

CAPÍTULO VII

Contabilidad social y ambiental: reflexiones sobre un capital socio-ambiental a mantener como variable del modelo (*)

Norma B. Geba y Marcela C. Bifaretti

Se entiende que a partir de las especificidades de la disciplina contable, la especialidad socio-ambiental permite diferenciar el activo del capital, natural y social. Y, si se considera un determinado capital socio-ambiental mínimo a mantener (teniendo en cuenta las metas de los ODS y las realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país, región, provincia y municipio), entonces las organizaciones económicas podrían obtener y brindar información contable socio-ambiental a nivel municipal, además de nacional, regional y provincial.

Ha sido posible concluir que desde la especialidad contable socio-ambiental debería distinguirse el capital socio-ambiental mínimo a mantener del ente y el de su entorno y que el proceso contable puede contribuir a identificar un punto de partida para medir y valorar impactos y dependencias sobre el capital social y natural (además del activo y pasivo sociales y naturales), con un sentido objetivo y claro.

(*) En base a la Ponencia presentada y expuesta en las XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Nacional del Sur, Departamento de Ciencias de la Administración, 2017.

Introducción

La responsabilidad social se la interpreta como una responsabilidad que nos concierne a todos, una visión amplia del mundo presente y futuro, una nueva filosofía de vida que nos invita a reflexionar y actuar racionalmente para evitar y disminuir impactos negativos y generar o potenciar impactos positivos, en aras de preservar la vida y el planeta, considerando la interrelación entre lo social, lo ambiental y lo económico-financiero. Distintas iniciativas científicas y políticas confluyen en considerar una fuerte relación entre la responsabilidad social y el cumplimiento de las metas de los objetivos del desarrollo sustentable o sostenible (ODS).

La Global Reporting Initiative (GRI), el Pacto Global de Naciones Unidas y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) (s.f.) desarrollan *La guía para la acción empresarial* en los ODS, SDG Compass, en la cual se expresa, entre otras cuestiones, que los “ODS presentan una oportunidad para desarrollar e implementar soluciones y tecnologías desde el empresariado, que permitan hacer frente a los retos más grandes del mundo en materia de desarrollo sostenible” (p. 4). Los ODS conforman la agenda global para desarrollar nuestras sociedades y “permitirán que las empresas líderes demuestren cómo sus negocios ayudan a avanzar en el desarrollo sostenible, tanto ayudando a minimizar los impactos negativos, como maximizando los impactos positivos en las personas y en el planeta” (p. 4). Se manifiesta que los “ODS integran los aspectos económicos, sociales y ambientales, y trabajan juntos para lograr un desarrollo sostenible en todas sus dimensiones... las empresas se beneficiarán de reconocer y de articular los vínculos entre estos elementos en sus informes y comunicaciones” (p. 28). A las empresas les “puede ser útil explicar cómo el progreso realizado en un área ha contribuido al progreso de las demás áreas” (p. 28).

Los ODS contienen un total de ciento sesenta y nueve metas (169) y acciones en sus diecisiete (17) objetivos:

1 Poner fin a la pobreza en todas sus formas en todo el mundo...; 2 Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible...; 3 Garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades...; 4 Garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos...; 5 Lograr la igualdad entre los géneros y empoderar a todas las mujeres y niñas...; 6 Garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos...; 7 Garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos...; 8 Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos...; 9 Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación...; 10 Reducir la desigualdad en y entre los países...; 11 Conseguir que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles...; 12 Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles...; 13 Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos...; 14 Conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible...; 15 Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, efectuar una ordenación sostenible de los bosques, luchar contra la desertificación, detener y revertir la degradación de las tierras y poner freno a la pérdida de diversidad biológica...; 16 Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los

niveles...; 17 Fortalecer los medios de ejecución y revitalizar la alianza mundial para el desarrollo sostenible (p. 7).

Se considera que los “ODS reflejan las expectativas de las partes interesadas” y de “la futura dirección de la política pública a nivel internacional, nacional y regional” (p. 9). Se impulsa a las empresas para que inicien una evaluación de impacto, realizando:

...un mapeo de alto nivel de su cadena de valor, para identificar áreas con alta probabilidad de tener impactos negativos o positivos relacionados con asuntos que los ODS representan. Se deben considerar apropiadamente tanto los impactos actuales como la posible ocurrencia de impactos futuros (p. 12).

En *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, dentro de Declaración se expresa, entre otras cuestiones:

[...] 21. Los nuevos objetivos y metas entrarán en vigor el 1 de enero de 2016 y guiarán las decisiones que adoptemos durante los próximos 15 años. Todos trabajaremos para implementar la agenda dentro de nuestros propios países y en los planos regional y mundial, teniendo en cuenta las diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país y respetando sus políticas y prioridades nacionales. Respetaremos también el margen normativo nacional para un crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, particularmente en los países en desarrollo, pero siempre de manera compatible con las normas y los compromisos internacionales pertinentes. Reconocemos además la importancia que para el desarrollo sostenible tienen las dimensiones regionales y subregionales, la integración económica regional y la interconectividad.

Los marcos regionales y subregionales pueden hacer que sea más fácil traducir efectivamente las políticas de desarrollo sostenible en medidas concretas a nivel nacional (Naciones Unidas, 2015: 7).

[...] 48... Se necesitarán datos desglosados de calidad, accesibles, oportunos y fiables para ayudar a medir los progresos y asegurar que nadie se quede atrás, ya que esos datos son fundamentales para adoptar decisiones. Deberán utilizarse siempre que sea posible los datos y la información facilitados por los mecanismos existentes. Acordamos intensificar nuestros esfuerzos por mejorar la capacidad estadística de los países en desarrollo, particularmente los países africanos, los países menos adelantados, los países en desarrollo sin litoral, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países de ingresos medianos. Nos comprometemos a formular métodos para medir los avances que sean más amplios y complementen el producto interno bruto (p. 13).

[...] 55. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible y sus metas son de carácter integrado e indivisible, de alcance mundial y de aplicación universal, tienen en cuenta las diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país y respetan sus políticas y prioridades nacionales. Si bien las metas expresan las aspiraciones a nivel mundial, cada gobierno fijará sus propias metas nacionales, guiándose por la ambiciosa aspiración general pero tomando en consideración las circunstancias del país. Cada gobierno decidirá también la forma de incorporar esas aspiraciones y metas mundiales en los procesos de planificación, las políticas y las estrategias nacionales. Es importante reconocer el vínculo que existe entre el desarrollo sostenible y

otros procesos pertinentes que se están llevando a cabo en las esferas económica, social y ambiental (p. 15).

Según World Economic Forum (2017), Willige es el propósito final de los ODS (que sustituyen a los objetivos de desarrollo del milenio en 2015), “acabar con la pobreza, proteger el planeta y garantizar la prosperidad para todos”. Para saber qué tan cerca los países están de cumplirlas, la organización sin ánimo de lucro Bertelsmann Stiftung y la Red de Soluciones de Desarrollo Sostenible de la ONU crean “un índice prototipo que mide su desempeño”. Dicho índice de ODS mide a 149 países, comparando su progreso actual con una medición de referencia realizada en 2015. “En las 17 metas, Suecia supera la lista de países encuestados. Es, en promedio, el 84,5 % del camino a recorrer para lograr los objetivos previstos para 2030”. Siguen Dinamarca, Noruega y Finlandia. “Los países de Europa occidental, más Islandia (noveno), estuvieron en los 10 primeros puestos y en cuatro de los 20 primeros”. También se encuentran entre los 20 a “Canadá (13), República Checa (15) y Eslovenia (17). Japón, Singapur y Australia, los más destacados de Asia y el Pacífico, completaron la lista en los puestos 18, 19 y 20, respectivamente”. En la “Table 1. The SDG Index” se observa a la República Argentina en el puesto 43. (Sustainable Development Solutions Network -DSN- a Global Initiative for the United Nations y Bertelsmann Stiftung, 2016: 17).

