

Talero, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 155-176.

Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas

Sabina Talero Cabrejo

Geógrafa Universidad Nacional. Especialista en Estudios Ambientales (University of Toronto) y Evaluación Social y Económica de proyectos (Universidad de los Andes). Estudiante de Contaduría Pública (Pontificia Universidad Javeriana).

taleros@javeriana.edu.co

RAZÓN, NECESIDAD Y UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD PARA LA SOSTENIBILIDAD (SUSTAINABILITY ACCOUNTING): APROXIMACIONES TEÓRICAS

Resumen: Los incentivos económicos no son mecanismos eficientes y suficientes para hacer que las empresas modifiquen sus esquemas productivos en pro de la sostenibilidad. En la teoría económica, se incluyen diversas formas de capital (humano, social y ambiental) que requieren formas de medición y valoración para capturar la realidad socio-económica y los verdaderos beneficios generados por las empresas. La contabilidad como sistema de información y disciplina encargada de representar y comunicar aspectos relevantes y objetivos de la realidad socio-económica de la empresa, no debe quedarse al margen de la situación. Ésta debe corresponder a los objetivos y necesidades de diferentes usuarios externos para que los reportes de gestión social y ambiental no sean meras intenciones voluntarias realizadas *ad hoc*, sino fruto de la implementación de sistemas de información, que evalúen de forma sistemática, objetiva y documentada, el impacto de las actividades del negocio sobre el ambiente (incluyendo la dimensión humana, social y natural).

Palabras claves: contabilidad para la sostenibilidad, contabilidad ambiental, contabilidad social, capital natural, programas de investigación en contabilidad.

REASON, NEED, AND UTILITY OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING: THEORETICAL APPROACHES

Abstract: Economical incentives are not effective and sufficient mechanisms to make enterprises modify their productive schemes for the sake of sustainability. In economical theory, several forms of (human, social, and environmental) capital are included that require special ways of measurement and assessment in order to grasp the socio-economical reality and the real benefits generated by enterprises. Accounting as a system of information and as a discipline charged with representing and communicating relevant and objective aspects of the socio-economical reality of the company must not remain uncaring of the situation. It must correspond to the objectives and needs of different external participants so that social and environmental management reports are not mere intentions *ad hoc*, but the fruit of implementation of information systems that evaluate in a systematic, objective and documented way the impact of business activities on the environment (including human, social, and natural domains).

Keywords: sustainability accounting, environmental accounting, social accounting, natural capital, investigation programmes in accounting.

RAISON, NÉCESSITÉ ET UTILITÉ DE LA COMPTABILITÉ POUR LA DURABILITÉ (SUSTAINABILITY ACCOUNTING): APPROCHES THÉORIQUES

Abrégé: Les aides économiques ne sont ni mécanismes efficaces ni mécanismes suffisants afin que les entreprises modifient leurs schémas productifs au bénéfice de la durabilité. Dans la théorie économique on inclut diverses formes de capital (humain, social et écologique) qui demandent des formes de mesure et d'évaluation pour fixer la réalité socio-économique et les véritables bénéfices générés par les entreprises. La comptabilité, en tant que système d'information et en tant que discipline responsable de représenter et de révéler les aspects importants et objectifs de la réalité socio-économique de l'entreprise, ne doit jamais se tenir en dehors de la discussion. Celle-ci doit correspondre aux buts et nécessités des différents acteurs externes a fin que les rapports de gestion social et écologique ne soient pas de simples intentions réalisées *ad hoc*, mais le résultat de l'implémentation des systèmes d'information qui évaluent de manière systématique, objective et documentée l'impact des activités du commerce sur l'environnement (incluant la dimension humaine, sociale et naturelle).

Mots-clés: comptabilité pour la durabilité, comptabilité écologique, comptabilité sociale, capital naturel, programmes d'investigation en comptabilité.

RAZÃO, NECESSIDADE E UTILIDADE DA CONTABILIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (SUSTAINABILITY ACCOUNTING): APROXIMAÇÃO TEÓRICA

Resumo: Os incentivos econômicos não são mecanismos eficientes e suficientes para fazer que as empresas mudarem seus regimes produtivos em pró do desenvolvimento sustentável. A teoria econômica inclui diversas formas de capital (humano, social e ambiental) que exigem formas de medição e avaliação para captar a realidade socioeconômica e os verdadeiros lucros gerados pelas empresas. A contabilidade como sistema da informação de e disciplina encarregada de representar e comunicar as questões relevantes e os objetivos da realidade socioeconômica da empresa, não deve ficar à margem da situação. Isto deve corresponder aos objetivos e necessidades dos diferentes usuários externos para os relatórios de gestão ambiental e social não são meras intenções voluntárias realizadas *ad hoc*, senão o resultado da implementação de sistemas de informação, que avalia de forma sistemática, objetiva e documentada, o impacto da atividade empresarial em matéria de ambiente (incluindo a dimensão humana, social e natural).

Palavras-chave: contabilidade para o desenvolvimento sustentável, contabilidade ambiental, contabilidade social, capital natural, programas de investigação nos domínios da contabilidade.

Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas

Sabina Talero Cabrejo

Primera versión recibida Abril de 2007; versión final aceptada Junio de 2007

Introducción

Hoy en día, nadie desconoce que toda actividad humana genera externalidades o efectos (positivos y negativos) sobre el bienestar de otras personas, y que las simples reglas del mercado son ineficientes para lograr un equilibrio en donde se maximice el bienestar general de la sociedad.

Desde hace unos 20 años, los gobiernos han venido implementado políticas, programas y normas que buscan proteger los intereses de los afectados, por las externalidades negativas de la producción y consumo de bienes y servicios.

Desde el lado de la producción, el esfuerzo se ha puesto sobre la contaminación ambiental (externalidad negativa causada por la producción de bienes y servicios), ya que las empresas no se sienten tentadas, por sí solas, a responder por sus efectos sobre la calidad del agua, el aire, el suelo y demás recursos naturales de los cuales hacen uso de manera directa o indirecta; debido a que estos bienes son clasificados como bienes comunes, son de todos, pero de “nadie”¹.

Los Estados, encargados de intervenir y controlar el uso de los bienes comunes, han optado por varias medidas: a) establecer regulaciones o prohibiciones de determinadas conductas, a través del establecimiento de niveles máximos de emisión permitidos; b) Crear incentivos tributarios (impuestos pigovianos como las tasas por uso y tasas retributivas) que le ponen

¹ Los bienes comunes son de nadie, porque son de todos. Son bienes no excluibles (no es posible impedir que otras personas lo utilicen) pero rivales (el uso por parte de una persona, reduce su uso por parte de otra). Estos bienes hacen parte del patrimonio de los Estados o pueblos que habitan el planeta. Todos deberíamos sentirnos dolientes por su uso indebido o irresponsable, porque de la calidad y cantidad de estos bienes depende la supervivencia de las próximas generaciones.

un precio al derecho de contaminar; c) Inventar un nuevo recurso escaso: los permisos de contaminación, los cuales se pueden transar en los mercados verdes (ej. bonos de carbono).

