

Las representaciones contables de la problemática social y medioambiental, los nuevos paradigmas de la disciplina

Mario Luis Perossa

RESUMEN

Es posible percibir el avance de la sociedad hacia horizontes que ligan de manera más estrecha a los sistemas de producción con métodos más amigables con el medioambiente, haciendo más tangible la idea de producción sustentable.

De igual forma resulta cada vez más importante para los consumidores los métodos de explotación sostenibles y el trato adecuado a todos los eslabones de la cadena de producción.

Las distintas miradas que la contabilidad observa sobre estos nuevos paradigmas son el tema de este trabajo, intentando mostrar las distintas formas de interpretación contable de los nuevos fenómenos sociales.

ABSTRACT

It is possible to perceive that society is taking a path towards a future where its production systems are linked closely with environmentally friendly methods, making the idea of sustainable production a tangible reality.

Likewise, it is becoming increasingly important to consumers that sustainable methods are used and that fair treatment is given to all links in the production chain.

The different methods that accounting employs to reply to these new paradigms are the subject of this work, trying to show different ways in which this new social phenomena is accountability interpreted.

Keywords: Model of sustainability, social and environmental report, triple bottom line, sustainability reports, sustainability indicators, environmental morality.

Clasificación J.E.L.: M41, M48, Q56

Introducción

La aparición del capitalismo permitiendo nuevas formas de acumulación dio el puntapié para que comenzara una era de transformaciones tan profundas como nunca antes fue visto en la historia; una revolución constante que la contabilidad fue registrando paso a paso y debió ir adaptándose a los cambios rápidamente en la medida en que estos iban ocurriendo.

A partir de las últimas décadas del siglo pasado, los problemas medioambientales comenzaron a tomar mucha importancia debido a las consecuencias negativas producto de las externalidades provocadas por los medios de producción, lo cual asociado a cambios profundos en las relaciones laborales internas e internacionales, trajo aparejado un nuevo desafío para la ciencia contable: la *representación* de estos efectos que no solo son patrimoniales y financieros, sino sociales y ecológicos.

Las representaciones contables de los sistemas de información medioambiental

Generalmente y durante los últimos años del siglo pasado, la información relacionada con temas sociales y medioambientales era presentada por las sociedades en los denominados SER (*Social and Environmental Report*), agregados a los estados contables tradicionales de información financiera preparados para uso externo.

Siguiendo a Moneva¹, estos reportes dan testimonio de la introducción de sistemas de gestión ambiental que generan información pública, tales como el *ECO-Management and Audit Scheme* (EMAS) o la ISO 14001.

Gráfico N° 1

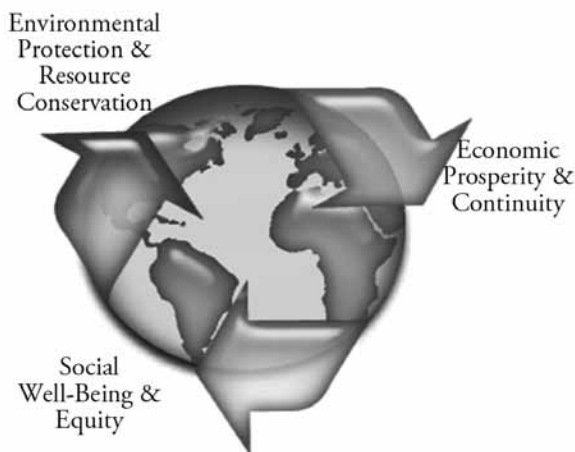


Imagen tomada de: www.wlinsights.com/.../

1. Moneva, José (2010) Investigación sobre información social y medioambiental desde una aproximación sociopolítica.

Antes de continuar con el modelo siguiente de sostenibilidad, el *triple Bottom Report*, se hace necesario abordar y conceptualizar dos términos muy usuales, *Accountability* y *Stakeholder*.

Accountability corresponde a la idea de rendición de cuentas y se refiere al hecho de cuando los responsables de llevar adelante a la organización, siendo la empresa una sociedad comercial que tiene por objeto el lucro, resultan ser los accionistas y los acreedores sus principales grupos de interés; por tanto la información financiera –los Estados Contables– es el instrumento idóneo para alcanzar este objetivo de información.

