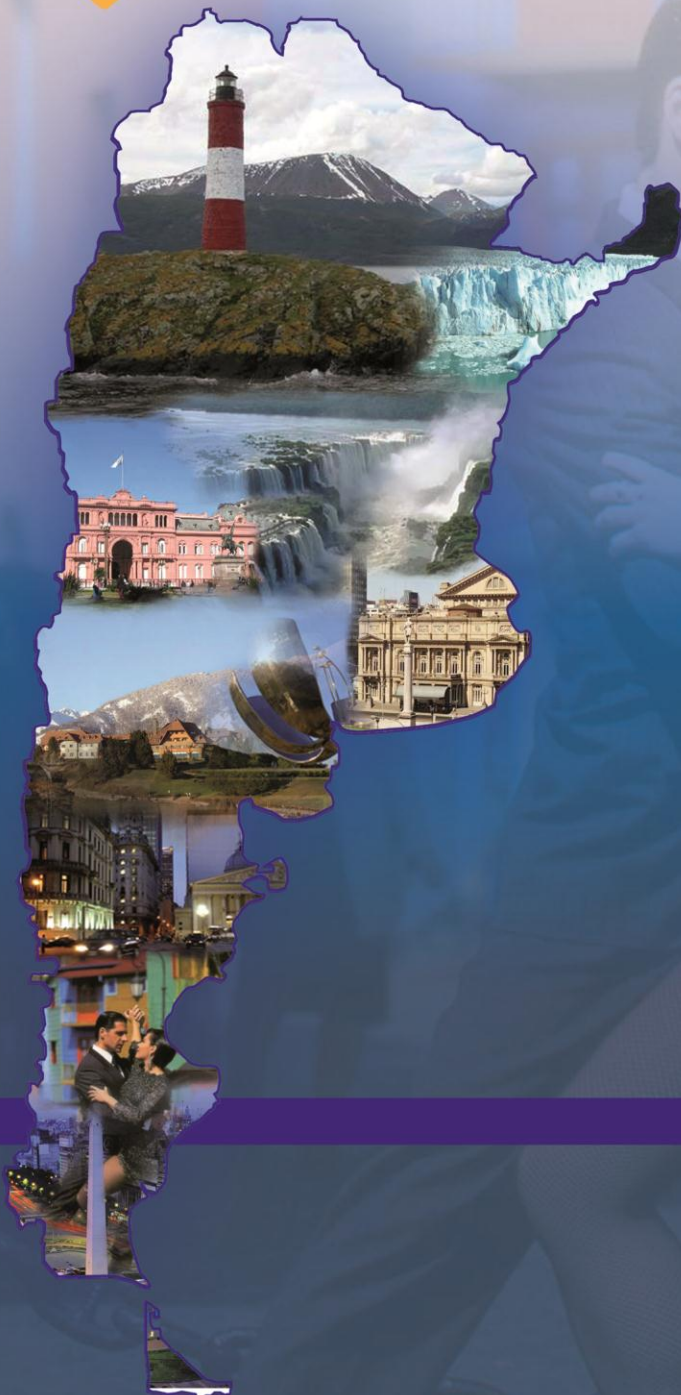


XIII Asamblea General de ALAFEC

Buenos Aires, Argentina
del 9 al 12 de Octubre de 2012



La Contabilidad generadora de
información económica, social y
ambiental

**ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE FACULTADES Y ESCUELAS DE
CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**
*Organismo de Cooperación y Estudio de la
Unión de Universidades de América Latina y el Caribe*

Título : La Contabilidad generadora de información económica, social y ambiental

Área temática: Contabilidad – Información para la toma de decisiones

Sub-área temática: Contabilidad Social y Ambiental

Autores

PAHLEN ACUÑA, Ricardo	Bulnes 2240 Piso 32 "O" CABA-Argentina	TE 011-4-821- 9871	rpahlen@sinectis.com.ar
CAMPO, Ana María	Vicente López 2251 Piso 6º A CABA-Argentina	TE 011-4-803- 2418	campo2@econ.uba.ar
SOSISKY, Liliana	Lugones 1652 CABA-Argentina	TE/FAX 011-4-521- 2786	lilisosisky@yahoo.com

**Institución: Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental-
Sección de Investigaciones Contables-Instituto de Investigaciones en Administración,
Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión. Facultad de Ciencias
Económicas - Universidad de Buenos Aires-Argentina**

Dirección para correspondencia : LUGONES 1652- CABA- ARGENTINA

CABA, 9 al 12 de octubre del 2012-Argentina

Resumen

Las organizaciones deben asumir un rol protagónico en el cuidado del medio ambiente. Son aquellas los agentes económicos que deberían ocuparse de reducir la contaminación y proteger los recursos naturales. Cualquier actividad organizacional debe armonizar medidas de aceptación sociocultural, protección del ambiente y mejora económica.

Hay que forjar una sociedad que tome conciencia sobre la necesidad de preservar el medio ambiente, ya sea como empleados de una organización, consumidores o inversionistas. Los directivos deben ser conscientes de la importancia de la gestión ambiental organizacional. Es importante destacar la calidad, la marca, el envase de los productos pero también sus atributos ecológicos, en consecuencia, el cuidado del medio ambiente puede ser beneficioso para las organizaciones mediante la creación de una imagen institucional que protege el ambiente; de modo que ésta, incrementa las ventas, la fidelidad del consumidor y el acceso de capitales.

El impulso alcanzado por la responsabilidad social empresaria nos hace reflexionar sobre los alcances que la Contabilidad, como todo el sistema de información, tiene en la divulgación de información de naturaleza social y ambiental. La contabilidad modifica y aumenta, a lo largo del tiempo, la información que suministra, tratando de dar respuesta, a los diferentes y crecientes usuarios que esperan de ella, que contribuya a mejorar y facilitar la toma de decisiones.

