pymes, releva los (i) beneficios internos (valor de los cambios internos) y (ii) [beneficios] externos (valor del reconocimiento) que proporciona al ente emisor elaborar un informe de esta naturaleza.

Así, GRI reconoce como beneficios internos:

- (a) Desarrollo de una visión y estrategia acerca de sostenibilidad: posibilita al ente ofertar productos y servicios más sostenibles;
- (b) Mejora de los sistemas de administración, procesos internos y de la fijación de objetivos: observa como un beneficio clave que la elaboración de este tipo de informe permite al ente detectar áreas de mejora;

(c) Identificación de fortalezas y debilidades: el proceso de información viabiliza la prevención temprana de posibles puntos conflictivos a la vez que exterioriza oportunidades inesperadas;

(d) Atracción, motivación y retención de empleados: observa que el alto desempeño organizacional y la reputación son intangibles que coadyuvan a atraer y motivar a los empleados. Asimismo, observa que el proceso de elaboración de la información contribuye a incrementar la confianza entre el empleador y los trabajadores y aumentar, así, la reputación.

Entre los beneficios externos, GRI observa:

(a) Incremento en la reputación, logro de confianza y respeto: los principales grupos de interés resultan influenciados por la reputación, respecto y confianza ganados por el ente emisor;

(b) Atracción de fondos: permite atraer fuentes de financiación al brindar respuestas a los numerosos interrogantes y cuestionamientos que los proveedores de financiación realizan en la actualidad;

(c) Transparencia y diálogo con los grupos de interés: la información sobre sostenibilidad es una herramienta valiosa para lograr transparencia y exteriorizar el desempeño sobre sostenibilidad;

(d) Logro de ventajas competitivas y liderazgo: incrementa la posibilidad de ser seleccionado como proveedor preferente por las grandes empresas.

La segunda parte del documento describe a través de cinco pasos el proceso de emisión de información sobre sostenibilidad por parte de las Pymes, los cuales básicamente consisten en (i) Preparar: Planear el proceso de información, (ii) Conectar: recabar información de los grupos de interés clave, (iii) Definir: decidir acerca del contenido del reporte, (iv) Monitorear: elaborar el reporte, y (v) Reportar: chequear y comunicar.

El documento se refiere a la conveniencia de publicar el informe en el sitio web de la empresa, en formato papel y/o a través de una comunicación a los grupos de interés.

Habiendo relevado modelos metodológicos destinados a los entes privados, a continuación nos referimos a un documento emitido por la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público²⁵ [en adelante, la Junta] de la Federación Internacional de Contadores relativo a la exteriorización sobre sostenibilidad por parte de entes de ese sector.

4. Informes sobre Sostenibilidad en las Finanzas de entes del sector público

La Junta publicó en Julio de 2013 la “Guía de Prácticas Recomendadas N° 1” [RPG 1] la cual brinda lineamientos que deben seguir los entes del sector público a fin de exteriorizar su gestión sostenible en el largo plazo. Las “Bases para las Conclusiones” contenidas en el documento señalan entre las razones que subyacen la emisión del mismo la insuficiencia de la información contenida en los Estados Financieros²⁶ en relación con la exteriorización de beneficios sociales.

Así, la publicación de la Guía tiene por objetivo ampliar el alcance de la información contenida en los Estados Financieros al prever la inclusión de información prospectiva. En este sentido, provee lineamientos a efectos de viabilizar la preparación de informes sobre sostenibilidad a largo plazo por parte de entes del sector público con excepción de las empresas del Estado²⁷. El documento exterioriza información a revelar

²⁵ *International Public Sector Accounting Standards Board* [IPSASB, por su sigla en inglés].

²⁶ “... los Estados Financieros no pueden proveer toda la información acerca de los beneficios sociales que los usuarios requieren. ...” (IPSASB, 2013: 18).

²⁷ La Junta conceptualiza a la empresa del Estado como aquel ente capaz de celebrar contratos por su propia cuenta, que cuente con autoridad delegada en cuestiones financieras y operacionales, que venda bienes y servicios a otros entes como parte de su actividad económica devengando en estas operatorias ganancias, o bien, cubriendo al menos en forma total los costos incurridos, se mantenga como un negocio en marcha sin necesidad de

sobre el impacto que las políticas tomadas a fecha de los Estados Financieros tienen sobre los flujos futuros positivos o entrantes y negativos o salientes de efectivo y equivalentes de efectivo.

Pese a que su alcance excede a los flujos vinculados con programas sociales, el documento reconoce que los mismos constituyen un elemento significativo en la información a largo plazo de los entes públicos. Relativo a las cuestiones ambientales la Junta omite brindar lineamientos, observando que es el mismo ente emisor el que debe evaluar los eventuales impactos financieros asociados con esta temática.

En relación con el alcance del concepto “sostenibilidad” los “Fundamentos para las Conclusiones” observan la inexistencia de una definición globalmente aceptada que pueda resultar aplicable al sector público (es decir, “sostenibilidad fiscal a largo plazo”). En este sentido, la Junta reconoce que una definición adecuada debería hacer referencia a la obligación del ente de proveer servicios en la actualidad manteniendo la presión fiscal presente y hacer foco en vías de endeudamiento proyectado.