Los juegos de estados contables de uso obligatorio en la República Argentina se componen de los Estados Contables Básicos: Estado de Situación Patrimonial, Estado de Evolución del Patrimonio Neto, Estado de Resultados y el Estado de Flujo de Efectivo, mas la Carátula, Notas y Anexos.

El juego anteriormente descrito cumple con la normativa profesional y legal vigente, no contando obligación de las empresas de divulgar información social o ambiental; recién a partir de la Resolución General N° 559/09 la Comisión Nacional de Valores (CNV) establece que las empresas que coticen en bolsa y cuyo objeto social signifiquen actividades que se consideren riesgosas para el ambiente, deberán informar sobre ciertos temas relacionados con su actividad y la incidencia en el medio ambiente.

Esta última resolución que afecta únicamente a las empresas cotizantes, permitiría que más interesados en la empresa (*stakeholders*) obtengan información relevante de la misma.

Lo anterior está directamente relacionado con el concepto de los sujetos a los cuales está dirigida la información de la empresa. En un principio los únicos interesados que tenían satisfecho sus requerimientos de información por parte de las empresas eran los accionistas y los acreedores –los financistas de la misma–, junto con el gobierno, sin considerar a los demás interesados.

El concepto de *stakeholder* es más abarcativo y completo, ya que no solo considera a los proveedores de capital como su principal y único grupo de interés sino que también incluye a todos aquellos que de una forma u otra se ven afectados directamente o indirectamente por las actividades que la empresa desarrolla; tanto a sus beneficiarios como a los que resultan damnificados directa o indirectamente por sus externalidades.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) define a los interesados o *stakeholder* como “aquellos grupos sociales e individuos afectados de una u otra forma por la existencia y acción de la empresa, con un interés legítimo, directo o indirecto, por la marcha de esta, que influyen a su vez en la consecución de los objetivos marcados y su supervivencia”².

2. AECA (2004) Documento sobre Responsabilidad Social Corporativa n° 1: Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa, AECA: España.

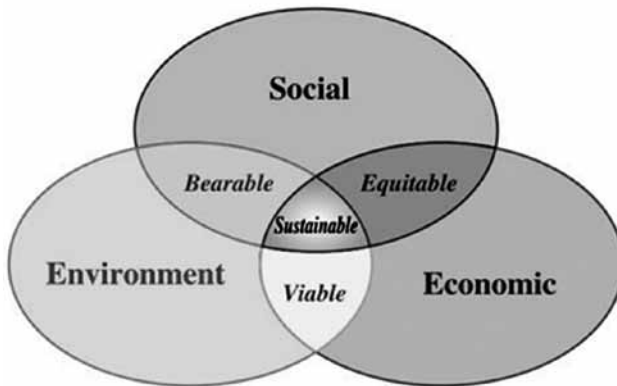
La definición anterior incluye entre otros actores a los accionistas, los proveedores, los acreedores, los clientes, los empleados, los organismos de control, el gobierno, la competencia, los vecinos de las fábricas del ente, etcétera.

Miradas sobre los reportes Social y Ambiental

Bajo el concepto de Información Social y Ambiental se muestran los resultados de las empresas y su actuación dentro del marco de la Responsabilidad Social Corporativa; es claro que la información relacionada con temas medioambientales –tales como la disposición de residuos, la emisión de gases de efecto invernadero y el tratamiento de los efluentes– ocupan la mayor parte del contenido.

En la siguiente imagen es posible apreciar la idea del “triple bottom line”, mostrando las intersecciones y los resultados esperados con este esquema de información.

Gráfico N° 2



La información económica se refiere a la información financiera de la misma, que es la información tradicional que interesa a los actores que financian al ente; la información social por un lado, representada por indicadores y ratios como índices de rotación del personal, carrera profesional, formación interna y externa, formación profesional formal y de otra característica como jardines maternas para madres trabajadoras, comedores, asistencia, por otra parte y por último la información ambiental que busca reflejar el interés de las empresas por cuestiones medioambientales y su relación con el cuidado de los recursos naturales, ya sea a través de la mitigación, reducción o captura de, por ejemplo, gases de efecto invernadero.