Percibimos a la contabilidad medioambiental, no como materia independiente y, por lo tanto, separada de la disciplina tradicional, sino conectada a la contabilidad de los hechos económicos con impacto en el entorno o viceversa. Por lo tanto, la contabilidad financiera/patrimonial medioambiental tendrá como objetivo la estimación, registro e información de los pasivos, activos y de los gastos e ingresos medioambientales. La contabilidad de gestión de costos se ocupará del cálculo y análisis de los costos ambientales y la de gestión ambiental de la elaboración de información, en forma regular, financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa sobre las actuaciones de la organización con posible impacto sobre el entorno, con el fin de evitarlo o reducirlo y que sea útil para tomar decisiones en favor de un desarrollo sostenible.

Índice

I. Introducción

II. Desarrollo sostenible

III. Responsabilidad social empresaria

IV. Empresas que incorporaron medidas de gestión ambiental

V. Empresas con certificaciones ISO 14.001

VI. Norma ISO 26000-2010 - Responsabilidad Social

VII. La contabilidad como tecnología social

VIII. La Contabilidad y sus informes

a) Información contable financiera ambiental

- **Normas contables internacionales y medioambiente**

b) Información contable de gestión ambiental

IX. Reflexiones finales

Bibliografía

I. Introducción

Hasta hace algunos años atrás, el objetivo de las organizaciones era lograr “la maximización de beneficios económicos”. Esto generó, entre otras consecuencias, diferencias sociales, catástrofes ecológicas, competitividad desleal entre los participantes de los distintos mercados e incumplimiento de normas éticas y morales.

En los últimos tiempos, el mundo está cuestionando la gestión organizacional, no solo en lo económico sino también a nivel social y ambiental, es por ello que se ha comenzado a tomar conciencia sobre la importancia de tener en cuenta el concepto de la “responsabilidad social empresaria o corporativa” (RSE) para evitar todas esas distorsiones e inconvenientes.

A pesar de que no existe un consenso generalizado sobre cómo se debe cumplir con la “Responsabilidad Social Empresaria” (RSE), se está avanzando sobre ciertos parámetros mundialmente reconocidos. Toda la sociedad debería colaborar para su cumplimiento, exigiendo modos éticos y morales de actuar.

El Estado juega un papel más que importante al promover el establecimiento de políticas de gestión enfocadas hacia una mayor igualdad social, evitando acciones que lleven a un indebido uso de los recursos naturales, sancionando actos de corrupción, estableciendo políticas económicas en pos de un crecimiento y desarrollo sostenible, fomentando la educación y la cultura de la sociedad.

Nuestra profesión, apoyando el paradigma de “utilidad” de la información contable, debe destacar la necesidad de incluir, en los estados financieros, en el cuerpo principal y/o en la información complementaria, todo aquello necesario que permita representar una imagen integral y con una aproximación a la realidad de la gestión organizacional.

El accionar del ente con Responsabilidad Social Empresaria y su reconocimiento por parte del contexto en el que está inmerso, aumentan el valor de la empresa. Sabemos que hay elementos que son creadores de valor para la organización, que no pueden ser reconocidos contablemente, por carecer de una medición objetiva, en los informes a presentar a usuarios tipos (inversores y proveedores de recursos financieros). No obstante, es sumamente importante la revelación de estas cuestiones

y la solución, hasta el presente, consiste en presentar informes de sostenibilidad, complementando la información financiera.

La finalidad de este trabajo consiste en fundamentar la importancia de estos informes de sostenibilidad y que los profesionales en Ciencias Económicas valoren la necesidad de comunicar información adecuada para cumplir con el requisito de aproximación a la realidad que prescriben en general los Marcos Conceptuales, De esta forma se constituirán en los principales gestores para que las distintas organizaciones adopten, en forma voluntaria, sistemas de gestión socio-ambiental proactivos para contribuir a la protección del ambiente, no solo pensando en el presente sino también en las generaciones futuras, comunicando a los distintos usuarios interesados sobre las actividades realizadas y el impacto positivo y negativo causado sobre sus patrimonios.

Para poder cumplir con nuestro propósito nos planteamos los siguientes interrogantes:

¿Qué se entiende por desarrollo sostenible y Responsabilidad Social Empresaria?

En la Argentina,

¿A las organizaciones les interesa actuar respetando el desarrollo ambiental?

¿Existen organizaciones que certifican su accionar con la ISO 14000?

¿Existe una guía para encarar el tema de la Responsabilidad Social empresarial?

¿Cuáles son los informes que surgen del sistema contable que satisfacen las necesidades de los distintos usuarios en materia socio- ambiental?

II. Desarrollo sostenible

El término desarrollo sostenible, sustentable o perdurable fue formalizado por primera vez en el documento conocido como Informe Brundtland en 1987, fruto de los trabajos de la Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo de Naciones Unidas, creada en Asamblea de las Naciones Unidas en 1983:

“Satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro para atender sus propias necesidades”

Dicha definición se consolida en el Principio 3º de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992: *“El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras.”*

Se comienza a utilizar el término desarrollo sostenible con sus “tres pilares”: el progreso económico, la justicia social y la preservación del medio ambiente. No se puede pensar en un crecimiento económico a largo plazo, como generador de riqueza, que no se realiza de manera sostenible, preservando los recursos naturales y culturales y ayudando al crecimiento de las comunidades donde la organización despliega sus acciones. En síntesis, propiciar un desarrollo económico y social respetuoso con el medio ambiente, controlando los impactos negativos de las actividades humanas. El resguardo del ambiente, ocupándose del fortalecimiento de las comunidades, actuando éticamente, gestando buenas relaciones con todos los grupos de interés y desarrollando su potencial le ayudará a la organización a lograr un crecimiento sostenido en el tiempo.

Según el Consejo Empresario Argentino para el Desarrollo Sostenible-CEADS: “A nivel empresario el Desarrollo Sostenible significa competir a nivel global con estrategias de negocios que respondan a las necesidades presentes de las empresas y su comunidad, protegiendo y manteniendo los recursos ambientales y humanos y que serán necesarios en el futuro.”