En la página de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) se dice que la

...misión de la CEPAL en el área del desarrollo sostenible y asentamientos humanos es contribuir a evaluar los avances en las políticas públicas, instrumentos e instituciones, dirigidas a promover una actividad económica más inclusiva y de menor huella ambiental en los países de América Latina y el Caribe. Esto implica atender simultáneamente las tres dimensiones del desarrollo sostenible. Lo anterior significa

traducir la visión de desarrollo sostenible de América Latina y el Caribe en políticas públicas operativas.

A nivel nacional, en la República Argentina, se expresa, a la fecha, que desde diciembre de 2015 se identifican “los principales objetivos e iniciativas prioritarias, los cuales permitirían contribuir al desarrollo económico, promover el desarrollo humano y social y fortalecer las instituciones de la vida pública argentina”. Se han establecido objetivos e iniciativas prioritarias de gestión. Los objetivos de gobierno se vinculan de manera “directa o indirecta al menos con un ODS, siendo el objetivo de gobierno de desarrollo humano sostenible el de mayor número de asociaciones con los objetivos de Naciones Unidas”. (Presidencia de la Nación, Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales, Naciones Unidas en Argentina, s.f.). En una página web de la Red Nacional de Municipios Productivos, se encuentra un manual para la adaptación local de los objetivos de desarrollo sostenible y se manifiesta que:

Este manual tiene como objetivo central brindar lineamientos y sugerencias metodológicas para la incorporación de los **Objetivos de Desarrollo Sostenible** (ODS), como herramienta de gestión y planificación en el nivel municipal. En este sentido, focaliza en cuestiones tales como el fortalecimiento de las capacidades de gestión, las competencias jurisdiccionales, y el análisis de las situaciones de contexto, como aspectos claves para la formulación y seguimiento de metas, para el alcance de los ODS a nivel local. No es un material de orden prescriptivo, sino que presenta una serie de estrategias que pueden adaptarse a los contextos y a las necesidades específicas de los diferentes municipios de nuestro país (p. 5).

También en la República Argentina, la información socio-ambiental, según la resolución técnica (RT) N° 36 “Normas contables profesionales: Balance Social”, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE, 2012), expresa que: “El Balance Social es un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización” (p. 6). Se aclara que en “dicho documento se recogen los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento” (p. 6). Las memorias de sustentabilidad o sostenibilidad GRI (que permiten conocer e informar el cumplimiento de metas de los ODS) y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD) conforman la estructura del balance social según la RT 36. El balance social

...incluye analizar el desempeño de la organización en el contexto de los límites, y las exigencias impuestas sobre los recursos ambientales o sociales a nivel sectorial, local, regional o mundial, y sobre el uso de recursos y niveles de contaminación. 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 (p. 4).

En 2016 FAPCE-CENCYA brinda la RT N°44: *Normas contables profesionales: modificación de la resolución técnica N° 36 - balance social*. En la RT 44 se expresa: “que periódicamente, basado en una actividad de mejora continua de sus pronunciamientos, el GRI produce cambios en las Guías que emite” (p. 2), y “que resulta conveniente establecer en la RT 36 un mecanismo que evite la modificación de la

misma cada vez que el GRI actualiza sus Guías en aspectos que están detallados en la RT 36” (p. 3), entre otras consideraciones.

Accounting for Sustainability A4S (s.f.) brinda una guía de capital social y humano, pudiendo interpretarse que es una guía centrada en ejemplos prácticos, que sugiere herramientas y orientaciones sobre la manera en que el capital social y humano puede integrarse en la toma de decisiones para desarrollar modelos empresariales que sean flexibles y sostenibles. En la página de ComunicaRSE, con fecha 2016, se expresa que el “WBCSD presenta las primeras experiencias con el ‘Protocolo de Capital Social’”. De Accounting for Sustainability A4S (2016), puede entenderse que la Guía Esencial de A4s: Contabilidad de Capital Natural y Social es una guía práctica para ayudar a los equipos financieros a aumentar su comprensión del movimiento creciente en torno a la contabilidad del capital natural y social. La guía explica términos clave que deben conocer los equipos de finanzas (cómo ampliar los marcos contables puede beneficiar a las empresas) y el papel central del equipo de finanzas en la recopilación, análisis y comunicación de este nuevo tipo de información. La guía sugiere un conjunto de principios fundamentales basados en los principios de contabilidad financiera para ayudar al proceso de toma de decisiones y también explora los beneficios y desafíos de convertir los impactos y las dependencias del capital natural y social en cifras financieras. En 2016, WBCSD emite el protocolo de capital natural.

Ante las circunstancias planteadas, entre otras, y de diferenciar, desde la especialidad socio-ambiental, el significado de activo socio-ambiental del de capital socio-ambiental a mantener, surgen entre otros los siguientes interrogantes: ¿Es posible desde la especialidad contable socio-ambiental obtener y brindar información metódica, sistemática, principalmente cuantificada y evaluable sobre el cumplimiento de las metas de los ODS considerando diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país? ¿Cómo desde la especialidad contable socio-ambiental las organizaciones económicas podrían obtener información socio-ambiental a nivel regional, pro-

vincial y municipal? Se interpreta como hipótesis central del trabajo que, a partir de las especificidades de la disciplina contable, con la especialidad socio-ambiental al diferenciar el activo del capital, naturales y sociales, y de determinar un capital socio-ambiental mínimo a mantener, teniendo en cuenta las metas de los ODS y las realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país, región, provincia y municipio, las organizaciones económicas podrían obtener y brindar información contable socio-ambiental a nivel municipal, además de nacional, regional y provincial.

Objetivos

Es el objetivo general contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable que permite producir conocimientos implícitos y explícitos, más precisamente el balance social, útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sustentabilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales.

Constituyen objetivos específicos: contribuir a actualizar, precisar y sistematizar conocimientos relevantes del discurso contable de manera de perfeccionar el enfoque o especialidad contable socio-ambiental; considerar diferencias y similitudes con el enfoque económico-financiero tradicional; y aportar especificidades para el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa en su etapa de clasificación de datos socio-ambientales entendidos como significativos y que fuerzan un replanteo de sentido del capital socio-ambiental mínimo a mantener.

Metodología

Se realiza una investigación teórica mayormente descriptiva que permite realizar desarrollos y precisar términos en el marco de la contabilidad socio-ambiental. Se seleccionan e interpretan con-

sideraciones del protocolo de capital social (WBCSD, 2017) y del protocolo de capital natural (Natural Capital Coalition, 2016) y aspectos contables relevantes y pertinentes, a efectos de actualizar y perfeccionar el enfoque socio-ambiental contable. Se distinguen diferencias y similitudes con las variables básicas que enmarcan el modelo tradicional con enfoque económico-financiero, se rescatan conceptos y definiciones de conocimiento contable tales como especialidad contable socio-ambiental, proceso contable y sus sub-procesos componentes. Se realizan análisis crítico y comparativo y se obtienen conclusiones.

Marco conceptual

El presente trabajo se enmarca en la línea de investigación sobre la especialidad contable socio-ambiental, la cual puede deducirse de un marco general contable y respetando las especificidades contables. Se considera de Geba y Bifaretti (2014) que la:

...contabilidad como una ciencia o disciplina científica social... estudia aspectos relacionados a la vida de las organizaciones económicas (su constitución, distintos tipos, procesos de evolución, otros aspectos) a través de procesos metódicos contribuyendo a comprender causas y resultados de su comportamiento socio-ambiental. Así, brinda conocimientos racionales de parte de la realidad socio-ambiental según características culturales de un momento y lugar determinados (jerarquía, propiedad de los recursos, obligaciones, ideología dominante, políticas y gestión, entre otras), considerando recursos (culturales y naturales), obligaciones ciertas y probables, sus interrelaciones, intensidad y forma de utilización económica (p. 6).

En la contabilidad como disciplina científica se buscan conocimientos para comprender parte de la realidad social

(que abarca aspectos socio-ambientales no necesariamente limitados a lo económico-financiero) y los estudios suelen particularizarse en aspectos concretos de la realidad de distintas organizaciones económicas (como actores individuales o colectivos -nivel micro, meso, macro, otros-) tales como su clasificación, organización, constitución del patrimonio, funcionamiento, capacidad productiva, reproductiva (aumento del patrimonio de un ente individual), extinción, interacción con el ambiente socio-ambiental interno y externo (gestiones en el ente, con terceros, sus propietarios) y resultados por impactos recibidos y emitidos del ambiente (natural y cultural), contextualizados en variables sociales, temporales y espaciales relevantes. La información contable resultante también contribuye a conocer procesos de evolución o adaptación al cambio de las organizaciones económicas (pp. 6, 7).

