



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
XXXVII JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD
9, 10 Y 11 DE NOVIEMBRE 2016**

ÁREA TÉCNICA

2 CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL

2.3 Efectos contables de la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones, en general y en las actividades con impacto significativo, en especial.

Información contable prospectiva para la sustentabilidad: una manera de complementar el conocimiento contable de impactos significativos económico-financieros y socio-ambientales

**Norma B. Geba (*)
Con la colaboración de Susana B. Terrasanta**

(*)Profesora Adjunto, antigüedad 28 años

Premio al que se desea acceder:

*Área Técnica: Premio JERARQUÍA ÁREA TÉCNICA–HÉCTOR BERTORA
Contabilidad Social y Ambiental: Premio RICARDO PAHLEN ACUÑA*

**La Plata, Octubre de 2016
Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata**

INFORMACIÓN CONTABLE PROSPECTIVA PARA LA SUSTENTABILIDAD: UNA MANERA DE COMPLEMENTAR EL CONOCIMIENTO CONTABLE DE IMPACTOS SIGNIFICATIVOS ECONÓMICO-FINANCIEROS Y SOCIO-AMBIENTALES

2 CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL

2.3 Efectos contables de la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones, en general y en las actividades con impacto significativo, en especial.

Norma B. Geba (*), normageba@yahoo.com.ar
Con la colaboración de Susana B. Terrasanta

(*) Universidad Nacional de La Plata, Profesora Adjunto, antigüedad 28 años

Palabras clave: Desarrollo Sustentable — Evaluación de Impactos Socio-ambientales Pasados — Evaluación de Impactos Socio-ambientales Futuros — Información Contable Socio-ambiental Prospectiva.

RESUMEN

El estudio presentado en el área técnica, considera que es reconocida y alentada desde diferentes ámbitos científicos, políticos y empresariales, tanto nacionales como internacionales, tales como por la Unión Europea (UE), la Oficina Internacional del Trabajo (OIT), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Global Reporting Initiative (GRI), entre otras, la posibilidad de contar con mediciones y evaluaciones de impactos económico-financieros, sociales y ambientales; pasados y futuros probables; generados y/o recibidos por las organizaciones económicas.

De acuerdo a la Unión Europea (2015), Comisión Europea, Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, Subgrupo de GECES, sobre medición del impacto social 2014, no se ha acordado una norma para medir la repercusión social en ninguna otra parte del mundo y disponer de una norma puede aportar: coherencia a la información y una base para gestionar el rendimiento de empresas sociales, instando a una colaboración más informada con inversores, socios y financiadores del sector público.

Históricamente, la aplicación práctica de los conocimientos contables con enfoque económico-financiero les ha permitido a las organizaciones económicas conocer su situación patrimonial inicial y las variaciones producidas por medio de informes contables históricos y prospectivos. El enfoque socio-ambiental de la disciplina contable complementa al enfoque económico-financiero para el estudio de parte de la realidad de las organizaciones económicas. En la especialidad contable socio-ambiental, ante el paradigma de desarrollo sustentable que no se limita a lo financiero, se adecuan o reciclan las variables relevantes del modelo económico-financiero tradicional.

Ante diversas inquietudes y propuestas respecto de la necesidad de medir y evaluar impactos socio-ambientales probables o potenciales, cuya información es útil para, reconocer una “empresa” en marcha, planificar, decidir y accionar para la sostenibilidad, surgen diversos interrogantes: ¿Es posible desde la especialidad socio-ambiental de la disciplina contable contribuir a brindar información metódica y sistemática sobre resultados relevantes de las evaluaciones de impactos socio-ambientales probables? De ser posible, ¿Cómo podría contribuirse con los conocimientos contables a brindar y obtener información prospectiva metódica y sistemática sobre impactos socio-ambientales relevantes que revele consecuencias socio-ambientales relevantes probables en el devenir futuro de la vida del ente y de su entorno? La hipótesis central del trabajo se centra en considerar que desde la especialidad socio-ambiental de la disciplina contable es posible brindar información metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el

devenir futuro de la vida del ente y la de su entorno, a través de informes socio-ambientales prospectivos que surjan o se basen en el procesamiento contable de consecuencias o impactos futuros relevantes que surgen de las evaluaciones de impactos socio-ambientales pertinentes.

Es el objetivo específico: contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan obtener y brindar información contable social prospectiva metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de su vida y la de su entorno. Se realiza una investigación teórica, mayormente descriptiva, sobre medición y evaluación de impactos socio-ambientales. Se buscan y seleccionan lineamientos y tendencias globales respecto de medición y/o evaluación de impactos socio-ambientales pasados y futuros. Se elabora un marco teórico y se hacen análisis crítico y comparativo, reflexiones deductivas-inductivas y traspolaciones entre conceptos y definiciones contables enmarcados en el presente y determinados sentidos o significados de términos entendidos como más relevantes. Se obtienen inferencias y se brindan conclusiones y propuestas.

Entre las conclusiones y propuestas se considera que si bien el Balance Social, para Argentina, incluye impactos sociales en las memorias de sostenibilidad, en su mayoría los indicadores propuestos se centran en el pasado, y de considerar que desde lo doctrinario y normativo contable con enfoque económico-financiero se reconocen y utilizan Estados Contables Prospectivos, como pronóstico o como proyección, útiles para estudiar y clasificar distintos factores, permitiendo anticiparse a efectos y consecuencias, facilitar la toma de decisiones y evitar o reducir efectos negativos, puede deducirse la conveniencia de contar con Estados Contables Prospectivos Socio-ambientales que, podrían, entre otros: según los agentes a quienes van dirigidos, ser Internos, Externos o Mixtos; intentar adaptarse a variables temporales y recursos sociales, o socio-ambientales, por medio de informes que utilicen herramientas vinculadas a la sociología, a la psicología, a la administración y a la antropología, entre otras disciplinas e integrar evaluación previa de impactos, como reflejo de resultados potenciales de proyectos y/o programas a implementar, en los estados prospectivos con las previsiones, contingencias, resultantes en los estados históricos.

Como corolario surge que, si bien han existido iniciativas (proyectos, planes, presupuestos), ante el riesgo de tomar decisiones sin medir contingencias relevantes, contar con Estados Contables Prospectivos Socio-ambientales (homogéneos, metódicos, sistemáticos y evaluables) puede contribuir a conocer y minimizar peligros trascendentes desde una perspectiva más abarcadora, emergiendo la necesidad de profundizar, sistematizar, perfeccionar y proponer resultados. Si bien puede ser costoso realizar evaluaciones de impactos futuros probables de diversos proyectos y/o programas, se interpreta que el procesamiento contable de los más relevantes brindaría mayores beneficios.

I. Introducción

La posibilidad de contar con mediciones y evaluaciones de impactos económico-financieros, sociales y ambientales, ciertos y probables, generados y/o recibidos por las organizaciones económicas, es reconocida y alentada desde diferentes ámbitos científicos, políticos y empresariales, tanto nacionales como internacionales, tales como por la Unión Europea (UE), la Oficina Internacional del Trabajo (OIT), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Global Reporting Initiative (GRI), entre otras. En los países desarrollados, en la década del sesenta comienzan a hacerse eco diferentes reclamos acerca de los efectos sobre el ecosistema como consecuencia de las actividades humanas. Posteriormente, se incorpora como un concepto más amplio el de evaluación de impacto social de los proyectos, que contiene aspectos ambientales y de la sociedad. Dicho concepto también es inclusivo de los efectos, positivos y negativos, que se originen luego de la implementación de un determinado programa o proyecto en un grupo social o una población. Pignitore (2003), reconoce que “en todas las épocas existieron iniciativas empresarias (proyectos de inversión, presupuestos, planes de negocio, planes estratégicos,

etc.) de cuya consideración seguramente se desprenden decisiones de hacer como de no hacer.” (p., 14). Interpreta que “surge un peligro latente” al “tomar decisiones sin medir todas las consecuencias o contingencias a las que podemos vernos sometidos”. (p., 15).

De acuerdo a la Unión Europea (2015), Comisión Europea, Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, Subgrupo de GECES, sobre medición del impacto social 2014, el “Acta del Mercado Único II establece que `la Comisión elaborará un método para medir los beneficios socioeconómicos generados por las empresas sociales. Medir rigurosa y sistemáticamente la repercusión de las empresas sociales en la comunidad... es esencial para demostrar que el dinero invertido en ellas produce ahorros e ingresos elevados”.

(p., 5). Se aclara que: “En ninguna otra parte del mundo se ha acordado una norma para medir la repercusión social. Disponer de una norma aportaría coherencia a la información, constituiría la base para gestionar el rendimiento de las empresas sociales de todos los tamaños (con una mejora de la eficacia) e instaría a una colaboración más informada con socios, inversores y financiadores del sector público.” (p., 5). La Oficina Internacional del Trabajo (CINTERFOR), en su documento *Guía para la evaluación de Impacto de la formación profesional*, considera que la “evaluación de impacto es un tipo particular de evaluación”, rescata las siguientes definiciones: “Término que indica si el proyecto tuvo un efecto en su entorno en términos de factores económicos, técnicos, socio-culturales, institucionales y medioambientales. (OCDE, 1992)”; “tipo de evaluación sumativa, que se realiza al final de una intervención para determinar en qué medida se produjeron los resultados previstos. (CEPAL-ILPES, 2005)”; “Trata de determinar si hubo cambios, la magnitud que tuvieron, a qué segmentos de la población objetivo afectaron, en qué medida y qué contribución realizaron los distintos componentes del proyecto al logro de sus objetivos. (Cohen y Franco, 2002)”; y como “Medición de los cambios en el bienestar de los individuos, que pueden ser atribuidos a un programa o una política específica. (Banco Mundial, 2003)”. (n.d).

Históricamente, la aplicación práctica de los conocimientos contables con enfoque económico-financiero ha permitido a las organizaciones económicas diagnosticar su situación patrimonial inicial e informar sus variaciones producidas por impactos cualitativos y cuantitativos ciertos y probables, por medio de informes contables históricos, proyectados y prospectivos. Sobre la información contable prospectiva, según Viegas (2015), con el estado prospectivo no se “trata de acertar en base a un pronóstico, lo que sería una utopía propia de adivinos. La cuestión será responder a los *stakeholders*, a través de información prospectiva fiable, que revele las consecuencias económicas y financieras posibles en el devenir futuro de la vida de la entidad emisora.” Reconoce que tanto “el IFAC como la AICPA, históricamente, han diferenciado los estados que provienen de pronósticos respecto a los que se originan en proyecciones. Los primeros se basan en supuestos apoyados en la mejor estimación posible; en cambio, las proyecciones encierran supuestos hipotéticos donde se incluyen las decisiones estratégicas que los responsable de nivel superior proyectan tomar en el próximo ejercicio.” (p., 2). Manifiesta que la doctrina contable coincide en el reconocimiento de que los estados contables “financieros de cierre de ejercicio están destinados a revelar la situación económica y financiera de la empresa”, debiendo demostrarse que la misma se encuentra en funcionamiento y tiene proyección futura. “Los estados financieros que periódicamente emite una empresa se basan en hechos o sucesos económicos que ya han ocurrido, salvo en aquellos casos donde las normas exigen revelar los hechos contingentes que pueden impactar en el próximo ejercicio y que representan riesgos importantes que pueden afectar el reconocimiento y la medición de aquellos activos y pasivos que se revelan al final del ejercicio.” (pp., 2, 3).