La existencia de recursos naturales limitados, susceptibles de agotarse ante una creciente actividad económica sin criterio, advierte sobre la importancia del respeto por el desarrollo sostenible, que obliga a actuar con responsabilidad profesional, como se estipula en los contenidos de lo que debe entenderse por Responsabilidad Social.

III. Responsabilidad Social Empresaria

François Vallaey entiende a la Responsabilidad Social (RS), *“ante todo, como un operador de creatividad política que motiva para la gestión compartida de los problemas sistémicos de nuestro mundo. Antes, cada uno se ocupaba de sus pequeños asuntos, abandonando las tendencias globales residuales a la fatalidad. Hoy, con la responsabilidad social, se innova una preocupación ética y política universal a propósito del destino del mundo entero, con su gente y su planeta, porque ya se sabe que lo que le ocurre al mundo depende de nosotros”*

La finalidad de la responsabilidad social es la sostenibilidad de la sociedad humana, concebida no, en el sentido estrecho del “cuidado de la naturaleza”, sino en uno amplio de justicia presente y futura que rechaza que el bienestar de unos se pague con el malestar de los otros, sean ellos los excluidos de la generación presente o los despojados de las generaciones futuras.

La Responsabilidad Social Empresaria (RSE) moderniza la concepción de la organización, concediéndole una dimensión amplia e integradora, incorporando el concepto de desarrollo sostenible: económico, social y medioambiental.

El desarrollo sostenible se instala como meta a alcanzar a través de un adecuado modelo de organización socialmente responsable, en el que los distintos grupos de interés (stakeholders) son esenciales para la gestión.

Según el “Consejo Empresario Argentino para el Desarrollo Sostenible” (CEADS): *“La Responsabilidad Social Empresaria constituye el compromiso de la empresa de contribuir al desarrollo sostenible, con la participación de sus grupos de interés, a fin de mejorar la calidad de vida de la sociedad en su conjunto”.*

Desde el interior como hacia el exterior de una organización se desarrollarán políticas, estrategias y procedimientos que redunden en actividades responsables, no solo para sus integrantes sino para toda la sociedad, empleándose materias primas, con procedimientos de producción amigables hacia el medioambiente y ofreciendo productos de calidad, exigiendo esto mismo a los proveedores (uso racional de la energía, reducción de residuos, racionalización el consumo de materiales, protección de especies en peligro de extinción, reducción de emisiones, aplicación de tecnologías limpias, entre otros). Además, desarrollar actividades de colaboración con instituciones de bien público y con organismos públicos (locales, regionales, nacionales) con el objetivo de llevar a cabo políticas y actividades para el mejoramiento de la sociedad y el logro de metas organizacionales éticas compatibles con el desarrollo sostenible, que ayuden a preservar el medioambiente y la cultura de las futuras generaciones, respetando la diversidad y ayudando a la reducción de las desigualdades sociales.

La RSE no significa el cumplimiento de la normativa legal vigente y la obtención solo de resultados económicos a corto plazo, supone un plan estratégico que influye en la toma de decisiones y en las operaciones de toda la organización, creando valor y favoreciendo significativamente la obtención duradera de ventajas competitivas donde,

para su logro, la organización debe determinar su visión referida a la sostenibilidad en el largo plazo.

El objetivo primordial de la RSE es proveer elementos de dirección y gestión consistentes para el desarrollo de un modelo de empresa sostenible, que satisfaga las necesidades de los grupos de interés y que genere externalidades socialmente responsables. Para su logro la organización debe respetar principios básicos enmarcados en el concepto de RSE y las necesidades de los grupos de interés: transparencia, materialidad, verificabilidad, visión amplia, mejora continua y naturaleza social de la organización.

Se deberán involucrar todas las áreas del ente, actuando de manera coordinada para generar impactos positivos y crear las capacidades en los diferentes ámbitos de la organización para que el cambio sea cultural y las gestiones se vayan realizando de manera sistematizada e integrada.

Por otra parte, la medición de los resultados e impacto de las acciones es un elemento principal en la gestión de la RSE. Se pueden establecer indicadores, tanto cuantitativos como cualitativos para cada uno de los pilares que se monitorean habitualmente para poder progresar en el camino planificado o efectuar mejoras en el caso de requerirlo. Primero hay que ser, hacer y luego comunicar de manera responsable las acciones que estén encaminadas.

La necesidad de comunicar la gestión ambiental realizada se plasmará tanto en los informes financieros como en los informes de gestión - de sostenibilidad, entendiéndose que la RSE realizada por las organizaciones:

- ✓ constituye una inversión que disminuye los costos.
- ✓ genera ganancias, al favorecer el ahorro de numerosos recursos utilizados en la producción y en la gestión.
- ✓ brinda ventajas comparativas respecto de la competencia.
- ✓ fideliza a los clientes.
- ✓ ayuda a lograr mayor motivación de colaboradores y trabajadores, favoreciendo a la productividad.
- ✓ mejora la administración del ente
- ✓ facilita una mejor atracción de los mercados financieros.

- ✓ mejora la comunicación con el contexto, al hacerla más transparente.
- ✓ facilita la rendición de cuentas (accountability)

Por todas estas razones, la RSE es un elemento estratégico que ayuda a la sostenibilidad de la organización como la de su entorno, incrementando de esta forma sus beneficios en el plazo largo.