La instrumentación en los entes económicos de los conocimientos contables, doctrinarios y normativos, legales genéricos y profesionales, se vehiculiza por medio del Sistema de Información Contable (SIC). Se considera que el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito (p. 7).

El proceso contable permite que los individuos (o entes individuales) y el colectivo (nivel meso, macro, mega) cuenten con conocimientos metódicos, sistemáticos mayormente cuantificados y verificables sobre recursos, sus fuentes, tipología y utilización o no utilización, así como la magnitud y origen de las obligaciones, tipología y aplicación para la consecución o logros de los objetivos organizacionales y la satisfacción de necesidades sociales (p. 7).

Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián (2016) han expresado que:

Ante el paradigma de desarrollo sustentable, que no se limita a lo económico-financiero, y las posibilidades de la disciplina, la tecnología y la técnica contables de contribuir con el mismo, sucesivos desarrollos han permitido considerar que la tradicional “contabilidad financiera y la reciente socio-ambiental (a partir de especificidades contables comunes) pueden ser interpretadas como “modelos” o especialidades complementarias e interrelacionadas que poseen particulares enfoques que permiten estudiar y conocer la realidad financiera y socio-ambiental de las organizaciones económicas (pp. 8, 9) en Geba, Bifaretti y Sebastián (2008) se han adecuado las tres denominadas pautas o variables básicas de la siguiente manera:

Esquema N° 1: “Pautas básicas” del modelo o especialidad contable socio ambiental

Modelo o Especialidad Contable Socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).
- Unidad de Medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.
- Capital a mantener: Capital Socio-ambiental...
- Valuación o criterios de valuación: cuando se utilicen unidades monetarias costos de hoy o costos históricos.

Fuente: Geba, Bifaretti y Sebastián (2008).

De desarrollos precedentes, se interpreta como “**Objetivo de la contabilidad socio-ambiental:** obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relacio-

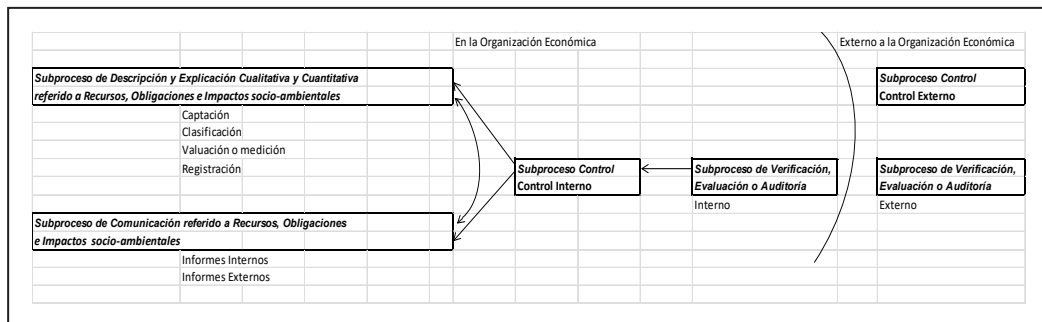
nes, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno”. (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007: 9). Se entiende por “**Dimensión socio-ambiental**: la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones” (p. 9). Se considera al proceso contable como “un elemento concreto que junto a la documentación, registros, planillas auxiliares, servicios y conocimientos de personas involucradas, normativas y procedimientos y otros procesos menores, entre otros, componen el sistema de información contable (SIC), existente en los entes” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 b: 5).

Dicho proceso contable, “a partir de García Casella (1998), puede comprenderse por procesos o subprocesos” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 b: 5), se entiende que “por lo menos tres (o cuatro, según como se los clasifique) subprocesos interrelacionados forman parte del proceso contable... en el aspecto socio-ambiental”: ...

1. *Subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa referida a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: 1.1. Captar hechos, actos y fenómenos socio-ambientales. 1.2. Clasificar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales. 1.3. Medir, valorar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales. 1.4. Registrar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales;*
2. *Subproceso de comunicación referido a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos;*
3. *Subproceso de evaluación y control referido a recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales: aplicar pautas y procedimientos en la organización económica... en la evaluación, verificación y/o auditoría de los informes contables socio-ambientales emitidos (p. 5).*

Aspectos del mencionado proceso contable en el ente y fuera del ente se esquematizan de la manera siguiente:

Esquema N° 2: aspectos del proceso contable y las organizaciones económicas



Fuente: Geba (2015).

Amerita rescatar que “el subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa” en lo referido a “1.2. clasificar recursos, obligaciones e impactos socio-ambientales”, se han precisado y sistematizado distintos significados tales como:

Especialidad: socio-ambiental

Ambiental-natural

Activo natural: “no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (p.e.: una población de árboles que autogenera nuevos árboles y otros servicios ecosistémicos – de soporte y estructuras, de regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control

biológico y culturales como la mejora emocional y percepción), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un Activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta.

...en este modelo también se internaliza que, como en XXX CIC (2013), múltiples hechos ambientales suceden fuera de los mercados y `no necesariamente su valor se puede expresar en términos monetarios', y, consecuentemente, incluye distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes [...] Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 a: 22). “Los activos naturales comprenderían, cuando correspondan, aspectos del agua, la tierra, el aire, biodiversidad, otros. (Geba y Gastañaga, 2014: 7)” (Geba, Catani, Bifaretti y Sebastián, 2016: 10).

Social-sociedad

Activo Social: “no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de

desarrollo social de una comunidad”. (Bifaretti y Catani, 2015: 18)” (p. 10).

Especialidad: socio-ambiental

Ambiental-Natural

“Patrimonio neto natural: resultaría del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos naturales. En este caso puede resultar: patrimonio neto natural = activo natural – pasivo natural [...] el patrimonio neto natural estaría conformado por un capital natural (que no debería ser inferior al “capital natural mínimo a mantener” para preservar el equilibrio ecosistémico) y los resultados netos naturales de los distintos ejercicios económicos. (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 a: 23)” (p. 13).

Según Bifaretti y Catani (2015), el “patrimonio neto social: resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales” (p. 18). También se han analizado significados para el enfoque contable socio-ambiental de, entre otros: inversiones, activos intangibles, bienes de uso y pasivos, sociales y ambientales o naturales. En Geba y Bifaretti (2012) se expresa que:

...el patrimonio neto contable puede ser interpretado como la fuente de activos originada por los aportes de los propietarios de la organización o autogenerados por esta. Es decir, el patrimonio neto contable incluye al capital (aporte de los propietarios) y los resultados positivos y negativos generados y acumulados por la organización. A su vez, el significado del término capital desde lo contable... es inclusivo de un entendido capital cultural (como lo fabricado por el hombre para aumentar la productividad del

trabajo) y de un capital natural o elementos naturales que no requirieran ningún ahorro previo para ser utilizados en el proceso productivo (p. 6).

Desarrollo

Según ComunicaRSE (2016), en junio de 2015, el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) lanza una convocatoria de colaboración, iniciando la elaboración de un denominado protocolo de capital social, como un enfoque armonizado para que las empresas midan y valoren sus interacciones en la sociedad. El primer borrador del protocolo sobre capital social se desarrolla sobre la base de prácticas líderes en la medición y valoración de tres temas considerados como básicos: empleo, habilidades y seguridad, ilustrándose con herramientas, conocimientos y ejemplos de empresas en dichas áreas. En abril de 2017 se edita el protocolo de capital social. Puede interpretarse de WBCSD (2017) que es un proceso para generar información para la toma de decisiones empresaria, busca determinar cómo y cuánto una actividad empresarial aumenta, disminuye y/o transforma el capital social y en qué medida las organizaciones dependen del capital social para sus operaciones. Se entiende que la gente está en el centro de los negocios, determinando si una empresa tiene una fuerza de trabajo productiva, clientes, cadenas de valor saludables, comunidades locales vibrantes y gobiernos y partes interesadas. Las empresas que realmente valoran a las personas serán las más exitosas y la medición y gestión del desempeño corporativo debe evolucionar para incorporar la actuación financiera y medioambiental.