Menciona que no es sustentable un ente cuyas prestaciones de servicios y cumplimiento de obligaciones financieras solamente resulta viable por la vía de una suba de impuestos o incremento en el nivel de deuda. Siguiendo un criterio más estricto aún, la Junta (IPSASB, 2013: 20) hace alusión a la doctrina macroeconómica al observar que, de acuerdo a estudiosos de ese campo, los servicios y programas sociales prestados por entes públicos no califican como sostenibles en tanto no se verifique un aumento en el nivel de desendeudamiento. Finalmente, la Junta define en el cuerpo de la Guía a la “sostenibilidad fiscal a largo plazo” como la *capacidad de un ente de cumplir en el presente y en el futuro con la provisión de servicios y con los compromisos financieros*, definición que fuera originalmente incluida en el Documento de Consulta “Beneficios Sociales: Aspectos vinculados con su Reconocimiento y Medición”.

En relación con el alcance de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo, la misma incluye los flujos entrantes y salientes relativos a la provisión de servicios y a los programas de ayuda social a la

recurrir al financiamiento continuo del gobierno y resulte controlada por un ente público (IPSASB, 2013: 14).

vez que emplea los así denominados “Supuestos vinculados con las políticas vigentes”²⁸. Ello representa un mayor alcance que la información brindada por los Estados Financieros de publicación al incluir [los informes sobre sostenibilidad fiscal] flujos futuros salientes que incumplen los requerimientos previstos en las Normas Contables Profesionales para proceder a su reconocimiento como Pasivos y, asimismo, prever flujos entrantes futuros que no cumplieren los requerimientos para viabilizar su reconocimiento contable como Activos.

Se observa, así, que la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo contempla información financiera y no financiera acerca de condiciones económicas y demográficas futuras, tendencias a nivel nacional y global relativas a temas como productividad, competitividad, mortalidad, fertilidad, educación, entre otros.

Se considera significativo que un ente informe sobre sostenibilidad fiscal en el largo plazo cuando el mismo tenga potestad para aumentar los tributos, incurrir en un nivel significativo de endeudamiento y determinar el nivel y la forma en que suministrará los servicios.

El informe sobre sostenibilidad fiscal en el largo plazo puede ser publicado como un cuerpo independiente o formando parte de otro informe, en forma simultánea con los Estados Financieros, o a una fecha distinta.

El documento estipula que el informe debe abordar cada una de las tres dimensiones de la sostenibilidad fiscal en el largo plazo, a saber: servicio, ingreso y deuda. Las mismas se encuentran interrelacionadas lo cual implica que un cambio en una dimensión afectará a las restantes. Asimismo, relativo a cada dimensión debe informarse acerca de dos cuestiones: (i) *la capacidad*, entendida como la habilidad del ente para cambiar la dimensión, y (ii) *la vulnerabilidad*, representada por el grado en que el ente resulta dependiente de factores que exceden su ámbito de control.

Es decir, la dimensión Servicio debería informar acerca de la posibilidad o no de mantener el nivel actual de servicios considerando el

²⁸ Son definidos por el documento como supuestos basados en leyes, normas o regulaciones vigentes [a la fecha del informe sobre sostenibilidad] de los cuales el ente emisor ante circunstancias que así lo ameriten y resulten debidamente justificadas, puede apartarse (IPSASB, 2013: 4).

nivel de deuda y los así denominados “Supuestos vinculados con las políticas vigentes”. En este sentido, la *capacidad* se asocia con la habilidad del ente de mantener el nivel de servicios y la ayuda social en tanto que la *vulnerabilidad* se vincula con eventuales mermas en el nivel de servicios y en la ayuda social brindada.

La dimensión *Ingreso* debería exteriorizar la posibilidad de obtener ingresos suficientes de modo de mantener el nivel de servicios actual sin necesidad de incrementar el nivel de deuda. La *capacidad*, en este caso, se asocia con la posibilidad de modificar el nivel actual de impuestos o de introducir nuevas fuentes de ingresos, en tanto que la *vulnerabilidad* se vincula con la eventual dependencia de fuentes de ingreso ajenas al control del ente.

La dimensión *Deuda* debería informar acerca de la eventual sostenibilidad del endeudamiento proyectado considerando el nivel actual de servicios y las políticas de ingresos. En este sentido, la *capacidad* se vincula con el cumplimiento de los compromisos financieros o un incremento en el nivel de deuda, en tanto que la *vulnerabilidad* se asocia con cuestiones tales como el riesgo asociado a las tasas de interés.

La Guía proporciona indicadores que el ente puede eventualmente utilizar a efectos de exteriorizar información relativa a las referidas dimensiones tales como Deuda bruta (o total), Deuda neta, Valor financiero neto, Valor neto, Deuda neta/Total de ingresos, entre otros.