Los anteriores mecanismos se han establecido en un marco jurídico, de carácter normativo, que presiona para que las organizaciones empresariales sean consecuentes con sus efectos sobre el medio ambiente. Sin embargo, tales mecanismos mandan una señal al mercado que puede ser perversa en cierto sentido, pues los incentivos están dirigidos a asignar precios o cuotas a la contaminación, generando un mercado de derechos sobre la misma.

No parece plausible que estos mecanismos nos acerquen a un ideario de actividades empresariales sostenibles, pues se entendería que una empresa responsable social y ambientalmente, sería una empresa que paga por los perjuicios causados, compensando los costos de oportunidad de terceros afectados. Luego los incentivos económicos, para evitar prácticas contaminantes y estimular la producción limpia, no son suficientes o adecuados, por sí solos, para generar un cambio de mentalidad y accionar sobre la responsabilidad que tenemos, como individuos, empresas, regiones y Estados, sobre la situación de los recursos naturales.

Es menester formular y poner en práctica maneras para hacer sustentables, geográfica y temporalmente, las actividades económicas y sociales que desempeñamos. En principio, hay que comenzar por medir el impacto de nuestras actividades en las diferentes escalas o entidades socio-económicas. En este artículo nos concentraremos en la empresa, aquella entidad socio-económica que busca satisfacer las necesidades y deseos de diferentes sectores de la sociedad, ofreciendo bienes y/o servicios, a cambio de percibir un beneficio económico.

Dado que la información sobre la circulación económica de la empresa es objeto de estudio de la contabilidad, se infiere que los contadores tienen un papel crucial en el control y legitimación del desempeño social y ambiental de la empresa, en pro de la sostenibilidad. Sin embargo, Gray (2000) señala que a pesar de que los contadores, por su entrenamiento en estas áreas, son los profesionales indicados para identificar, medir y desarrollar nuevas representaciones y sistemas para comunicar información sobre la gestión ambiental y social de la empresa, a la hora de enfrentarse a estos aspectos, no lo hacen mejor que otros profesionales provenientes de otras disciplinas.

En opinión de Gray (2000), los contadores y auditores tienen la responsabilidad *de facto* para comunicar la información social y ambiental de la empresa, pero no lo hacen profesionalmente (como cuando evalúan la verdad y justicia de los estados financieros), porque no existe un marco comprensivo o substantivo de estándares para realizar los reportes sobre estos asuntos. El origen de ello es que no hay una idea clara del objeto que se quiere contrastar

y en relación a ello, no existe una completitud (*completeness*) o la posibilidad de producir un tipo de eco-balance que represente los flujos en entrada y salida, las emisiones y pérdidas físicas (*leakages*) de la organización.

Existen varios enfoques sobre como capturar, medir, valorar y representar los efectos sociales y ambientales de las actividades empresariales; sin embargo, antes de adentrarnos en la revisión de éstos, considero pertinente hacer una breve introducción sobre el nacimiento de la presencia de la dimensión ambiental en los sistemas de información, sobre el desempeño socio- ambiental de las organizaciones (Estados), pues la introducción de esta dimensión da origen a la contabilidad ambiental y a su posterior aplicación en entidades microeconómicas (empresas privadas e instituciones públicas).

Orígenes de la contabilidad ambiental: la medición del capital natural

La necesidad de medir los impactos que ejercemos como especie sobre el medio ambiente, comenzó a ser evidente cuando, desde la economía y las ciencias naturales, se hizo conciencia del hecho que los recursos naturales eran limitados y ellos constituían un capital natural en cuanto prestaban una serie de servicios ambientales. Dado que los recursos naturales se estaban explotando de forma desmedida, en aras del desarrollo económico, científicos de todo el mundo plantearon la necesidad de una utilización racional orientada hacia la sostenibilidad². Fue así como los conceptos de capital natural³ y sostenibilidad dieron origen a la necesidad de medir los impactos sobre el medio ambiente en diferentes escalas geográficas, particularmente en la escala de los estados nacionales.

El medio ambiente era conceptualizado como recurso desde la visión antropocéntrica. Desde esta visión se asumía que los servicios ambientales prestados por estos recursos a la vida y la economía humana estaban garantizados. Por esta razón, servicios o funciones ambientales proveídos por los ecosistemas, tales como la absorción y dilución de contaminantes, la generación de los suelos, el reciclaje de nutrientes, la biodiversidad, entre otros, no se tenían en cuenta, porque se pensaba que podrían ser sustituidos por otras formas de capital (artificial, humano y social).

2 Sostenibilidad: 1) Utilización de la biosfera por las generaciones actuales manteniendo su potencial (beneficios) de rendimiento para las generaciones futuras; 2) Tendencias constantes de crecimiento y desarrollo económicos que podrían verse afectadas por el agotamiento de los recursos naturales y la degradación del medio ambiente.

3 Capital natural: Activos naturales desde el punto de vista de su condición de proveedores de insumos de recursos naturales y de servicios ambientales para la producción económica y el bienestar humano.

Hoy en día el concepto de capital natural comprende tres elementos: *stock* de recursos naturales, tierra y ecosistemas. Estos elementos son esenciales para el desarrollo sostenible⁴ a largo plazo gracias a la contribución de tres tipos de funciones: de provisión física de recursos (depósitos minerales, bosques, pesca), de sumidero (absorción de subproductos no deseados provenientes de la producción y el consumo) y de provisión de servicios⁵ (calidad y amenidad del hábitat). Si los *stocks* de capital natural⁶ disminuyen hasta un punto en donde ya no son capaces de proveer satisfactoriamente las anteriores funciones, el desarrollo que dependa de ellos no será sostenible.

La desestabilización de los ciclos geoclimáticos, hidrológicos y ecológicos vividos en las últimas décadas son evidencias de la pérdida de capital natural y por tanto, se requiere información sobre el efecto de las dinámicas ambientales sobre las actividades humanas. Sin embargo, la medición del capital natural presenta serias dificultades metodológicas, tal como lo señala Isa, F. y otros (2005), debido a que se compone de múltiples dinámicas distintas, heterogéneas y complejas. Por tal motivo, se comenzó a hacer uso de sistemas de indicadores biofísicos y económico-sociales para dar cuenta de los procesos de degradación de la naturaleza.

Los sistemas de indicadores macro que describen las interacciones entre economía y medio ambiente, se han elaborado desde tres enfoques contables distintos: ajuste al Sistema Cuentas Nacionales –SCN–, cuentas del medio ambiente y los recursos naturales (ej. Informe de la Contraloría General de la Nación sobre el “*Estado de los recursos naturales y del medio ambiente*”); y sistema de cuentas satélite⁷. En el siguiente cuadro se describen las características de cada uno de estos tres enfoques.