Un sistema creíble, comparable y un enfoque ampliamente aceptado de medición y valoración del impacto social son esenciales para que las empresas puedan valorar realmente a las personas como motor del crecimiento sostenible. A pesar de avances significativos en el desarrollo económico, la pobreza persistente, la desigualdad, inestabilidad económica y una ampliación de la brecha afectan el valor del

negocio. Las empresas ya no dependen únicamente de activos financieros o capital financiero para evaluar los riesgos empresariales y oportunidades, deben entender cómo las tendencias y los cambios en la sociedad pueden afectarlas.

Se entiende que el protocolo consta de cuatro etapas, cada una con los pasos correspondientes (para comprender, medir, valorar y mejorar el resultado del capital social), brindando un entendido proceso y proporcionando un marco para la acción colaborativa hacia enfoques armonizados y estandarizados. Se considera la orientación aplicable en el protocolo de capital natural. Es posible interpretar que el WBCSD aplica un modelo de tres capitales (financiero, natural y social) para reflejar que en realidad las empresas también utilizan capital social y natural, más allá del capital financiero. Las empresas, a través de sus actividades comerciales, hacen uso y convierten estos capitales en salidas, tales como productos y empleados calificados, resultados que a su vez afectan la cantidad de estos capitales, así como la viabilidad de la empresa a largo plazo. En este documento, el WBCSD aplica el término “capital social” para los recursos y relaciones que proporcionan las personas y la sociedad, abarcando el capital humano (habilidades de la gente, conocimiento y bienestar) y el capital social (relaciones sociales, valores compartidos e instituciones compartidos). Dichos recursos deben ser mantenidos y mejorados para hacer más cohesiva y resiliente a la sociedad, así como más exitosos a los negocios.

Entre otras consideraciones, es posible interpretar que todas las empresas afectan el capital social, de manera directa (mediante el empleo y el pago de salarios), o indirectamente (puede ser a través de impactos sobre el capital natural como la emisión de contaminantes causando problemas respiratorios y enfermedades a las comunidades). Pueden describirse los impactos en el capital social como el resultado (positivo o negativo) de las acciones o decisiones que contribuyen o no a un cambio en el bienestar, en las capacidades, en las relaciones o medios de subsistencia de las personas en sociedad.

Un impacto positivo es un beneficio para la sociedad y un impacto negativo impone un quebranto a la sociedad. Si bien para algunas empresas los impactos sociales y los consiguientes beneficios para la sociedad siguen siendo “externalidades”, o cuestiones sin consecuencia interna, las empresas dependen del capital social. Las organizaciones dependen, por ejemplo, de trabajadores sanos y cualificados, del acceso a servicios públicos y a infraestructura, así como del estado de derecho y de una buena relación con las comunidades locales.

Se habla de “internalización” del impacto social empresarial. Es posible comprender como ejemplo de internalización cuando una empresa depende de una fuerza de trabajo sana y capacitada, pero, al mismo tiempo, sus condiciones de trabajo, las normas de seguridad y los recursos humanos, la cadena y las políticas de adquisiciones están afectando la salud, el bienestar y las habilidades de su mano de obra. Hay varios factores potenciales que pueden conducir a que los impactos sociales se internalicen en el futuro, tales como acciones reguladoras o legales, las fuerzas del mercado y los cambios en los entornos operativos, nuevas acciones, relaciones con las partes interesadas externas. Se reconoce la importancia de la transparencia para el futuro, comprender los impactos y las dependencias en el capital social puede resaltar los riesgos y oportunidades potenciales del negocio derivados de la internalización.

Se brindan palabras clave, entre las cuales pueden comprenderse: *capital social* (recursos y relaciones proporcionados por las personas y la sociedad), *impactos del capital social* (efectos positivos y negativos que las empresas tienen sobre las personas y la sociedad a través de sus operaciones, cadenas de suministro y de los servicios que prestan), *dependencias de capital social* (recursos humanos y sociales y relaciones que las empresas necesitan para crear y mantener valor), *cuestiones de capital social*, usado para describir sus categorías generales, impactos y/o dependencias (pueden corresponder a marcos externos o a la terminología utilizada por las empresas, permitiendo trazar estas cuestiones a través de sus actividades para identificar las

que son materiales para un análisis más profundo), *medición* (proceso para determinar cantidades, alcance y condiciones del Capital social, mediante la recopilación de datos cualitativos y/o cuantitativos) y *valuación o valoración* (proceso de estimar la importancia relativa, valor o utilidad del capital social en la sociedad o en un negocio en un contexto particular, puede incluir enfoques cualitativos y cuantitativos, monetarios o no monetarios, o una combinación de estos).

Sobre *valoración y valorización monetaria* también es posible interpretar que “valorar” algo significa entender lo que vale para nosotros y en el protocolo, la valoración se refiere al proceso de estimar la importancia relativa, el valor o la utilidad de capital social a las personas, en un contexto particular. Es posible entender que la valoración significa algo más que valuación, incluyendo información cualitativa y cuantitativa, monetaria y física o no monetaria, o una combinación de estos, que miden la importancia relativa de los impactos y/o dependencias. La aplicación de un valor (monetario o de otro tipo) al capital social no implica la apropiación económica de ninguna de estas partes. Debe tenerse en cuenta que la valoración monetaria intenta generar una medida monetaria del valor del capital social para una parte específica en ausencia de un mercado que establezca este valor, por eso la valoración se basa en supuestos y, a menudo, indicadores indirectos y por lo cual debe considerarse como una estimación del valor.

En *principios técnicos*, se entiende que el protocolo se diseña como un enfoque flexible que puede ser adaptado a las necesidades de las empresas y de las partes interesadas, en entornos diversos. Los siguientes principios se ajustan a los principios del protocolo de capital natural —que se basa en la orientación del Global Reporting Initiative (GRI), el Programa Mundial de Instituto de Recursos (WRI)/WBCSD Greenhouse Gas Protocol y el Climate Disclosure Standards Board (CDSB)— y se destinan a guiar a los usuarios al aplicar el protocolo, especialmente cuando se trata de cuestiones sociales específicas que no se detallan en este documento: *Relevancia*: asegurar que los

temas más relevantes para el negocio y las partes interesadas sean considerados en toda la evaluación del capital social, incluyendo los impactos y/o dependencias; *Rigurosidad*: utilizar (desde un punto de vista de la perspectiva económica) información, datos y métodos técnicamente fuertes, haciendo que la información obtenida del capital social sea lo más confiable posible por el contexto en que se produce; *Replicabilidad*: que las suposiciones, datos, advertencias y métodos utilizados sean transparentes, trazables, totalmente documentados y repetible, facilitando la aplicación del enfoque y su implementación en el negocio y permitiendo la verificación o auditoría eventual, según sea necesario; *Consistencia*: asegurar que los datos y los métodos utilizados son compatibles entre sí y con el alcance del análisis, que depende del objetivo y aplicación esperada, calidad para integrar la medición y valoración en toda la empresa.

Principios éticos, carta del capital social, se interpreta que la medición y valoración del capital social es un tema relativamente nuevo, potencialmente mal entendido en la intención en torno a la mecánica de valoración y valoración monetaria en particular. El protocolo sobre capital social puede utilizarse para medir los efectos de las empresas sobre la prevención del trabajo infantil y el trabajo forzoso, sin pretender sustituir acuerdos internacionales.