Con respecto a las normas contables, los “estándares dictados por las Normas Internacionales de Información Financiera (IASB) establecen que los estados financieros están dirigidos a los inversores que actúan en los mercados de capitales, en consecuencia no satisfacen plenamente los intereses de todos los *stakeholder*.” (p., 3). Interpreta que los

Estados financieros prospectivos (EEFFPP) tienen “como objetivo medir y proyectar los efectos económicos y financieros que provienen de los estados contables de cierre de ejercicio, incorporando la información que proviene de la planificación operativa y estratégica que la emisora planifica desarrollar en los próximos doce meses.” Con respecto a las empresas “que deben presentar el Balance de Responsabilidad Empresaria (BRS) por estar obligadas -o cuando lo hacen voluntariamente- deben integrar la información que proviene del (BRS), en aquellos aspectos que tienen impactos financieros y económicos en el estado prospectivo.” (p., 3).

El enfoque socio-ambiental de la disciplina contable complementa al enfoque económico-financiero para el estudio de parte de la realidad de las organizaciones económicas. La denominada “Contabilidad” socio-ambiental, más reciente que la económico-financiera, presenta, al menos, dos corrientes. Una corriente considera el estudio de problemáticas socio-ambientales con las variables relevantes del modelo económico financiero y otra vertiente que (ante el paradigma de desarrollo sustentable que no se limita a lo financiero) entiende al enfoque contable socio-ambiental como una especialidad de la disciplina contable, reciclando (modernizando o reconsiderando) las variables relevantes del modelo económico-financiero tradicional. Puede interpretarse que con un enfoque de estudio de la especialidad contable socio-ambiental, la confección y presentación de balances sociales por parte de las organizaciones económicas se encontraría comprendido por la Resolución Técnica (RT) 36, que en armonía con la RT 16 establece pautas o requisitos fundamentales con los que debe contar la información contable económico-financiera y socio-ambiental a emitir por el ente. La RT 36 brinda la estructura del balance social compuesta por las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI), inclusiva de indicadores sociales y ambientales (además de financieros) y el “Estado de valor económico generado y distribuido” (EVEGyD), describiendo su modelo y modo de confección. La RT 36 define el balance social como “un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización.” (FACPCE, 2012, p., 6). Dicha resolución es actualizada por la RT 44, *Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social*. (FACPCE, 2016).

En la versión más reciente GRI, G4, se incluye entre los *Principios para determinar el contenido de la memoria* el de “**Contexto de sostenibilidad**”, en el cual se expresa que: “La memoria ha de presentar el desempeño de la organización en el contexto más amplio de la sostenibilidad. Es necesario que la información sobre el desempeño se describa en su contexto. Toda memoria de sostenibilidad pretende reflejar el modo en que una organización contribuye, o intenta contribuir en el futuro, a la mejora o el empeoramiento de las condiciones, los avances y las tendencias económicas, ambientales y sociales en los ámbitos local, regional e internacional.”... (GRI, 2015, p., 17). Mientras que son los *Principios para determinar la calidad de la memoria*: “**Equilibrio**...: La memoria debe reflejar tanto los aspectos positivos como los negativos del desempeño de la organización a fin de propiciar una evaluación bien fundamentada sobre el desempeño general.”...; “**Comparabilidad**...: La organización debe seleccionar, reunir y divulgar la información de manera sistemática. La información debe presentarse de tal forma que los grupos de interés puedan analizar la evolución del desempeño de la organización, y que este se pueda analizar con respecto al de otras organizaciones.”...; “**Precisión**... La información ha de ser lo suficientemente precisa y pormenorizada para que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización.”...; “**Puntualidad**...: La organización debe presentar sus memorias con arreglo a un calendario regular, para que los grupos de interés dispongan de la información en dicho momento y puedan tomar decisiones bien fundamentadas.”...; “**Claridad**...: La organización debe presentar la información de modo que los grupos de interés a los que se dirige la memoria puedan acceder a ella y comprenderla adecuadamente.”...; y “**Fiabilidad**...: La organización ha de reunir, registrar, recopilar, analizar y divulgar la información y los procesos que se siguen para elaborar una memoria

de modo que se puedan someter a evaluación y se establezcan la calidad y la materialidad de la información.”... (p., 18).

En cuanto a la información socio-ambiental prospectiva, si bien en G4 de GRI se referencian mayormente impactos pasados o acaecidos en el período al cual corresponde el informe, también se consideran algunos impactos futuros probables en la información sobre el enfoque de gestión (*Disclosures of Management Approach, DMA*) y en algunos indicadores de la categoría economía, medio ambiente y desempeño social. Ante diversas inquietudes y propuestas respecto de la necesidad de medir y evaluar impactos socio-ambientales probables o potenciales, cuya información es útil para, reconocer una “empresa” en marcha, planificar, decidir y accionar para la sostenibilidad, surgen diversos interrogantes: ¿Es posible desde la especialidad socio-ambiental de la disciplina contable contribuir a brindar información metódica y sistemática sobre resultados relevantes de las evaluaciones de impactos socio-ambientales probables? De ser posible, ¿Cómo podría contribuirse con los conocimientos contables a brindar y obtener información prospectiva metódica y sistemática sobre impactos socio-ambientales relevantes que revele consecuencias socio-ambientales relevantes probables en el devenir futuro de la vida del ente y de su entorno? La hipótesis central del trabajo se centra en considerar que desde la especialidad socio-ambiental de la disciplina contable es posible brindar información metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de la vida del ente y la de su entorno, a través de informes socio-ambientales prospectivos que surjan o se basen en el procesamiento contable de consecuencias o impactos futuros relevantes que surgen de las evaluaciones de impactos socio-ambientales pertinentes.

II. Objetivos

Es el objetivo general del estudio: contribuir con las organizaciones económicas para que con el conocimiento contable puedan producir conocimientos implícitos y explícitos, útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sustentabilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales, sinergizando, asociando o correlacionando conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable. Es el objetivo específico: contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan obtener y brindar información contable social prospectiva o proyectada metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de su vida y la de su entorno.

III. Metodología

Se realiza una investigación teórica, mayormente descriptiva, sobre medición y evaluación de impactos socio-ambientales. Particularmente, se buscan y seleccionan lineamientos y tendencias globales respecto de medición y/o evaluación de impactos socio-ambientales pasados y futuros y consideraciones sobre probables aportes del sistema de información contable y estados contables prospectivos o proyectados. Se elabora un marco teórico y se hacen análisis crítico y comparativo, reflexiones deductivas-inductivas y traspolaciones, o entrecruzamientos entre conceptos y definiciones contables enmarcados en el presente y determinados sentidos o significados de términos entendidos como más relevantes. Se obtienen inferencias y se brindan conclusiones y propuestas.

IV. Marco Teórico

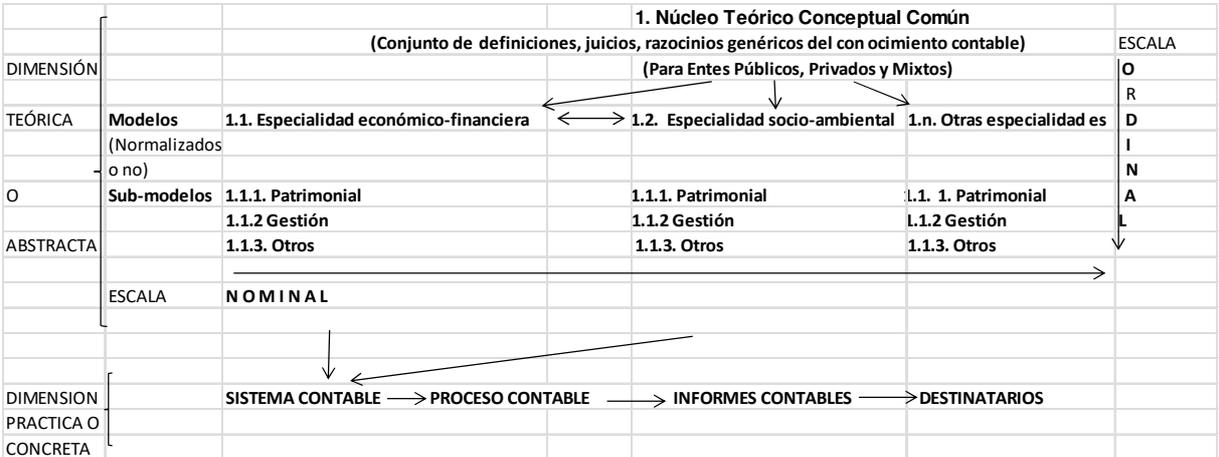
Se interpreta a la Contabilidad como una disciplina científica social factual, con identidad propia, que dispone de tecnología y técnicas contables. Así considerada, los conocimientos

contables contribuyen a conocer la compleja realidad de los entes con, al menos, dos enfoques complementarios e interdependientes entre sí: el enfoque económico financiero y el enfoque socio-ambiental, como especialidades contables. Ambos enfoques, deducibles de una esencia contable común, conforman modelos contables particularizados por las históricas variables financieras y sus relaciones (capital financiero a mantener, unidad de medida monetaria, criterios de medición) y por variables socio-ambientales y sus relaciones: capital socio-ambiental a mantener, diversas unidades de medida pertinentes y criterios de medición para activos y pasivos socio-ambientales, según adecuados expertos.

Se considera que en “la disciplina contable es factible la utilización de diferentes unidades de medida, que representen complementariamente en forma adecuada al objeto, el hecho, acto o circunstancia que se quiere medir.” (Geba, 2006, p., 4). También se tiene en cuenta que, entre otros: “Los costos socio-ambientales consumidos (contaminación del aire, del agua, explotación indiscriminada de la tierra, tala de árboles sin reposición, etc.) no son recuperables con la venta de los productos o prestación de los servicios, socio-ambientalmente no son equivalentes a lo financiero” y que en “la especialidad contable socio-ambiental se requiere la incorporación de conceptos en función de otros conceptos establecidos (metrización derivada), tales conceptos corresponderían a lo generalmente aceptado en las dimensiones socio-ambientales, y sus variables relevantes”. (p., 4).