-
- 4 Según la definición de la Comisión Bruntland (1987) es el desarrollo que satisface las necesidades actuales de las personas sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las suyas. Este desarrollo se puede lograr a través de la sumatoria de tres factores: crecimiento económico, equidad social y conservación ambiental.
 - 5 Funciones cualitativas de los activos naturales no producidos; es decir, la tierra, el agua y el aire (incluidos los ecosistemas conexos) y su biota. Hay tres tipos básicos de servicios ambientales: a) Servicios de eliminación, es decir, las funciones del medio ambiente natural como sumidero de residuos; b) Servicios productivos, que comprenden las funciones económicas de suministro de recursos naturales y espacio para la producción y el consumo, y c) Servicios de consumo o al consumidor, destinados a satisfacer las necesidades fisiológicas, de ocio y otras conexas de los seres humanos.
 - 6 Se refiere a la cantidad material de recursos naturales, tierra y ecosistemas.
 - 7 Las cuentas satélite son las cuentas que permiten ampliar la descripción de un tema específico como salud, educación, turismo y medio ambiente a través de cuadros e indicadores para cada caso.

Cuadro 1: *Características de los enfoques macroeconómicos sobre cuentas ambientales*

Ajuste al Sistema de Cuentas Nacionales	Modifica y ajusta el marco y los límites de Sistema de Cuentas clásico, para complementarlo en sus deficiencias ambientales, incorporándole el agotamiento de los recursos naturales, los gastos defensivos del medio ambiente y la degradación de la calidad ambiental.
Cuentas del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales	Se caracteriza por la recolección, en un marco consistente, de la información cuantitativa y cualitativa de los <i>stocks</i> y flujos de los recursos naturales, expresándolo en unidades físicas.
Sistema de Cuentas Satélite	Complementa la información económica de la Contabilidad Nacional sin modificar el Sistema de Cuentas, mediante combinación de la información física de las estadísticas ambientales y las cuentas de recursos naturales con la información monetaria de los costos del daño ambiental y los gastos de protección.

Fuente: Elaborado con base en Hernández (2003).

Las mediciones de capital natural más extendidas son las definidas por organismos multilaterales como el Banco Mundial y las Naciones Unidas. Este último organismo desarrolló en 1993 un sistema de cuentas ambientales en un marco integrado al sistema de cuentas económicas o nacionales. Este sistema resulta muy útil como marco conceptual para la medición y valoración de activos y costos ambientales. Sin embargo, siendo trabajadas a nivel macro, el tratamiento de las cuentas ambientales presenta los siguientes tres problemas:

- Intentan plasmar flujos reales de recursos escasos naturales no mercadeables, es decir, no tienen precio en el mercado por ser bienes públicos o recursos comunes, junto con bienes y servicios que sí lo son e influyen directamente en la productividad del país.
- El tratamiento de las cuentas ambientales como cuentas satélite, le resta importancia a su papel informativo sobre el impacto de las actividades económicas en la sostenibilidad del desarrollo económico y el bienestar de la sociedad. En otras palabras, las cuentas ambientales son tratadas como apéndices informativos que no modifican la conciencia colectiva sobre el balance: costo de la reducción de la capacidad de autorregulación de los ecosistemas vs. beneficio del desarrollo económico, soportado en la explotación y degradación de los mismos.
- Por último, existe una total desconexión entre la medición y registro de las cuentas ambientales a nivel macroeconómico (los Estados y sus entes territoriales) y microeconómico (los hogares y empresas).

Tales inconvenientes, entre muchos otros, se encuentran también en la contabilidad ambiental a nivel empresarial, como se mostrará más adelante.

Los avances conceptuales y metodológicos a nivel macro, indujeron a pensar en la misma problemática a niveles menores.

En el nivel empresarial, parecería evidente el hecho de que es útil y necesario que las organizaciones, voluntaria u obligadamente, apliquen sistemas de medición, registro, información y comunicación de su papel en la mejora o degradación del impacto social y ambiental generado durante el proceso productivo; entonces, ¿por qué esta práctica no es común?

Según la literatura revisada, podría haber dos tipos de razones generales. En primer lugar, debido al paradigma neoclásico de maximización del beneficio, que influye notablemente en el enfoque de responsabilidad social y ambiental que aceptan las empresas, en cabeza de sus directivos. En segundo lugar, en razón a la falta de un marco teórico comprensivo generalmente aceptado, que defina cuál es la orientación que ha de llevarse en materia de captación, medición, valoración, registro, análisis y comunicación de la información sobre desempeño social y ambiental, y cómo ésta se relaciona, afecta o se ve afectada por el desempeño financiero. Todos los esfuerzos en este segundo punto se han puesto en práctica de manera voluntaria, pero no modifican la conciencia y actitud de cambio hacia actividades empresariales realmente sostenibles (Gray, 2000).

Paradigma de la maximización del beneficio y responsabilidad social

Con respecto al primer punto señalado anteriormente, la teoría económica neoclásica ha hecho que los métodos de valoración de la tierra, el capital y el trabajo se realicen con base en la utilidad marginal y bajo el supuesto que la innovación tecnológica permitirá tener crecimiento ilimitado. La producción es vista en función del capital y el trabajo y los recursos como “regalos de la naturaleza”. Por otro lado, el bienestar se mide en términos monetarios como el PIB per cápita, y se asume que una economía vibrante y/o deseable es aquella que está en constante crecimiento (ASG, 2006).

En el nivel empresarial, dichos supuestos han situado como objetivo de la empresa la maximización de las ganancias a través de la maximización de las ventas y la minimización de los costos; y se ha considerado la participación en el mercado como el mecanismo básico para proveer beneficios a los accionistas.

Dado lo anterior, la mayoría de las organizaciones conciben la responsabilidad social como la responsabilidad de los gerentes de operar la empresa de acuerdo con los mejores intereses de los accionistas. En otras palabras, la mayoría de las empresas concentran su preocupación en las utilidades económicas y perciben que los cambios en responsabilidad social y ambiental afectan los costos, los cuales tienen que trasladarse a los consumidores, a través de precios más elevados, o tienen que ser absorbidos por los accionistas, en forma de menos dividendos.

Las empresas que asumen la responsabilidad socio-ambiental como una obligación de la empresa de cumplir con sus responsabilidades económicas y legales, no se pueden calificar como responsables socialmente. La responsabilidad socio-ambiental implica una sensibilidad social o capacidad de la empresa para adaptarse a los cambios de las condiciones sociales y exigencias ambientales, ofreciendo perseguir metas de largo plazo para el bien de la sociedad.

Con respecto a la responsabilidad social en el tema ambiental, las empresas deben reconocer el vínculo directo entre las decisiones y actividades de la organización y sus repercusiones en la naturaleza. No basta con que ellas cumplan con aquello que impone la ley (postura legal); se requiere que comiencen a hacer modificaciones más radicales para que sus productos y procesos productivos sean más limpios.

Un primer acercamiento de las empresas, para su sensibilización hacia los problemas ambientales, corresponde a la adopción de una postura de mercado desde la cual la empresa comienza a responder a las preferencias ambientales de sus clientes.

Avanzando más allá de la postura de mercado, las organizaciones podrían interesarse por cumplir con las demandas de otros agentes como empleados, proveedores y la comunidad. Bajo esta postura, las empresas buscarían, establecer programas ecológicos para su cadena de suministros, y diseñar productos fácilmente reciclables y operaciones de trabajo limpias.