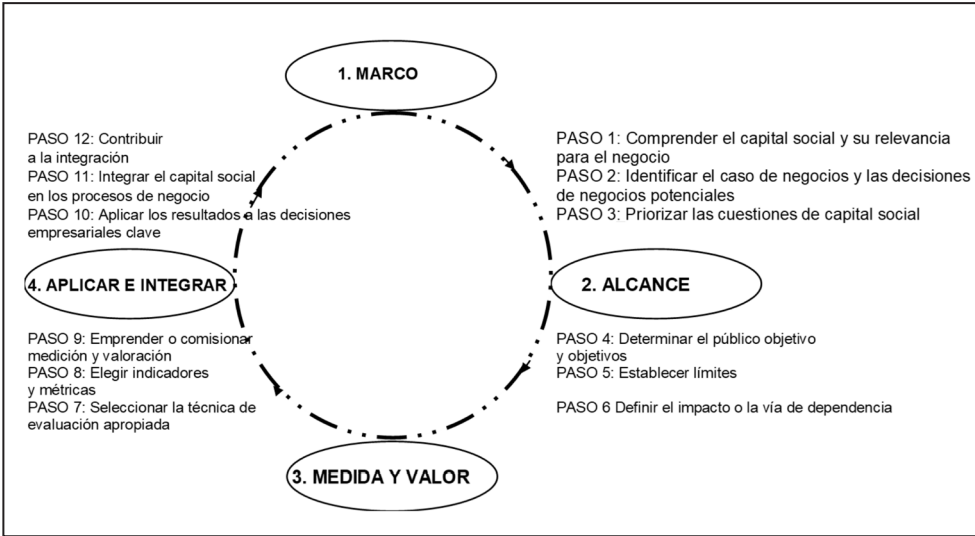
El documento contiene las principales orientaciones y referencias y en una plataforma se incluirán componentes complementarios: herramientas y recursos externos para ayudar a las empresas ejecutar el protocolo, guías sectoriales que aplican el proceso del protocolo a industrias específicas y una biblioteca de estudio de casos con ejemplos de cómo se utiliza el protocolo y lecciones sobre la aplicación de técnicas específicas.

En el protocolo es posible reconocer los siguientes contenidos: Etapa 1: marco (Paso 1. Entender el capital social y su relevancia para el negocio; Paso 2. Identificar el caso de negocios y las decisiones empresariales potenciales; Paso 3. Priorizar las cuestiones de capital social). Etapa 2: alcance (Paso 4. Determinar el público objetivo y los

objetivos; Paso 5. Establecer límites; Paso 6. Definir el impacto o la vía de dependencia). Etapa 3: medida y valor (Paso 7. Selección de la técnica de valoración adecuada; Paso 8. Elegir indicadores y métricas; Paso 9. Empezar o comisionar la medición y la valoración). Etapa 4: aplicar e integrar (Paso 10. Aplicar los resultados a las decisiones empresariales clave; Paso 11. Integrar el capital social en los procesos de negocio; Paso 12. Contribuir a la integración en la cultura).

Se brindan imágenes que permiten elaborar el siguiente esquema:

Esquema N° 3: las etapas del protocolo del capital social



Fuente: Elaborado en base a Social Capital Protocol (WBCSD, 2017).

Resumidamente, se interpreta en la etapa 1 Marco: “Qué”, la primera etapa construye una comprensión de cómo el capital social es relevante para el negocio y aclara cómo medir y valorar el capital social puede informar y apoyar la estrategia, la toma de decisiones y las comunicaciones. A través de un proceso sistemático de priorización

de cuestiones de capital social más importantes para las partes interesadas y para el negocio, las empresas identifican un punto de partida para medir y valorar sus impactos o dependencias sobre el capital social y un sentido claro de cómo utilizar los resultados. “Por qué”, esta etapa asegura que la medición y valoración del capital social está alineado con la estrategia corporativa más amplia y las prioridades de las partes interesadas desde el principio del proceso. “Cómo”: paso 1, comprender el capital social y su relevancia para el negocio, salidas clave: cuestiones relevantes del capital social mapeadas a través de la cadena de valor; paso 2, identificar el negocio y potenciales decisiones comerciales, salidas clave: decisiones empresariales que podrían ser informadas por la medición y valoración del capital social; paso 3, priorizar temas o cuestiones de capital social, salidas clave: lista con prioridad de asuntos de capital social. Como recomendaciones o aclaraciones del paso 1, se entiende que no todas las empresas comenzarán en el mismo lugar, dependiendo de la perspectiva y nivel de la empresa y la madurez actual con respecto a la integración de la sostenibilidad.

Algunas empresas pueden dedicarse a construir y validar listas existentes de temas de capital social, tales como:

- Análisis de materialidad corporativa: las empresas puede que hayan realizado un análisis de materialidad como parte del desarrollo de su estrategia social o de presentación de informes de sostenibilidad;
- Prioridades específicas de la industria: las empresas también pueden basarse en la cartografía sectorial o cuestiones sectoriales;
- Prioridades nacionales, planes nacionales de desarrollo;
- Prioridades locales: planes de acción comunitarios, planes estratégicos.

Los riesgos de no involucrarse con las partes interesadas incluyen tener una visión incompleta de las cuestiones de capital social e impactos, falta de oportunidades para la innovación y tener resultados que no son creíbles o utilizables. Relacionado a las temáticas precedentes, se expresa, entre otras cuestiones, que el proyecto SDG

Compass es una colaboración entre GRI, el Pacto Mundial de las Naciones Unidas y el WBCSD. El objetivo de SDG Compass es guiar a las empresas sobre cómo pueden alinear sus estrategias y medir y gestionar su contribución a los SDG. Es para tal fin, que el sitio web SDG Compass contiene una guía de cinco pasos que ayuda a las empresas a maximizar su contribución al SDG, y un inventario de indicadores de negocios.

En la etapa 2, alcance, puede comprenderse en “qué”, que la etapa 2 orienta a las empresas a establecer un ámbito de medición y valoración de áreas prioritarias de capital social que proporcionarán la información deseada para las decisiones empresariales elegidas en la etapa 1. Para cada tema de capital social prioritario identificado en la etapa 1, las empresas determinarán la audiencia y los objetivos clave, fijando los límites organizativos, geográficos y temporales para la medición y valoración. Estos se utilizan para desarrollar una “vía de impacto” (o “vía de dependencia”) que proporciona una hipótesis sobre cómo se traducen las actividades en impactos sociales y/o dependencias y ayuda a identificar qué debe evaluar la empresa. En el por qué, se entiende que esta etapa garantiza que el esfuerzo de medición y valoración se orienta adecuadamente y produce un ajuste apropiado.

Para la etapa 3, medida y valor, puede dilucidarse en qué: en esta etapa las empresas seleccionan el tipo de valoración más útil para su público objetivo y los principales tomadores de decisiones, identifican las técnicas de valoración basadas en el tipo de valoración seleccionado. Con base en las técnicas de valoración, las empresas definen indicadores de objetivos, métricas y fuentes de datos, antes de realizar la medición técnica y valoración de sus impactos sociales y/o dependencias. En por qué, la medición y la valoración son el núcleo del protocolo de capital social. Cuando se asignan valores comparables a los impactos de capital y dependencias, pueden utilizarse junto con otra información comercial. Esto es clave para la integración y la incorporación dentro de las operaciones comerciales y la toma de decisiones. Para el paso 7, seleccionar la técnica de valoración apro-

piada o adecuada, se interpreta que la valoración es el proceso para determinar la importancia, valor o utilidad de algo en un contexto particular. La valoración puede implicar una valuación cualitativa, cuantitativa, en unidad física y monetaria, o una combinación de estos. Para identificar la técnica de valoración apropiada, una empresa debe seleccionar el tipo de valor más adecuado para las necesidades de información, los objetivos de la valuación, el tiempo y los recursos disponibles. Se consideran las características siguientes para cada tipo de valoración:

- *Valoración cualitativa*, suele ser descriptiva y se centra en las percepciones más subjetivas del cambio, comúnmente se implementa a través de encuestas por cuestionario, enfoques deliberativos u opiniones de expertos, puede expresar valor relativo usando términos tales como “alto, medio o bajo”, “sí o no” u opciones de clasificación, también puede tomar forma narrativa, diagnósticos, citas o expresiones de respuestas emocionales a cambios en el capital social.
- *Valoración cuantitativa no monetaria*, consiste en expresar el valor de los impactos y/o dependencias en los sistemas numéricos no monetarios, es cuantitativo medido en términos físicos y generalmente es un prerrequisito para la valoración monetaria. Es ligeramente diferente de la medición cuantitativa en la cual se relaciona con la importancia, valor o utilidad del impacto y/o dependencia, teniendo en cuenta el contexto e idealmente incluyendo a las partes interesadas afectadas. Por ejemplo, una empresa que crea 1.000 puestos de trabajo en un área con altos niveles de desempleo puede causar un impacto de mucho mayor valor para otras partes interesadas que una empresa que crea 10.000 empleos en un área donde generalmente hay un bajo desempleo.
- *Valoración monetaria*, se utiliza para determinar el valor de impactos y/o dependencias en una unidad de medida común,

como dólares estadounidenses, euros, etc., para facilitar la comparación con valores financieros (por ejemplo, costos empresariales o ingresos). Se utiliza para proporcionar información sobre el valor marginal/costes netos o beneficios de una intervención que altera la calidad y/o cantidad del capital social, ya sea en un momento o en un período determinado. Puede ser útil evaluar cómo los costos y beneficios se distribuyen entre diferentes partes interesadas y evaluar la magnitud del financiamiento o fuentes de ingresos potenciales. La valoración monetaria también puede utilizarse para evaluar las tendencias en función de los cambios en la oferta y la demanda. Se dilucida que la valoración monetaria de los impactos y/o dependencias del capital social se basa en sofisticadas técnicas estadísticas y deben ser realizados por expertos calificados.