De acuerdo a Bar (2000), “para Galtung (1965) la medición es un proceso de clasificación de unidades de análisis según alguna característica elegida; en tanto que Carmines y Zeller (1979) la definen como un proceso de vincular conceptos abstractos con indicadores empíricos, proceso que supone una previa planificación de operaciones, tanto de clasificación como de cuantificación.” (p., 121). En Geba (2007) se rescata que “Mattessich (2002),...expresa que ` los numerales no sólo permiten discriminar entre clases diferentes, sino que también revelan la estructura interna de una clase con sus subclases por medio de un sistema de valor-ubicación”... Dicho “valor-ubicación permite identificar la posición de distintos conjuntos de elementos de acuerdo a dos dimensiones: - dimensión horizontal: grupos del mismo nivel - dimensión vertical: grupos de distinto nivel. Es importante tener en cuenta que si bien la dimensión horizontal utiliza escalas nominales, la dimensión vertical en cuanto supone el establecimiento de un orden de los elementos de acuerdo a cierta propiedad, impone el uso de escalas ordinales.” (p., 5). De lo antes expresado puede interpretarse que esa combinación de dimensiones y escalas hace posible considerar, además del Plan de Cuentas como un elemento *sine qua non* de la medición, una estructura interna de la disciplina contable que puede esquematizarse de la siguiente manera:

Esquema Nº 1: Estructura Contable Interna y las Escalas de Medición



Fuente: Elaboración propia a partir de Geba (2006).

En Geba y Fernández Lorenzo (2003) se interpreta que es “posible contar con un núcleo teórico conceptual común de la disciplina contable, en donde se armonicen en una estructura orgánica, sus aspectos doctrinarios y normativos, los modelos y sus aplicaciones.” (p., 19). Así interpretado, las especialidades contables pueden ser tratadas como conjuntos interdependientes entre sí y con la totalidad. Mientras que la “tecnología contable abarcaría al conjunto de técnicas, conocimientos y procesos que sirven para diseñar y construir objetos (p. e.: informes) para satisfacer necesidades humanas.” (Geba, Biffaretti, 2014, p., 15). De sucesivas investigaciones y desarrollos contables y transdisciplinarios, con un enfoque holístico, en Geba y Bifaretti (2012), Geba y Gastañaga (2014) y Bifaretti y Catani (2015), entre otros, se han elaborado y sistematizado conceptos y definiciones de contabilidad socio-ambiental y significados de activo, pasivo y patrimonio neto ambiental, así como de activo, pasivo y patrimonio neto social, respetando un significado más abarcador de activo, pasivo y patrimonio neto que el económico-financiero tradicional, los que podrían ser operativizados a través del proceso contable. Desde una perspectiva analítica, puede interpretarse que el proceso contable se compone de los siguientes subprocesos interrelacionados:

“**Subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa** (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes: entes u organizaciones (sujetos del proceso), recursos y hechos a describir, comprobantes, registros, programas contables, ordenadores, etc.

Subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios de la información que surge de 1 y sus elementos componentes: entes emisores, entes a los que se refiere la información, destinatarios, informes, etc. Este proceso incluye el subproceso de regulación y sus elementos componentes: entes o personas reguladoras, regulaciones o normas, etc.

Subproceso de evaluación [y control] de los procesos 1 y 2 y de sus elementos componentes tales como: entes revisores o auditores, los informes que de ellos emanan, cuando se realizan atento las respectivas regulaciones o normas contables aplicadas a las mismas, entre otros”. (Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián, 2007, pp., 10,11).

Tradicionalmente, el proceso contable, dentro del sistema de información contable (SIC) de las organizaciones económicas, genera conocimiento implícito por medio de las rutinas instauradas en el ente y explícito a través de informes contables históricos y prospectivos, tanto para usuarios internos como externos.

Con respecto a la información contable prospectiva financiera, Viegas (2015) interpreta que los estados financieros prospectivos (EEFFPP) “se confeccionan a imagen y semejanza de los estados financieros de cierre de ejercicio y cumplen con los mismos principios que se exigen para estos; deben ser relevantes, fiables, comparables y comprensibles.” La finalidad de la confección de información contable prospectiva es “proyectar la situación económica y financiera, y los flujos de fondos para los próximos doce meses, considerando los hechos y sucesos que la entidad ha planificado de modo operativo y estratégico sobre la base de hipótesis y supuestos hipotéticos.” (p., 4). Mientras que para su confección, las características del “modelo” que se aplica “deben contemplar, las políticas contables destinadas a regular su emisión y que son aprobadas por el ente emisor. Un postulado esencial del `modelo´ está dirigido a demostrar que la entidad emisora cumple con la hipótesis de negocio en marcha:

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las

que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.” (p., 4).

Reconoce que no existe un modelo de uso generalizado en la actualidad “que establezca la forma más adecuada para presentar la información sobre los riesgos que acechan el futuro de la entidad emisora.” Además que las “IASB establecen que los estados financieros deben reflejar una `imagen fiel’”. Esta cualidad también debe aplicarse “a la confección de los EEEFPP, advirtiendo a los usuarios que se trata de proyecciones que contienen hipótesis y supuestos hipotéticos que se proyectan sobre la base de la planificación operativa y estratégica que la empresa emisora prevé para su gestión durante el próximo ejercicio.” (p., 5). Interpreta al riesgo “como el efecto de la incertidumbre en los objetivos de la organización; efecto que puede ser negativo, positivo o una desviación de los objetivos. Si este objetivo es de naturaleza financiera, entonces, estamos en presencia del riesgo financiero. El riesgo sería entonces un evento, un cambio en las circunstancias, una consecuencia o una combinación de estas tres que afecta a los objetivos financieros. Este riesgo puede ser expresado como esa combinación, o a partir de su verosimilitud (su probabilidad de ocurrencia).” Y, cuantitativamente es prudente entender el riesgo como “el resultado de la combinación de la probabilidad del evento y su impacto financiero (pérdida en unidades monetarias).” (p., 10). Reducir los riesgos económicos exige “que los responsables de la gestión estudien y clasifiquen los diferentes factores que pueden impactar en los objetivos de la empresa; en este sentido, la prospectiva es un instrumento que permite anticipar los efectos y, en consecuencia, facilita la toma de decisiones que permite reducir los efectos negativos que puedan producir.” (p., 11).

La hipótesis que desarrolla considera que el estado financiero prospectivo debe confeccionarse a imagen y semejanza de los estados financieros históricos, o de cierre de ejercicio, y considerar las políticas contables que postula el directorio para revelar la información prospectiva. “El modelo permite que los estados prospectivo permiten mejorar los procesos para la toma de decisiones financieras. El desarrollo del modelo que se presenta consiste en analizar los desvíos y, luego, se clasifican en altos o bajos mediante una matriz de contingencias que permite evaluar las variaciones con el F.O.D.A. (Fortalezas -Oportunidades-Debilidades-Amenazas) que permite medir los logros o fracasos en el desarrollo de las acciones de los responsables de la gestión y asimismo deberán considerarse para la proyección de la información prospectiva del próximo ejercicio.” (p., 12). Para confeccionar estados de resultados prospectivos, expresa que la técnica se basa en considerar escenarios macroeconómicos y microeconómicos, considerándose por ejemplo: *Proyección de ventas*, los aspectos que deben contemplar los estudios para la prospección, comprenden las siguientes cuestiones: *Estructura del mercado (Oferta, Demanda)*, *Aspectos particulares con relación al mercado donde opera la entidad*, *Técnicas de comercialización y marketing*. (pp., 12,13). Considera que la “posibilidad de clasificar la variaciones en oportunidades o en amenazas, permitirán determinar el éxito o fracaso en la gestión de los responsables y puede constituir una alerta que permite definir estrategias para mitigar las amenazas cuando estas constituyan un factor de riesgo para la empresa o para potenciar las oportunidades.” (p., 23). Señala que las variaciones pueden resultar neutras por cambios en los escenarios macroeconómicos o microeconómicos durante el periodo que se abarca en los estados financieros, no pudiéndose asignar a fallas en la gestión. “No obstante las alertas pueden influir en la confección de los escenarios que van a constituir la base en la confección del estado prospectivo del próximo ejercicio.” (p., 23).

Concluye que la visión prospectiva tiene como objetivo, fundamentalmente, brindar información esencial para: visualizar un futuro (cuando este no puede ser visto simplemente como una prolongación del pasado); servir de base para la toma de decisiones financieras (anticipando sus efectos en el futuro); y rendir “cuentas sobre los efectos económicos y financieros que producen, las acciones y la definición de prioridades que estratégicamente se han planificado para actuar en forma preventiva y de anticipación vinculadas con las

amenazas que pueden impactar a la empresa.” Es el objetivo permitirle a los inversores de los mercados de capitales y a los “stakeholders” observar “que se espera que ocurra en los próximos doce meses y cuáles son los efectos de las acciones que los responsables de la gestión llevarán a cabo en relación al objeto social que explota la empresa y cuando corresponda demostrar su sustentabilidad.” (p., 25).

Desde lo normativo profesional contable, en Argentina, la RT 37, Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, V. *Normas sobre otros Encargos de Aseguramiento*, B. *El Examen de Información Contable Prospectiva* se expresa que el “objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre *información contable prospectiva* preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la *dirección* de la entidad. La *información contable prospectiva* puede presentarse bajo la forma de un *pronóstico* o de una *proyección*.” (FACPCE, 2013, p., 31). Asimismo se aclara, entre otras cuestiones, que el “contador debe obtener manifestaciones escritas de la *dirección* respecto del uso preestablecido de la *información contable prospectiva*, la totalidad de los supuestos significativos de la *dirección* y la aceptación de la *dirección* de su responsabilidad por dicha información.” (p., 32). Como la *información contable prospectiva* se encuentra relacionada con hechos y acciones que no han sucedido y que quizás no ocurran, “en general, el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la *información contable prospectiva*.” Cuando los supuestos sean claramente poco realistas o el contador piense que la *información contable prospectiva* es inapropiada para su uso preestablecido entonces el contador no debe aceptar o debe retirarse de un encargo, si esto es posible. (p., 32).

Con enfoque económico-financiero, el Informe N° 13 del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA), adjunta modelos de informes a modo ilustrativo, que no son de aplicación obligatoria. Los mencionados modelos no consideran “la inclusión de información adicional requerida por disposiciones legales o reglamentarias que puedan disponerse en las distintas jurisdicciones donde se emitan los informes.”... (CENCyA, 2014, p., 2). El mencionado Informe N° 13, incluye en V.B., entre otros modelos de informes diversos, modelos de informe resultantes de un “Examen de información contable prospectiva” referidos a: *Estados contables prospectivos preparados como pronóstico* y *Estados contables prospectivos preparados como proyección*.