IV. Empresas que incorporaron medidas de gestión ambiental

El siguiente cuadro mide, dentro del padrón de industrias seleccionadas, a aquellas organizaciones que han implementado medidas de gestión ambiental, en los períodos 2002-2005 y 2006. Estas acciones no son excluyentes, es decir, cada organización pudo haber implementado más de una. Comprenden: prevención y control de la contaminación; rediseño de procesos y productos; constitución de garantías financieras ambientales y remediación de pasivos.¹

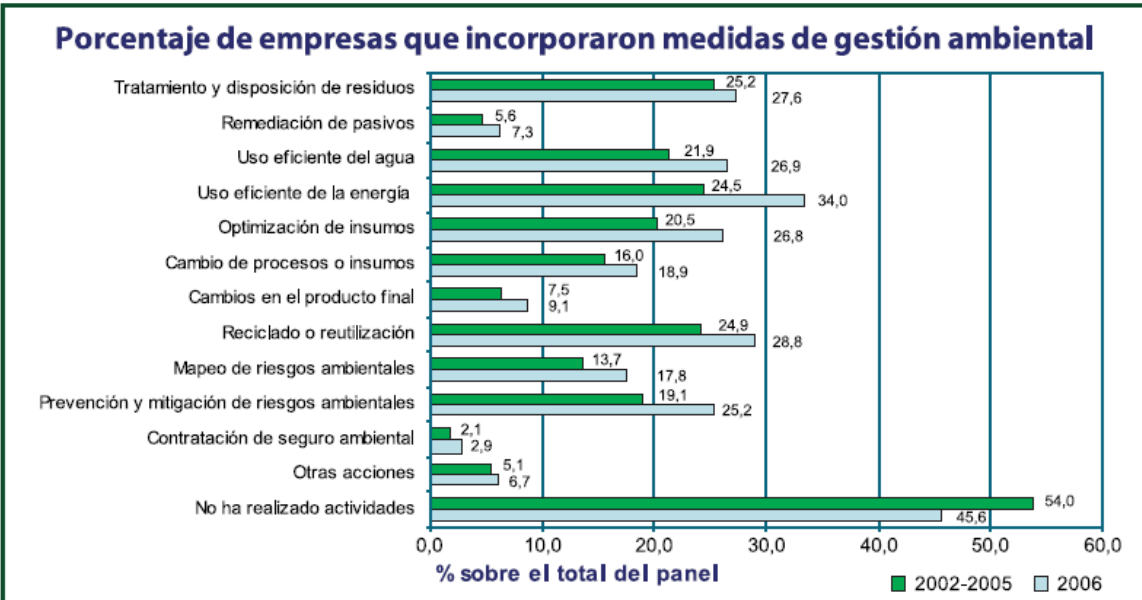
¹ En el caso argentino, según datos de la ENIT, la realización de actividades de protección del medio ambiente por parte de las empresas industriales se ha incrementado en un 8,4% entre los períodos 2002-2005 y 2006. Mientras que en el primer período la proporción de empresas que involucraron dichas prácticas fue del 46%, en el año 2006 la proporción trepó al 54%, representando a más de la mitad de las empresas encuestadas.

A lo largo de los períodos analizados, la totalidad de las actividades de protección de medio ambiente seleccionadas, se han incrementado, destacándose la utilización eficiente de la energía con un crecimiento de casi 10%. Entre los años 2002-2005, las empresas realizaron mayoritariamente como actividades de protección del medio ambiente incorporación de sistemas y/o equipos de tratamiento y/o disposición de efluentes líquidos y/o gaseosos y residuos sólidos (25,2%), reciclado o reutilización interna y/o externa de insumos y productos (24,9%), y utilización eficiente de la energía (24,5%). Por el contrario, las actividades que menos se desarrollaron en este período fueron contratación de algún seguro ambiental para las actividades de la empresa (2,1%) y la remediación del medio ambiente (5,6%).

Asimismo, el año 2006 muestra que, si bien se mantienen las mismas prioridades en las actividades realizadas por las empresas en materia de protección ambiental con respecto al período anterior, se produce una modificación en el orden de participación que cada una de ellas había registrado.

Así, la utilización eficiente de la energía (34%) se ubica en un primer lugar de participación, seguida por el reciclado o reutilización interna y/o externa de insumos y productos (28,8%) y por la incorporación de sistemas y/o equipos de tratamiento y/o disposición de efluentes líquidos y/o gaseosos y residuos sólidos (27,6%).

Fuente: Encuesta Nacional de Innovación y Conducta Tecnológica (ENIT). Instituto Nacional de Estadística y Censos. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

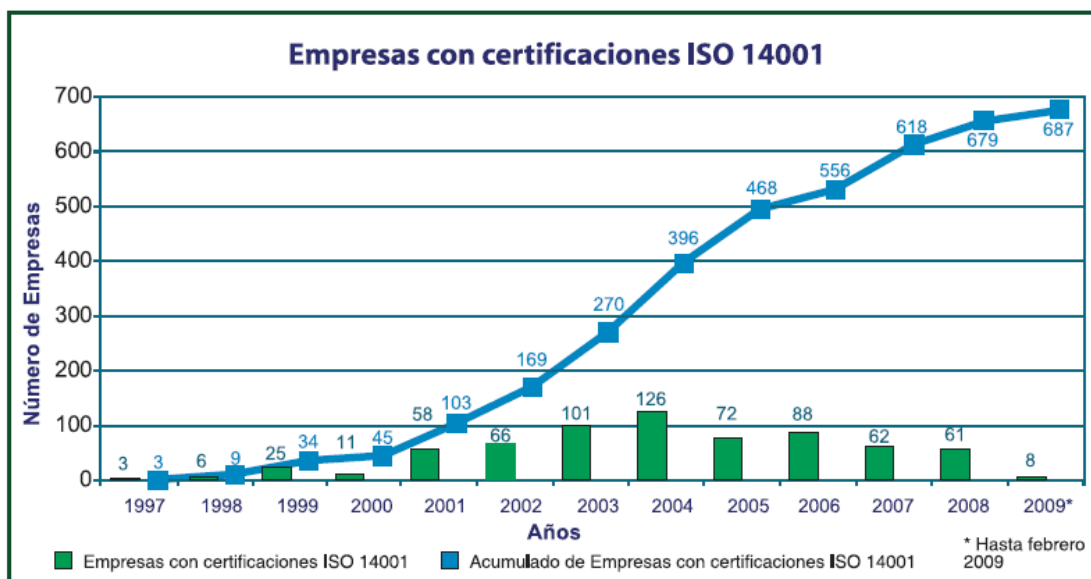


Fuente: Encuesta Nacional de Innovación y Conducta Tecnológica (ENIT). Instituto Nacional de Estadística y Censos. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

V. Empresas con certificaciones ISO 14.001

El siguiente gráfico muestra el número de empresas nacionales que han logrado certificar sus sistemas de gestión ambiental de acuerdo con lo establecido en la Norma ISO 14.001, ya sea en su versión 1996 como 2004. Se presenta el total anual y acumulado de empresas que han certificado esta norma.²

² El número de empresas que han obtenido certificaciones presenta una tendencia creciente hasta el año 2004. A partir de allí el número de empresas disminuye, pero manteniéndose siempre por encima de los valores alcanzados en la década del '90.