Un factor que cobra cada vez más importancia dentro de la información ambiental y que normalmente es representada según su incidencia en relación al patrimonio del ente:

- Información Financiera: gastos, inversiones y pasivos de origen ambiental; cumple con normas de información contable –las resoluciones Técnicas en el caso argentino–,
- Información No Financiera: cantidad y tratamiento de los residuos, emisión de gases de efecto invernadero –tipo y cantidad, origen de los mismos–, etcétera.

Los informes de sostenibilidad actualmente siguen siendo representados mayoritariamente por el criterio desarrollado por la *Global Reporting Initiative*³ (GRI), la cual desarrolla guías para la elaboración de dichos informes. Las citadas guías GRI responden al denominado modelo *Triple Bottom Line*.

Modelos sociopolíticos aplicados a los Social Environmental Report

Para Moneva, “La aproximación sociopolítica en el análisis del comportamiento social y medioambiental de la organización recoge un conjunto de teorías diferentes, siempre bajo el supuesto de que las compañías operan en un sistema que penaliza acciones no económicas. En consecuencia el comportamiento organizacional se transforma en una licencia para operar que puede verse desde varias perspectivas (teorías) en función del posicionamiento del investigador”⁴.

Los resultados obtenidos en la investigación sobre esta línea de trabajo, observan información de tipo ambiental –y en menor medida social– voluntaria de parte de las empresas, sobre todo de aquellas que operan en los mercados globalizados.

Al igual que los hallazgos anteriores, la línea de información hace hincapié en dos tipos de informes bien definidos:

- Los informes destinados al mercado, para la toma de decisiones por parte de la comunidad de inversores financieros y económicos, y
- Una aproximación que se define como “sociopolítica”.

Dos corrientes principales de pensamiento trabajan en esta línea: el enfoque basado en los *stakeholders* (comentado brevemente algunos párrafos atrás), y el otro enfoque desde la teoría.

La presentación de informes en empresas de América

En los apartados anteriores se hizo referencia a la información –y las distintas teorías– que sustentaban a las mismas, pero siempre dentro del carácter voluntario por parte de

3. En: <http://www.globalreporting.org/Home>

4. Ib ídem nota 38.

las compañías. En este apartado se investigan con una mirada más amplia las representaciones de algunos casos cuyos países han ido más allá de la voluntad de las empresas para comenzar en ofrecer información a través del establecimiento de un proceso estándar y obligatorio de presentación de información medioambiental.

Cabe destacar que el mismo representa un avance de importancia respecto de lo que se venía haciendo, ya que al normar la presentación de informes se propicia la comparabilidad de las acciones emprendidas y los resultados logrados por las empresas.

Este tipo de acciones con carácter obligatorio para las compañías tiene su punta de lanza en los reguladores de los mercados de capitales, quienes han comenzado un proceso de requerimiento de información principalmente de carácter medioambiental por parte de las organizaciones que cotizan en las diferentes bolsa de valores.

País	ARGENTINA	EEUU	BRASIL	MÉXICO
Organismo	C.N.V.	S.E.C.	BM&F BOVESPA	B.M.V.
	Comisión Nacional de Valores	<i>Security Exchange Commission</i>	<i>Bolsa de Mercaderías y Futuros</i>	Bolsa Mexicana de Valores
Modelo	Informe	Informe	Índice de Sustentabilidad Ambiental	Índice de Sustentabilidad
Contenido	Auditorías ambientales Programas de adecuación Contratación de Seguro Ambiental Medidas Implementadas para Prevención	Riesgo Ambiental Gobierno Corporativo Énfasis en Cambio Climático	Criterios de Políticas, Gestión, Desempeño, Cumplimiento Legal, Gobierno Corporativo.	Medioambiente políticas, sistemas y reportes. Social: Empleados, derechos humanos, seguridad.

La Contabilidad Ambiental y el Cambio Climático: información contable e información ambiental en Argentina.

Uno de los principales problemas tratados por las empresas y representado por la contabilidad es el relacionado con el Cambio Climático, producto de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) que surge como consecuencia de la quema indiscriminada de combustibles fósiles, base de la matriz energética empleada mundialmente.