En el modelo de *Informe de Aseguramiento de Contador Público Independiente sobre Estados Contables Prospectivos preparados como Pronóstico*, se manifiesta como “Objeto del encargo” a “los estados contables prospectivos adjuntos de... preparados como pronóstico, que comprenden el estado de situación patrimonial prospectivo (o *balance general prospectivo*) alde de 20X2, el estado de resultados prospectivo, el estado de evolución del patrimonio neto prospectivo y el estado de flujo de efectivo prospectivo correspondientes al ejercicio económico a terminar en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas y los anexos”... Se expresa que es la *dirección* la responsable de preparar y presentar razonablemente “los estados contables prospectivos adjuntos preparados bajo la forma de pronóstico, incluyendo los supuestos establecidos en la nota... sobre los cuales se basan.” (p., 32). En dicho ejemplo como conclusión se considera: “Sobre la base de mi examen de los elementos de juicio que sustentan los supuestos: 1. Nada llamó mi atención que me haga pensar que los supuestos descriptos en nota... no brindan una base razonable para el pronóstico.” (p., 32).

Mientras que en el modelo de Informe de Aseguramiento de Contador Público Independiente sobre *Estados Contables Prospectivos preparados como Proyección*, se incluye como Objeto del encargo a “los estados contables prospectivos adjuntos de... preparados como proyección, que comprenden el estado de situación patrimonial prospectiva (o *balance*

general prospectivo) al de de 20X2, el estado de resultados prospectivo, el estado de evolución del patrimonio neto prospectivo y el estado de flujo de efectivo prospectivo correspondientes al ejercicio económico a terminar en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas... y los anexos"... Y ejemplifica que: "Esta proyección ha sido preparada con el fin de (describir el propósito). Debido a que la entidad se encuentra en una fase inicial, la proyección ha sido preparada mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos sobre hechos futuros y acciones de la dirección que no se espera que necesariamente sucedan." También que, entre otros aspectos: "Por consiguiente, se advierte a los lectores que la presente proyección pudiera no ser apropiada para fines distintos de los que se describieron anteriormente." (p., 34).

En cuanto a impacto, en la actualidad existen diferentes sentidos y significados del término impacto, de impacto social, o socio-ambiental, así como de evaluación de impacto. Según Libera Bonilla (2007) el "*Diccionario de la Real Academia Española* consigna una cuarta definición del vocablo, asociada a la cuestión ambiental, que dice "...conjunto de posibles efectos negativos sobre el medio ambiente de una modificación del entorno natural como consecuencia de obras u otras actividades". El término "impacto", como expresión del efecto de una acción, se comienza a utilizar en investigaciones y otros trabajos sobre el medio ambiente. Menciona que según "*Lago...*" se dice que hay impacto ambiental cuando una acción o actividad produce una alteración, favorable o desfavorable en el medio o algunos de los componentes del medio." Además, que "más adelante, afirma: "El impacto de un proyecto sobre el medio ambiente es la diferencia entre la situación del medio ambiente futuro modificado, como se manifestaría como consecuencia de la realización del proyecto, y la situación del medio ambiente futuro como habría evolucionado sin la realización del proyecto, es decir, la alteración neta -positiva o negativa en la calidad de vida del ser humano- resultante de una actuación". (n. d.). Rescata que la "definición de impacto social no se limita a criterios económicos. Para definir el concepto de impacto es preciso diferenciar entre efecto, resultado e impacto. "... el impacto es el cambio inducido por un proyecto sostenido en el tiempo y en muchos casos extendido a grupos no involucrados en este (efecto multiplicador)"; según *Barreiro Noa G.*"... El impacto también puede ser interpretado como "la consecuencia de los efectos de un proyecto" (n. d.), entre otras.

V. Desarrollo

La temática referida a evaluación de impactos socio-ambientales futuros no es reciente y es desarrollada desde distintos ámbitos académicos y políticos, nacionales internacionales.

- En 2001, el Ministerio de Asuntos Exteriores, Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica reconoce que la "evaluación *ex post* de las intervenciones de cooperación internacional para el desarrollo actúa como un vínculo entre la investigación de la realidad social y las necesidades de los gestores." (p., 31). Las metodologías en este campo tienen un carácter dual ya que "sin renunciar a criterios de calidad y científicidad, deben intentar adaptarse a circunstancias temporales y de recursos relacionadas con la necesidad de obtener informaciones precisas en momentos oportunos y a un coste razonable." (p., 31). La evolución de los métodos y las técnicas de evaluación pasa de un predominio de la economía (por medio del análisis costo-beneficio) a una participación cada vez mayor de herramientas que se vinculan a la sociología, la antropología y la psicología social.

Se interpreta que puede entenderse a la evaluación como una fase del ciclo del proyecto y también como una actividad que influye sobre todas las demás. "No se trata solamente de un examen que se realiza en momentos puntuales, sino sobre todo de un mecanismo que sirve para aprender de fracasos y de éxitos, de errores y de aciertos, y, en consecuencia,

para mejorar la planificación y la gestión.” (p., 37). La evaluación debe, independientemente como se la conciba, cumplir una serie de requisitos para ser evaluada: 1. “tener unos objetivos definidos”; 2. “contar con una lógica o coherencia interna entre los elementos que componen su diseño que justifique esperar el logro de unos resultados”; y 3. “disponer de información sobre el proceso de ejecución de la intervención.” Son un insumo esencial de las evaluaciones los datos que se producen a lo largo de la vida de la intervención. Cuanto más completo sea el sistema de información que se refleja en los informes de seguimiento y cuanto mejor identificada y formulada se encuentre la acción es más fácil, más útil y menos costosa su realización. Su utilidad es un concepto clave que subyace en la definición y en las finalidades de la evaluación, directamente relacionada con sus usuarios y el resto de agentes interesados en su realización y en el empleo de las conclusiones generadas. “*La evaluación es una función que consiste en hacer una apreciación, tan sistemática y objetiva como sea posible, sobre un proyecto en curso o acabado, un programa o un conjunto de líneas de acción, su concepción, su realización y sus resultados. Se trata de determinar la pertinencia de los objetivos y su grado de realización, la eficiencia en cuanto al desarrollo, la eficacia, el impacto y la viabilidad*...” (CAD, 1995a, p. 178).” (p., 39). Algunos expertos entienden que dicha definición no tiene una perspectiva dinámica, por procesos. Se interpreta que “la evaluación debe resultar útil a fines de la definición de políticas y en el plano más ejecutivo de la gestión y administración.” (p., 40). Aunque también influye sobre la formulación y la ejecución

Pero, si bien la evaluación en sentido estricto (según la definición del CAD) se refiere exclusivamente a la evaluación intermedia y posterior, la evaluación puede ser previa, “apreciación o examen previo”: que es el “examen de varias alternativas o soluciones considerando criterios tales como la pertinencia de la intervención, su factibilidad y viabilidad técnica, financiera e institucional, su importancia para la población beneficiaria, la coherencia o lógica interna del diseño, etc.” (p., 42). Puede ser evaluación intermedia: “aquella que se lleva a cabo durante la ejecución de la intervención, en un momento determinado que, en general, coincide con el fin de una fase o etapa” y que no debe confundirse con el seguimiento, que es una actividad continua, ya que la “evaluación intermedia es una actividad que se realiza en un momento puntual; también difieren en cuanto a los términos de referencia y en lo que concierne a sus usuarios. Son, en definitiva, actividades relacionadas entre sí pero cualitativamente diferenciables.” (p., 42). Mientras que la “evaluación de fin de proyecto (*terminal* o *end of project evaluation*...) es aquella que se realiza en el momento preciso en que la acción es terminada. Consiste básicamente en un análisis de consecución de los resultados y, eventualmente, del objetivo específico de la intervención.” Es diferente de “la evaluación posterior o *ex post*...por cuanto esta última suele ser realizada algún tiempo después de finalizada la intervención y su nivel de análisis es más profundo. De esta manera, es posible valorar con mayor certeza si la acción ha resultado viable y cuáles han sido sus efectos una vez pasado el tiempo desde su finalización formal.” (p., 42). También se menciona que, desde otro punto de vista, es habitual realizar una clasificación de la evaluación relacionada con la *fase de la intervención* en la cual se ejecuta:

- “En el ámbito de necesidades (en la identificación), consiste en valorar la dimensión, características generales y factores que inciden sobre un problema.
- Sobre el diseño o la formulación (evaluación de la evaluabilidad), trata de analizar la coherencia lógica de la secuencia de actuaciones prevista y la factibilidad de la intervención.
- Durante el proceso (en la ejecución), incluye la evaluación de la puesta en marcha, el seguimiento, la evaluación del esfuerzo (realización de las actividades en los plazos previstos utilizando los recursos puestos a disposición), la evaluación de la cobertura (capacidad de alcanzar a la población objetivo) y la evaluación de la productividad (volumen y calidad de los productos obtenidos como consecuencia directa de las actividades realizadas).
- En el momento de la finalización o con posterioridad al cierre de la ejecución, denominándose evaluación del producto, comprende un análisis de efectividad (grado en

que se es capaz de inducir cambios en la situación sobre la que se actúa), de eficacia (capacidad para lograr que los cambios inducidos sean los que se pretenderá conseguir), de eficiencia (relación existente entre los costes y los resultados obtenidos), y de impacto (determinación de cuáles son los efectos buscados y no buscados, positivos y negativos, a corto y a largo plazo, no sólo sobre la población objetivo, sino sobre la sociedad o comunidad en su conjunto).

- Análisis de la pertinencia, durante todas las fases, que consiste en el establecimiento de juicios relativos a si los objetivos siguen siendo socialmente significativos.” (p., 43).

Se expresa que desde el Ministerio Noruego de Asuntos Exteriores se ha planteado una distinción de enfoques de evaluación que se basa en dos conceptos que deben complementarse: el de sumativa-formativa y el de los “momentos” de proceso y resultados. “La evaluación de procesos consiste en el `análisis del proyecto y de cómo éste funciona en un contexto social, a fin de comprender los procesos generados por el mismo y sus consecuencias en el sentido más amplio´.” Mientras que por “evaluación de resultados se entiende el `análisis de los efectos del proyecto considerados en relación con los objetivos establecidos en el mismo´”. (p., 43). Otra manera de clasificar la evaluación se relaciona con los agentes o protagonistas que la realizan, pudiendo ser entendida como: 1. Interna: la evaluación interna, o auto-evaluación, se realiza por personal de la organización que formula y ejecuta la intervención; 2. Externa: realizada por personal ajeno a la organización; y 3. mixta: involucra a ambos. “Respecto a esta clasificación, es preciso buscar un equilibrio entre las distintas funciones de la evaluación: si la externa contribuye esencialmente a aumentar la independencia y la credibilidad de la función, la interna asegura la conexión entre las enseñanzas y los gestores, y por lo tanto su utilidad. Sin embargo, este equilibrio dependerá más de la organización institucional del sistema de evaluación en su conjunto que de la adscripción profesional de los evaluadores.” (p. 44).