La valoración monetaria puede mostrar los ahorros del gobierno a partir del gasto evitado en beneficios de bienestar. Se recomienda seleccionar y utilizar técnicas de medición apropiadas, cuando se usa una mezcla de técnicas y/o se miden diferentes perspectivas de valor, debe tenerse cuidado de que los valores sean consistentes entre sí, especialmente si se van a comparar o agregar directamente. Por ejemplo, al considerar los valores monetarios asociados a un curso de formación profesional, es posible considerar en términos monetarios tanto el costo del curso como el valor del bienestar a un individuo, por los mayores ingresos que pueden esperar como resultado, aunque estos dos valores monetarios representan cuestiones diferentes y no deberían agregarse. Las empresas deben determinar el nivel apropiado de rigor a aplicar, algunas pueden decidir que las estimaciones aproximadas son suficientes para informar las decisiones clave del negocio y otras empresas pueden elegir técnicas que tienen mayores niveles de exactitud y credibilidad. Cualquiera que sea la decisión, es aconsejable ser transparente acerca del nivel de incertidumbre en los

resultados, o realizar un análisis de sensibilidad sobre el efecto de los cambios en los datos clave o de cambios en supuestos clave.

En las *técnicas de valoración cualitativa*, se detectan: las encuestas de opinión, los enfoques deliberativos (tales como grupos de discusión o grupos focales) y la valoración relativa (implica asignar valores o escalas alto/medio/bajo a los indicadores de desempeño para determinar el valor relativo de los costos y/o beneficios en términos categóricos, las puntuaciones pueden ponderarse y agregarse para dar una visión general del rendimiento). Sobre *técnicas de valoración cuantitativas* se detecta: el análisis multicriterio (consiste en seleccionar una gama de indicadores y clasificarlos mediante puntajes y ponderaciones para obtener un resultado único), las encuestas estructuradas permiten una información cuantitativa sobre las opiniones o preferencias de los encuestados, mediante el uso de preguntas cerradas y escalas predefinidas (como las escalas Likert) y los años de vida ajustados por salud (HALYs), que son una familia de técnicas que pueden utilizarse para medir la morbilidad y mortalidad asociadas a diferentes condiciones de salud, es decir, lesiones y enfermedades.

En *técnicas de valoración monetaria* se interpreta que hay varias formas de categorizar las técnicas para la valoración monetaria del capital social, donde cada categoría capta diferentes dimensiones de valor. Estas categorías son enfoques basados en el mercado, técnicas de preferencia reveladas, técnicas de preferencia declaradas, la valoración del bienestar, los enfoques basados en los costos y técnicas de transferencia de valor. Los enfoques basados en el mercado utilizan los precios de mercado existentes para productos y servicios específicos, cuando proceda, representan cambios en el capital social. Las técnicas de preferencias reveladas observan que las personas revelan sus preferencias a través del mercado de producción y consumo. Las técnicas de preferencia establecidas, “Indicar su preferencia” directamente por un bien o servicio utilizando técnicas de encuesta para definir un valor adecuado. Valuación de bienestar (WV), valores de cambios en las circunstancias de vida, se calcula el aumento de los in-

gros que sería necesario para un aumento equivalente en el bienestar. Los enfoques basados en los costos estiman el valor de los bienes no mercantiles, en términos de costo de compensar a los afectados, mitigar los daños o proporcionar reparación a los impactos negativos. Transferencia de valor, también conocida como transferencia de beneficios, no es una técnica de valoración en sí, sino que implica la estimación de valor de transferencia de la valoración económica existente al contexto en cuestión.

En el paso 8 (elegir indicadores y métricas), se entiende que hay que identificar un indicador de buena calidad. Los indicadores consisten en información y pueden ser cuantitativos o cualitativos. Idealmente, deberían proporcionar un medio simple y fiable para reflejar los cambios conectados a una actividad o intervención. Esto significa que deben ser relevantes para los cambios esperados y sensibles como para reflejar la magnitud de estos cambios. Es posible considerar que los indicadores efectivos tienen cinco características: 1. Específicos (los indicadores deben reflejar información simple sobre lo que se mide, sin verse afectado por otros factores, y deben entenderse y comunicarse fácilmente —claro, nivel adecuado, desagregación especificada—); 2. Medible (deberían ser objetivamente verificables, medidas fiables y claras); 3. Alcanzable (practicables en el tiempo, no costoso y sensibles a los cambios de contexto); 4. Relevante (deben reflejar la información significativa, capturar la esencia del resultado); 5. Limitados en el tiempo (puede rastrearse la frecuencia del progreso durante un período de tiempo determinado, hay un período para el indicador). Cuando desarrollan indicadores, las empresas, si es necesario, pueden medirlo con referencia a un punto fijo o no, ya sea una línea de base como la situación histórica durante un período específico de tiempo, como una comparación del número de incidentes de salud y seguridad relativos al año pasado —el “año de referencia” —; el estado del capital social (por ejemplo, el nivel de empleo) en un punto en el tiempo, por ejemplo, inmediatamente antes de que un proyecto comenzara; o un nivel medio para todo el sector o

para toda la economía de un determinado impacto o dependencia del capital social (es decir, un punto de referencia de la industria para el nivel salarial). También pueden medirlo con referencia a un escenario alternativo también conocido como “factual contrario”, o estado alternativo plausible.

Se interpreta que la “adicionalidad”, se calcula por los beneficios brutos menos los beneficios que ocurrirían en ausencia de la intervención menos los impactos negativos en otras partes (incluido el “desplazamiento” de la actividad). En el paso 9 (emprender o comisionar la medición y la valoración) es posible entender como importante determinar cuándo, cómo y qué datos se recopilarán, así como asegurarse de que los datos que se obtienen sean correctos para apoyar cualquier análisis o cálculo, ya que son necesarios para producir la valoración del capital social. Si se recopilan datos incorrectos o insuficientes, se desperdiciarán recursos al tener que volver a ejecutar la recopilación de datos. Se resumen las fuentes de datos como datos primarios y secundarios. Los datos primarios son datos empresariales internos, incluye datos recopilados por la empresa, por ejemplo: sobre contratación y reclutamiento de recursos humanos, “gasto” con proveedores o rendimiento de los equipos de ventas; encuestas, incluye encuestas realizadas por la empresa en una población específica como empleados, proveedores, usuarios o clientes; entrevistas o grupos focales, se trata de reunir perspectivas de la población objetivo. Son datos secundarios los datos que originalmente fueron recolectados y publicados para otro propósito o una evaluación diferente, incluyen: literatura revisada por pares (informes o estudios); entrevistas con terceros (entrevistas con expertos tales como ONG locales sobre información de las comunidades que puede ser inaccesible a la empresa); datos externos, puede incluir estadísticas gubernamentales o bases de datos del Banco Mundial/ONU, encuestas demográficas de salud u otros; análisis existentes, datos producidos a partir de cálculos o modelos existentes, que pueden haber sido completados internamente o de fuentes externas.