5. Algunas reflexiones a modo de conclusión

Documentos difundidos por organismos de distinta naturaleza y orientados, a su vez, a diferentes destinatarios, coinciden en la insuficiencia de la información contenida en los Estados Financieros de publicación como apta para dar cuentas del desempeño global de un ente [(IPSASB, 2013) (IIRC, 2013)], sea el mismo de naturaleza privada (IIRC, 2013) o pública (IPSASB, 2013).

En este sentido, surge la necesidad de complementar la información contenida en los Estados Financieros de publicación [(IPSASB, 2013), (IIRC, 2013)] –cuya relevancia no se cuestiona (IPSASB, 2013)- con otro tipo de informes que contemplen información

cuantitativa y cualitativa y que exterioricen, asimismo, el desempeño global del ente emisor el cual incluye la evolución de distintos tipos de capital o recursos con que el emisor cuenta y que exceden aquel conceptualizado como estrictamente patrimonial o financiero [(IIRC, 2013), (CILEA, 2013)].

Consideramos loable que publicaciones de esta naturaleza contemplen lineamientos destinados a allanar el camino hacia una adecuada exteriorización de la gestión económico, social y ambiental por parte de entes privados lucrativos de tamaño pequeño y mediano [(CILEA, 2013), (GRI, 2014)] como así también por parte de entes públicos (IPSASB, 2013).

En relación con los emisores de carácter privado surge como nota saliente el valor reputacional que adecuadas exteriorizaciones sobre sostenibilidad reportan al ente emisor [(CILEA, 2013), (GRI, 2014)], lo cual hemos mencionado en trabajos previos (Piacquadio, 2012 a, 2012 b y 2014 c). Vinculado con la divulgación de lineamientos destinados a entes públicos resulta digna de mención la conceptualización estricta de sostenibilidad fiscal a largo plazo contenida en las “Bases para las Conclusiones” del IPSASB (2013) la cual se refiere a la provisión de servicios futuros acompañada de una disminución en el nivel de deuda.

6. Bibliografía consultada:

BARCELO, Y. (2013): "The greening of accounting", CA Magazine, Chartered Professional Accountants, Canada, Noviembre, disponible en: <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2013/nov/features/camagazine76387.aspx>

BEHNCKE, N. *et al.* (2013): "Das Framework zum Integrated Reporting auf der Zielgeraden – Anmerkungen deutscher Organisation en zum Consultation Draft des IIRC", WPg Die Wirtschaftsprüfung, N° 21, IDW Verlag GmbH, Noviembre.

CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (CIMA) *et al.* (2014): "Accounting for Natural Capital", Mayo, archive pdf disponible en http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Sustainability%20and%20Climate%20Change/CIMA-accounting-for-natural-capital.pdf

COHN, M. (2014): "Report urges accounting for "Natural Capital" depletion", newsletter de AICPA, disponible en http://www.accountingtoday.com/news/accounting_news/report-urges-accounting-for-natural-capital-depletion-70672-1.html

COMISION DE INTEGRACION LATINO EUROPA-AMÉRICA (CILEA) (2013): "Propuesta de Modelo de Balance Social y Ambiental para Pymes", Octubre, archivo pdf disponible en <http://www.cilea.info/public/CILEA-EIC2-portal.pdf>

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) (2014): "Ready to report? Introducing sustainability reporting for SMEs", archive pdf disponible en <https://www.globalreporting.org/resource/library/Ready-to-Report-SME-booklet-online.pdf>

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC) (2013): "The International "IR" Framework", Diciembre, archive pdf disponible en <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>

IPSASB (2013): "Recommended Practice Guideline 1: Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances", Julio, archive pdf disponible en <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/RPG%201%20Long%20term%20Sustainability%20of%20Public%20Finances%20July%202013.pdf>

PIACQUADIO, Cecilia (2012 a): "Compromiso social empresario e inclusión laboral de jóvenes: Conclusiones preliminares de un relevamiento empírico", XXXIII

Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social

Jornadas Universitarias de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Tucumán, 3 al 5 de Octubre.

PIACQUADIO, Cecilia (2012 b): “La Contabilidad Microsocial y la inclusión laboral de jóvenes. Exteriorizaciones para la toma de decisiones a nivel micro y macro”, tesis doctoral dirigida por la Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez, depositada en la Secretaría de Investigación y Doctorado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 27 de Diciembre.

PIACQUADIO, Cecilia (2014 a): “Informes Integrados: El Marco Conceptual para la elaboración del IIRC y conclusiones de investigaciones desarrolladas por GRI”, *D&G Profesional y Empresaria*, Errepar, Tomo XV, N° 174, Marzo, p. 281-308.

PIACQUADIO, Cecilia (2014 b): “Informes sobre sostenibilidad en las finanzas de entes del sector público”, *D&G Profesional y Empresaria*, Errepar, Tomo XV, N° 176, p. 504-519.

PIACQUADIO, Cecilia (2014 c): “Información integrada y contabilización del capital natural”, *Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable*, Sección de Investigaciones Contables del IADCOM, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, N° 39, Año 20, Junio, p. 149-166.