Se consideran criterios de evaluación: la *Eficacia*, la *Eficiencia*, la *Pertinencia*, el *Impacto* y la *Viabilidad*, entendida como “el grado en que los efectos positivos derivados de la intervención continúan una vez se ha retirado la ayuda externa.” (p., 53). Mientras que se interpreta que el “término impacto considerado como criterio de valoración de una acción de cooperación para el desarrollo hace referencia al análisis de los efectos que la intervención planteada tiene sobre la comunidad en general. Es un concepto mucho más amplio que el de eficacia, ya que:... no se limita a revisar el alcance de los efectos previstos;... no se circunscribe al análisis de los efectos deseados;... no se reduce al estudio de dichos efectos sobre la población identificada como beneficiaria.” Se entiende que la “consideración del impacto consiste, por lo tanto, en el análisis de todo posible efecto o consecuencia de una intervención a nivel local, regional o nacional. Se trata de un criterio central de la evaluación *ex post* de la intervención, ya que las consideraciones obtenidas del análisis del impacto rara vez son significativas en el corto plazo.” (pp., 51, 52).

En los factores de desarrollo se expresa que las acciones de desarrollo se insertan directamente en un contexto que se caracteriza por múltiples elementos de tipo político, social, cultural y económico. “El análisis de este contexto es un componente esencial en la decisión de las líneas directrices de la política de cooperación, en la identificación de posibles intervenciones, en la formulación de los proyectos, en su seguimiento y en la evaluación. En otros términos, debe ser considerado a lo largo de todo el ciclo del proyecto como un elemento clave que permite el éxito o que puede llevar al fracaso de la acción.” (pp., 54, 55). Suele considerarse la existencia de seis grupos de factores de desarrollo: 1. *Políticas de apoyo*; 2. *Aspectos institucionales*; 3. *Condiciones financieras y económicas*; 4. *Factores tecnológicos*; 5. *Factores socioculturales*; y 6. *Factores medioambientales y ecológicos*. (p., 55). Dentro de Conclusiones, recomendaciones y propuestas se consideran los siguientes elementos *clave del sistema de evaluación*: 1. *Necesidades de información de los actores implicados y los enfoques de evaluación que les interesan*; 2. *Evaluación integrada en la GCP [Gestión del ciclo del proyecto]*; 3. *Modificaciones estructurales y funcionales para establecer el sistema*. (p., 220).

- Desde la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas (2009), en un Curso-Taller de Evaluación de impacto, se interpreta que “el impacto está compuesto por los efectos a mediano y largo plazo que tiene un proyecto o programa para la población objetivo y para el entorno, sean estos efectos o consecuencias deseadas (planificadas) o sean no deseadas”. (p., 4). Mientras que es el objetivo de la evaluación de impacto “determinar si el programa produjo los efectos deseados en las personas, hogares o instituciones y si esos efectos son atribuibles a la intervención del programa”. Además, permite examinar consecuencias (positivas o negativas) no previstas en los beneficiarios. Se consideran como obstáculos para atribuir el impacto: “El mundo social es complejo, los fenómenos sociales tienen muchas causas que pueden influir en los resultados logrados”; “Es difícil desarrollar modelos sobre comportamiento sociales porque las teorías no son lo suficientemente generalizables”; “Sus efectos son producto de un conjunto asociado de programas. Ningún programa erradicaría por si solo la pobreza”... y “Algunos son difíciles de evaluar por el largo tiempo que llevan en operación y porque han cubierto una vasta cantidad de población objetivo”. (p., 10).

Se mencionan como pre-requisitos para desarrollar una evaluación de impacto: “El proyecto debe tener claramente establecido sus objetivos para poder identificar los indicadores y variables que se medirán. Su ejecución debe tener un porcentaje relevante de focalización, de otra forma sería una pérdida de recursos y tiempo.” (p., 11). Una evaluación de impacto se la entiende como particularmente relevante para: “evaluar cambios que se quieran introducir en el diseño de un programa existente... evaluar la sostenibilidad de un programa ejecutado y sacar lecciones... evaluar los efectos de un programa con el objetivo de establecer un modelo replicable”. (p., 12). Se interpreta que establecer impacto es establecer causalidad, y que son establecidas en forma probabilística las relaciones causales. “El rol del evaluador es identificar con precisión estas hipótesis e indagar sobre la existencia de las relaciones causa- efecto en la ejecución del programa”. (p., 14). El Impacto se mide, en marco lógico, a nivel de fin del programa, mientras que en la planificación estratégica generalmente se mide a nivel de la misión. Se menciona que el beneficio puede ser simple o bruto (correspondiente “a todos los cambios en la población que ocurren durante y después del programa”, se cuestiona sobre si hay incremento o no. (p., 20). O, “beneficio neto = impacto”, siendo los “atribuibles” al programa después de controlar otros factores que pueden haber influido.” (p., 22). Por lo cual, se interpreta que para la medición del impacto de un programa o proyecto debe calcularse:

Cuadro N° 1: Evaluación de Impacto



Fuente: CEPAL (2009).

Pueden presentarse factores externos (influencias o contaminantes de los datos, varían según el tipo de programa evaluado), efectos de diseño (que siempre están presentes, amenazan la validez de la evaluación y es posible estimarlos). Se menciona que “existen estrategias para aislar factores externos y medir el beneficio neto” (p., 26), considerando, por ejemplo, que habría ocurrido si el proyecto no se hubiera realizado y separando el efecto del programa de otros factores y los beneficios logrados como consecuencia de la intervención del programa. (p., 28). Para el ejemplo que se plantea, se entiende que “medir impacto es establecer el beneficio neto para una persona que participa en un programa o proyecto esto se hace comparando las medidas obtenidas por la persona que participa y la

persona que no participa en el programa”. (p., 30). Pero, “el impacto del programa en el diseño cuasi experimental no puede ser determinado a través de la simple diferencia de medias, ya que existen características no observables que crean un sesgo de selección (error).” (p., 37). También se mencionan, entre otras cuestiones, a los métodos cualitativos para entender e incorporar la percepción de los beneficiarios/as en la evaluación, son métodos complementarios, y técnicas cualitativas como la observación participante, los grupos focales y los registros audiovisuales.

- Desde una publicación de la Unión Europea (2015), Comisión Europea, Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, Unidad C2 de 2014, se expresa que se establece en el Acta del Mercado Único II que “la Comisión elaborará un método para medir los beneficios socioeconómicos generados por las empresas sociales. Medir rigurosa y sistemáticamente la repercusión de las empresas sociales en la comunidad... es esencial para demostrar que el dinero invertido en ellas produce ahorros e ingresos elevados.” El Programa para el Empleo y la Innovación Social “prevé, en su tercer eje (Microfinanciación y Emprendimiento Social), que los informes de ejecución que las entidades financieras y los gestores de fondos han de presentar a la Comisión deberán contener también información acerca de los resultados en relación con las repercusiones sociales”. (p., 5). Motivos por los cuales el subgrupo del Grupo de expertos sobre las empresas sociales (GECES) se instaura en octubre de 2012 para acordar un método europeo que pueda aplicarse a la economía social europea.

En el documento del *Subgrupo* de GECES sobre medición del impacto 2014: Métodos propuestos para la medición del impacto social en la legislación de la Comisión Europea y en la práctica relativa al Fondo de emprendimiento social europeo (FESE) y al Programa de la Unión Europea para el Empleo y la Innovación Social (EaSI), se brinda un glosario en el cual se significan, entre otros, los siguientes términos: *Social*: “Referente a individuos y comunidades, y sus interacciones; en oposición a económico y medioambiental”; *Indicador*: “Una forma concreta de añadir valor a los resultados y los impactos”; *Presentación integrada de informes*: “Presentación de informes en los que se unen o recogen informes de impacto social, efectos financieros o económicos y efectos medioambientales”; *Intervención o Actividad*: “El trabajo ejecutado por una empresa social dirigido hacia la obtención de cierto resultado social para un usuario determinado del servicio o un grupo beneficiario” (pp., 11-13); *Empresa social* (ES), desde la definición de la Iniciativa en favor del emprendimiento social de la Comisión Europea (SBI):

“Una empresa social, agente de la economía social, es una empresa cuyo principal objetivo es tener una incidencia social, más que generar beneficios para sus propietarios o sus socios. Funciona en el mercado proporcionando bienes y servicios de manera empresarial e innovadora y utiliza sus excedentes principalmente para fines sociales.

Está sometida a una gestión responsable y transparente, en concreto mediante la asociación de sus empleados, sus clientes y las partes interesadas de que se trate en su actividad económica. Por «empresa social», la Comisión entiende las empresas:

- *para las cuales el objetivo social de interés común es la razón de ser de la acción comercial, que se traduce en un alto nivel de innovación social;*
- *cuyos beneficios se reinvierten principalmente en la realización del objetivo social;*
- *y cuyo modo de organización o régimen de propiedad, basados en principios democráticos o participativos u orientados a la justicia social (2011), son reflejo de su misión» [Iniciativa en favor del emprendimiento social, COM (2011) 682. páginas. 2-3]”. (p., 12).*

Se entiende por *Impacto social*: “El reflejo de los resultados sociales como mediciones, tanto a largo como a corto plazo, ajustados en función de los efectos logrados por otras partes (atribución alternativa), por los efectos que se hubiesen producido inevitablemente (peso muerto), de las consecuencias negativas (desplazamiento) y de efectos que decaen con el paso del tiempo (decrecimiento)”; *Inversor*: “Proveedor de una inversión, consistente en apoyo económico o de otra índole destinado a una empresa social, en forma de capital fijo o

capital circulante, que asume cierto riesgo de inversión (que difiere según el caso) y que espera un rendimiento en forma de ganancias de capital, beneficio o interés.” Se lo distingue de *financiador*: “el cual es una entidad perteneciente al sector público que abona una cantidad de dinero para que una empresa social preste servicios públicos (sociales). El inversor puede aportar servicios de asesoría, instalaciones de oficina o cualquier otro tipo de valor en especie además del apoyo económico”; *Inversión social*: “Inversión... que se realiza específicamente para lograr uno o más resultados sociales”; *Resultado social*: “El efecto (cambio) social, tanto a largo como a corto plazo, logrado en beneficio de la población objetivo como resultado de la actividad emprendida a fin de lograr cambio social y teniendo en cuenta cambios positivos y negativos”; *Teoría del cambio/Modelo lógico*: “Los medios (o la cadena causal) por los que las actividades generan resultados y utilizan recursos (aportaciones) para tal fin y que, además, tienen en cuenta variables relacionadas con la prestación de los servicios y la libertad de elección de los usuarios del servicio. Supone un plan en el que se describe cómo lograr el resultado y una explicación de cómo se ha llegado hasta ese punto (tras su consecución)”. (pp., 12-13).

Con respecto al método o métodos de medición, se interpreta como una necesidad alcanzar un equilibrio con los siguientes aspectos, entre otros: “el deseo de conseguir la comparabilidad en los informes y los seguimientos;... los costes de la medición en comparación con sus beneficios;... la diversidad de las necesidades, los servicios proporcionados, la geografía y la demografía, el equilibrio entre el Estado y el sector comunitario y voluntario y la financiación procedente del Estado y otras fuentes de financiación de distintos Estados miembros;...el establecimiento de un método claro y concreto que, además, pueda adaptarse a posibles cambios y admitir mejoras.” (p., 16).