El ideal sería que la mayoría de las organizaciones adoptaran una postura activista, en donde buscarían, por todos los medios, respetar y defender los recursos naturales.

Cualquiera que sea la postura de las empresas frente a la responsabilidad social en el tema ambiental, todas las acciones que emprendan permitirán la sostenibilidad de la organización en el largo plazo.

Según Robbins y Coulter (2005), hay pocas pruebas de que las acciones sociales de una compañía perjudiquen su desempeño económico a largo plazo. Es más, últimamente se considera que la responsabilidad social sí puede afectar de manera positiva el desempeño económico de las compañías en el largo plazo, puesto que existen alternativas de inversión en donde los accionistas pueden apoyar a las empresas que asuman responsabilidades sociales (ej. www.socialfunds.com).

En el siguiente cuadro, se complementa el argumento de que los beneficios de la responsabilidad social son mayores y más legítimos, que los costos u otras objeciones que puedan encontrar las organizaciones.

Cuadro 2: Argumentos a favor y en contra de la responsabilidad social

A favor	En contra
<p>Expectativas públicas La opinión pública respalda a las empresas que persiguen metas económicas y sociales.</p> <p>Utilidades a largo plazo Las compañías que asumen su responsabilidad social aseguran más sus utilidades a largo plazo.</p> <p>Obligación ética Las compañías deben asumir su responsabilidad social porque los actos morales son lo correcto.</p> <p>Imagen pública Las empresas proyectan una imagen pública favorable su se fijan metas sociales.</p> <p>Mejor ambiente El compromiso de las empresas ayuda a resolver problemas sociales difíciles.</p> <p>Desaliento de nuevas gubernamentales Al asumir su responsabilidad social, las empresas tendrán menos normas gubernamentales.</p> <p>Equilibrio de responsabilidad y poder Las empresas tienen mucho poder y se requiere una responsabilidad igualmente grande para compensarlo.</p> <p>Intereses de los accionistas La responsabilidad social mejora a la larga el precio de sus acciones.</p> <p>Posesión de recursos Las empresas tienen los recursos para respaldar proyectos públicos y de asistencia que necesitan apoyo.</p> <p>Mejor prevenir que remediar Las empresas deben abordar los problemas sociales antes que se vuelvan graves y sea costoso corregirlos.</p>	<p>No se respeta la búsqueda de las ganancias máximas Las empresas asumen su responsabilidad social cuando persiguen sus intereses económicos.</p> <p>Dilución de los fines Perseguir metas sociales diluye la finalidad de la empresa: la productividad económica.</p> <p>Costos Muchos actos de responsabilidad social no cubren su costo y alguien tiene que pagarlo.</p> <p>Demasiado poder Las empresas tienen mucho poder, y si se fijan metas sociales, tendrán mucho más.</p> <p>Falta de capacidades Los directores de las empresas no tienen las capacidades para abordar los temas sociales.</p> <p>Falta de responsabilidad No hay líneas directas de responsabilidad de las acciones sociales.</p>

Tomado de: Robbins y Coulter (2005: 102).

Lo anterior nos lleva a concluir que para que las empresas puedan obtener un beneficio económico o social de sus acciones en torno a la responsabilidad social y ambiental, es necesario que documenten y demuestren su desempeño en esta materia. Por esta razón, el tema de la contabilidad social y ambiental no puede quedar suspendido en el nivel macro.

Por otro lado, el eje de evaluación de la contabilidad no puede seguir siendo únicamente el desempeño financiero (la maximización del beneficio) de la organización, sino la sostenibilidad de la actividad empresarial en el entorno.

Aproximaciones teóricas sobre la contabilidad para la sostenibilidad desde la disciplina contable

El segundo motivo por el cual la contabilidad para la sostenibilidad, o la integración de la contabilidad social y ambiental a la evaluación financiera

de las organizaciones, no es una práctica comúnmente realizada, es debido, según la tesis de Gray (2000), a la falta de un marco teórico comprensivo que sea desarrollado y aplicado por la disciplina como una respuesta activa a las necesidades sociales de todos los usuarios de la información contable.

En este documento no se intentará crear una aproximación a los lineamientos de ese marco comprensivo, dado que se requeriría una revisión exhaustiva de los estándares existentes, de la normatividad vigente y de las prácticas realizadas para evaluar el desempeño social y ambiental empresarial. Sin embargo, se destacan algunas definiciones y se señalan algunas metodologías para tener claridad sobre lo que significa y abarca la contabilidad para la sostenibilidad, al menos en su primera fase de desarrollo como contabilidad de gestión socio-ambiental. A continuación, la definición de Gray (1996), uno de los académicos que más ha escrito sobre el tema.

Cuadro 3: *Definición y enfoques de estudio de la contabilidad para la sostenibilidad*

<p>Contabilidad para la sostenibilidad</p> <p>Se refiere a la comunicación (reporte en forma de extracto) de lo que las organizaciones han hecho para reducir o incrementar las opciones disponibles para las futuras generaciones. Gray (1996) identifica tres maneras para comunicar tal información</p>		
<p>Enfoque de inventario (reporte sobre sostenibilidad):</p> <p>Se identifican, registran, monitorean y comunican, probablemente en cantidades no financieras, las diferentes categorías de capital natural y su estado de degradación o mejora.</p>	<p>Enfoque de costo sostenible (reporte sobre sostenibilidad):</p> <p>Se deriva de la noción de la preservación del capital para las futuras generaciones. Se cuantifica la cantidad de dinero que la organización ha debido gastar al final del periodo contable para poner en su lugar la biosfera como al principio del periodo contable. Presenta muchos problemas para su aplicación.</p>	<p>Enfoque flujo de recursos/ input-output (reporte para la sostenibilidad):</p> <p>Se basa en el análisis del uso de los recursos de la organización. Se puede cuantificar tanto en términos cuantitativos como cualitativos. El ciclo de vida de producto se puede identificar dentro de este enfoque.</p>

Elaborado con base en: Gray (1996).

Según Gray (2000) y ASG (2006) lo que las compañías reportan como informes sobre la sostenibilidad, no lo son; apenas son reportes que intentan establecer un estado del arte o evaluación descriptiva, del desempeño ambiental y social de las organizaciones.

Los anteriores reportes se han abordado desde las áreas de la contabilidad social y de gestión ambiental. Su aplicación siempre ha sido fruto de un esfuerzo voluntario a nivel corporativo, lo que ha hecho que existan múltiples terminologías y falta de eficacia a la hora de evaluar la información social y ambiental.

Según definición de Gray (2000), la contabilidad social se refiere a la preparación y publicación de cuentas sobre las interacciones y actividades

sociales (empleados, comunidad, clientes y otros agentes) y ambientales de la organización, y las consecuencias de esas actividades e interacciones. El informe puede contener una combinación de información no financiera cuantificada e información descriptiva no cuantificada.