La comunidad internacional, liderada por la ONU, tomó cartas en el asunto a través de la Convención Marco de Naciones Unidas para el Cambio Climático, quienes iden-

tificaron ciertos gases como causales del Cambio Climático, y decidió instrumentar una acción internacional conocida como Protocolo de Kyoto, donde los países industrializados y algunos otros con economías en transición se obligan a reducir sus emisiones de CO₂eq en 5,2% en promedio, tomando como base el año 1990, contemplándose que las mismas puedan realizarse donde económicamente resulten más efectivas⁵.

Esto significa una oportunidad para países como el nuestro, que por su condición de país huésped para proyectos del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL⁶), puede ofrecer planes de reducción o captura de GEI, logrando de esta forma certificados de reducción de emisiones (CER's⁷) que los países industrializados necesitan para cumplir con sus metas de reducción. Estos CER's significan para las empresas y el país un ingreso genuino de divisas en moneda fuerte, transformándose poco a poco en una industria altamente interesante.

En la República Argentina, las sociedades que realizan actividades relacionadas con la adaptación y mitigación del Cambio Climático, que representen planes relacionados con el MDL o no registrados, tienen únicamente un canal de información para comunicar sus iniciativas: la memoria.

Si bien el desarrollo de proyectos del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) implica importantes erogaciones de dinero, los gastos relacionados con honorarios, sellados, consultoras, etcétera –tanto en la instancia nacional como la internacional del proyecto– son considerados como un activo intangible por varios autores⁸ ⁹esto último no es coincidente con las registraciones que realizan las empresas en Argentina.

El *Moral Environmental* y las divergencias entre los actores del PK.

Como corolario de la acción internacional llevada a cabo por la ONU, cabe recordar que tanto los EEUU, principal emisor mundial de GEI, como Australia se han negado a ratificar el Protocolo de Kyoto, a efectos de no ver reducidas sus expectativas de crecimiento económico como consecuencia de la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero.

Esto, sumado a que dos grandes economías como son China y la India, que no están incluidas en el Anexo A (correspondiente a los países con obligación de reducción de emisiones) del Protocolo de Kyoto (PK), determinan una de las principales divergencias entre las Naciones del Mundo en la lucha a favor de una economía baja en carbono.

5. Esto es así porque los efectos sobre el clima tiene alcance global.

6. MDL: Mecanismo para un Desarrollo Limpio, PK art. 12.

7. CER: Certificados de Reducción de Emisiones.

8. De Lellis, Martín (2010) "Mecanismo de Desarrollo Limpio y Mercado de Carbono: Actualidad y situación en Argentina", presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires: 2010.

9. Bursesí, Néstor y Perossa, Mario (2007) "Efectos Contables de un Mecanismo del Protocolo de Kyoto: El Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL)", en Pahlen, José M. R. y Fronti de García, Luisa (comp.) *Contabilidad Ambiental, segmento contable para el siglo XXI*. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.

Para contextualizar y dar un marco de referencia sobre las emisiones de GEI: tengamos en cuenta que antes de la Primera Revolución Industrial, el dióxido presente en la atmósfera se calcula en 270 ppm, mientras que en la actualidad es de 450 ppm y para los próximos años se toma una base de estimación de 550 PPM.

El caso particular de China resulta más grave debido al tamaño del mercado, crecimiento sostenido (no sostenible), matriz energética sucia en carbono y que desde hace décadas se convirtió, y se sigue consolidando, como la fábrica del mundo.

Corresponde indicar que la gran divergencia que aquí se produce está dada por el hecho que mientras otras economías menores a la China deben recortar sus emisiones, ésta no debe dar cuenta de la misma –por lo cual no solo puede incrementar la emisión de GEI según los requerimientos de sus industrias– sino que cuando realiza inversiones de reconversión industrial para mejorar la eficiencia en el uso de los recursos, la misma inversión le permite presentar proyectos MDL con los que luego de aprobados solicita, certifica y obtiene CER's para vender a las Naciones con compromiso de reducción.