Fuente: Instituto Nacional de Tecnología Industrial. Ministerio de Producción.

VI. Norma ISO 26000-2010 - Responsabilidad Social

En las organizaciones, a nivel internacional y nacional, se observa lentamente, pero en aumento, un comportamiento socialmente responsable para contribuir al Desarrollo Sostenible.

La norma internacional ISO 26000-2010 es una guía referencial, no una norma de gestión ni excluyente de otros modelos y/o metodologías, de carácter voluntario, que proporciona orientación sobre los Principios y Materias Fundamentales de Responsabilidad Social que ayudan a integrar un comportamiento socialmente responsable en cualquier organización del sector privado, público y sin fines de lucro, independientemente de su tamaño o localización física.

La ISO 26000 establece principios medulares de la responsabilidad social que toda organización debería considerar:

1.- *Rendición de cuentas* ante las autoridades competentes, por sus impactos en la sociedad, la economía y el medio ambiente y las acciones tomadas para prevenir la repetición de impactos negativos involuntarios e imprevistos.

2.- *Transparencia* en sus decisiones y actividades que impacten en la sociedad y en el medio ambiente. Las organizaciones, en forma clara, precisa y completa deberían

brindar la información sobre las políticas, decisiones y actividades de las que son responsables, incluyendo los impactos conocidos y probables sobre la sociedad y el medio ambiente. La información debería estar fácilmente disponible y accesible para los interesados.

3.- *Comportamiento ético*, es decir basarse en los valores de la honestidad, equidad e integridad, ello significa el respeto por las personas, animales y medio ambiente y el compromiso de tratar el impacto de sus actividades y decisiones entre las partes interesadas.

4.- *Respeto a los intereses y posiciones de los grupos de interés* significa respetar, considerar y responder a los intereses de todas las partes interesadas.

5.- *Apego a la legalidad* implica cumplir con todas las leyes y regulaciones aplicables.

6.- *Respeto a la norma internacional de comportamiento*

7.- *Respeto a los derechos humanos*, reconociendo tanto su importancia como su universalidad, aún cuando la ley o su implementación no proporcionen la protección adecuada.

Incorpora siete materias fundamentales de responsabilidad social, que representan aspectos transversales de las políticas y/o modelos de gobierno corporativo, sus acciones y expectativas:

1. **Gobernanza de la organización:** Es el sistema por el cual una organización toma e implementa decisiones para lograr los objetivos. Un ente que se plantea como socialmente responsable debería contar con un sistema de gobierno que permita supervisar y poner en práctica los siete principios de la responsabilidad social mencionados anteriormente.
2. **Derechos humanos:** Constituyen los derechos básicos que le corresponden a cualquier ser humano por el hecho serlo, incluye los civiles y políticos (derecho a la vida y a la libertad, la igualdad ante la ley y la libertad de expresión) y los derechos económicos, sociales y culturales (derecho al trabajo, a la alimentación, a la salud, a la educación y a la seguridad social)
3. **Prácticas laborales:** Las prácticas laborales socialmente responsables son fundamentales para la justicia social, la estabilidad y la paz. En la Declaración de Filadelfia de la OIT de 1994 se manifestó que el trabajo no es una mercancía.

La debilidad de los trabajadores y la necesidad de proteger sus derechos básicos se refleja en la “Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH)-1948, y en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales- 1976

4. Medio ambiente: Las organizaciones y su accionar infaliblemente generan impactos en el medio ambiente por la utilización de recursos naturales, por sus actividades y la contaminación que provocan en el proceso productivo por los residuos o desechos que generan y las consecuencias sobre los hábitats naturales. Para reducir los impactos ambientales se deberían adoptar medidas que consideren el desarrollo sostenible en todas sus decisiones y actividades.
5. Prácticas justas de operación: Se refieren a la conducta ética de una organización en su relación con los demás.
6. Relación con los consumidores: Brindando información precisa, libre de sesgos, transparente y útil en relación con las características de los bienes y servicios ofrecidos, condiciones de venta y favoreciendo el consumo sostenible
7. Participación activa y desarrollo comunitario: Las organizaciones que incluyen los beneficios de actuar de forma respetuosa con la comunidad y sus instituciones, reflejan valores democráticos y cívicos.

VII. La Contabilidad como tecnología social

De acuerdo con lo expuesto, las organizaciones deben actuar con RSE e informar sobre toda la gestión ambiental realizada. Ellas son parte de la sociedad por lo tanto la información generada no deberá beneficiar solamente a los usuarios endógenos de la organización sino que deberá estar abierta a toda la comunidad, puesto que es “información” que afecta o puede afectar los intereses sociales.

Es en este punto que nos preguntamos,

¿Qué se entiende por ciencia social?

Las Ciencias Sociales comprenden un área de conocimiento integrado por diferentes disciplinas que establecen diversas relaciones para explicar, interpretar y comprender los hechos y procesos sociales. El sujeto social es estudiado por cada una

de ellas en sus aspectos históricos, geográficos, sociológicos, jurídicos, políticos, económicos, antropológicos y psicológicos.

Remarcamos que la Economía, considerada como ciencia social, estudia las relaciones que surgen de los procesos de producción, intercambio, distribución y consumo de bienes y servicios, concebidos como elementos que satisfacen las necesidades humanas y que son el resultado individual y colectivo de la sociedad.

¿Qué se entiende por tecnología?

Según el diccionario de la Real Academia Española:

Tecnología.