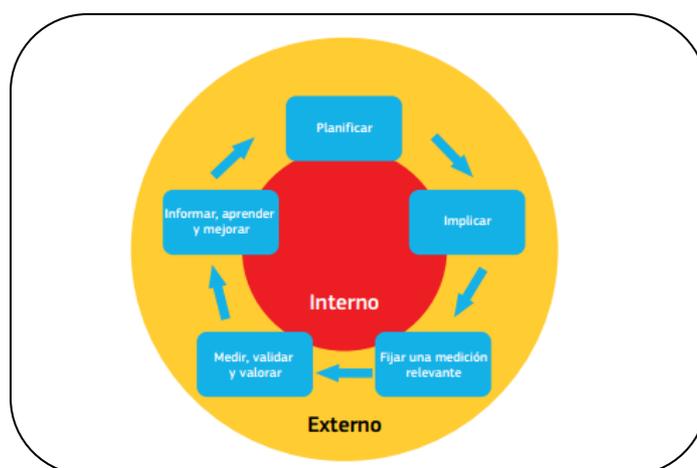
“En la totalidad de las partes interesadas se puede apreciar la necesidad fundamental de contar con una medición del impacto social en sus procesos decisorios. El inversor debe evaluar las ventajas del impacto logrado frente a los riesgos de la inversión. El gestor del fondo ha de sopesar si una inversión concreta genera rendimientos sociales y financieros aceptables y si alcanza sus objetivos políticos y de financiación principales. El usuario del servicio ha de comprender la naturaleza de la intervención y los beneficios que obtendrá del disfrute del servicio. El financiador del servicio, sea este un organismo público, un usuario del servicio u otro interesado, ha de comprender el valor que obtiene, por el que paga. Se debe reconocer y equilibrar las necesidades de todos estas partes interesadas. El objetivo de todos ellos, por establecer un paralelismo con los principios de contabilidad, es obtener toda información fiable (con todo lo que ello implica en cuanto a objetividad y congruencia entre individuos y marcos temporales) relevante de cara a la adopción de decisiones.” (p., 16).

Se incluye en un denominado “Ejemplo de medición 1 *De Eurodiaconia (miembro Diakonie Austria)*”, que: la “*inversión social es un medio de crecimiento para generar empleo, calidad de vida y sostenibilidad regional.*” (p., 26). Se manifiesta que existe un consenso entre los Estados miembros sobre que residen en el relato («historia») de la intervención y de los cambios que esta introduce en las vidas de los afectados los aspectos fundamentales de una buena medición del impacto social, y que “su correcta investigación, explicación, validación y utilización como base puede dar lugar a la elección de un método de cuantificación que se adapte a las necesidades del público, tanto externo como interno.” Además, que a un determinando la intervención y sus resultados, “la medición de los mismos puede variar en función de: el periodo durante el que se delimita la medición; la medición elegida [económica o no económica... y las distintas formas de medición y presentación dentro de cada una]; el punto de vista...; y/o.... el ámbito (el campo, la visión o el horizonte considerados: hasta qué punto se reconoce una repercusión en el método de medición principal).” (pp., 26-27). Para que “la medición del impacto social posea un valor duradero, el hecho de medir debe contribuir de manera patente a la buena gestión de la ES.” (p., 26). Dicha opinión es compartida por las empresas sociales y los inversores sociales que las financian. De lograrse tal cometido “la medición del impacto social no solo se erigiría en un instrumento para acceder a financiación, sino que también contribuiría a que la

organización rinda mejor y acumule conocimientos.” Así, las empresas sociales, especialmente las más pequeñas, “pueden extraer múltiples conocimientos adoptando mejores normas de gestión y presentación de informes; la iniciativa de la Comisión debe, por tanto, considerarse un medio para desarrollar «conocimientos técnicos», no como una herramienta de selección.” (p., 26).

Se expresa que la “medición que realiza una organización de su impacto en función de sus intenciones ofrece beneficios tanto para la propia organización (internos) como para su relación con las partes interesadas (externos). Estos beneficios surgen en cada una de las cinco fases de la medición del impacto” (p., 28), brindándose la siguiente figura:

Figura N° 1: “Fases de la medición del impacto y de beneficios para las partes interesadas...”



Fuente: Desde Unión Europea (2015, p., 28) de Clifford (2013) en el «Seminario internacional sobre valor en la empresa social» del Ministerio de Trabajo de Bulgaria y Bulgaria ITC (abril de 2013), actualizado de la EVPA (2013).

Con respecto a las partes o fases de la figura, se expresa que: “Durante la fase de **planificación**, las partes interesadas externas pueden comprender el servicio propuesto y decidir apoyarlo”... En el ámbito interno, la planificación hace posible gestionar los recursos y dirigirlos con mayor eficacia hacia las actividades que han de ofrecer los resultados deseados con mayor probabilidad. Es en la fase de **implicación** es donde se identifican las partes que han de ser beneficiadas por la acción, reconociéndose la naturaleza del beneficio y solicitándose una respuesta, alentándose la idea de que la colaboración ofrece beneficios potenciales. “Del mismo modo, las partes interesadas internas —empleados, dirección, voluntarios y administradores fiduciarios, tanto anteriores como actuales— conocen al tiempo la intervención propuesta y comparten expectativas acerca del valor que puede ofrecer.” En **definición de las medidas relevantes**, “pueden reevaluarse la intervención planeada, los resultados e impactos que puede aportar (de manera acorde con las partes interesadas a las que beneficiará) para idear medidas.” (p., 28). Por su parte, la “fase de **medición, validación y valoración** contribuye a que las partes internas y externas dirijan sus esfuerzos a aquello que dará lugar a los resultados deseados. Permitirá la mejora continua de los servicios, la implicación en los mismos y el acercamiento entre las partes para disfrutar de un apoyo mutuo.” Y, “la fase de **información, aprendizaje y mejora** permite llegar a más socios adicionales potenciales y usuarios del servicio, pero también alienta al personal interno encargado de generar los servicios y al personal de dirección, pues les permite apreciar el valor de su trabajo” (p., 29), ayudando a los inversores y financiadores a obtener conocimientos de utilidad más general y pudiendo generar asociaciones fructuosas en el ámbito de los proveedores del servicio.

Se brindan los siguientes cinco puntos generales clave y diáfanos respecto a la medición del impacto: 1) “La medición debe guiarse por el relato («historia») de la intervención y por las necesidades de las organizaciones que la ofrecen: por tanto, la relevancia principal de la medición del impacto se encuentra al nivel de la ES”; 2) “La medición existe en un entorno real definido por el contexto del mercado y las dinámicas políticas, por la cultura y por el contexto social”; 3) “La medición varía para responder a distintos ámbitos de solicitud del servicio, pero debe tenerlos en cuenta sin regirse por ellos”; 4) “Los puntos de vista de los inversores están en devenir e influyen la forma en la que se podrá y se deberá realizar la medición en el futuro, pero se centran en la forma en la que la ES rinde con respecto a sus objetivos y metas iniciales”; y 5) “Las necesidades de los inversores han de mantener un equilibrio con las necesidades y expectativas de otras partes interesadas como la propia ES y sus beneficiarios.” (pp., 29, 30).

Para definir una buena medición, en general, para alcanzar una norma igualmente aplicable a todas las clases de ES, (independientemente de su tamaño) y a las intervenciones que se realizan, “así como a todos los territorios de la UE, el subgrupo conviene en que dicha norma deberá centrarse en: ...un **proceso** común de medición diseñado de tal manera que describa la intervención, sus resultados y cómo los alcanza, y... ciertas **características** comunes que definan una divulgación (presentación de informes) de la medición que tenga una calidad aceptable.” (p., 44), elementos que han de ser universales y obligatorios. No será obligatoria la elección de **marcos e indicadores**. En cuanto a los “marcos, deberá establecerse uno —tomando como referencia otros marcos ya desarrollados o en proceso de desarrollo en el seno de los Estados miembros— que abarque la mayoría de las áreas de resultados previstos que probablemente vayan a encontrarse de forma generalizada en las ES de todos los Estados miembros.” (p., 44). En las *Características comunes: normas para la presentación de informes de medición*, se considera que:

“Todos los informes de medición deberán incluir:

- ... una explicación de cómo se ha aplicado el proceso;
- ... una relación bien articulada de los efectos de la intervención (resultados, beneficiarios identificados, peso muerto, desplazamiento, atribución y decrecimiento);
- ... una justificación de lo ocurrido: qué actividad logró esos resultados y sus impactos, y también el modelo lógico de la empresa social (teoría del cambio o hipótesis) de por qué la actividad motivó el resultado o contribuyó a él;
- ... identificación de terceras partes implicadas (si las hubiere) en la obtención efectiva de esos resultados e impactos, detallando cómo contribuyeron (atribución alternativa);
- ... cada uno incluirá un fundamento probatorio adecuado y proporcionado;
- ... una especificación de las partes interesadas cuyos intereses se miden, y la naturaleza del beneficio para estas, con una clasificación adecuada;
- ... una selección de indicadores, bien explicada y proporcionada, de los impactos identificados para esas partes interesadas, señalando el modo en que cada indicador se relaciona con el impacto, y las necesidades e intereses de cada parte;
- ... una explicación del riesgo social y financiero cuantificado, cuando ello resulte útil y proporcionado, incluyendo una evaluación de la probabilidad y del impacto, así como un análisis de sensibilidad que muestre el efecto sobre los resultados previstos, impacto y resultados financieros si se materializan los riesgos.” (p., 46).

Además, el informe debe identificar todos los resultados e impactos relevantes para el público (recordando la proporcionalidad), explicando el motivo por el cual no se cuantifiquen, aunque no se cuantifiquen algunos aspectos del resultado y del impacto. Se extraen algunos paralelismos considerados como útiles de la proporcionalidad en la elaboración de informes financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), o de la «materialidad» (o importancia relativa), como se conoce en tal contexto. Así, se reconoce que resultan útiles dos definiciones: “Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud,

enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. (NIC 1.7, NIC 8.5).” Y, “La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información financiera de una entidad que informa específica; es decir, la materialidad es un aspecto de la relevancia que es específico de cada entidad, al estar basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.” Por dicha razón, “el Consejo declara que no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa o predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular (Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, p. CC11, septiembre de 2010).” (p., 47). Se aclara que no es conveniente el desarrollo de una respuesta prescriptiva y codificada a la necesidad de coherencia y comparabilidad en la medición de impactos, por si en un empeño por cuantificar se pierde el matiz de lo cualitativo, haciéndose la referencia a las NIIF para facilitar la comprensión de un tema tan importante como la proporcionalidad, aludiendo a otro ámbito que reviste importancia.