Al realizar el análisis se tiene que mirar tanto el valor total como las partes componentes, individuales, para garantizar que la empresa no pasa por alto algún riesgo clave, como por ejemplo, puede haber situaciones en las que el empleo y los pagos salariales crean valor para los trabajadores, pero las condiciones son desfavorables. Debe evitarse el doble conteo y deben identificarse y comunicarse los supuestos utilizados como, por ejemplo, el uso de salarios medios o mínimos, cambios en los ingresos de los empleados y ajustes realizados para incluir otros beneficios pagados por la compañía. También se aclara que muchas de las medidas y técnicas de valoración requieren de economía/experiencia en econometría. Algunas empresas pueden involucrar a especialistas, académicos o socios de la sociedad civil, incluidos sociólogos, etnógrafos o antropólogos, en el trabajo de campo. La participación de las partes interesadas es potencialmente necesaria para recopilar o confirmar la interpretación de los datos, cuando se involucran partes interesadas en la recolección y análisis de datos hay cuestiones éticas que deben considerarse.

Para la etapa 4, aplicar e integrar, las empresas interpretan los resultados de la etapa 3 y los aplican a las decisiones comerciales pertinentes. Investigan cómo integrar el método de valoración y medición del capital social en los procesos y sistemas organizacionales y consideran cómo la organización podría cambiar su contribución al crecimiento sostenible en la sociedad para hacer cosas mejores. La interpretación adecuada y la comunicación de los resultados garantizan que el esfuerzo de medición y valoración impulse mejoras tangibles y significativas en la gestión del capital social. Incorporar la evaluación en los procesos y sistemas de las empresas promueve un pensamiento más integrado, alineando la consideración de las cuestiones sociales, ambientales y financieras para impulsar una mejor toma de decisiones y de la gestión del desempeño del capital social. El paso 10 pone los resultados de la medición del capital social y la valoración en el contexto de la toma de decisiones empresariales. Su objetivo es ayudar a las empresas a analizar, interpretar y comunicar

los resultados de manera que puedan ser utilizados efectivamente por los públicos objetivo identificados en el paso 4. Las empresas deben preguntarse qué significan los resultados para su negocio y cuán fiables son. Es muy importante que las compañías entiendan y comuniquen claramente el nivel de confianza que tienen en los resultados. Se incluyen la validación y la verificación. La verificación formal o auditoría externa, no es obligatoria pero puede ser necesaria para informes externos y es posible cubrir el proceso, los resultados, o ambos. La validación comprueba la exactitud y completitud y puede ser necesaria para utilizar los resultados de ciertas decisiones internas.

Para el paso 11, puede comprenderse, integrar el capital social en los procesos de negocio o comerciales, las empresas deben informar sobre las fortalezas y las debilidades de su enfoque actual. La visión del protocolo de capital social es integrar la medición del impacto social, permitiendo a las empresas integrar a las personas, el planeta y el beneficio como motores del crecimiento sostenible. Esto es posible si la medición del capital social y la valoración se convierten en parte de la forma de hacer negocios de la empresa. Como esta integración lleva tiempo es importante que las compañías vean el protocolo como un proceso iterativo mediante el cual una organización desarrolla, refuerza y amplía su enfoque a lo largo del tiempo. Son algunos ejemplos de procesos empresariales que podrían aprovechar el proceso del protocolo de capital social: a) la planificación estratégica y el establecimiento de metas, la información del capital social puede ayudar a orientar la estrategia, proporcionando datos adicionales/diferentes sobre el rol de la empresa en la sociedad y los impactos y dependencias. Un número creciente de empresas están incorporando el lenguaje de la creación de valor sostenible en la forma en que comunican su misión empresarial y contribución a la sociedad; b) análisis costo-beneficio; c) evaluaciones de impacto, puede alinear-se el proceso con las evaluaciones de impacto ambiental, social y financiero de nuevos proyectos/operaciones; d) sistemas de gestión, el proceso del protocolo puede utilizarse en la planificación de mejo-

ras continuas; e) informes externos: las empresas pueden integrar el protocolo en la sostenibilidad y la información financiera existentes, se entiende que el proceso del protocolo proporciona una forma estructurada de priorizar las cuestiones y un esfuerzo para crear datos creíbles y comparables que sean útiles para las partes interesadas y los accionistas, además está diseñado para proporcionar una base sólida para elaborar informes integrados. Hay otros procesos y sistemas de negocios en los que el protocolo podría ser integrado, como por ejemplo especificando el protocolo a las necesidades de la empresa y la construcción de herramientas de implementación y orientación que ayuden a integrar el proceso y garantizar que se aplica de forma coherente a través de las operaciones.

En el paso 12, contribuir a la integración en la cultura, en lo cotidiano, es posible interpretar para este último paso del proceso que las empresas deberían revisar los resultados de la etapa 1 para confirmar la próxima área prioritaria a abordar para expandir e integrar la medición y valoración del capital social en toda la organización. Deberían tratar de registrar y aplicar las lecciones aprendidas hasta la fecha en la aplicación del protocolo para mejorar y racionalizar el proceso, así como para adherir a las partes interesadas internas que han estado involucradas dentro de la empresa. Si bien la medición y valoración del capital social tiene el poder de transformar la forma como piensan y hacen negocios las empresas, hay una manera de integrar verdaderamente a las personas, el planeta y los beneficios como impulsores del crecimiento sostenible. Donde sea posible, las empresas deben buscar compartir sus historias, metodologías, indicadores y valores aplicados. Deben discutir los desafíos, beneficios y oportunidades de su experiencia, así como compartir sus ambiciones y metas. Se entiende que las empresas al hacer un plan a largo plazo deben tener en cuenta: no temer abordar temas sociales negativos; cambiar la mentalidad hacia la transformación; compartir ambiciones, metas y objetivos a largo plazo con el personal de toda la empre-

sa; aprovechar la experiencia, el conocimiento y el entusiasmo de los miembros de los equipos de medición y valoración.

Puede comprenderse, como próximos pasos, que lo que crea valor está cambiando. Ya no es suficiente el valor financiero sin el valor social y ambiental para una sana economía o negocio. Los gobiernos buscan ir más allá de los indicadores del Producto Bruto Interno (PBI) para identificar y abordar los problemas que ayudan a la economía a crecer y a satisfacer las necesidades de los ciudadanos. Esta también es la razón por la cual más inversionistas piden que el impacto social y ambiental sea incorporado en la valuación y la tasación del riesgo y las compañías crean declaraciones de pérdidas y ganancias sociales y ambientales y hablan de riesgos y oportunidades de sostenibilidad.

Por su parte en el *Protocolo de Capital Natural* (Natural Capital Coalition, 2016), es posible interpretar que el protocolo de capital natural es un marco diseñado para generar información confiable, creíble, operable y necesaria para los gerentes de negocios. Se pretende apoyar a mejorar las decisiones, incluyendo la manera en que (cómo) interactuamos con la naturaleza, o, lo considerado, capital natural, en la toma de decisiones. La creciente necesidad de conservar y mejorar el capital natural está bien documentada, ya que estamos agotando los recursos naturales de una manera más rápida a la capacidad de la tierra para reponerlos. Para la mayoría de las empresas, las interacciones con la naturaleza todavía no afectan a su valor de mercado, el precio de sus productos o el precio que pagan por los materiales que utilizan, sus flujos de efectivo o el perfil del riesgo, y si lo hacen no se visualizan en su estado de pérdidas y ganancias. El protocolo se basa en una serie de enfoques que ya existen para ayudar a las empresas a medir y valorar el capital natural, no obstante, el protocolo no incluye ni recomienda explícitamente herramientas o metodologías. Se entiende, entre otras consideraciones, que el protocolo se centra en mejorar la toma de decisiones internas. No es un informe formal y no exige que se comuniquen los resultados de la evaluación, ni que

sea evaluado externamente, aunque es posible que algunas empresas deseen informar de su evaluación y esto se fomenta como un medio para demostrar los riesgos, la oportunidad y la creación de valor. Si bien el protocolo proporciona un proceso estandarizado, también es flexible en la elección de la medición y valoración, lo que significa que los resultados pueden no ser comparables dentro o en diferentes negocios y aplicaciones.