Una convergencia hacia una economía más limpia y por lo tanto más baja en carbono podemos observarla en las fuerzas del tercer sector, básicamente las ONG's, que cada vez toman más fuerzas en la medida que se organizan en forma de redes internacionales tras un objetivo común que nuclea su accionar, tomando el lugar de conciencia colectiva y abogando para que las cosas se hagan de un modo diferente.

Hoy son los consumidores quienes utilizan su capacidad de raciocinio para elegir aquellos productos que respetan el medio ambiente, ya sea durante el proceso productivo como en la selección de materias primas, desde generar la menor contaminación posible hasta que pague precios justos a sus proveedores, desde que utilice material reciclado en su packaging hasta que los empleados reciban trato justo, etcétera.

Y las empresas lo saben, por lo cual no solo se preocupan de cumplir con las metas y objetivos económicos financieros que la Dirección les pide, sino que entre estas directivas también se encuentran cómo satisfacer a sus clientes en estas nuevas demandas que la sociedad le pide y las ONG's le exigen.

Conclusión

La Contabilidad Social y Ambiental está destinada a señalar las ineficiencias que en materia de producción y servicios llevan a cabo las empresas en sus sistemas operativos para alcanzar sus metas y objetivos.

Uno de los cambios fundamentales que desde hace algunas décadas se están llevando a cabo en el seno de la sociedad, es que ya no alcanza con los estándares de calidad sobre el producto terminado o el servicio ofrecido: hoy los consumidores quieren saber cómo se logran, qué métodos de elaboración se utilizan, que recursos utiliza, cómo se utilizan

esos recursos, cómo es el medio para obtener dichos recursos, si las empresas trabajan de manera adecuada, cómo es el trato que dan a su personal, si siguen reglamentaciones, si pagan precios justos a sus proveedores, si respetan el medio ambiente, etcétera.

La contabilidad divide a estos temas en a) sociales: rotación de personal, salarios, ayuda económica en caso de necesidad, plan de carrera, desarrollo interno, servicios al personal; b) ambientales: básicamente la incidencia de los métodos de producción y como impacta en el medio ambiente.

El impacto medioambiental de los sistemas productivos se produce en la tierra (contaminación mediante desperdicios), el agua (contaminación de aguas servidas) y el aire, mediante la emisión de gases de efecto invernadero.

El principal tema tratado en la práctica y en la contabilidad es el ambiental, y más precisamente el relacionado con el calentamiento global, mediante la intervención de la ONU a través de la Convención Marco de Naciones Unidas Contra el Cambio Climático y la firma del Protocolo de Kyoto.

- La aplicación de estándares internacionales facilitan el seguimiento y la comparación de la sustentabilidad de las empresas en la consecución de sus fines, permitiendo a los consumidores y las organizaciones interesadas un mejor control y elección sobre sus hábitos de consumo, permitiendo tomar decisiones más racionales pero en sentido social y medioambiental.

Bibliografía citada y consultada

Aparecida de Lima, Magda, 2005. *Brasil Profile for Animal Waste Management*, Brazilian Agricultural research Corporation (Embrapa / Embrapa Environment. Brasil).

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA Documento sobre Responsabilidad Social Corporativa nº 1: Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa, 2004. AECA, Madrid.

Barros, Vicente y Comte Grand, Mariana, 2000. *El significado de una meta dinámica de reducción de Emisiones de gases de efecto invernadero: el caso argentino* (trabajo no publicado. Buenos aires).

Basso, Yanina, 2010. “Mecanismo de Desarrollo Limpio. Caso Práctico YPF S.A. Su relación con la Contabilidad y los Informes Económicos”. Presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Bolsa de Comercio de Buenos Aires, 2007. *Mercado de Carbono. Desarrollo y oportunidades en la Argentina*, BCBA, Buenos Aires.

Bursesí, Néstor y Perossa, Mario, 2007. “Efectos Contables de un Mecanismo del Protocolo de Kyoto: El Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL)”, (en Pahlen, José M. R.

y Fronti de García, Luisa (comp.) *Contabilidad Ambiental, segmento contable para el siglo XXI*. Ediciones Cooperativas, Buenos Aires).

Constitución de la Nación Argentina.