- 1. f. Conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico.*
- 2. f. Tratado de los términos técnicos.*
- 3. f. Lenguaje propio de una ciencia o de un arte.*
- 4. f. Conjunto de los instrumentos y procedimientos industriales de un determinado sector o producto.*

La tecnología se encarga de fusionar conocimientos científicos y técnicos para resolver problemas concretos. O sea, nada se hará “mecánicamente” sino aquello que surja de una fundamentación científica acertada.

¿Cuál es el encuadre actual de la Contabilidad?

En los últimos años, ha surgido la necesidad de buscar la forma de cuantificar, registrar e informar sobre temas ambientales, impactando ello en los segmentos de la Contabilidad financiera, gerencial y gubernamental.

En la actualidad distintos autores, al definir “Contabilidad” ponen énfasis en el entorno social y ubican la riqueza como un resultado de hechos, tanto económicos como sociales.

El profesor emérito Alberto Arévalo ya clasificó a la Contabilidad como ciencia social, al afirmar que *"Por su contenido de carácter económico, la contabilidad pertenece al*

grupo de las ciencias sociales, y tiene relación de afinidad con la economía política, con el derecho, con la estadística y con las finanzas".

La Contabilidad debería ser considerada como una disciplina científica, pero al carecer de leyes estrictas no constituiría una ciencia básica, por ello debería ser considerada una tecnología social que capta el acontecer tanto histórico como cotidiano del individuo y sus actividades, ellas son las que no pueden desligarse del entorno que las rodea, exponiéndose a la influencia de factores externos.

Por otra parte, la contabilidad aplica conocimientos científicos de la economía y de la administración y conocimientos técnicos, como el efecto balanza de la partida doble para registrar operaciones y hechos económicos o el procedimiento de ajuste por inflación de partidas que no están expresadas en moneda de poder adquisitivo de cierre del período y así poder elaborar información útil que representada a partir de modelos contables, refleje la realidad y de esta forma tomar decisiones acertadas.

En síntesis, la técnica sola no sirve para generar información. Los informes contables deben representar la realidad expresada en un lenguaje contable propio, que no surge solo de procedimientos o recetas fijas. Hay que recurrir al conocimiento contable, en constante avance, dando origen así, a una teoría contable integral que abarca cuestiones económicas, financieras, sociales y ambientales.

La Contabilidad debe ser considerada una tecnología social, pues al mencionarse dicho término, se hace referencia a información y no solo a la financiera que requiere de normas para el reconocimiento, medición y exposición de activos y pasivos en los informes destinados a usuarios tipo. Surgen otras especialidades, como la de gestión, con otras soluciones a la medición o presentación de partidas en los informes contables.

Para reforzar este concepto, ya en trabajos anteriores, analizamos los hechos objeto de captación por el sistema contable, dado que, para nuestra disciplina el proceso contable comienza cuando se produce un hecho económico.

Dijimos al respecto, que para los economistas, "hecho económico" es cualquier acontecimiento o proceso observable que tenga por origen o consecuencia una variación de alguno de los indicadores económicos o sea relacionado con la economía de la sociedad. Por ejemplo, el comportamiento de un mercado, la variación de la

moneda, el nivel de la producción, las destrucciones producidas por una inundación, o la simple acumulación de frutos, hojas y tallos en cualquier parte del planeta que afecte positiva o negativamente al medio ambiente, constituye un “hecho económico”.

Los hechos, también denominados fenómenos económicos, se relacionan con actividades que los hombres desarrollan, no aisladamente, sino como miembros de grupos humanos.

Los hechos económicos se caracterizan porque:

1. Son actividades sociales
2. Se realizan para obtener los medios necesarios para satisfacer las necesidades de la sociedad
3. Son cuantificables y medibles
4. Se refieren a las actividades básicas de la economía: producción, distribución, cambio y consumo de bienes y servicios

Los "hechos objeto de captación por el sistema contable" a efectos de la elaboración de informes financieros son todos aquellos sucesos que afectan o puedan afectar positiva o negativamente el patrimonio de los entes y su impacto económico representa la fuente fundamental y punto de partida de la disciplina. En consecuencia y por carácter transitivo, si la economía encuadra dentro de las ciencias sociales y la contabilidad informa sobre los hechos económicos, no cabe duda que nuestra disciplina presenta un carácter social.

Para demostrar su dimensión social, el sistema de información deberá reflejar integralmente el marco social en el que se desenvuelve y al que se dirige la organización.

Entendemos que, la Contabilidad, como sinónimo de “información”, deberá facilitar una visión social del ente al usuario “sociedad”, vinculada con la realidad económica, como uno de los elementos esenciales que la constituyen para cumplir con su objetivo, generando informes útiles a sus usuarios.

VIII. La Contabilidad y sus informes

a) Información contable financiera ambiental

La contabilidad patrimonial/financiera tiene como objetivo primordial generar información histórica sobre las relaciones económicas de las organizaciones con el exterior. Los informes contables obligatorios que brinda son los estados contables/ financieros, expresados en unidades monetarias que se confeccionan y exponen de acuerdo con normas legales vigentes en cada país.

La contabilidad financiera deberá permitir responder a distintas cuestiones, entre ellas podemos citar, las deudas que surgen por incumplimiento de leyes ambientales, las contingencias por juicios pendientes de sentencia cuantificables y altamente probables, los costos de la mercadería vendida, las inversiones realizadas en activos fijos para la preservación, protección y recuperación ambiental, las erogaciones en investigación y desarrollo ambiental, los incentivos ecológicos obtenidos y gastos en gestión de residuos tóxicos y peligrosos.

En los informes financieros deberán tenerse en cuenta las implicancias de los contratos explícitos en términos de derechos, obligaciones o beneficios, entre partes conocidas como son los clientes, proveedores/acreedores, accionistas, como así también las obligaciones sociales.

Podemos generalizar y manifestar que al considerar cuestiones ambientales, la contabilidad financiera-ambiental tendrá como objetivo la estimación, registro e información de los pasivos, activos y de los gastos e ingresos ambientales.