Se entiende de una adaptación realizada (“Atkinson y Pearce 1995; Jansson *et al.*, 1994”) al capital natural como el stock de recursos naturales renovables y no renovables (por ejemplo, plantas, animales, aire, agua, suelos, minerales) que se combinan para producir un flujo de beneficios para las personas. Puede interpretarse por: valoración del capital natural al proceso de medición y valoración de los impactos relevantes (“materiales”) del capital natural y/o dependencias, utilizando métodos apropiados; impacto en el capital natural como el efecto negativo o positivo de la actividad empresarial sobre el capital natural; a los recursos naturales (renovables o no renovables) que abarcan una serie de materiales que pueden encontrarse en la naturaleza y utilizarse para la producción y/o el consumo. El proceso consta de cuatro etapas: 1. DEL MARCO: ¿Por qué?, Paso 01: Comenzar; 2. ESCENARIO: ¿Qué?, Paso 02: Definir el objetivo, Paso 03: Alcance de la evaluación, Paso 04: Determinar los impactos y/o dependencias; 3. MEDIDA Y VALOR: ¿Cómo?, Paso 05: Medir controladores de impacto y/o dependencias, Paso 06: Medir los cambios en el estado del capital natural, Paso 07: Impactos de valor y/o dependencias; y 4. APLICAR: ¿Qué sigue?, Paso 08: Interpretar y probar los resultados y Paso 09: Actuar.

Según lo interpretado del protocolo, la valoración puede centrarse en el valor para las empresas y en el valor para la sociedad (es decir, valor social), sin embargo, puede ser beneficioso considerarlos por separado, para entenderlos mejor. Para una comprensión completa, debe considerarse cómo los impactos a la sociedad pueden afectar tanto el presente como el futuro. Por ejemplo, mientras que su negocio puede

tener suficiente agua, la escasez podría provocar que las partes interesadas cercanas tengan agua insuficiente. Comprender la naturaleza y la magnitud de los valores sociales puede arrojar luz sobre los riesgos y oportunidades para la empresa. Por ejemplo, los valores de la sociedad pueden afectar su licencia social para operar, o aumentar el riesgo de que algunas externalidades ambientales puedan ser “internalizadas” a través de nuevas regulaciones o mercados ambientales.

También se entiende que, en base a los criterios de materialidad que se seleccionan, debe reunirse información para evaluar la importancia material potencial de cada impacto del capital natural y/o dependencia. El tipo de información que se recopila puede incluir: el tipo de impacto y/o dependencia, la escala de impacto y/o dependencia, la consecuencia del impacto y/o dependencia (en el negocio, la sociedad, o ambos), la escala temporal (corto, mediano y largo plazo). La recopilación de esta información puede incluir: opiniones de expertos y/o análisis, o aprovechar la información existente (por ejemplo, resultados de una evaluación de impacto ambiental) y el conocimiento local de cuestiones clave; la consulta a los interesados, internos y/o externos (por ejemplo, entrevistas, talleres, encuestas de cuestionarios); compilar información disponible públicamente sobre temas específicos (por ejemplo, estudios de casos, ubicaciones pertinentes, mapas de uso de la tierra, evaluaciones de la amenaza de especies); realizar una evaluación rápida del valor (por ejemplo, qué proporción del ingreso total de ventas depende de un ecosistema específico y/o servicio abiótico ¿Cuál es el valor financiero del activo de producción involucrado?); y, cuando esté disponible, la orientación sectorial específica (por ejemplo, guías sectoriales). Al identificar la información a ser recolectada, es importante detectar quién proporciona la información, quién la recopila, cuándo se recopila y dónde será retenida. Se interpreta que una vez realizada la valuación puede proporcionarse a los tomadores de decisiones la información necesaria para fundamentar su decisión. Esto debe incluir información que explique el proceso de valuación y los resultados, incluidos supuestos,

incertidumbres o limitaciones que pueden aplicarse. Comunicar a los actores internos y externos. Se entiende que compartir información sobre su valuación del capital natural y las decisiones informadas de manera clara y transparente puede ayudar a fortalecer las relaciones, construir otras valuaciones e integrar el capital natural en la forma de hacer negocios.

Conclusiones

De los análisis y desarrollos realizados en el presente estudio, es posible concluir que en el marco de la especialidad contable socio-ambiental, de manera similar a la especialidad económico-financiera, al diferenciar el activo, el pasivo y el patrimonio neto socio-ambientales, es posible identificar la fuente de los activos socio-ambientales que se originan por los aportes de los propietarios de la organización o son autogenerados por esta (impactos socio-ambientales positivos menos impactos socio-ambientales negativos). Pero, desde la especialidad contable socio-ambiental el patrimonio neto socio-ambiental incluiría un capital socio-ambiental mínimo a mantener (aporte de los propietarios) teniendo en cuenta características del ente y su contexto, que puede ser inclusivo del compromiso organizacional con las metas de los ODS, y los resultados positivos y negativos generados y acumulados por la organización.

De considerar que el objetivo de la especialidad contable socio-ambiental es, a diferencia de la especialidad contable económico-financiera, obtener y brindar conocimiento racional, del ente, sujeto del proceso, y de su entorno sobre un entendido patrimonio socio-ambiental, sus modificaciones (los impactos socio-ambientales) y sus relaciones, no meramente financieros, entonces desde la especialidad contable socio-ambiental debería diferenciarse el capital socio-ambiental mínimo a mantener del ente y el de su entorno, es decir, el capital socio-ambiental interno y externo permitiendo, a su vez, reconocer los aportes y dependencias del ente.

La cuantía del capital socio-ambiental externo mínimo a mantener puede surgir de compromisos de los propietarios con sus stakeholders y de disposiciones legales nacionales, regionales o municipales, que tengan en cuenta el tipo de ecosistema, capacidades y vulnerabilidades de los mismos, así como el grado de desarrollo social, sus necesidades y capacidades. Y, respecto de la unidad de medida, desde la especialidad contable socio-ambiental, podrían utilizarse distintas unidades de medida pertinentes, indicadores cualitativos y cuantitativos, simples y complejos.

En cuanto al procesamiento contable de datos, podría utilizarse el proceso contable tradicional instaurado en los sistemas de información contable de los entes, contribuyendo a poner en relevancia cuestiones de capital social y ambiental, de manera integrada a la información contable financiera tradicional, en momentos y lugares determinados y diferenciando los impactos sociales de los naturales del ente y de su entorno, en un ejercicio económico y de manera comparativa con ejercicios anteriores. El proceso contable, con sus sub-procesos y etapas componentes, es un proceso metódico, sistemático y evaluable que puede contribuir a identificar un punto de partida para medir y valorar impactos y dependencias sobre el capital social y natural (además del activo y pasivo sociales y naturales), con un sentido objetivo y claro. Podría tener en cuenta la materialidad, prioridades específicas de la industria, prioridades locales y nacionales.

En el marco de la especialidad contable socio-ambiental, en el primer subproceso, en la primera etapa se encuentra la captación del dato que debería realizarse por medio de documentación respaldatoria debidamente legitimada, que puede provenir de fuentes internas o externas, que permitiría evitar duplicaciones y omisiones relevantes e identificar y diferenciar el elemento de la consecuencia y con una perspectiva intrínseca, el ente, o extrínseca, la sociedad, por medio de la segunda etapa que es la clasificación. Para la etapa de medición podrían utilizarse indicadores que sean específicos, medibles, alcan-

zables, relevantes, limitados en el tiempo y con referencia espacial por zonas geográficas y/o geopolíticas. Luego de la interpretación, mediante el sub-proceso comunicacional pueden comunicarse los resultados por medio de informes internos y externos evaluables que incluyan el cumplimiento de las metas de los ODS considerando diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada país, región, provincia y/o municipio.

Amerita tener en cuenta que los profesionales contables tenemos, además de un lenguaje consensuado internacionalmente, experiencia en la obtención y emisión de información contable (metódica, sistemática, mayormente cuantificada y verificable) a través de un modelo homogéneo (comparable y acumulable), útil para la toma de decisiones y la gestión de las organizaciones económicas, por ende, implementar y mejorar la contabilidad socio-ambiental en la cotidianidad de las organizaciones económicas puede aportar para sinergizar conocimientos y actitudes ante nuevas realidades, problemáticas y soluciones sobre diversos aspectos o metas de la sostenibilidad.