IFAC, retomada por Burrit (2004) plantea,

la contabilidad de la gestión ambiental es la gestión del desempeño ambiental y económico a través del desarrollo e implementación de sistemas y prácticas apropiadas, relacionadas con la contabilidad ambiental. La contabilidad de la gestión ambiental involucra el costeo del ciclo de vida, la contabilidad de los costos totales, la evaluación de los beneficios y la planeación estratégica para la gestión ambiental. (Burrit, 2004, p. 14)

Cuadro 4: *Categorización de los tipos de reportes realizados en contabilidad social-ambiental a nivel corporativo y asuntos tratados*

Tipos de reporte de contabilidad y auditoría	Ejemplos de asuntos estudiados en los reportes		Documentos
	Ambientales	Sociales	
Informes privados realizados por auditoría interna	La empresa identifica las formas y clases de desperdicios producidos durante el proceso productivo.	Por ejemplo, la empresa puede detallar y evaluar, a través del informe de auditoría interna, que tanto las empresas subsidiarias cumplen con la misión corporativa en términos de las condiciones laborales de los empleados.	Auditorías ambientales, SGA (sistemas de gestión ambiental), ISO 14001, encuestas a los agentes, auditorías sobre calidad, responsabilidad social, valores y misión.
Informes de uso privado, realizados por auditoría externa	La organización puede: a) contratar un consultor externo para que investigue sobre la forma y clase de desperdicios o b) se somete a la auditoría externa de una agencia ambiental o su equivalente.	Consultores externos analizan y entrevistan a los empleados y otros agentes sobre cómo la organización es percibida como un buen empleador en las empresas subsidiarias.	Reporte de los reguladores (EPA), auditorías de los proveedores, consultorías ambientales, auditoría de imagen, chequeos sobre responsabilidad social, estudios de mercado y agentes de mercado.
Informes realizados al interior de la organización dirigidos a usuarios externos	La compañía prepara un informe ambiental (como parte del informe anual) detallando los tipos y clases de desperdicios, su tratamiento y tendencias de uso.	La compañía produce reportes sobre las condiciones de trabajo de los empleados en las empresas subsidiarias en países en vía de desarrollo.	Informes de gestión anuales, reportes ambientales y sociales, GRI (Global Reporting Initiative) reportes, auditorías realizadas por ONG's, enunciación de valores y misión.
Informes realizados por auditores externos para uso público	Un grupo activista se preocupa por los desechos generados por un tipo de organización y conduce una investigación, buscando publicidad para sus actividades.	Por ejemplo, la OIT publica un reporte sobre la salud de los trabajadores en donde la compañía opera y se menciona el nombre de la compañía.	Auditorías sociales externas, auditorías de los consumidores, grupos de presión, periodistas, competidores, reportes de los gremios.

Modificado de: Gray (2000: 253).

Como se puede observar, tales reportes no corresponden a la contabilidad para la sostenibilidad porque evalúan elementos parciales de las actividades sociales o ambientales, sin todavía articularlos a los reportes de carácter financiero. Burritt (2004) y Gray (2000) identifican los aspectos de la contabilidad convencional, en general y en lo referente a la contabilidad de gestión, que dificultan la inclusión de la dimensión ambiental y social en el sistema de información que captura, mide, valora, registra y comunica la realidad socio económica de la organización.

Con respecto a las limitaciones o restricciones generales de la contabilidad convencional, Gray (2000) identifica las siguientes características de ésta: a) su enfoque en entidades discretas en la sociedad (la entidad contable), b) la restricción del estudio de los eventos económicos en la entidad contable; c) una limitación hacia eventos económicos medibles en términos financieros; d) El supuesto de que la información resultante debe ser útil para los usuarios (típicamente la comunidad financiera).

Por su lado, Burritt (2004) profundiza más en el tema de las limitaciones que existen desde la contabilidad de gestión convencional, identificando las siguientes críticas (prácticas y teóricas) y comentando cómo, desde la contabilidad de la gestión ambiental, se han mitigado estas dificultades.

Algunas críticas y mejoras a la contabilidad de gestión convencional⁸ (Burritt, 2004, pp. 15 – 19):

- Los costos ambientales no se asumen significantes: los flujos de caja que no se espera se incrementen en el tiempo, son menos valiosos que los flujos de caja que aumentan en el corto plazo. La respuesta de los académicos ante este impedimento ha sido definir los costos ambientales de acuerdo a cinco categorías, aunque en la práctica sólo se utilizan la 0 (convencional) y la 1 (costos escondidos).
- Los costos ambientales indirectos se amontonan junto con los gastos administrativos, que no tienen que ver directamente con la actividad del negocio (*overheads*). Utilizando el costeo basado en actividades (recursos consumidos por actividades) se separan costos directos e indirectos para reducir el subsidio cruzado hacia productos, procesos y departamentos contaminantes.
- Las técnicas de evaluación de desempeño abarcan poco y se orientan a mediciones del desempeño del negocio en términos monetarios y de corto plazo. Para ello, Kaplan y Norton (1996) han propuesto el *Balance Scorecard*, incluyendo mediciones a largo plazo de aspectos ambientales físicos y monetarios. El problema es la tendencia a la manipulación de los datos.

⁸ Elementos resumidos de la revisión de Burritt, R.L (2004, pp. 15 - 19). Recomiendo revisar este artículo pues contiene referencias bibliográficas asociadas a cada una de las críticas y mejoras señaladas.

- La evaluación de las inversiones excluye consideraciones ambientales. Ante esto se evalúan los cambios en el flujo de caja, la tasa de descuento y se incluyen valores de opciones que introduzcan consideraciones ambientales.
- Gran énfasis en los flujos más que en los niveles o inventario de los recursos (*stocks*), para lo cual, se han integrado cuentas que articulen los inventarios y flujos de recursos. En la práctica los activos ambientales se ignoran y los pasivos ambientales se trabajan como parte de la contabilidad financiera.
- Se sobre-enfatizan los costos de producción, dejando de lado otros costos de la cadena de valor. Como respuesta, se hace el análisis de la cadena de valor a través de metodologías como análisis de ciclo de vida (LCA), política de producto integrado (IPP) y gestión de la cadena de suministro.
- La contabilidad de gestión se realiza con base en las reglas de la profesión contable, la cuales ignoran los impactos ambientales, y no con base en las necesidades internas de información ambiental física y monetaria. Ante esto se hace énfasis en las pérdidas identificadas en la contabilidad de gestión convencional.
- Temas motivacionales: existe una pobre motivación durante las etapas de planeación, implementación y control del sistema de información de gestión empresarial.
- Escasamente se toman en cuenta las externalidades (costos sociales) porque éstas no son el objeto directo del negocio (ej. salinidad de tierras y erosión por deforestación). Como respuesta a esta limitación se extiende la mezcla de instrumentos regulatorios a través de la autorregulación, la colaboración e iniciativas voluntarias, y una escala progresiva de aplicación de penalidades.

Burrit (2004), en su revisión, identifica algunas de las herramientas metodológicas más utilizadas en la contabilidad de la gestión ambiental que han servido de apoyo a la gestión empresarial.