Normas contables internacionales y medioambiente

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board-IASB), organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera, con el objeto de propiciar la armonización internacional de la información financiera, trata, en un conjunto de normas, temas relacionados directa o indirectamente con aspectos ambientales.

El siguiente cuadro muestra algunas de las NIIF que impactarían directamente en la información patrimonial- ambiental:

NIC 2	Existencias
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo
NIC 20	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar

	sobre ayudas públicas
NIC 36	Deterioro del valor de los activos
NIC 37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
NIC 38	Activos intangibles
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas
NIIF 6	Exploración y evaluación de los recursos minerales
CINIIF 1	Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares
CINIIF 6	Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos

Se destaca por su especial significado lo siguiente:

1. La NIC 2 prescribe que *“el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.”* Si bien existe una marcada tendencia de asignar los costos ambientales a los gastos generales, procedimiento que impide o reduce la forma de reconocerlos y cuantificarlos, aquellos relacionados con la reconversión tecnológica o la producción limpia que obligan las disposiciones legales o del mercado, impiden que puedan seguir siendo asociados conceptualmente como tales.

Los costos incurridos durante el proceso productivo (manejo de residuos, otros relacionados con el reemplazo de envases o con la gestión ambiental que surgen como consecuencia del reciclaje o tratamiento de aguas residuales y control de la contaminación), se asocian con lo prescrito por la NIC 2 en el sentido de costos necesarios para lograr que la materia prima transformada adquiera “su condición y ubicación actual”, ya sea por su incorporación directa o por medio de la depreciación de los bienes imputada al costo de fabricación.

2. La NIC-16 al referirse a los “Costos iniciales” menciona: *“Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental... Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido”...* Por lo tanto, los costos originales incluyen también todos aquellos

relacionados con el desmantelamiento o eliminación de efectos medioambientales, que se reconocen con contrapartida de un pasivo y que deben ser imputados al costo de los bienes y luego al de producción, vía su depreciación.

3. La NIC 20 define las subvenciones del gobierno como *una “ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad, a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad”* y en ella se prescribe la contabilización y revelación de las subvenciones y las otras formas de ayuda gubernamental.

Si entendemos que el cuidado medio ambiente es una de las principales asignaturas pendientes de las sociedades actuales, es válido pensar que todas las acciones dirigidas a preservar y mejorar el patrimonio natural son necesarias para garantizar la supervivencia y continuidad de todos los ecosistemas que componen nuestro entorno. Por ello, los organismos públicos, conscientes de esta necesidad, articulan programas de ayuda que financian los proyectos medioambientales realizados por las empresas, cuyo tratamiento contable entendemos que estarán encuadrados por lo prescrito en la mencionada norma.

4. La NIC 36 presenta como objetivo establecer los procedimientos que un ente aplicará para asegurarse de que los activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable, donde podríamos suponer que alguna de las causas que llevarían al reconocimiento de desvalorizaciones no sistemáticas podrían corresponder a impactos ambientales.

5. La NIC 37 prescribe, en relación con el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales asumidas por los entes, algunas originadas en la normativa jurídica o disposiciones contractuales y otras asumidas por su propia voluntad, como consecuencia de las políticas de conservación del medioambiente.

6. La NIIF 5 presenta como objetivo especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar

sobre las operaciones discontinuadas, no debiéndose descartar que ello pudo originarse como consecuencia de alguna normativa relacionada con el cumplimiento de exigencias medioambientales con el entorno.

7. La NIIF 6 especifica la información financiera relativa a desembolsos incurridos en la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que se pueda probar la factibilidad técnica y viabilidad comercial de su extracción. Encontramos nuevamente en esta norma una mención al medioambiente y al tratamiento de los desembolsos efectuados en relación con los recursos minerales.

8. La Interpretación CINIIF 1 considera que muchas entidades tienen la obligación de dismantelar, retirar y restaurar elementos integrantes de propiedades, planta y equipo y dichas obligaciones se denominan “pasivos por dismantelamiento, restauración y similares”. Asimismo la Interpretación CINIIF 6 “Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos menciona el término “medioambiente” cuando hace referencia a que: *“La Directiva de la Unión Europea sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE), que regula la recogida, el tratamiento, la recuperación y la eliminación respetuosa con el medio ambiente de los RAEE, ha generado preguntas sobre el momento en que debería reconocerse la obligación por el retiro del servicio de RAEE. La Directiva distingue entre residuos “nuevos” y residuos “históricos”, y entre residuos procedentes de hogares particulares y residuos no procedentes de hogares particulares. Los nuevos residuos se refieren a productos vendidos después del 13 de agosto de 2005. Se considera que todo aparato doméstico vendido antes de dicha fecha dará lugar a residuos históricos, a efectos de la Directiva.*

Al respecto se interpreta que: la obligación por los costos de gestión de residuos procedentes de aparatos domésticos históricos no nace cuando los productos se fabrican o se venden. Puesto que la obligación relacionada con los aparatos domésticos históricos no está vinculada a la producción o venta de los artículos que deben eliminarse, sino a la participación en el mercado durante el periodo de medición, no existe obligación alguna a menos y hasta que exista una cuota de mercado durante el periodo de medición. El momento de aparición del suceso que da origen a la obligación puede ser también independiente del periodo concreto en que se emprendan las actividades para ejecutar la gestión de residuos y se incurra en los costos correspondientes.”

Cabe destacar que si bien algunas de estas normas plantean de manera directa o indirecta cuestiones medioambientales, ellas en general prescriben la necesidad de reconocer variaciones patrimoniales negativas y no las positivas.

b) Información contable de gestión ambiental

La contabilidad de gestión tiene como objetivo principal aportar información relevante, voluntaria, histórica o prospectiva, monetaria o no monetaria, parcial o integral, sobre el actuar de la organización para colaborar en las decisiones a tomar por ellas. Trata de ampliar y aportar mayores elementos de los que se pueden incluir en los informes que genera la contabilidad financiera, pues aporta también la posibilidad de evaluar el cumplimiento de metas y objetivos trazados.