El grado de exactitud, o detalle que se consigue en la medición tomando en consideración el tiempo necesario para lograrlo, es una cuestión relacionada con la proporcionalidad, cuestión que “presenta una relevancia especial, dado que la preparación del informe de inversión anual puede ir notablemente por delante de la medición de resultados a más largo plazo que tienen relevancia para el impacto social que se pretende y proporciona.” (p., 49). A modo de resumen se expresa que la medición del impacto social debería: 1) basarse en un proceso que consta de cinco pasos (1. “identificar objetivos”; 2. “identificar a las partes interesadas”; 3. “fijar una medición relevante”; 4. “medir, validar y valorar” y 5. “informar, aprender y mejorar”); 2) “mostrar cómo se ha desarrollado conforme a ellos, justificándolo”; 3) donde se necesiten frutos documentados a modo de Indicadores Clave de Rendimiento, explicar de qué manera se extraen estos del proceso; 4) “explicar claramente” (resultados logrados o previstos, los impactos de estos, y como se tiene en cuenta el peso muerto, el desplazamiento, la atribución alternativa y el decrecimiento); y 5) “implicar a los interesados”... (p., 52).

Se considera importante la preparación de la información en la planificación y los contactos con las partes interesadas, así como en la rendición de cuentas en sentido amplio y en el involucramiento de un público más extenso cuando se describe la intervención y su efectividad. La información debe ser adecuada y transmitirse de manera sencilla y exacta, considerando el grupo que ello puede definirse de acuerdo a algunas normas básicas de presentación de informes por medio de un marco general, explicándose con ejemplos de prácticas que se ajusten a varias circunstancias diversas. Considera los siguientes elementos clave incluidos en las normas básicas de presentación de informes:

... **Principio de relevancia:** debe incluirse toda la información necesaria para la toma de decisiones por parte de los interesados. En el caso del impacto social, ello abarca información sobre la efectividad (el impacto alcanzado), la eficiencia (con qué recursos se ha alcanzado ese impacto) y la capacidad de la organización (si esta dispone de competencias suficientes para lograr este impacto en el futuro).

... **Principio de fiabilidad:** la información aportada deberá ser precisa, veraz y fiel, esto es, se espera que sea lo más objetiva posible. Por consiguiente, solo se incluirá información que pueda verificarse con indicios objetivos. Deberán especificarse fuentes de datos y suposiciones (presentación justa). Tanto la relevancia como la fiabilidad son importantes para garantizar la calidad de los informes de impacto social, pero están interrelacionadas de tal manera que, si se prima la una, se perjudica a la otra y viceversa. Por consiguiente, entre ellas siempre habrá un equilibrio.

... **Comparabilidad:** la información sobre el impacto social siempre deberá remitirse siguiendo la misma estructura, aludir al mismo período base que el informe del año anterior, abarcar las

mismas organizaciones y actividades y los mismos medios de medición con el fin de lograr cierto grado de comparabilidad. Tomando en consideración las dificultades que entraña la evaluación... el foco en la presentación de informes de impacto social deberá estar más en la comparación del proceso... que en el cálculo del indicador. Sin embargo, la comparabilidad mejora utilizando el marco de resultados e indicadores como lista preferida. En el ámbito social, la comparabilidad deberá evitar el establecimiento de patrones (*benchmarking*) o, ciertamente, dar a entender la comparabilidad entre actividades y resultados que son similares a primera vista pero que, en el fondo, son muy diferentes entre sí". (p., 58).

En **Cumplir o explicar**, se reconoce que no todas las empresas sociales son capaces de obtener y facilitar toda la información relevante y que en la práctica, parte de la información o de los datos solicitados pueden no estar disponibles, motivo por el cual a veces solo pueden aportarse estimaciones aproximadas, debiendo mencionarse y comentarse dichas limitaciones.

- Desde la Asociación Internacional para la Evaluación de Impactos (IAIA), Vanclay y otros (2015), expresan que "evaluación de impacto social (EIS) actualmente se concibe como el proceso de identificación y gestión de los temas sociales de los proyectos de desarrollo, incluyendo el involucramiento de las comunidades afectadas a través de procesos participativos de identificación, evaluación y gestión de los impactos sociales." Su función como parte de la gestión continua de los impactos sociales durante todo el ciclo del desarrollo del proyecto, desde su concepción hasta la etapa posterior al cierre, es tan importante como la empleada "como mecanismo para predecir el impacto y como instrumento para que se consideren esos impactos sociales antes de que las entidades regulatorias decidan expedir permisos o licencias". (p., iv). La evaluación de impacto social surge en los años 1970, al mismo tiempo que la evaluación de impacto ambiental (EIA), y en origen intenta emular a la EIA, y los "*Principios internacionales de la evaluación del impacto social* definen a la evaluación de impacto social (EIS) como 'los procesos de análisis, monitoreo y gestión de las consecuencias sociales voluntarias e involuntarias de intervenciones planeadas (políticas, programas, planes, proyectos) y todo proceso de cambio social invocado por dichas intervenciones'." (p., 1). Interpreta que los "proyectos pueden crear oportunidades y beneficios para la población, pero al mismo tiempo también pueden tener efectos perjudiciales. En general, nunca son uniformemente buenos o malos, sino que existe una distribución diferencial de costos y beneficios en las comunidades aledañas." También que es "muy simplista decir que hay ganadores y perdedores, porque las personas se pueden beneficiar y perjudicar al mismo tiempo. Es necesario llevar a cabo una buena gestión que garantice que los beneficios de los proyectos se maximicen y que se eviten, o minimicen, los impactos negativos de manera constante durante el ciclo del proyecto. La evaluación de impacto social es un proceso que puede contribuir enormemente a garantizar el logro de beneficios y la prevención del daño." (p., 1).

"Como se concibe al "impacto social" como todo lo que se vincula a un proyecto que afecta o involucra a cualquier grupo de actores, casi cualquier cosa puede potencialmente ser un impacto social siempre y cuando se lo valore o sea importante para un grupo específico de personas. Los impactos ambientales, por ejemplo, también pueden ser impactos sociales ya que las personas dependen del medio ambiente para su subsistencia y porque pueden tener apego a los lugares en los que se localizan los proyectos. Los impactos sobre la salud y el bienestar de las personas son impactos sociales. La pérdida de patrimonio cultural, de hábitats importantes o de biodiversidad también pueden ser impactos sociales porque son valorados por las personas. Por eso la EIS debe abordar todo lo que sea relevante para las personas y sus formas de vida. Esto significa que no puede partir de una lista de control de impactos sociales potenciales, sino que debe identificarlos a partir de una concientización del proyecto y un entendimiento de cómo el proyecto afectará lo que es importante para sus actores." (p., 2).

- La Global Reporting Initiative (GRI) (2015), expresa que salvo que se denote lo contrario, "los términos «impacto», «consecuencias» o «repercusión» hacen referencia a efectos económicos, ambientales o sociales significativos que pueden ser positivos o

negativos, reales o potenciales, directos o indirectos, a corto o a largo plazo, deseados o involuntarios.” (GRI, 2015, p., 93). En la dimensión económica de la sostenibilidad se “abarca el impacto de las organizaciones en la situación económica de los grupos de interés y en los sistemas económicos locales, nacionales e internacionales.” (p. 48). En cuanto a impactos futuros probables, puede considerarse que en G4 se incluye en *Estrategia y análisis*, dentro de *Contenidos básicos generales*, en G4-2:

“a. Describa los principales efectos, riesgos y oportunidades.

La organización ha de facilitar dos descripciones breves de los principales efectos, riesgos y oportunidades. La primera descripción debe centrarse en los efectos de la organización en el ámbito de la sostenibilidad y en los grupos de interés, sin olvidar los derechos reconocidos por las leyes nacionales y las normas internacionales pertinentes... El segundo apartado ha de centrarse en la repercusión que las tendencias, los riesgos y las oportunidades relacionados con la sostenibilidad tienen en las perspectivas a largo plazo y en el desempeño económico de la organización, con información específica y pertinente para los grupos de interés accionarial proveedores de capital que puedan trabajar en dicho ámbito en el futuro.”... (p., 25).

La información sobre el enfoque de gestión (*Disclosures of Management Approach, DMA*) debe permitir “que la organización explique cómo se gestionan los efectos económicos, ambientales y sociales relacionados con los Aspectos materiales... La información sobre el enfoque de gestión describe el modo en que la organización identifica, analiza y responde a sus impactos reales y potenciales importantes en los ámbitos económico, ambiental y social.” También aporta “un contexto en el que se enmarcan los indicadores de desempeño.” (p., 45). Se observan en la categoría Economía, aspecto Desempeño económico: “G4-EC2 Consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización que se derivan del cambio climático... a. Señale qué riesgos y oportunidades a raíz del cambio climático pueden provocar cambios significativos en las operaciones, los ingresos o los gastos”, entre otros: “una descripción del riesgo o la oportunidad y clasificación como físico, regulatorio o de otro tipo”;... “una descripción del efecto relacionado con el riesgo o la oportunidad”;... “las consecuencias económicas del riesgo o la oportunidad antes de que se tome ninguna medida”;... “los métodos aplicados para gestionar el riesgo o la oportunidad”; y... “el costo de las medidas adoptadas para gestionar el riesgo o la oportunidad.” (p., 48). En la categoría Medio ambiente, aspecto Evaluación ambiental de los proveedores: “G4-EN33 Impactos ambientales negativos significativos, reales y potenciales, en la cadena de suministro, y medidas al respecto”. (p., 63).

En la categoría Desempeño social, sub-categoría: *Prácticas Laborales y Trabajo Digno*, aspecto Salud y seguridad en el trabajo: “G4-LA7 Trabajadores cuya profesión tiene una incidencia o un riesgo elevados de enfermedad... a. Indique si hay trabajadores que desarrollan actividades profesionales con una incidencia o un riesgo elevados de determinadas enfermedades.” (p., 67). En el Aspecto Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores: “G4-LA15 Impactos negativos significativos, reales y potenciales, en las prácticas laborales en la cadena de suministro, y medidas al respecto”. (p., 69). En la sub-categoría *Derechos Humanos*, Aspecto: Libertad de asociación y negociación colectiva: “G4-HR4 Identificación de centros y proveedores significativos en los que la libertad de asociación y el derecho de acogerse a convenios colectivos pueden infringirse o estar amenazados, y medidas adoptadas para defender estos derechos”. Aspecto: Trabajo infantil: “G4-HR5 Identificación de centros y proveedores con un riesgo significativo de casos de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a la abolición de la explotación infantil”. (p., 72). Aspecto: Trabajo forzoso: “G4-HR6 Centros y proveedores con un riesgo significativo de ser origen de episodios de trabajo forzoso, y medidas adoptadas para contribuir a la eliminación de todas las formas de trabajo forzoso”. (p., 73). Aspecto Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos: “G4-HR11 Impactos negativos significativos en materia de derechos humanos, reales y potenciales, en la cadena de suministro, y medidas adoptadas”. (p., 74).