Dauzacker, Nilson y Lancelotti, Fabiana “Contabilidade Ecológica. Produto Ecológico das Entidades Públicas e Privadas (PEBEPP) em substituição ao PIB Ecológico”, 2010. Presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

De Lellis, Martín, “Mecanismo de Desarrollo Limpio y Mercado de Carbono: Actualidad y situación en la Argentina”, 2010. Presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Ferré Olive, Edgardo “Legislación Ambiental y Política Tributaria”, 2010. Presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Fronti de García y Pahlen, Ricardo, 2005. *Contabilidad ambiental de gestión y financiera* (Buenos Aires: Ediciones Cooperativas).

García Fronti, Inés; “¿Qué información ambiental deben presentar las empresas cotizadas?”, 2010. Presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Gorrochátegui, Nora, “Comunicaciones del Progreso (COP’s). Características de las COP’s que presentan empresas que adhieren al Pacto Global en Argentina”, 2010. Presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Informe Brundtland, 1987. “Nuestro Futuro Común”, Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, ONU.

Instituto Técnico de Contadores Públicos, 2005. Informe 57, basado en un trabajo de Fronti de García, Fernández Cuesta, Carmen, ianino, Claudia, Vázquez, Roberto y Huber, Germán; Buenos Aires.

Ley Nacional N° 24.295, promulgada el 07/12/1993, Boletín Oficial 11/01/1994.

Ley Nacional N° 25.438, promulgada el 20/06/2001, Boletín Oficial 19/07/2001.

Moneva, José Mariano, 2010. “Investigación sobre información social y medioambiental desde una aproximación sociopolítica”. Presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Newell, Peter, 2007/8. “The Kyoto Protocol and Beyond: the World After 2012”, (Human Development Report Office, U.N.D.P.).

Pahlen, Ricardo y Fronti de García, Luisa, 2005. *Contabilidad ambiental: un nuevo segmento*, (Ediciones Cooperativas, Buenos Aires).

Pahlen, Ricardo y Fronti de García, Luisa, 2004. *La contabilidad ambiental y su influencia en los distintos segmentos*, (Ediciones Cooperativas, Buenos Aires).

Perossa, Mario Luis, 2008, “El Cambio Climático, la Comunidad Internacional y el Protocolo de Kyoto”, en Ciencias, Revista de la Universidad Maimónides, Ciencias Humanísticas, Año I, Número I, Julio de 2008. ISSN 1852-0294. En: <http://revistaciencias.fundacionazara.org.ar/Humanisticas.htm>

Perossa, Mario Luis, 2008, “Elementos para la contabilización de Proyectos MDL en países No Anexo I, Caso: Argentina”, en “Gestión Joven”, N° 1, Pág. 90 a 103, de AJOICA, Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración- .Editada por AECA. Revista con arbitraje. En: <http://www.aeca.es/>

Perossa, Mario Luis, 2006, “*El Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) en Argentina*” en Observatorio de la Economía Latinoamericana N° 63,. Texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ar/>

Quiroz Morales, Patricia, 2010. “Un caso exitoso de Responsabilidad Social Empresarial en el Perú: Ally Micuy”, presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Sanchez Sanchez, Luz, 2010. “La gestión de residuos sólidos como generador de Valor Económico Agregado E.V.A.”, presentado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación. *Sistema de Indicadores de Desarrollo Sostenible*, Buenos Aires.

Semarnat, 2007. Secretaría de Medio Ambiente y recursos Naturales de México. México Profile, Animal Waste Management in the Methane to Markets, preparado para ser presentado en Methane to Market Agriculture Subcomitee. México.

Stern, Nicholas, 2007. Stern Review on the Economics of Climate Change, (HM Treasury, London).

United Nations Environment Program RISOE (2004) Legal Issues Guidebook to the clean Development Mechanism. .

United Nations Environment Program, 1997. Pathways for Implementing REDD+, Experiences from Carbon Markets and Communities; Xianli Zhu, Lea Ravnkilde Moller, Thanakvaro De López, Mauricio Zaballa Romero. UNEP: 2010.

UNFCC, United Nations Framework Climatic Change.” Protocolo de Kyoto”. ONU.

UNFCC, 2001. United Nations Framework Climatic Change.