La organización socialmente responsable cumple en todos los ámbitos con la normativa vigente y además realiza acciones incorporadas a su estrategia con carácter voluntario, actitudes que deben ser informadas, dando origen a los informes de responsabilidad social o informes de sostenibilidad a ser confeccionados en el marco de la contabilidad de gestión ambiental. Para la elaboración de estos informes, la organización deberá contar con un sistema de información de base social adecuada para que todos los usuarios internos como externos puedan tomar decisiones eficientes para dar a conocer su desempeño social-ambiental y el impacto que causan en el medio social donde actúan.

Para informar sobre la sostenibilidad en forma clara y abierta, se necesita un marco de trabajo común a nivel mundial, con un lenguaje uniforme y parámetros comunes que sirvan para comunicar de manera clara y transparente las cuestiones relacionadas con la sostenibilidad. La misión del Global Reporting Initiative (GRI) es satisfacer esta necesidad proporcionando un marco confiable para la elaboración de memorias de sostenibilidad que pueda ser utilizado por las organizaciones, con independencia de su tamaño, sector o ubicación.

Cabe agregar, que buena parte de la información que utiliza la contabilidad de gestión procede de la contabilidad financiera y que ella nutre también a la contabilidad financiera. Esta relación bilateral se da porque ambas deben partir de la misma base de

datos, donde son procesados, clasificados y modificados según las necesidades de los usuarios.

Por otra parte, la contabilidad de gestión también se ocupa de los costos ambientales y de su gestión para la elaboración de información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa sobre el accionar del ente y el posible impacto sobre el entorno, con el fin de evitarlo o reducirlo, información que se busca sea útil para tomar decisiones en favor de un desarrollo sostenible.

IX. Reflexiones finales

El objetivo de la responsabilidad social es contribuir al desarrollo sostenible. En todo el mundo y cada vez más, las organizaciones son conscientes de la necesidad y los beneficios de un comportamiento socialmente responsable, impulsando como estrategia del negocio la cadena de valor.

Para el cumplimiento de la RSE es importante la gestión compartida, que involucra al sector público y privado junto a asociaciones de la sociedad civil para asegurar así resultados adecuados para la humanidad y el ambiente.

La gestión ambiental genera una ventaja integral para la organización y para la sociedad:

- para la organización: mejora su imagen incrementando sus ventas, considerando que los consumidores eligen los productos que no afectan al medio ambiente
- la sociedad y el ambiente tendrán menos impactos negativos por la actividad empresarial.

Es muy importante comunicar de manera responsable y una vez que las acciones están encaminadas, hay que tomar conciencia que primero hay que ser, hacer y luego decir.

También en el marco de la contabilidad financiera, encontramos cierto interés en la información relacionada con cuestiones medioambientales. La Norma Internacional de Contabilidad, NIC 1, Presentación de Estados Financieros considera que: “... *El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de*

efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado". La presentación de informes financieros donde se incluya el impacto generado por los entes en el ambiente y en la sociedad, acrecentará la responsabilidad social empresaria, contribuyendo al mejoramiento de las condiciones de vida de las generaciones presentes y futuras.

En las Memorias de la mayoría de las organizaciones se están mencionando acciones vinculadas con aspectos medioambientales (efectos económicos y financieros derivados). Esto nos muestra la importancia que el tema está adquiriendo para la opinión pública. Asimismo, también las organizaciones están presentando informes voluntarios de sostenibilidad que permiten ver lo realizado y reflexionar sobre lo que queda por hacer, principio de la responsabilidad social.

Desde nuestra profesión debemos promover actuar de manera ética y no olvidarnos que nuestra responsabilidad es hacia la sociedad, con la Casa de Estudios en donde nos graduamos, con la profesión, con nuestros colegas, con quienes requieren nuestros servicios y con terceros.

Debemos realizar los mayores esfuerzos para mejorar continuamente nuestra idoneidad y la calidad de nuestra actuación, contribuyendo así al progreso y prestigio de la profesión.

Bibliografía

AREVALO, Alberto. "Elementos de contabilidad general" Ed Machi 10^o edición. 1982

FRANÇOIS VALLAEYS, Cristina de la Cruz- SASIA, Pedro- "Responsabilidad Social Universitaria, Manual de primeros pasos", McGraw-Hill Interamericana Editores, Banco Interamericano de Desarrollo, México. 2009.

INFORME BRUNDTLAND, Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, Naciones Unidas, 1987

Norma ISO 26000:2010 "Guía de Responsabilidad Social" Referencia: Norma Internacional ISO 26000:2010 Guía de Responsabilidad Social: Primera Edición Noviembre 01 de 2010

PAHLEN ACUÑA, Ricardo- CAMPO, Ana María- SOSISKY, Liliana "Los hechos generadores de la información contable financiera ambiental"- 17^o Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable Salta. 2011

PAHLEN ACUÑA, Ricardo- CAMPO, Ana María- SOSISKY, Liliana “Ambiente, Contabilidad y Tecnología: A veinte años de la Cumbre para la Tierra”. VI° Simposio de Contabilidad y Auditoría del Extremo Sur–Ushuaia – Tierra del Fuego. 2012

PAHLEN, R. J. M. y FRONTI de GARCÍA, L. “La contabilidad ambiental y su influencia en los distintos segmentos”- Buenos Aires, Ediciones Cooperativa. 2004

PAHLEN, R. J. M. y FRONTI de GARCÍA, L. – “Contabilidad Social y Ambiental”, Buenos Aires, Ediciones Macchi. 2004

WIRTH, María Cristina. “Acerca de la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento”. Editorial La Ley. Buenos Aires 2001

http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/Indicadores/file/publicaciones/2010_indicador es.pdf

http://www.iarse.org/new_site/newsletters/evolucion/3/gestion6.php

<http://www.globalstd.com/pdf/rs-iso26000-2010.pdf>

http://www.aeca.es/pub/refc/prestesis/Nota_144_Alvarez.pdf