Cuadro 5: *Herramientas de la contabilidad de gestión ambiental disponibles para apoyo de la gerencia.*

Enfoque de la herramienta	Concepto de la herramienta
Análisis de costos	<ul style="list-style-type: none"> • Identificación y asignación de los costos ambientales. • Costeo del ciclo de vida considera costos atribuibles a la organización que produjo el producto. Incluye a los proveedores y la disposición del producto dentro del proceso de toma de decisiones. • Costeo basado en actividades (ABC): reconoce los motores del consumo de recursos ambientales y atribuye a los objetos del costeo. • Análisis jerárquico de costos ambientales. • Contabilidad del flujo de costos. Importante para negocios que tienen una alta proporción de costos de materiales dentro de sus costos operacionales totales. • Contabilidad de costos ambientales totales (FCA), para externalidades.

continúa...

Cuadro 5. Continuación

Enfoque de la herramienta	Concepto de la herramienta
Evaluación de la inversión	<ul style="list-style-type: none"> • Gestión de riesgos ambientales. • Evaluación por costo total, evaluación multicriterio, evaluación del riesgo ambiental. Prevención de la contaminación (P2/Finanzas) software desarrollado por el Instituto Tellus. • Índices de desempeño ambiental para unidades de negocios e infraestructura productiva.
Gestión del desempeño	<ul style="list-style-type: none"> • Incentivos individuales para alcanzar metas ambientales y hacer seguimiento al progreso. • Modelo <i>Balance Scorecard</i> para la evaluación del desempeño (Kaplan y Norton, 1996) que mide el desempeño a lo largo de un número de dimensiones. • Impuesto Interno al Desperdicio

Modificado de: Burrit (2004: 16-17).

Sin embargo, en opinión de la ASG (2006), la mayoría de estas herramientas no se identifican como las indicadas para informar sobre el desempeño sostenible de las empresas. En su revisión de literatura, los investigadores identifican cuatro métodos que sí involucran el concepto de sostenibilidad, mostrando el desempeño empresarial a través de información no monetaria. Estos métodos operacionales son:

- *Triple bottom line* (TPL), desarrollado por Elkinton en 1994, que se refiere a los conceptos eco-eficiencia, comercio justo y justicia ambiental y construye unos índices para éstos, logrando relacionar la dimensión económica, ambiental y social.
- *Balance Scorecard* (BSC), desarrollada por Kaplan y Norton en 1996, como propuesta para minar la confianza en la información financiera como medida del éxito organizacional. La metodología hace uso de mapas estratégicos divididos en cuatro perspectivas a evaluar: financiera, cliente, interna y organizacional; cada una de las cuales se divide en metas, indicadores, objetivos y actividades. El enfoque es de arriba hacia abajo y depende de la asignación de los objetivos estratégicos por parte de la gerencia.
- Una modificación del anterior es el *Sustainability Balance Scorecard* desarrollado por Möller y Schaltegger a principios de esta década. Estos autores incluyen un enfoque no basado en el mercado (como los impactos sociales y ambientales) para influenciar la toma de decisión gerencial. Se desarrolló en respuesta a la tendencia de incluir los aspectos ambientales y sociales como cuentas satélite, lo cual no incidía en la toma de decisiones gerenciales. En opinión de los autores, según ASG (2006), la contabilidad sobre la sostenibilidad es el vínculo entre el BSC y los reportes, y el análisis de eco-eficiencia es un vínculo útil entre el BSC y la contabilidad sobre la sostenibilidad. La literatura basada en este modelo llama la atención sobre

su posible uso en la estandarización de la contabilidad y la medición del desempeño para sectores específicos, articulando su utilización con indicadores de sostenibilidad.

- *The Sustainability Assessment Model (SAM)*, utiliza el concepto de contabilidad total de costos, identificando todos los costos internos y los costos de los impactos externos de un proyecto. Esto se hace a través de la medición de los impactos del ciclo de vida total de un producto, desde la extracción de los recursos al consumo final. Se miden los costos y beneficios de los efectos sociales, ambientales y económicos, permitiendo agregar estos aspectos en un índice de sostenibilidad. El problema del modelo es que permite la sustitución entre diferentes formas de capital y no identifica hasta que punto la organización es responsable por los impactos sociales y ambientales.

Como conclusión de este aparte, se puede decir que la contabilidad para la sostenibilidad es un ideal conceptual aún no formalizado, pero existen varias metodologías dentro de la contabilidad de gestión que han permitido medir y enfatizar sobre las dimensiones sociales y ambientales. Quizás para hablar de contabilidad para la sostenibilidad, tenemos que hablar de la necesidad de un cambio de paradigma fuera de la disciplina, lo cual no significa que desde la contabilidad no se haga el esfuerzo para desarrollar mecanismos a través de los cuales las metas de sostenibilidad puedan ser resaltadas.

Como señala la ASG (2006), refiriéndose a una cita de Gray, la contabilidad por sí sola no es la solución para enfrentar la brecha de sostenibilidad al nivel empresarial, pero puede proveer la información para calcular el nivel de insostenibilidad, y en algunos casos podría influir en el cambio de paradigma sobre el desarrollo.

Razón, necesidad y utilidad del estudio de la contabilidad para la sostenibilidad como nuevo programa de investigación

Lo que interesa enfatizar en este documento, es la justificación de por qué el desarrollo de la contabilidad para la sostenibilidad corresponde a la disciplina contable de hoy, siendo totalmente coherente el objeto de estudio (formal y material), y permitiendo complementar y articular el desarrollo de los tres programas de investigación de la contabilidad, identificados por Cañibano y Angulo (1996).

Se puede encontrar una correspondencia entre la razón (el qué de la contabilidad para la sostenibilidad), la necesidad (el porqué de la práctica de una contabilidad para la sostenibilidad) y la utilidad (el para qué de lo anterior),

con el programa de investigación formalizado, legalista y económico de la Contabilidad, respectivamente. La dimensión de sostenibilidad complementa e interrelaciona de manera consistente la relación entre estos tres programas de investigación.

Tales correspondencias son deducibles si se entiende a la Contabilidad como un sistema de información y como una disciplina factual, social y económica, cuyo objeto de estudio formal es el conocimiento cualitativo y cuantitativo de la realidad socio-económica, y cuyo fin es ofrecer información rigurosa, comprensible, relevante e imparcial sobre esa realidad, de acuerdo a las necesidades específicas de todos aquellos que poseen un derecho razonable a la misma. (Tascón, 1995)

La correspondencia entre la razón de la contabilidad para la sostenibilidad y el programa de investigación formalizado se entiende dada la necesidad de la contabilidad de innovar los instrumentos para alcanzar fines concretos de carácter operativo relacionados con el mundo empresarial, el cual cada vez es y debe ser más consciente de su responsabilidad social y ambiental. Desde los niveles de entendimiento y aplicación del concepto de sostenibilidad, nacen variaciones de la teoría económica (ver cuadro 6) que modifican e introducen premisas auxiliares o hipótesis instrumentales sobre las cuáles se derivarán nuevas reglas y teorías en la disciplina.