En dicha categoría, en la sub-categoría *Sociedad, Aspecto Comunidades Locales*: “G4-SO2 Centros de operaciones con efectos negativos significativos, reales o potenciales, sobre las comunidades locales... a. Indique qué centros de operaciones han tenido o pueden tener efectos negativos significativos sobre las comunidades locales, haciendo referencia a: la ubicación de los centros; y los impactos significativos, reales o potenciales, de los centros” (p., 76). Aspecto: *Lucha contra la corrupción*: “G4-SO3 Número y porcentaje de centros en los que se han evaluado los riesgos relacionados con la corrupción y riesgos significativos detectados.” (p., 77). Aspecto: *Prácticas de competencia desleal*: “G4-SO7 Número de Demandas por Competencia Desleal, Prácticas Monopolísticas o Contra la Libre Competencia y Resultado de las mismas a. Indique las demandas pendientes o concluidas en el periodo objeto de la memoria, iniciadas por causas relacionadas con comportamientos de competencia desleal y violaciones de la legislación relativa a prácticas contrarias a la libre competencia y monopolísticas, en las que se haya comprobado la participación de la organización informante.”... (p., 78). Aspecto: *Evaluación de la repercusión social de los proveedores*: “G4-SO10 Impactos negativos significativos y potenciales para la sociedad en la cadena de suministro, y medidas adoptadas

- a. Indique el número de proveedores cuyo impacto social se ha evaluado.
- b. Indique cuántos proveedores tienen impactos sociales negativos significativos reales.
- c. Indique qué impactos negativos significativos, reales y potenciales, para la sociedad se han descubierto en la cadena de suministro.
- d. Indique el porcentaje de proveedores con impactos sociales negativos significativos, reales y potenciales, con los cuales se han acordado mejoras después de la evaluación.
- e. Indique el porcentaje de proveedores con impactos sociales negativos significativos, reales y potenciales, con los cuales se ha puesto fin a la relación como resultado de la evaluación, y explique las razones.” (p., 79).

En la sub-categoría *Responsabilidad sobre productos*, se observa que la mayoría de los indicadores componentes se centran en impactos o consecuencias del pasado.

VI. Conclusiones

Del estudio realizado puede inferirse que es factible que las organizaciones económicas puedan obtener y brindar información contable social prospectiva metódica y sistemática de relevantes consecuencias socio-ambientales probables, en el devenir futuro de su vida y la de su entorno, a través de la instrumentación en el proceso contable tradicional de aspectos del modelo, o especialidad contable, socio-ambiental. Así, complementariamente a lo instrumentado del modelo, o especialidad contable, económico-financiero, las organizaciones económicas podrían conocer variaciones en su repercusión social en la comunidad, y en qué medida su dinero invertido contribuye, o puede contribuir, en el bienestar de la población.

Si bien el Balance Social, para Argentina, incluye impactos sociales en las memorias de sostenibilidad, en su mayoría los indicadores propuestos se centran en el pasado, y de considerar que desde lo doctrinario y normativo contable con enfoque económico-financiero se reconocen y utilizan Estados Contables Prospectivos, como pronóstico o como proyección, útiles para estudiar y clasificar distintos factores, permitiendo anticiparse a efectos y consecuencias, facilitar la toma de decisiones y evitar o reducir efectos negativos, puede deducirse la conveniencia de contar con Estados Contables Prospectivos Socio-ambientales que, podrían:

- Según los agentes a quienes van dirigidos, ser Internos, Externos o Mixtos;
- Intentar adaptarse a variables temporales y de recursos sociales, o socio-ambientales, por medio de informes que utilicen herramientas vinculadas a la

sociología, a la psicología, a la administración y a la antropología, entre otras disciplinas;

- Integrar evaluación previa de impactos, como reflejo de resultados potenciales de proyectos y/o programas a implementar, en los estados prospectivos, con las previsiones, contingencias, resultantes en los estados históricos;
- Reflejar objetivos definidos y coherencia interna entre los elementos y fundamentos claros para el logro de los resultados propuestos;
- Resultar de una apreciación sistemática y objetiva de un conjunto de líneas de acción, proyecto o programa, considerando la pertinencia, factibilidad y viabilidad técnica, socio-ambiental e institucional, así como la importancia para la población objetivo y la sociedad en su conjunto;
- Considerar entre los factores del desarrollo: factores socioculturales, ambientales y ecológicos; políticas de apoyo y aspectos institucionales, así como condiciones económicas y financieras;
- Reconocer la complejidad del “mundo” social, que los fenómenos sociales pueden tener múltiples causas y necesidad de variados programas para erradicar la pobreza, generar empleo, capacitación, educación, seguridad y preservar la salud, entre otros.
- Contar con informes homogéneos, comparables y acumulables, sobre impactos sociales, inversión social y resultado social futuros y oportunidades y efectos sociales perjudiciales, entre otros, para la sostenibilidad regional;
- Respetar normas contables profesionales, nacionales e internacionales, considerando el principio de relevancia, fiabilidad y comparabilidad, entre otros.
- Complementar las memorias de sostenibilidad, Balance Social para Argentina.
- Otros.

Como corolario surge que, si bien han existido iniciativas (proyectos, planes, presupuestos), ante el riesgo de tomar decisiones sin medir las contingencias relevantes, contar con Estados Contables Prospectivos Socio-ambientales (homogéneos, metódicos, sistemáticos y evaluables) puede contribuir a conocer y minimizar peligros trascendentes desde una perspectiva más abarcadora. Emerge la necesidad de profundizar, sistematizar y perfeccionar resultados, así como proponer los avances logrados en aras de contribuir a elaborar una norma contable base para medir la repercusión social de proyectos y programas e informar y gestionar impactos sociales potenciales, en cuestiones sobre educación, salud, empleo, recreación y vivienda, utilización de energía, protección de los derechos humanos, distribución del ingreso y medio ambiente, entre otros. Si bien puede ser costoso realizar evaluaciones de impactos futuros probables de diversos proyectos y/o programas, se interpreta que el procesamiento contable de los más relevantes brindaría mayores beneficios.

VII. Referencias Bibliográficas

Bar A. (2000). Un aporte a la discusión sobre el status metodológico de las variables y escalas de medición Cinta moebio 7: 121-126, obtenido el 4 de Septiembre de 2016 de: <http://www.revistas.uchile.cl/index.php/CDM/article/viewFile/26401/27699>

Bifaretti M. y Catani M. (2015). Contabilidad socio-ambiental: conceptos contables relevantes para la dimensión social y los marcos conceptuales normativos, *XXXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad y V Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. (2009). Curso Taller/ Modulo 3, Rosario Bello, Evaluación de impacto, obtenido el 20 de Junio de 2016 de:

http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/9/37779/IMPACTO_RBBCPROY.pdf

Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2014). Modelos de Informes Diversos. Aplicación de la RT 37, Informe N° 13 del CENCyA, obtenido el 23 de Septiembre de 2016 de:

http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=2&sc=6

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2012). Resolución Técnica N° 36, Normas Contables Profesionales: Balance Social, obtenido el 18 de Septiembre de 2016 de:

https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2013). Resolución Técnica N° 37, Resolución Técnica 37 - Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, obtenido el 20 de Septiembre de:

http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2016). Resolución Técnica N° 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social, obtenido el 28 de Septiembre de 2016 de: <https://www.facpce.org.ar/pdf/RT44.pdf>

Geba N. y Fernández Lorenzo L. (2003). *Investigación Teórica sobre una Posible Estructura Orgánica del Conocimiento Contable, 9º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables.*

Geba N. (2006). Las Escalas de Medición como Instrumento para Ordenar la Estructura Contable, *12º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Instituto de Investigaciones Contables Facultad de Ciencias Económicas y de Administración Universidad Nacional de Catamarca. Catamarca, Argentina.*

Geba N. (2007). Medición Cuantitativa y Cualitativa en la Disciplina Contable, *XIII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas y XIV Encuentro de Cátedras de Ciencias Sociales y Humanísticas para las Ciencias Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.*

Geba N., Fernández Lorenzo L. y Sebastián M. (2007). El Proceso Contable en la Especialidad Socio-Ambiental, *13er Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 3er Simposio Regional de Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económica, Universidad Nacional de La Plata. La Plata, Buenos Aires, Argentina.*

Geba N. y Bifaretti M. (2012). Una Investigación Teórica sobre Pasivo Ambiental, *18º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 8º Simposio Regional de Investigación Contable. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Provincia de Buenos Aires, Argentina.*

Geba N. y Bifaretti M. (2014). Diferencias y similitudes entre disciplina contable y tecnología contable. *20º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 10º*

Simposio Regional de Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económica, Universidad Nacional de La Plata. La Plata, Buenos Aires, Argentina.

Geba N. y Gastañaga D. (2014.) Un estudio exploratorio sobre el patrimonio socio-ambiental y los indicadores ambientales de una memoria de sostenibilidad, *XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Católica de Cuyo, sede San Juan, Argentina. Disponible en: <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/49354>

Global Reporting Initiative (GRI). (2015). G4 Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad, Principios y Contenidos Básicos, Empowering, Sustainable, Decisions, Segunda edición de la traducción en español, obtenido el 12 de Julio de 2016 de: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

Libera Bonilla B. (2007). Impacto, impacto social y evaluación de impacto, obtenido el 19 de Junio de 2016 de: http://bvs.sld.cu/revistas/aci/vol15_3_07/aci08307.htm

Ministerio de Asuntos Exteriores, Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica (MAE). (2001). Metodología de evaluación de la Cooperación Española, obtenido el 23 de Junio de 2016 de: <https://www.oecd.org/derec/spain/35639065.pdf>

Oficina Internacional del Trabajo (OIT). (n. d.). Guía para la evaluación de impacto *de la formación profesional*, obtenido el 20 de Junio de 2016 de: <http://guia.oitcinterfor.org/conceptualizacion/que-se-entiende-evaluacion-impacto>

Pungitore J. (2003). Planeamiento económico y financiero en contextos complejos y turbulentos, Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.

Unión Europea. (2015) Métodos propuestos para la medición del impacto social, de la Comisión Europea, Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión Unidad C2. 2014, obtenido el 21 de Junio de 2016 de: http://www.google.com.ar/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiHjg_iBgnPAhWKf5AKHS6BDblQFgggMAA&url=http%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Fsocial%2FBlogServlet%3FdocId%3D13401%26langId%3Des&usq=AFQjCNEDqJmdFDGDeUT84noY83Vwitl6YQ&sig2=p2OeH1WTQ27E0Lvawh_c6w

Vanclay F., y otros. (2015). Evaluación de Impacto Social: Lineamientos para la evaluación y gestión de impactos sociales de proyectos, Asociación Internacional para la Evaluación de Impactos, obtenido el 12 de Abril de 2016 de: <http://www.iaia.org/uploads/pdf/Evaluacion-Impacto-Social-Lineamientos.pdf>

Viegas J. (2015). Los estados financieros prospectivos para las decisiones financieras, obtenido el 25 de Agosto de 2016 de: <http://www.icpard.org/media/13175210/Los%20estados%20financieros%20prospectivos%20para%20las%20decisiones%20financieras%20-%20Adm%20y%20Finanzas%20CIC%202015.pdf>