Cuadro No. 6: *Nivel de amplitud en la aceptación del concepto de sostenibilidad, acciones y teoría económica*

Niveles de sostenibilidad	Acciones que se incluyen dentro de cada nivel de profundidad	Tipo de teoría económica
<p>Débil (Cornupiano) Permite la total sustitución entre formas de capital. El objetivo es maximizar el PIB a través de la confianza en el libre mercado y el crecimiento económico. El valor de la naturaleza se mira desde una visión antropocéntrica.</p>	<p>Sólo se realizan acciones remediales para mitigar las prácticas, que sí continúan creciendo como lo muestra la tendencia, ponen en peligro la sobrevivencia de los seres humanos.</p>	<p>Economía clásica y neoclásica</p>
<p>Moderado (Conciliador) El crecimiento económico se modifica a través de la contabilidad ambiental y una sustitución reducida entre diferentes formas de capital. Conservación de los recursos y consideración del patrimonio intergeneracional. Un enfoque incluyente de la agencia (stewardship) de la naturaleza.</p>	<p>Las acciones que reduzcan significativamente la esperanza de vida humana y otros indicadores básicos de salud.</p> <p>Las acciones que puedan causar la extinción de las especies o la violación de los derechos humanos.</p>	<p>Economía ambiental</p>

continúa...

Cuadro 6. *Continuación*

Niveles de sostenibilidad	Acciones que se incluyen dentro de cada nivel de profundidad	Tipo de teoría económica
<p>Fuerte (Comunalista) Preservación de los recursos y economía en estado de equilibrio (0 crecimiento) con no crecimiento de la población. Énfasis en la salud de los ecosistemas bajo una perspectiva de sistemas y un enfoque de comunidades de pequeña escala.</p>	<p>Todas las acciones que reducen la calidad de vida de las especies y que son inconsistentes con los valores, creencias y preferencias estéticas.</p>	<p>Economía Ecológica</p>
<p>Absoluta (Ecología intensa) Extremadamente preservacionista con una economía fuertemente regulada, mínimo uso de recursos y valor intrínseco de la naturaleza. Necesidad de reducción de las actividades económicas y la población mundial, bajo una ética centrada en el medio ambiente.</p>	<p>Todas las acciones que reducen la calidad de vida de las especies y que son inconsistentes con los valores, creencias y preferencias estéticas.</p>	<p>Ecología económica</p>

Elaborado por la autora con base en Edwards y otros (2002) y ASG (2006)

Por ejemplo, a partir de una visión moderada de la sostenibilidad desde la economía ambiental, el análisis circulatorio no quedará circunscrito a discriminar corrientes y fondos de carácter financiero, sino que al referirse a los flujos y *stocks*, incluirá variables no monetarias que también corresponden a la realidad económica, porque la sustentan y son objeto de previsión y control para alcanzar los objetivos de eficiencia y eficacia de las entidades socio-económicas.

Por otro lado, en la teoría de la agencia, desde la cual se estudian y diseñan las relaciones contractuales óptimas entre el agente y el principal, se abre la puerta para ampliar el concepto del principal dada la creciente importancia de la responsabilidad social y ambiental (Tua, 1998). El principal ya no se identificará como el propietario o accionista privado, únicamente, sino como la colectividad representada en la comunidad, dado que primará la función social y ecológica de la propiedad. Ello significa que la sociedad es quien confía el uso de los recursos (capital natural, social y humano) al gestor. Según lo anterior, el gestor o agente es responsable frente a la colectividad por los recursos confiados y por la subsistencia presente y futura de sus empleados (Tua, 1998). En consecuencia, la contabilidad para la sostenibilidad juega un papel crucial en lo que se refiere a su participación como reductor de información asimétrica y la selección adversa⁹ y generador de señales¹⁰ para mediar entre la colectividad y el gestor.

9 La selección adversa se refiere a la tendencia de la combinación de atributos no observados (insumos contaminantes, desperdicios) a no ser deseables desde el punto de vista de la parte desinformada (consumidores, gobierno, proveedores, ONG's)

10 Actos que realiza la parte informada con el fin de revelar información privada creíble a la parte desinformada.

Desde la teoría financiera, asumiendo que el mercado de capitales es eficiente cuando se incorpora toda la información públicamente disponible (hipótesis de eficiencia semifuerte), también se podría investigar el grado en que influye la apertura de información de desempeño ambiental y social, en el precio de las acciones de las compañías y cómo esto varía de acuerdo a si los informes son producidos por una auditoría interna o externa.

Con respecto a la correspondencia entre contabilidad para la sostenibilidad y el programa de investigación legalista, no falta sino remitirse al concepto jurídico de la propiedad en las constituciones políticas de la mayoría de Estados de Derecho para corroborar que, el uso o control de la propiedad privada no es un derecho absoluto, sino limitado a la función social y ecológica de ésta. Por otro lado, cada vez más, los organismos multilaterales y ONG's de alcance global presionan para que ese ideal, que es ley en muchos países, se cumpla. Por lo tanto, las implicaciones jurídicas de la responsabilidad social y ambiental transformarán una práctica voluntaria (la evaluación del desempeño social y ambiental empresarial) en una práctica mandatoria, sujeta a normas contables que provendrán, muy seguramente, de la modificación de algunos principios generalmente aceptados, de las nuevas lógicas del entendimiento de la circulación socioeconómica y de los nuevos objetivos jurídicos.

Finalmente, la relación entre la utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad y el programa de investigación económico se explica por la presión social y económica para buscar formas más completas de valoración del beneficio verdadero, internalizando los riesgos y costos ambientales y sociales en los estados financieros.

Así mismo, tanto las decisiones individuales como de mercado se verán cada vez más influenciadas por el tema de la imagen corporativa, relacionada con la calidad de la gestión y producto, y la responsabilidad social y ambiental. Es por eso que, muchas empresas implementan sistemas de gestión ambiental como objetivo estratégico, con el objeto de certificarse y generar ventajas competitivas. Las certificaciones son vistas como mecanismos de generación de legitimidad social que crean barreras de entrada al mercado para otros competidores. Su obtención genera múltiples beneficios directos e indirectos, tales como: la satisfacción de las expectativas ambientales de los clientes y la comunidad; generación de menos desperdicios y costos por disposición de residuos; obtención de seguros a costos razonables, imagen destacada y participación en el mercado; demostración de ética empresarial, optimización en el uso de los recursos; la facilidad en la obtención de permisos y autorizaciones; el mejoramiento de las relaciones entre las organizaciones y el gobierno; deducciones de impuestos y control de gastos, entre otras. (ICONTEC, 2003)

Los anteriores beneficios influyen notablemente sobre los aspectos que debe incluir la información contable para permitirle tomar decisiones eficientes a los

usuarios (proveedores, consumidores, gobierno, grupos de presión, etc.). Aunque, hay que resaltar que sólo una “evaluación sistemática, objetiva y documentada del impacto de las actividades del negocio sobre el ambiente” (Gray, Bebbintong y Walters, 1999, p. 50) será útil para toma de decisiones eficientes.

Conclusiones

Las organizaciones empresariales tienen un papel crucial en el progreso hacia la sostenibilidad ya que éstas controlan la mayoría de los recursos y tecnología en el mundo, y tienen un poder considerable sobre las decisiones de la gente. Según Gray (1996), si las organizaciones colaboraran con mayor compromiso para lograr la sostenibilidad de sus procesos productivos en relación al entorno, lo primero que requerirían sería el desarrollar sistemas de contabilidad y comunicación ambiental para monitorear y evaluar su desempeño ambiental.

Sin embargo, la contabilidad social y ambiental, orientada hacia la sostenibilidad, no se ha desarrollado a nivel de las organizaciones debido a varias razones: a) muy pocas organizaciones cuentan con sistemas de gestión que les permitan monitorear y evaluar su desempeño social y ambiental; b) las únicas cuentas que se reconocen en los sistemas contables son resultado de hechos económicos que se pueden describir en términos financieros; c) los usuarios de la información de las empresas son predominantemente los administradores, inversionistas y acreedores, cuyo interés principal son las finanzas de la organización; d) por último, el marco regulatorio existente no obliga a las empresas a consignar información de tipo ambiental de manera regular y precisa, debido a que no existen reconocidas agencias especializadas que puedan corroborar y certificar el desempeño ambiental de las mismas.

A pesar de los anteriores inconvenientes, el desarrollo y aplicación de sistemas y prácticas de contabilidad social y ambiental, es necesario y útil tanto a nivel macro como al nivel de las organizaciones. No importa si, para empezar, se generan informes generales de tipo narrativo, listados de medición y registro de información no financiera de tipo cualitativo y cuantitativo, o información financiera sobre la inversión y los costos incurridos en la mitigación del impacto ambiental y la protección de los recursos naturales. Lo realmente importante es crear la costumbre y necesidad de sistemas de información que involucren estos tópicos. Comunicar es el primer acto de reconocimiento de la responsabilidad de nuestras acciones sobre el estado del medio ambiente.

La contabilidad y auditoría sobre el desempeño socio-ambiental deben estar enfocadas en producir información útil para la toma de decisiones sobre los mecanismos más adecuados de cómo las empresas pueden aportar a la sostenibilidad económica, social y ambiental de sus procesos productivos.

Como siempre, el nivel de la evaluación dependerá del nivel de precisión, regularidad, relevancia y claridad del análisis de la información. El papel de la Contabilidad es garantizar los anteriores aspectos, para hacer del manejo de las cuentas socio-ambientales un mecanismo eficiente para movilizar la conciencia colectiva hacia un cambio de paradigma en la toma de decisiones, orientadas hacia la preservación del patrimonio socio-ambiental intergeneracional.

Referencias Bibliográficas

- Burrit, R. L. (2004). Environmental Management Accounting: Roadblocks on the way to the green and pleasant land. *Business Strategy and the Environment*, 13, 13-32.
- Caribano, L. y Angulo, J. A. (1996). Los programas de Investigación en Contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 29, 13-60.
- Contraloría General de la Nación. (2005). *Estado de los recursos naturales y del medio ambiente*. Extraído de http://www.contraloriagen.gov.co/html/publicaciones/publicaciones_inicio.asp.
- Duarte, L. y Reales, S. (2002). Sistema de cuentas ambientales dentro del sistema de cuentas nacionales. *Instrumentos Económicos y Financieros para la Política Ambiental. Documentos de Economía*, 3. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana,
- Edwards, P., Birkin, F. K. y Woodward, D. G. (2002). Financial Comparability and Environmental Diversity: An International Context. *Bus. Strat. Env*, 11, 343-359.
- Gray, R. (2000). Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: a review and comment *International Journal of Auditing*, 4, 247-268.
- Gray R. (1996). *Corporate Reporting for Sustainable Development: Accounting for Sustainability in AD2000*. Welford, R. and Starkey, R. *Business and the Environment: a reader*. Washington: Taylor & Francis.
- Gray, R. Bebbington, J. y Walters, D. (1999). *Contabilidad y Auditoría Ambiental*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Hernandez, C. E. (2003). Economía Ecológica: Apreciaciones sobre las cuentas ambientales nacionales. Extraído de <http://www.cra.gov.co/portal/www/resources/segunda1.doc>.
- ICONTEC Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación. (2003). Normas del sistema de gestión ambiental y auditorías ambientales. Bogotá: ICONTEC.
- Isa, F., Ortuzar, M. y Quiroga, R. (2005). Cuentas Ambientales: conceptos, metodologías y avances en los países de América Latina y el Caribe. *Serie Estudios Estadísticos y Prospectivos*, 30. Santiago de Chile: CEPAL.
- Naciones Unidas –División de Estadística. (2000). *Contabilidad ambiental y económica integrada –Manual de Operaciones*. New York. Extraído de http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_78S.pdf.
- Robbins, S. y Coulter M. (2005). Responsabilidad social y ética administrativa. Robbins S. y Coulter M. (Comp.) *Administración*. 99-122. México: Pearson Educación.
- Tacson, M. T. (1995). La Contabilidad como disciplina científica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 26-27, 65-104.
- The Accounting for Sustainability Group (ASG). (2006). *Accounting for Sustainability. Part I: A review of academic literature*. UK: December.
- Tua J. (1988). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*.
- Vives A. (2005) *Social and Environmental Responsibility in Small and Medium Enterprises in Latin América*. Sustainable Development Department Technical Papers Series (PEF-105), Inter-American Development Bank, September.

Programas de Posgrado

- Maestría en Ciencias Contables
- Maestría en Economía
- Especialización en Asesoría y Consultoría de Organizaciones
- Especialización en Auditoría y Control de Gestión
- Especialización en Bolsa y Banca
- Especialización en Evaluación Socioeconómica de Proyectos
- Especialización en Gerencia Social
- Especialización en Gestión de Programas y Proyectos de la Cooperación Internacional al Desarrollo
- Especialización en Gestión Tributaria
- Especialización en Revisoría Fiscal

Programas de Educación Continua*

Diplomados

- Gestión de Proyectos de la Cooperación Internacional al Desarrollo
- Impuestos y Actualización Tributaria
- Administración del Riesgo
- Formulación y Evaluación de Proyectos
- Evaluación Económica en Salud
- Alta Gerencia
- Economía Ambiental

Seminarios

- Liquidación de nómina y prestaciones sociales
- Finanzas para no Financieros
- Legislación Laboral y Administración de Personal
- Mercadeo Aplicado
- Contabilidad Financiera Básica
- De la gestión por procesos a las gerencias por procesos
- Técnico MS Project

*** *Diseñamos programas de formación empresarial según las necesidades de los usuarios***

Informes:

Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Calle 67 53-108, Bloque 13, Oficina 103
Teléfonos (4) 219 58 32 - 219 58 33
Fax 233 12 49
E-mail: posgradoseconomicas@udea.edu.co
Página Web: <http://economicas.udea.edu.co>